



TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº 873

**INFORME DE FISCALIZACIÓN DE LAS ACTUACIONES
DE RECAUDACIÓN EN VÍA EJECUTIVA DE LA
DELEGACIÓN CENTRAL DE GRANDES
CONTRIBUYENTES DE LA AGENCIA ESTATAL DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DURANTE EL
EJERCICIO 2007**

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado en su sesión de 28 de octubre de 2010 el **Informe de fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante el ejercicio 2007**, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, según lo prevenido en el artículo 28.4 de la Ley de Funcionamiento.

ÍNDICE

1.- INTRODUCCIÓN	11
1.1.- INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN	11
1.2.- MARCO LEGAL Y CREACIÓN DE LA DELEGACIÓN CENTRAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES	11
1.3.- OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN	13
1.4.- COMPETENCIAS Y ÁMBITO DE ACTUACIÓN	15
1.5.- ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA DELEGACIÓN CENTRAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES	17
1.6.- GESTIÓN RECAUDATORIA EN VÍA EJECUTIVA	18
1.7.- TRATAMIENTO DE LAS ALEGACIONES	21
 2.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN	 22
2.1.- FORMACIÓN Y DEPURACIÓN DEL CENSO	22
2.2.- ANÁLISIS DE LA DOTACIÓN DE PERSONAL	26
2.3.- PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN RECAUDATORIA EN PERIODO EJECUTIVO	27
2.3.1.- Concesión de aplazamientos y fraccionamientos	27
2.3.2.- Concesión, control y depuración de suspensiones	34
2.3.3.- Control de vencimientos paralizados	43
2.3.4.- Recursos de reposición contra actos de recaudación adoptados en vía ejecutiva	46
2.4.- EXTINCIÓN DE LA DEUDA POR SU INGRESO EN LA AEAT	51
2.4.1.- Ingresos por pagos efectuados por el deudor	51
2.4.2.- Ingresos por compensación	53
2.4.3.- Ingresos por embargo	55
2.5.- ANULACIONES DE DEUDAS EN PERIODO EJECUTIVO	57
2.6.- OTRAS MODALIDADES DE CANCELACIÓN DE DEUDAS	60
2.6.1.- Créditos declarados incobrables	60
2.6.2.- Extinción de deudas por prescripción	63

2.7.- ANÁLISIS DE LAS DEUDAS EN GESTIÓN DE COBRO AL CIERRE DEL EJERCICIO 2007	69
2.7.1.- Análisis de la gestión recaudatoria de las deudas en ejecutiva pendientes de notificar al cierre del ejercicio.....	70
2.7.2.- Análisis de la gestión recaudatoria de las deudas notificadas y no ingresadas en plazo	72
2.8.- ANÁLISIS DE LA EJECUCIÓN DEL PLAN DE OBJETIVOS Y DEL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO EN RELACIÓN CON LA GESTIÓN RECAUDATORIA EN VÍA EJECUTIVA.....	74
 3.- CONCLUSIONES.....	 78
 4.- RECOMENDACIONES.....	 85
 ANEXOS.....	 87

ÍNDICE DE CUADROS

1. Deudas en periodo ejecutivo en la DCGC durante el ejercicio 2007.....	20
2. Cancelaciones de deudas en vía ejecutiva durante el ejercicio 2007	21
3. Composición del censo de la DCGC en el periodo 2006-2008	22
4. Evolución de la RPT de la DCGC.....	26
5. Evolución del grado de ocupación por Dependencias de la DCGC.....	27
6. Aplazamientos en periodo ejecutivo al cierre del ejercicio 2007	28
7. Deuda en ejecutiva suspendida y pendiente al cierre del ejercicio.....	35
8. Muestra de vencimientos paralizados.....	45
9. Recursos de reposición presentados ante la DCGC durante el ejercicio 2007	47
10. Causas de estimación de recursos de reposición (muestra general).....	49
11. Causas de estimación de recursos de reposición (muestra específica del modelo de ingreso 069).....	50
12. Desglose de las anulaciones en periodo ejecutivo en la DCGC y en el total de la AEAT, ejercicio 2007	57
13. Créditos declarados incobrables en el ejercicio 2007	61
14. Desglose de las prescripciones en la DCGC y en el total de la AEAT, ejercicio 2007	65
15. Situación de las deudas de la DCGC en gestión de cobro al cierre del ejercicio 2007	70
16. Cumplimiento de objetivos referentes a la gestión recaudatoria en ejecutiva de la DCGC durante el ejercicio 2007	75
17. Comparación de los objetivos relativos a las actuaciones de gestión recaudatoria en la DCGC y en la AEAT para 2007.....	76

RELACIÓN DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
DAST	Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios
DCGC	Delegación Central de Grandes Contribuyentes
DCTA	Dependencia de Control Tributario y Aduanero
DGMR	Dependencia de Gestión de Medios y Recursos
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
LRJAP-PAC	Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
ONA	Oficina Nacional de Inspección del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales
ONI	Oficina Nacional de Inspección del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria
ONR	Oficina Nacional de Recaudación
RGR	Reglamento General de Recaudación
RGRV	Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa
RPT	Relación de Puestos de Trabajo
SIR	Sistema Integrado de Recaudación
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central

1.- INTRODUCCIÓN

1.1.- INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN

La fiscalización de las actuaciones de recaudación en vía ejecutiva de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) durante el ejercicio 2007 se encontraba incluida en el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2008, entre las fiscalizaciones previstas a realizar por iniciativa del propio Tribunal.

Las Directrices Técnicas de la fiscalización fueron aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 17 de julio de 2008.

La oportunidad de llevar a cabo la fiscalización procede, por un lado, de la relativamente reciente creación de la DCGC, órgano constituido en 2006 con la finalidad de efectuar de forma integrada las actuaciones de gestión, inspección y recaudación tributaria sobre los sujetos pasivos que tienen la consideración de grandes contribuyentes, y, por otro, del hecho de que la recaudación en vía ejecutiva es un ámbito del control tributario que no ha sido objeto de análisis específico en anteriores fiscalizaciones llevadas a cabo sobre la AEAT.

1.2.- MARCO LEGAL Y CREACIÓN DE LA DELEGACIÓN CENTRAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES

El artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, dispuso la creación y estableció la regulación principal de la AEAT, configurándose como una entidad de derecho público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, que se encuentra adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda, constituyendo la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero. La AEAT desarrolla las actuaciones administrativas necesarias para que el referido sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

Respecto a su naturaleza jurídica, la AEAT se encuentra entre los Organismos públicos a los que hace referencia la disposición adicional novena de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), estableciéndose que aquélla se regirá por su legislación específica, por las disposiciones de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) que le sean de aplicación y, supletoriamente, por la propia LOFAGE.

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la AEAT y sometido a la deliberación del Consejo de Ministros el 4 de febrero de 2005, incluía entre sus medidas organizativas y de coordinación interna e integración funcional la creación de una Delegación Central que permitiese el control coordinado de los grandes contribuyentes y una mayor eficacia en el tratamiento integral de los mismos. En virtud de lo anterior, la Orden EHA/3230/2005, de 13 de octubre, dispuso la creación de la DCGC y, posteriormente, mediante la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la AEAT (posteriormente modificada por la Resolución de 12 de diciembre de 2007), se estableció su estructura orgánica.

Los fines perseguidos con la creación de la DCGC se concretan, de manera resumida, en los siguientes:

- Mejorar la coordinación interna entre las diversas áreas funcionales de la gestión y el control.
- Agrupar orgánicamente unidades que desarrollaban competencias homogéneas, con independencia de su adscripción funcional.
- Lograr una mayor eficacia en el tratamiento de los grandes contribuyentes, tanto por la posibilidad de llevar a cabo un control tributario más efectivo sobre los mismos como por la prestación de una asistencia y un servicio mejores.

La entrada en funcionamiento efectivo de la DGCC tuvo lugar el 1 de enero de 2006, lo que implicó la supresión de las anteriores Oficinas Nacionales de Inspección del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (ONI) y del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales (ONA), así como de la Oficina Nacional de Recaudación (ONR), a las que sustituyó.

En definitiva, con la creación de la DCGC se pretendió lograr una mayor integración entre los controles realizados por los órganos de Gestión, de Inspección Financiera y Tributaria y de Recaudación, con el fin de evitar actuaciones descoordinadas entre tales unidades, así como reforzar la cooperación entre las áreas liquidadoras y de recaudación, para que las actuaciones de control sobre un mismo contribuyente incluyeran, en su caso, tanto la regularización del incumplimiento fiscal como la exigencia del pago efectivo de la deuda liquidada. Asimismo, la existencia de un único órgano de la AEAT con el que relacionarse otorga mayores facilidades a los grandes contribuyentes para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

1.3.- OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA FISCALIZACIÓN

La fiscalización ha tenido por objeto las actuaciones de recaudación llevadas a cabo por la DCGC sobre las deudas en vía ejecutiva correspondientes a los obligados tributarios adscritos a la misma, tratándose de una fiscalización de cumplimiento y de sistemas y procedimientos. Las comprobaciones se han referido, fundamentalmente, a la gestión recaudatoria desarrollada por la DCGC en el ejercicio 2007, sin perjuicio de las verificaciones que se ha considerado preciso efectuar sobre otros ejercicios, anteriores o posteriores.

De acuerdo con lo previsto en las Directrices Técnicas, los objetivos de la fiscalización han sido los siguientes:

- 1) Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las actuaciones de gestión recaudatoria en vía ejecutiva desarrolladas por la DCGC.
- 2) Evaluar los procedimientos aplicados por la DCGC sobre las deudas en vía ejecutiva y, en particular:
 - a) La adecuada aplicación del procedimiento de apremio para la recaudación en vía ejecutiva.
 - b) El seguimiento y control de las deudas suspendidas o paralizadas en los procedimientos iniciados.
 - c) La declaración de prescripción de deudas en vía ejecutiva.
 - d) Las operaciones de adscripción o desadscripción a la DCGC de obligados tributarios con deudas en vía ejecutiva.

- 3) Evaluar los resultados obtenidos en la aplicación de los principales instrumentos de planificación de la AEAT referidos a la actividad recaudatoria en vía ejecutiva de la DCGC, en concreto el Plan de Objetivos y el Plan Parcial de Recaudación.

Respecto al alcance de la fiscalización, las comprobaciones se han extendido al desarrollo de las funciones de recaudación en vía ejecutiva que tiene atribuidas la DCGC y al resto de las actuaciones relacionadas con las mismas, tales como la concesión de aplazamientos y fraccionamientos, la gestión de deudas anuladas, suspendidas o paralizadas y la tramitación y resolución de los recursos de reposición interpuestos contra los actos de recaudación en vía ejecutiva.

Para el análisis de los distintos aspectos relativos a la gestión recaudatoria se ha utilizado la información contenida en las aplicaciones informáticas de la AEAT, así como la información y documentación suministrada por la propia DCGC. En relación con lo anterior, no se han producido limitaciones al alcance, a excepción de que, como se recoge en el epígrafe 2.3.3, en el caso del control de vencimientos paralizados no se disponía del registro de las deudas que se encontraban en dicha situación en el periodo fiscalizado. Además, como ya se ha señalado repetidamente en anteriores Informes de fiscalización sobre la AEAT, la información contenida en la Base de Datos Centralizada y en otras aplicaciones de control tributario, que se actualiza constantemente, no permite obtener datos históricos para el seguimiento de las gestiones realizadas en un momento anterior al de la práctica de las actuaciones fiscalizadoras. En este sentido, ya entre las recomendaciones de anteriores Informes del Tribunal se ha incluido la relativa a la necesidad de subsanar la imposibilidad de acceder a la referida información histórica a través de las aplicaciones de la AEAT, recogida, asimismo, en las resoluciones de la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

En estas condiciones, y con el fin de llevar a cabo las verificaciones sobre la gestión realizada, en los casos en los que se estimó necesario, se refirieron las comprobaciones al momento en que se desarrollaban las actuaciones fiscalizadoras (así ha ocurrido en el caso de las muestras seleccionadas para el examen de las campañas de depuraciones de vencimientos suspendidos y paralizados, tal y como se indica en los epígrafes 2.3.2 y 2.3.3).

1.4.- COMPETENCIAS Y ÁMBITO DE ACTUACIÓN

La DCGC, conforme a lo establecido en la Orden EHA/3230/2005 y en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, ya mencionadas, ejerce las funciones de gestión y control para la aplicación del sistema tributario estatal sobre los contribuyentes adscritos a la misma, a excepción de las competencias de gestión aduanera y de gestión e intervención de los Impuestos Especiales, que se atribuyen a los órganos territoriales de la AEAT. Asimismo, en relación con tales obligados tributarios, la DCGC efectúa la recaudación de los restantes recursos de naturaleza pública cuya gestión recaudatoria corresponde a la AEAT, en virtud de la normativa vigente o de los convenios suscritos con otros entes u organismos. En consecuencia, la DCGC desarrolla de manera coordinada e integrada las actuaciones y procedimientos administrativos de gestión, inspección y recaudación tributaria respecto a los grandes contribuyentes, de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y en su normativa de desarrollo.

Por lo que se refiere a la adscripción de los obligados tributarios a la DCGC, el apartado tercero de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, en su redacción original, definía el ámbito de actuación de la DCGC a partir de una serie de criterios, algunos de ellos objetivos (o de aplicación automática) y otros discrecionales, establecidos en sus puntos 1 y 2, respectivamente. De manera resumida, tal y como estaban definidos en el ejercicio fiscalizado, entre tales criterios se encontraban los siguientes:

1º. Conforme a los criterios objetivos o de aplicación automática, la DCGC ejercía sus funciones y competencias respecto a aquellos obligados tributarios u obligaciones que cumplieran alguno de los siguientes requisitos:

- a) Las personas jurídicas y entidades cuyo volumen de operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, del Impuesto General Indirecto Canario o del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, hubiera superado 100 millones de euros durante el ejercicio anterior a aquél en el que tuviera lugar la adscripción o durante el mismo ejercicio en el que ésta se produjera.
- b) Las personas jurídicas y entidades cuyo volumen de información suministrada a la Administración Tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.1.a) de la LGT, hubiera superado 10.000 registros durante el ejercicio anterior a aquél en el que se produjera la adscripción o durante el mismo ejercicio en el que ésta tuviera lugar y

cuyo ámbito de actuación excediera del de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

- c) Las obligaciones tributarias derivadas de los hechos imponible que correspondan a personas físicas o jurídicas no residentes y sin establecimiento permanente en España cuando, en relación con dichos hechos imponible, el representante, el depositario o gestor de los bienes o derechos, el pagador o el retenedor de las rentas del no residente fuera un obligado tributario adscrito a la DCGC.

2º. Por lo que se refiere a los criterios discrecionales, es decir, cuando la adscripción se acordase por decisión de la DCGC, esta última podía ejercer también sus funciones y competencias respecto a los obligados tributarios en los que concurriera alguna de las siguientes circunstancias, entre otras:

- a) Personas físicas cuya renta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de declaración hubiese finalizado, excediese del importe de un millón de euros o cuando el valor de sus bienes y derechos, incluidos los exentos a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, superase la cifra de 10 millones de euros.
- b) Obligados que ejerzan sus actividades en todo o gran parte del territorio nacional.
- c) Obligados que presenten una posición destacada en un sector económico determinado.
- d) Obligados que tributen en régimen de consolidación fiscal, en cuyo caso podrán adscribirse a la DCGC todas o parte de las empresas del grupo.
- e) Obligados que se encuentren relacionados con otros obligados tributarios ya adscritos a la DCGC.
- f) Obligados que presenten indicios de la realización de fraudes para los que, por su especial gravedad, complejidad o características de implantación territorial, resulte conveniente la investigación de forma centralizada.
- g) Obligados que presenten una especial complejidad en cuanto a su gestión recaudatoria o indicios de posibles conductas fraudulentas de significativa relevancia en este ámbito, con atención particular a la utilización de sociedades interpuestas y negocios simulados.

En virtud de la modificación introducida por la Resolución de 12 de diciembre de 2007, desde el 1 de enero de 2008 se exige, para que se produzca la adscripción a la DCGC,

que los criterios objetivos relativos al volumen de operaciones y al número de registros suministrados a la Administración Tributaria se mantengan, al menos, durante 3 ejercicios consecutivos.

Desde el momento en que se notifique al obligado tributario la adscripción a la DCGC, esta última ejerce sus competencias respecto a aquél por cualquier concepto impositivo (excluidas las deudas aduaneras y de Impuestos Especiales). No obstante, las actuaciones inspectoras iniciadas con anterioridad a la fecha de notificación del cambio de adscripción serán finalizadas por los órganos que las estuvieran desarrollando, salvo que el titular de la DCGC decida la terminación del expediente por la correspondiente Dependencia de la misma, en cuyo caso se notificará dicha circunstancia al obligado tributario¹. Igualmente, desde el momento en que se notifique el fin de la adscripción a la DCGC, la competencia de este órgano cesa sobre tales obligados.

1.5.- ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA DELEGACIÓN CENTRAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES

La jefatura de la DCGC está atribuida al Delegado Central de Grandes Contribuyentes, a quien corresponde dirigir, coordinar y controlar todas las Dependencias, órganos y unidades administrativas de la misma.

Del titular de la DCGC dependen directamente las siguientes unidades: la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTA), la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (DAST) y la Dependencia de Gestión de Medios y Recursos (DGMR); así como también otros órganos, como el Servicio Jurídico, la Oficina de Relación y Comunicación con los Juzgados y Tribunales y la Unidad de Planificación y Coordinación.

La estructura de la DCGC difiere de la de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la AEAT, en las que se sigue el esquema de la división funcional por Departamentos (Gestión, Inspección, Recaudación). Por el contrario, la DCGC se estructura en Dependencias que agrupan competencias y funciones diversas:

¹ La disposición referida a la terminación de las actuaciones inspectoras fue introducida por la Resolución de 12 de diciembre de 2007.

- a) La DCTA lleva a cabo las actuaciones y aplica los procedimientos de inspección tributaria, así como los procedimientos de verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada y demás actuaciones de comprobación establecidas por la normativa vigente, teniendo la consideración de órgano con atribuciones de la Inspección de los tributos. También le corresponde el inicio, la tramitación y la resolución de los procedimientos sancionadores que se deriven de las anteriores actuaciones.
- b) La DAST, sobre la que se ha centrado la mayor parte de las actuaciones fiscalizadoras, es la Dependencia a la que compete llevar a cabo las actuaciones y aplicar los procedimientos de gestión tributaria, con excepción de los procedimientos de comprobación de valores y de comprobación limitada, y de recaudación (incluida la gestión recaudatoria en periodo ejecutivo de los recursos no tributarios del Estado y sus Organismos Autónomos, así como de los recursos de naturaleza pública de otras Administraciones Públicas cuya gestión tiene encomendada la AEAT, por ley o por convenio). Asimismo, respecto de todos los actos objeto de reclamación económico-administrativa cuya resolución corresponda al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), con independencia del órgano de la AEAT que los haya dictado y la adscripción del obligado tributario que los recurre, corresponden a la DAST todas las competencias atribuidas por la normativa vigente a los órganos de recaudación en materia de suspensión y de reembolso del coste de las garantías constituidas, así como el control de la formalización de estas garantías y la custodia de las mismas, la comunicación con el TEAC en estas materias y el seguimiento y control de las suspensiones acordadas por órganos administrativos o de la jurisdicción contencioso-administrativa.
- c) La DGMR es la encargada de la gestión de los recursos humanos y materiales de la DCGC, así como de los medios informáticos de la misma.

1.6.- GESTIÓN RECAUDATORIA EN VÍA EJECUTIVA

La normativa que regula la gestión recaudatoria en el ámbito tributario está constituida principalmente por la LGT y por el Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, sin perjuicio de lo previsto en la LGP,

especialmente en sus artículos 9 a 25, y en las leyes reguladoras de los tributos y de los restantes derechos de carácter público.

La gestión recaudatoria de las deudas puede realizarse en periodo voluntario o bien en vía ejecutiva. Respecto al momento del comienzo del periodo ejecutivo, en el caso de las deudas tributarias el inicio se produce en los plazos establecidos en el artículo 62 de la LGT, mientras que para las restantes deudas de derecho público liquidadas por otros órganos, organismos y entes públicos, el comienzo del periodo ejecutivo tiene lugar según lo que disponga su regulación específica y, supletoriamente, la LGP.

El fin del periodo voluntario determina el devengo y la exigibilidad de los recargos del periodo ejecutivo y, en su caso, de los intereses de demora y de las costas del procedimiento de apremio. Los recargos del periodo ejecutivo se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y son de 3 tipos: el recargo ejecutivo (5%), que se exige cuando se satisfaga, antes de la notificación de la providencia de apremio, la totalidad de la deuda no ingresada; el recargo de apremio reducido (10%), aplicable cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en voluntaria, así como el propio recargo, antes de la finalización del plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT para el ingreso de las deudas, una vez que se haya notificado la providencia de apremio; y el recargo de apremio ordinario (20%), exigible si, una vez emitida la providencia de apremio, la deuda no resulta ingresada dentro del plazo del artículo 62.5 de la LGT. Este último es el único recargo del periodo ejecutivo compatible con la exigencia de los intereses de demora.

La gestión recaudatoria de la deuda en periodo ejecutivo se debe desarrollar hasta que se produzca su extinción por pago, prescripción, compensación o condonación, o bien por cualquiera de los restantes medios de extinción de las obligaciones previstos en las Leyes.

Como se ha indicado anteriormente, la DCGC lleva a cabo, respecto a los obligados tributarios adscritos a la misma, la recaudación en periodo ejecutivo no sólo de las deudas tributarias exigidas por la AEAT, sino también de otros derechos de naturaleza pública liquidados por órganos externos, tales como Departamentos Ministeriales, Comunidades

Autónomas, Entidades Locales y los Organismos Autónomos u otros organismos públicos y sociedades mercantiles dependientes de alguno de los anteriores².

Respecto a las principales magnitudes económicas representativas de la gestión recaudatoria fiscalizada, al inicio del ejercicio 2007 había en la DCGC deudas por un total de 873.364 miles de euros pendientes de cobro en vía ejecutiva, correspondiendo el 83% de dicho importe a deudas liquidadas por la AEAT, tal y como se observa en el cuadro nº 1. Después de añadir las deudas que entraron en periodo ejecutivo durante el ejercicio (deudas cargadas), por importe de 420.996 miles de euros, y el saldo resultante de las operaciones de gestión del censo de obligados tributarios (por adscripción y exclusión de contribuyentes del censo), por una cuantía neta negativa de 316.039 miles de euros, se obtiene un montante total gestionado por la DCGC en el ejercicio fiscalizado de 978.321 miles de euros, habiéndose cancelado durante el mismo, por ingreso u otras causas extintivas, 316.844 miles de euros, lo que supone la tercera parte de aquel importe, aproximadamente. Al cierre del ejercicio quedaban deudas pendientes de cobro por 661.477 miles de euros.

Cuadro nº 1
Deudas en periodo ejecutivo en la DCGC durante el ejercicio 2007
(Importes en miles de euros)

	Deudas de la AEAT	Otras deudas	Total
I. Pendiente de cobro a 01-01-07	726.373	146.991	873.364
II. Deudas cargadas	351.178	69.818	420.996
III. Saldo neto por adscripción	-298.506	-17.533	-316.039
IV. Total deudas (I + II + III)	779.045	199.276	978.321
V. Total cancelado	205.135	111.709	316.844
VI. Pendiente de cobro a 31-12-07 (IV - V)	573.910	87.567	661.477
a) Aplazadas / Fraccionadas	78.755	15.369	94.124
b) Suspendidas	113.402	5.865	119.267
c) En compensación	54.984	4.140	59.124
d) En proceso concursal	56.223	23.755	79.978
e) Paralizadas	1.167	9.293	10.460
f) En gestión de cobro	269.379	29.145	298.524

Las cancelaciones de deudas en vía ejecutiva producidas en la DCGC durante el ejercicio 2007 debidas a ingresos de los deudores ascendieron a 166.601 miles de euros (el 52,6% del total de aquéllas), mientras que 70.583 miles de euros (el 22,3% de las cancelaciones) eran consecuencia de anulaciones y otros 79.660 miles de euros (el 25,1% restante)

² A lo largo del Informe se hace referencia a esta doble tipología de deudas gestionadas por la AEAT, distinguiéndose mediante el uso de las expresiones “deudas de la AEAT” y “otras deudas” o “deudas de otros entes/órganos externos”, respectivamente.

correspondían a otras clases de cancelaciones, tales como la declaración de fallido del obligado al pago o la prescripción de la deuda. En el cuadro nº 2 se recoge la cuantía y la importancia relativa de cada modalidad de cancelación de deudas en la DCGC, así como su comparación con las cifras globales de recaudación en ejecutiva para el conjunto de la AEAT a nivel nacional.

Cuadro nº 2
Cancelaciones de deudas en vía ejecutiva durante el ejercicio 2007
 (Importes en miles de euros)

	Total DCGC	%	Total AEAT	%	Ratio DCGC/AEAT
1. Ingresos	166.601	52,58	2.182.197	44,65	7,63%
a. Ingresos	61.619	19,45	750.538	15,36	8,21%
b. Aplazamientos y fraccionam.	8.236	2,60	70.649	1,45	11,66%
c. Compensación	66.924	21,12	337.114	6,90	19,85%
d. Embargo	45.866	14,48	1.148.660	23,50	3,99%
e. Rectificación ingresos	-16.044	-5,06	-124.764	-2,55	12,86%
2. Anulaciones	70.583	22,28	511.091	10,46	13,81%
3. Otras cancelaciones	79.660	25,14	2.194.071	44,89	3,63%
a. Crédito incobrable	62.925	19,86	2.175.059	44,50	2,89%
b. Prescripción	4.540	1,43	223.392	4,57	2,03%
c. Ingresos en ente gestor	4.028	1,27	26.213	0,54	15,37%
d. Rehabilitación deudor	-4	0,00	-345.828	-7,08	0,00%
e. Otras causas	8.171	2,58	115.235	2,36	7,09%
Total deudas canceladas	316.844	100,00	4.887.359	100,00	6,48%

1.7.- TRATAMIENTO DE LAS ALEGACIONES

De conformidad con lo previsto en el artículo 44 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los resultados de las actuaciones fiscalizadoras fueron puestos de manifiesto, para la formulación de alegaciones, al Presidente -que lo era también en el ejercicio fiscalizado- y al Director General de la AEAT, así como a quien ostentaba este último cargo durante el periodo fiscalizado. Se han recibido las alegaciones formuladas por el actual Director General y por el anterior responsable que ocupaba el referido cargo, acompañándose las mismas al presente Informe.

Se han incorporado las modificaciones que se han considerado oportunas como consecuencia del análisis de las alegaciones, sin que hayan sido objeto de contestación las que constituyen meras explicaciones o aclaraciones al contenido del Informe.

2.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

2.1.- FORMACIÓN Y DEPURACIÓN DEL CENSO

Conforme a la disposición adicional primera de la ya citada Resolución de 26 de diciembre de 2005, inicialmente quedaron adscritos a la DCGC aquellos obligados tributarios que, a 1 de enero de 2006, se encontraban adscritos a la ONI o a la ONA. No obstante, como se ha indicado anteriormente, la entrada en funcionamiento de la DCGC también implicó la extinción de la ONR y su integración en aquélla. Con la supresión de la ONR, los obligados tributarios adscritos a la misma que no lo estaban a la ONI ni a la ONA, por no cumplir los requisitos establecidos a tal fin, fueron adscritos a la DCGC únicamente a efectos recaudatorios, pero sin formar parte de su censo. En el Anexo I se exponen, a efectos comparativos, los criterios de adscripción a las anteriores unidades (ONI, ONA y ONR) y a la DCGC.

Una vez establecido el censo inicial, con arreglo a lo señalado anteriormente, la adscripción y exclusión de obligados tributarios en el censo de la DCGC se efectúa conforme a los criterios, tanto objetivos como discrecionales, establecidos en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, y que fueron expuestos en el subapartado 1.4.

A la fecha de entrada en funcionamiento de la DCGC, el 1 de enero de 2006, el censo de obligados tributarios adscritos a la misma estaba integrado por un total de 1.924 contribuyentes (sin incluir los adscritos a efectos exclusivamente recaudatorios), habiéndose elevado a 2.933 sujetos censados al inicio del ejercicio 2007 y llegando hasta 3.202 obligados al cierre del mismo periodo, suponiendo las personas jurídicas y restantes entidades aproximadamente el 86% del total del censo. La composición y evolución del censo de obligados tributarios adscritos a la DCGC, desde su creación hasta finales de 2008, se recoge en el cuadro nº 3.

Cuadro nº 3
Composición del censo de la DCGC en el periodo 2006-2008

Fecha	Composición			Variación (%)	
	Personas Físicas	Personas Jurídicas	Total	Anual	Acumulada
01.01.2006	24	1.900	1.924	-	-
01.01.2007	408	2.525	2.933	52,44	52,44
01.01.2008	436	2.766	3.202	9,17	66,42
31.12.2008	358	2.767	3.125	-2,40	62,42

El significativo incremento del 52,4% del censo de obligados durante el primer ejercicio de funcionamiento de la DCGC es consecuencia, fundamentalmente, de la definición de los criterios objetivos de adscripción establecidos en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, frente a la situación anterior, en la que la adscripción se realizaba con arreglo a criterios discrecionales. Además, la redacción original de la citada norma exigía, para proceder a la adscripción automática a la DCGC, el cumplimiento de tales requisitos durante un año, lo cual generaba múltiples altas y bajas en el censo como consecuencia del cumplimiento de un criterio de adscripción en un ejercicio y su incumplimiento en el ejercicio siguiente. Por dicho motivo, la experiencia acumulada llevó a establecer que, para proceder a la adscripción del obligado a la DCGC, los criterios del volumen de operaciones y del número de registros comunicados a la AEAT se cumpliesen, como mínimo, durante tres ejercicios consecutivos, consiguiendo así una mayor estabilidad en el censo. Esta modificación en la definición del ámbito de actuación de la DCGC se efectuó mediante la ya citada Resolución de 12 de diciembre de 2007, en la que también se dispuso la exclusión del censo de la DCGC, con carácter general, de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y de las Entidades Locales, así como de los organismos y entes públicos de ellas dependientes, correspondiendo la competencia para su gestión y control a la Delegación Especial de la AEAT en cuyo ámbito territorial se encuentre su domicilio fiscal, sin perjuicio de que puedan adscribirse a la DCGC en caso de que así se acuerde expresamente, por cumplir alguno de los criterios discrecionales previstos en la Resolución de 26 de diciembre de 2005.

La Unidad de Planificación y Coordinación de la DCGC es el órgano encargado de realizar el control y seguimiento del censo de obligados tributarios de la misma, especialmente en lo que se refiere a las adscripciones y exclusiones de contribuyentes. Las actuaciones de depuración censal sobre los obligados adscritos únicamente a efectos recaudatorios, con el fin de excluir a aquellos que no cumplieran los requisitos para su adscripción a la DCGC, se llevaban a cabo por la DAST.

Desde noviembre de 2007 se dispone de una aplicación informática específica para la gestión del censo de la DCGC, difiriendo el modo de iniciación del procedimiento para llevar a cabo las altas y bajas en función del criterio, objetivo o discrecional, determinante de las mismas:

- En los casos de adscripciones (o exclusiones) por cumplir (o dejar de cumplir) alguno de los criterios objetivos, principalmente los relativos al volumen de operaciones o al número de registros, el titular de la DCGC se lo notifica a los obligados tributarios afectados, comunicándoselo asimismo a la Delegación Especial a la que estuviera adscrito el obligado hasta ese momento (o a la que corresponda adscribirse por razón del domicilio de aquél).
- En el caso de obligados tributarios a los que, no concurriendo las circunstancias señaladas anteriormente, se considera conveniente adscribir (o excluir) en el censo de la DCGC, por cumplir (o dejar de cumplir) alguno de los criterios discrecionales, el acuerdo se produce por resolución del responsable del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales³ de la AEAT, a propuesta del titular de la DCGC. Dicha resolución se notifica al obligado tributario y se comunica a la Delegación Especial a la que estuviera adscrito hasta ese momento (o a la que pase a estar adscrito).

Para efectuar las comprobaciones sobre la aplicación del procedimiento de adscripción y exclusión del censo, así como también sobre las actuaciones de depuración realizadas respecto de aquellos obligados, procedentes de la anterior ONR, que fueron adscritos a la DCGC exclusivamente a efectos recaudatorios, se ha partido de la información disponible en la aplicación informática de gestión de censos (la cual, como se ha indicado, empezó a ser utilizada en el mes de noviembre de 2007).

En relación con la gestión de altas y bajas, para evaluar la adecuada aplicación de los procedimientos de adscripción y exclusión del censo se han analizado específicamente, por un lado, las propuestas de adscripción de contribuyentes que finalmente fueron desestimadas y, por otro, los expedientes que dieron lugar a la exclusión de obligados del censo y que habían sido iniciados manualmente, a propuesta de una Dependencia de la DCGC. Los resultados obtenidos de tales verificaciones han sido los siguientes:

- Entre noviembre y diciembre de 2007 se efectuaron un total de 97 propuestas de adscripción que fueron posteriormente rechazadas, de las cuales 95 se formularon automáticamente y las otras 2 de forma manual. Sobre una muestra de 17 de estas

³ En el Real Decreto 495/2010, de 30 de abril, se prevé la supresión de este órgano, cuyas funciones se adscriben provisionalmente al Director de la AEAT, habiendo quedado definitivamente suprimido en virtud de la Orden PRE/1814/2010, de 2 de julio.

propuestas desestimadas se comprobó que en ninguna de ellas se cumplían los requisitos para que procediera su adscripción (por lo general, debido a que el criterio de volumen de operaciones no se cumplía en los tres ejercicios previos⁴ o bien a que, a pesar de verificarse el criterio del número de registros de información comunicados, no se cumplía el requisito de que el ámbito territorial de actuación excediera al de una Comunidad Autónoma).

- Por otra parte, en el mismo periodo se iniciaron un total de 250 procedimientos que tuvieron como resultado la exclusión de obligados del censo de la DCGC, 69 de los cuales fueron iniciados automáticamente por el sistema informático y los 181 restantes de forma manual, a propuesta de alguna Dependencia. Sobre estos últimos, se seleccionó una muestra de 15 expedientes, comprobándose que en ninguno de ellos el obligado se encontraba entre los supuestos de adscripción automática, con arreglo a los criterios objetivos de la Resolución. En cambio, respecto a los criterios de carácter discrecional, se verificó que 3 de los obligados excluidos cumplían alguno de dichos criterios para poder seguir adscritos, a pesar de lo cual se procedió a su exclusión del censo. Debe resaltarse que no se habían dictado pautas o instrucciones en el ámbito de la DCGC para la aplicación uniforme de tales criterios de carácter discrecional.

Por lo que se refiere a las actuaciones de depuración censal sobre los obligados tributarios adscritos a la DCGC únicamente a efectos recaudatorios, a la entrada en funcionamiento de aquélla, el 1 de enero de 2006, había un total de 2.481 obligados que se encontraban en dicha situación, sobre los cuales se llevó a cabo un proceso de depuración censal, con el fin de delimitar si debían ser adscritos definitivamente a la DCGC o si, por el contrario, debían quedar excluidos de su ámbito de actuación, con el objetivo de conseguir en el menor plazo posible un censo unificado para poder efectuar la gestión tributaria integral a todos los efectos. Durante el ejercicio 2007 se excluyeron un total de 322 obligados tributarios procedentes de la ONR, dejando de estar adscritos a la DCGC a efectos recaudatorios. En relación con estos obligados excluidos se seleccionó una muestra de 17 expedientes, no habiéndose encontrado incidencia alguna en su revisión, dado que ninguno de ellos cumplía los criterios objetivos de adscripción.

⁴ La práctica seguida por la DCGC en estos procedimientos fue aplicar la normativa vigente desde el 1 de enero de 2008, fecha de entrada en vigor de la Resolución de 12 de diciembre de 2007, consistente en verificar el cumplimiento de los criterios objetivos de adscripción durante tres ejercicios consecutivos y no sólo en el último.

2.2.- ANÁLISIS DE LA DOTACIÓN DE PERSONAL

Al igual que en anteriores Informes específicos sobre la AEAT, en el curso de la presente fiscalización se ha realizado un análisis sobre los medios personales empleados, a partir de la información sobre las dotaciones de personal de la DCGC, contenida en la Relación de Puestos de Trabajo (RPT), y sobre la plantilla efectivamente disponible, habiéndose analizado su evolución desde la creación de la misma.

Como se puede observar en el siguiente cuadro nº 4, al cierre del ejercicio 2007 la DCGC tenía una dotación de 1.163 puestos de trabajo, estando cubiertos tan sólo 814 (el 70%). Lo anterior se debe, en parte, a que la DCGC aún se encontraba en sus primeros años de funcionamiento, con un gran número de puestos de nueva creación. En todo caso, la evolución del grado de cobertura de los puestos de la RPT fue positiva, incrementándose en un 17,1% el número de puestos cubiertos entre los ejercicios 2006 y 2008, disminuyendo el número de puestos vacantes.

Cuadro nº 4
Evolución de la RPT de la DCGC
(Nº de puestos de trabajo)

	Ejercicios			Variación anual (%)	
	2006	2007	2008	2007	2008
Total puestos dotados (RPT)	1.098	1.163	1.213	5,92	4,29
a) Puestos cubiertos	764	814	895	6,54	9,95
b) Puestos vacantes	307	328	283	6,84	-13,71
c) Puestos reservados	27	21	35	-22,22	66,66

En el cuadro nº 5 se recoge la distribución de los puestos de la DCGC por Dependencias, destacando por su importancia y rápido incremento el personal asignado a la DCTA, unidad que ejerce las principales actuaciones de control tributario, aunque el grado de ocupación en el ejercicio fiscalizado era sólo del 67,7%, debido principalmente al significativo aumento de puestos dotados. Por su parte, la DAST era, con un 82,8%, la Dependencia con un mayor grado de ocupación en el ejercicio 2007, encontrándose vacantes 16 puestos y otro reservado, si bien la evolución fue negativa en el ejercicio siguiente.

Cuadro nº 5
Evolución del grado de ocupación por Dependencias de la DCGC
(Nº de puestos de trabajo)

	2006			2007			2008		
	Dotados	Ocupados	%	Dotados	Ocupados	%	Dotados	Ocupados	%
Jefatura	161	127	78,88	168	128	76,19	165	134	81,21
DCTA	802	527	65,71	846	573	67,73	895	647	72,29
DAST	99	85	85,86	99	82	82,83	102	82	80,39
DGMR	36	25	69,44	50	31	62,00	51	32	62,75
Total	1.098	764	69,58	1.163	814	69,99	1.213	895	73,78

Por lo que se refiere al peso relativo de la dotación del personal respecto a la plantilla global de la AEAT, cuya dotación era de 27.165 puestos al cierre del ejercicio 2007, los recursos humanos asignados a la DCGC suponían, aproximadamente, el 4% de la plantilla de la AEAT.

Al igual que en anteriores Informes de fiscalización relativos a la AEAT, se ha observado, con carácter general, una insuficiente disponibilidad de medios personales en la DCGC, puesto que el grado de ocupación de la plantilla no había alcanzado los niveles deseables, situación en la que influyó la reciente creación de dicha Delegación, y sin perjuicio del significativo aumento de puestos dotados entre los ejercicios 2006 y 2008, especialmente en el ámbito de la DCTA, cuya dotación de personal se incrementó en un 11,6% a lo largo de dicho periodo.

2.3.- PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN RECAUDATORIA EN PERIODO EJECUTIVO

2.3.1.- Concesión de aplazamientos y fraccionamientos

Al cierre del ejercicio 2007 había en la DCGC 3.088 deudas en periodo ejecutivo que se encontraban aplazadas o fraccionadas, ascendiendo su importe a 94.124 miles de euros, lo que suponía prácticamente la quinta parte del importe total aplazado en periodo ejecutivo a nivel nacional. Comparando estas magnitudes con las de los aplazamientos y fraccionamientos en la DCGC en periodo voluntario (242 deudas, por importe de 248.029 miles de euros), se observa que, aunque el número de deudas era muy superior, los importes aplazados en ejecutiva eran sustancialmente inferiores. Tal y como se observa en el cuadro nº 6, en el que se recogen diversas magnitudes relacionadas con los aplazamientos y fraccionamientos, el 14,2% del importe pendiente de cobro en vía ejecutiva al cierre del 2007, en el ámbito de la DCGC, se encontraba aplazado,

ascendiendo la cuantía media de la deuda aplazada en ejecutiva a 30,5 miles de euros, importe muy superior al de la media nacional, como consecuencia de las especiales características de los obligados adscritos a la DCGC. Asimismo, el número de deudas aplazadas representaba el 20,4% respecto al total de las pendientes, porcentaje casi 9 veces superior al de las deudas en el ámbito nacional (2,3%).

Cuadro nº 6
Aplazamientos en periodo ejecutivo al cierre del ejercicio 2007
 (Importes en miles de euros)

	DCGC	Total AEAT	Ratio DCGC/AEAT
1. Nº deudas aplazadas en periodo ejecutivo	3.088	77.288	3,99%
2. Importe total aplazado en periodo ejecutivo	94.124	477.189	19,72%
3. Nº deudas pendientes de cobro en ejecutiva	24.178	4.776.895	0,51%
4. Importe pendiente de cobro en ejecutiva	661.477	10.354.819	6,38%
5. Porcentaje importe aplazado/pendiente cobro	14,23%	4,61%	308,67%
6. Porcentaje nº deudas aplazadas/pendientes	20,35%	2,27%	896,48%
7. Importe medio pendiente de cobro en ejecutiva	43,6	3	1.453,33%
8. Importe medio aplazado en ejecutiva	30,5	6,2	491,93%

Por su parte, los ingresos producidos en el ejercicio 2007 correspondientes a deudas de la DCGC que se encontraban en situación de aplazamiento o fraccionamiento ascendieron a 8.236 miles de euros, de los cuales 7.899 miles de euros se efectuaron dentro de plazo, 235 miles de euros fuera de plazo y se adelantaron pagos con respecto al calendario previsto por importe de 102 miles de euros.

La regulación de los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias se encuentra recogida fundamentalmente en los artículos 65 y 82 de la LGT, siendo objeto de desarrollo por los artículos 44 a 54 del RGR. También es preciso hacer referencia a la Instrucción 6/2006, de 23 de noviembre, de la Dirección General de la AEAT, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago y, en materia de competencias para su otorgamiento en el ámbito de la DCGC, a la anteriormente citada Resolución de 26 de diciembre de 2005. En el caso de las deudas no tributarias es preciso tener en cuenta los preceptos contenidos en la LGP, aplicándose supletoriamente lo dispuesto en la LGT y en el RGR.

Conforme al artículo 44.2 del RGR, son aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda Pública, salvo las excepciones previstas en las leyes⁵.

Con carácter general, las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse⁶, pudiendo exigir la AEAT que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o que se aporte certificado de seguro de caución. Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o aseguramiento, o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, se podrán admitir otras garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente.

En la tramitación de la solicitud de aplazamiento, los órganos de recaudación competentes (la DAST, en el caso de la DCGC) procederán a evaluar las dificultades económico-financieras alegadas, en su caso, por el obligado al pago y, asimismo, examinarán la admisibilidad y la suficiencia e idoneidad de la garantía ofrecida o bien la concurrencia de las condiciones para la dispensa, total o parcial, de dicha garantía.

En la resolución que se dicte se acordará la concesión o denegación del aplazamiento o fraccionamiento, debiendo ser adoptada por el titular de la DCGC y notificada al interesado en el plazo máximo de 6 meses desde que tuvo entrada la solicitud. Se acordará la denegación, entre otros, en los siguientes casos: cuando el requerimiento de subsanación haya sido contestado en plazo por el interesado, pero no se hayan subsanado los defectos observados; cuando la garantía aportada por el solicitante hubiese sido rechazada anteriormente por la AEAT, por falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad; cuando la deuda tenga la condición de inaplazable; cuando no se aprecien dificultades económico-financieras de carácter transitorio para hacer frente al pago de la deuda, o cuando, por el contrario, se aprecien dificultades económico-financieras de carácter estructural que afecten a la viabilidad de la actividad.

⁵ Estas excepciones se refieren a las deudas tributarias cuya exacción se realiza por medio de efectos timbrados, así como a las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir los retenedores o los obligados a realizar ingresos a cuenta (artículo 65.2 de la LGT), salvo en los supuestos de dispensa de garantías por afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad del obligado o por poder producir graves quebrantos a la Hacienda Pública (artículo 82.2 de la LGT, por remisión del artículo 44.3 del RGR).

⁶ No obstante, podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de garantías en los casos previstos en el artículo 82.2 de la LGT.

Además, el procedimiento podrá terminar de alguna de las siguientes maneras: por inadmisión, acordada por el titular de la DCGC, cuando se trate de solicitudes de aplazamiento extemporáneas o bien presentadas tras la denegación de una solicitud previa, relativa a la misma deuda, que no contengan una modificación sustancial de las condiciones de la solicitud anterior (en especial, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria); y por archivo, que se acordará por los Jefes de los Equipos Nacionales de Recaudación de la DAST, en los supuestos de desistimiento, expreso o tácito, del interesado o ante la falta de atención en plazo al requerimiento de subsanación de defectos de la solicitud o de aportación de la documentación preceptiva.

Junto a las anteriores formas de terminación del procedimiento, reguladas en detalle en la Instrucción 6/2006, anteriormente citada, en el sistema informático se produce la finalización “por error” en aquellos casos en los que la solicitud haya sido grabada en las aplicaciones por duplicado o por un importe erróneo.

Según la información facilitada por la AEAT, en 2007 se recibieron en la DCGC un total de 12 solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento referidas a deudas en periodo ejecutivo (de las cuales una fue inadmitida a trámite), ascendiendo el importe total adeudado cuyo aplazamiento se solicitaba a 28.166 miles de euros⁷. Se ha analizado la totalidad de estas solicitudes, habiéndose verificado la tramitación de las mismas y, en el caso de haberse procedido a su concesión, el cumplimiento por los obligados al pago de las condiciones fijadas en el correspondiente acuerdo, exponiéndose a continuación los resultados obtenidos.

Como resultado del examen de las solicitudes presentadas ante la DCGC, se ha comprobado que tenían por objeto deudas aplazables y que fueron presentadas en el plazo establecido, o bien que, en caso contrario, se procedía a su denegación o inadmisión, respectivamente. En uno de los casos analizados la solicitud tenía por objeto “la suspensión de la ejecución de la deuda y la paralización del procedimientos de apremio”, a pesar de lo cual fue tramitada como una solicitud de aplazamiento. Asimismo,

⁷ Para el cálculo de esta cifra se ha computado una única vez aquellas deudas respecto de las cuales se había presentado más de una solicitud de aplazamiento.

el contenido de las solicitudes se ajustaba a lo dispuesto en el RGR y las mismas se acompañaban de la documentación exigida por la normativa. En relación con lo anterior, se ha comprobado que 4 de las 11 solicitudes admitidas a trámite no reunían los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañaban los documentos preceptivos, habiéndose constatado la emisión por la DAST de los oportunos requerimientos de subsanación de defectos. Además, se ha verificado que los acuerdos fueron adoptados, en cada caso, por el órgano competente.

Respecto a la única solicitud no admitida a trámite, que englobaba a 4 deudas, fue inadmitida por constituir una reiteración de otras anteriores, observándose que el obligado al pago ya había solicitado en el ejercicio 2006 el aplazamiento de tales deudas, pero fue denegado por tratarse de deudas inaplazables.

En relación con las solicitudes tramitadas sin haberse otorgado el aplazamiento, existían 2 procedimientos finalizados por error, habiéndose comprobado que se trataba de solicitudes grabadas con algún tipo de inexactitud o por duplicado, motivo por el cual fueron dadas de baja en la aplicación; otras 3 solicitudes fueron archivadas, en las cuales se ha constatado la concurrencia de las oportunas circunstancias justificativas del archivo, conforme a lo dispuesto en el RGR y en la Instrucción 6/2006; y en 2 supuestos fue denegado el aplazamiento, verificándose que se detallaron adecuadamente en el expediente los motivos de la resolución, consistiendo en la insolvencia estructural del obligado al pago, en un caso, y en la naturaleza inaplazable de la deuda, en otro.

Por lo que se refiere a los 4 casos tramitados en los que se concedió el aplazamiento solicitado, el importe aplazado ascendió en total a 23.593 miles de euros y los intereses liquidados a 10.836 miles de euros. En relación con estos expedientes, se ha verificado la formalización de garantía adecuada y suficiente (salvo en un caso, en el que procedía la dispensa de garantía, por tener el solicitante naturaleza pública), la liquidación practicada de intereses de demora y el cumplimiento por parte del obligado del calendario de pagos fijado en el acuerdo de concesión, habiéndose obtenido los siguientes resultados principales:

- En la revisión del cumplimiento del calendario de uno de los acuerdos de aplazamiento, referente a 15 deudas, se observó que 8 de ellas fueron ingresadas en la DCGC y posteriormente devueltas, mientras que otra fue cancelada, debido a

que tales deudas ya habían sido ingresadas en el ente gestor. Se trataba de liquidaciones practicadas por órganos ministeriales a través del modelo 069 (correspondiente a ingresos de naturaleza no tributaria), cuya recaudación por el órgano gestor no fue comunicada a la DCGC, desarrollándose el procedimiento de apremio sobre deudas ya ingresadas e, incluso, habiéndose solicitado aplazamientos referidos a las mismas (esta incidencia es analizada en mayor detalle en el epígrafe 2.3.4).

- Asimismo, en el acuerdo de fraccionamiento de una deuda de 18.397 miles de euros, la liquidación provisional de intereses de demora, por importe de 9.851 miles de euros⁸, fue calculada de forma errónea, debido a que para el cálculo de los intereses de demora en los años bisiestos, si bien se computaron 366 días de demora, no se tuvo en cuenta el carácter bisiesto del año en el denominador de la fórmula aplicada⁹. El acuerdo de fraccionamiento fue objeto de recurso de reposición, el cual fue estimado, previo informe del Departamento de Recaudación, liquidándose nuevos intereses de demora por importe de 10.050 miles de euros¹⁰.

En relación con esta última cuestión, es preciso destacar que el referido método empleado para el cálculo de intereses de demora era común para todos los órganos liquidadores de la AEAT. En consecuencia, todas las liquidaciones de intereses que incluyen en su cómputo años bisiestos adolecen de este error de cálculo (circunstancia que ocurría en 2 de los 3 restantes acuerdos de concesión de aplazamiento analizados), sin que a la fecha de realización de las actuaciones fiscalizadoras se hubieran efectuado las modificaciones precisas en la aplicación informática empleada para el citado cálculo.

Por lo que respecta a los plazos de tramitación de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento, cabe destacar que, según la documentación elaborada por la AEAT con ocasión de la creación de la DCGC, una de las líneas de actuación fijadas para conseguir una mejora del servicio a los obligados tributarios por parte de la citada Delegación es la

⁸ El cálculo de los intereses de demora para los vencimientos de los ejercicios 2008 a 2010 se efectuó conforme el tipo de interés vigente en la fecha del acuerdo, debiendo procederse a su recálculo en el caso de que aquél se modificara posteriormente.

⁹ El importe de los intereses liquidados en exceso ascendía a 7 miles de euros, según los cálculos del deudor, y a 5 miles de euros según los cálculos del Tribunal de Cuentas (tomando como referencia el mismo tipo de interés que en el acuerdo recurrido).

¹⁰ En relación con esta cuestión, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2007 se estableció que “para el cálculo de los intereses de demora en los años bisiestos se debe utilizar en el denominador la cifra de días reales de tales años (366) y no el número de días de los años comunes (365)”.

agilización de la resolución de las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento. En este sentido, se han observado grandes diferencias en los plazos medios de tramitación, según los modos de terminación de los procedimientos, tal y como se expone a continuación.

Los 3 procedimientos que finalizaron con el archivo de la solicitud de aplazamiento, en los que por término medio transcurrieron 11 meses (en concreto, 333 días) hasta la adopción del acuerdo, son los que presentaban un mayor tiempo de tramitación por la DCGC. Las causas de esta gran dilación en los plazos eran las siguientes:

- En un caso, la tramitación del procedimiento tuvo una duración aproximada de 15 meses, de los cuales 14 eran imputables a la actuación de la AEAT. En este sentido, desde la presentación de la solicitud hasta que se requirió al representante del obligado la documentación precisa transcurrieron casi 4 meses, requerimiento que fue contestado fuera de plazo, solicitándose por aquél una ampliación del plazo de subsanación. La DCGC, que tardó otros 10 meses en tramitar esta última solicitud, resolvió concediendo una ampliación de plazo de 5 días hábiles, en contra de lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), que establece que “en ningún caso podrá ser objeto de ampliación un plazo ya vencido”. No obstante, el obligado al pago desistió expresamente de la solicitud de aplazamiento, acordándose su archivo por la DCGC. Las dos deudas sobre las que versaba la solicitud de aplazamiento, por un importe total de 31 miles de euros, continuaban pendientes de pago a la conclusión de los trabajos de fiscalización.
- Por lo que respecta a otra solicitud, que fue archivada por no aportarse la documentación requerida, la notificación del archivo al obligado al pago no se produjo hasta 7 meses después de su entrada en la DCGC.
- En cuanto a una tercera solicitud, archivada por el ingreso total de la deuda un mes después de haberse solicitado el aplazamiento, cabe destacar que transcurrieron 10 meses desde la fecha del ingreso de la deuda hasta la emisión del acuerdo de archivo de la solicitud.

A diferencia de los supuestos anteriores, en el caso de la única solicitud de aplazamiento que no fue admitida a trámite, el plazo transcurrido desde la presentación de la misma hasta el acuerdo de inadmisión fue de 90 días; y en los supuestos en que la solicitud de

aplazamiento finalizó mediante resolución, el plazo medio de tramitación fue de 75 días, en los acuerdos de concesión, y de 78 días, en los de denegación, no excediéndose en ningún caso del plazo máximo de 6 meses para resolver, establecido en el artículo 52.6 del RGR.

2.3.2.- Concesión, control y depuración de suspensiones

2.3.2.1.- Concesión de suspensiones

La suspensión del procedimiento de apremio se puede producir en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, así como en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria. Junto a las previsiones contenidas en los artículos 165, 224 y 233 de la LGT y en el artículo 73 del RGR, la regulación de esta materia se desarrolla en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRV) y en la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones.

Los posibles motivos de suspensión de deudas, expuestos de forma resumida, se concretan fundamentalmente en los siguientes:

- a) Por su impugnación en vía administrativa, mediante la interposición de un recurso de reposición, o en vía económico-administrativa, tanto ante los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, como ante el TEAC¹¹.

¹¹ Con carácter general, se suspenderá la ejecución del acto impugnado, a solicitud del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en la LGT.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.
- c) Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de recurso o de reclamación, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario, sin necesidad de aportar garantías, hasta que sean firmes en vía administrativa.

Adicionalmente, los actos que hayan sido objeto de reclamación económico-administrativa se suspenderán, además, en los siguientes supuestos:

- a) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el Tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

- b) Por su impugnación en la vía contencioso-administrativa, ante los Tribunales Superiores de Justicia, la Audiencia Nacional o el Tribunal Supremo, cuando los citados órganos judiciales así lo acuerden, conforme a la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Asimismo, el artículo 165.2 de la LGT establece que el procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática, sin necesidad de aportar garantía, “cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago”.

A finales de 2007, las deudas suspendidas en la DCGC, tanto en voluntaria como en vía ejecutiva, ascendían a un total de 6.818.279 miles de euros, cifra que supone un 83,7% del total de la deuda pendiente de cobro en dicha Delegación al cierre del ejercicio, muy por encima de la media nacional (46,3%). Respecto a la deuda en periodo ejecutivo, se encontraban suspendidas en la DCGC un total de 388 deudas, por un importe de 119.267 miles de euros (113.402 miles de euros correspondientes a deudas de la AEAT y el resto a otras deudas gestionadas por la DCGC), lo que supone el 18% del importe en vía ejecutiva que estaba pendiente de cobro a esa fecha. En el cuadro nº 7 se recoge la evolución en el periodo 2006 a 2008 de los importes suspendidos en ejecutiva y el total pendiente de cobro en dicha vía.

Cuadro nº 7
Deuda en ejecutiva suspendida y pendiente al cierre del ejercicio
(Importes en miles de euros)

	2006		2007		2008	
	DCGC	AEAT	DCGC	AEAT	DCGC	AEAT
Importe en ejecutiva suspendido	193.461	633.627	119.267	619.405	56.738	634.601
Importe total pendiente en ejecutiva	873.364	9.083.693	661.477	10.354.819	459.123	11.905.860
Ratio (%)	22,15	6,98	18,03	5,98	12,36	5,33

La alta litigiosidad característica de los contribuyentes adscritos a la DCGC y el elevado importe medio de las deudas impugnadas ocasionaron que la deuda en vía ejecutiva

b) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el Tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

suspendida al cierre del 2007 en la DCGC representase prácticamente la quinta parte del importe total suspendido en ejecutiva a nivel nacional, en concreto, un 19,3%.

Conforme a lo dispuesto en la precitada Resolución de 26 de diciembre de 2005, corresponde al titular de la DAST:

- a) Resolver las solicitudes de suspensión en los casos de recursos de reposición contra actos recaudatorios dictados por la propia DCGC en el procedimiento de apremio.
- b) Resolver las solicitudes de suspensión de la ejecución de los actos en los supuestos contemplados en los artículos 43 y 44 del RGRV (suspensión automática y con prestación de otras garantías), cuando dichas solicitudes se refieran a actos objeto de reclamación económico-administrativa cuya resolución corresponda al TEAC, con independencia de que el obligado esté adscrito o no a la DCGC.

El resto de supuestos de deudas suspendidas por impugnación (entre otros, por reclamaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, recursos ante los Tribunales Superiores de Justicia o la Audiencia Nacional y recursos de casación ante el Tribunal Supremo) no han sido objeto de análisis en la fiscalización porque la competencia para conceder la suspensión no corresponde a la DCGC. Tampoco tiene atribuida dicha competencia en los casos de suspensión con dispensa total o parcial de garantía, en los que las solicitudes de suspensión son tramitadas y resueltas por el propio TEAC.

Las actuaciones fiscalizadoras en relación con el procedimiento de concesión de las suspensiones se han centrado en comprobar que su concesión se haya producido únicamente en los casos y con los requisitos reglamentariamente establecidos; y, además, se ha verificado que exista un adecuado control sobre aquellos vencimientos que se encuentran suspendidos, para evitar que se produzca su prescripción, aspecto que se analiza en el subepígrafe 2.3.2.2.

Durante el ejercicio 2007 se recibieron en la DCGC un total de 22 solicitudes de suspensión relativas a deudas en vía ejecutiva, con el siguiente origen y resultado:

- 7 solicitudes derivaban de la interposición de recursos de reposición, habiéndose concedido la suspensión en todos los casos.

- 11 solicitudes se encontraban asociadas a reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, con prestación de las garantías previstas en el artículo 43 del RGRV, habiéndose acordado la suspensión en todos los supuestos.
- Los restantes 4 casos correspondían a solicitudes asociadas a reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, con prestación de otras garantías (según lo previsto en el artículo 44 RGRV), habiendo sido archivadas 3 de ellas por la falta de subsanación de los defectos detectados en la documentación aportada, encontrándose finalizada por desistimiento la otra solicitud.

El importe total de las solicitudes de suspensión del procedimiento de apremio presentadas en el ejercicio 2007 ascendía a 12.225 miles de euros¹², habiéndose acordado suspensiones por 8.449 miles de euros en dicho periodo.

Los resultados obtenidos de la revisión de la totalidad de las solicitudes de suspensión recibidas en la DCGC en el ejercicio 2007 han sido satisfactorios, en términos generales, habiéndose aplicado correctamente la normativa y el procedimiento establecido. No obstante, cabe efectuar las siguientes apreciaciones:

- En un total de 6 casos no figuraba en el respectivo expediente el acuerdo de resolución de la solicitud. En 4 de ellos se tiene constancia de la concesión de la suspensión, a partir del documento de notificación al interesado. Respecto a otra de las solicitudes, aunque no se ha podido verificar la notificación de la resolución expresa, del examen de la solicitud de suspensión, del aval y demás documentación obrante en el expediente se desprende que se cumplían todos los requisitos para la concesión de la misma. En el último caso la DCGC no dictó acuerdo expreso que finalizara la tramitación del expediente, el cual se presumía terminado por desistimiento del interesado, dado que presentó una nueva solicitud.
- En otro expediente se ha comprobado que la fecha de suspensión que figuraba en las bases de datos de la AEAT era incorrecta, puesto que se había grabado como tal la fecha de presentación de la reclamación ante el TEAC, cuando la solicitud de

¹² En 2 de los casos existía una duplicidad de solicitudes de suspensión sobre la misma deuda, solicitándose primero la suspensión atendiendo a lo dispuesto en el artículo 44 del RGRV (con prestación de otras garantías) y, posteriormente, por la vía del artículo 43 (supuestos de suspensión automática). Debido a lo anterior, el importe neto de las deudas sobre las que se solicitaba la suspensión era de 10.704 miles de euros.

suspensión es de una fecha anterior, al haberse presentado junto con el recurso de reposición.

- En relación con otro expediente, el importe de la deuda suspendida que figuraba en el Sistema Integrado de Recaudación (SIR) de la AEAT era incorrecto, por incluir un recargo superior al del acuerdo de suspensión, no habiéndose corregido debido a que, una vez introducido dicho dato en el SIR, no podía ser posteriormente modificado en caso de detectarse un error en el mismo, según la DCGC.

Por lo que respecta al plazo de tramitación de estas solicitudes de suspensión, teniendo en cuenta que uno de los objetivos de la DCGC era el de agilizar dicha tramitación, como ya se ha indicado, puede señalarse lo siguiente:

- El tiempo medio transcurrido, desde la fecha de solicitud hasta la adopción del correspondiente acuerdo, fue de 78 días, aunque en la mitad de los expedientes se efectuó un requerimiento de subsanación de errores en la documentación aportada, prolongándose significativamente en estos expedientes su plazo de tramitación, con una media de 156 días, frente a los que no precisaron subsanación, en los que el plazo medio fue de 24 días.
- En los 3 expedientes en los que la solicitud fue archivada mediante un acuerdo expreso, su tramitación fue más prolongada, de 226 días de media, si bien en dos casos transcurrieron 328 días hasta su archivo, frente a los 23 días del tercero.

2.3.2.2.- Control y depuración de vencimientos suspendidos

Los procedimientos de control y depuración de las deudas o vencimientos suspendidos presentan especial relevancia en el ámbito de la DCGC, debido al elevado volumen de suspensiones de deuda en vía ejecutiva y al riesgo de prescripción que puede derivarse de algún defecto en la tramitación o de la falta de ejecución de las resoluciones de los recursos o reclamaciones correspondientes a tales deudas.

El control de los vencimientos suspendidos implica verificar la existencia de un acuerdo de suspensión que justifique la entrada de la deuda en dicha situación, mientras que la depuración tiene por objeto comprobar si las deudas suspendidas deben continuar en la misma situación por no haber recaído aún resolución administrativa o judicial que ponga fin a la reclamación o al recurso asociados a la suspensión.

En el supuesto de vencimientos suspendidos en virtud de reclamaciones ante el TEAC, adquieren especial trascendencia las actuaciones de depuración, debido a que la interposición de una reclamación económico-administrativa interrumpe el plazo de prescripción, conforme el artículo 68 de la LGT, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo, de tal forma que la deuda habrá prescrito una vez transcurridos 4 años desde la presentación de la reclamación sin haber recaído resolución.

En cambio, en el supuesto de suspensiones asociadas a la interposición de recursos en vía contencioso-administrativa, en los que la suspensión es concedida por los correspondientes órganos judiciales, el cómputo del plazo de prescripción no se inicia de nuevo hasta la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial. Las actuaciones de depuración se dirigen a comprobar si existe sentencia y, en caso de que ésta hubiera sido recurrida, debe procederse a grabar en el sistema el recurso y comprobarse si la suspensión continúa asociada al nuevo recurso.

La Resolución de 26 de diciembre de 2005 atribuye a la DAST el seguimiento y el control en el seno de la DCGC de las suspensiones acordadas por los órganos administrativos y por los de la jurisdicción contencioso-administrativa. Esta competencia se extiende a las suspensiones correspondientes a deudores adscritos a la DCGC y también a las acordadas por ésta en relación con deudores no adscritos a la misma (como se indicó anteriormente, por interposición de reclamaciones ante el TEAC). Por lo que se refiere a las primeras, conforme a las instrucciones dictadas por el Departamento de Recaudación, desde el año 2008 las actuaciones de control y depuración que lleva a cabo la DAST se centran en las suspensiones de deudas liquidadas por la AEAT, habiendo asumido el Departamento de Recaudación tales funciones respecto a las deudas de otras oficinas o entes gestores externos. En relación con las suspensiones correspondientes a deudores no adscritos a la DCGC, la DAST se coordina con la Oficina de Relación con los Tribunales del órgano o dependencia que dictó el acto recurrido para que se lleven a cabo las actuaciones de control y seguimiento oportunas.

Para el control y depuración de los vencimientos suspendidos, desempeñan un papel fundamental las aplicaciones informáticas, tanto de la AEAT como de los órganos administrativos y judiciales que han de resolver los respectivos recursos, pudiendo señalarse lo siguiente en relación con las mismas:

- a) Aplicaciones de los Tribunales Económico-Administrativos: los órganos económico-administrativos cuentan con una aplicación informática de gestión de expedientes, denominada TAREA, a la que los usuarios de la DAST pueden acceder con el fin de consultar el estado en el que se encuentran los recursos asociados a los vencimientos suspendidos, pero no tienen acceso a la visualización de la documentación soporte de las reclamaciones (por ejemplo, el texto de la resolución del correspondiente Tribunal Económico-Administrativo), por lo que han de esperar hasta la recepción de dicha documentación para proceder a su ejecución. En la Resolución de 26 de diciembre de 2005 se instaba a la potenciación del empleo de medios electrónicos, telemáticos e informáticos, velando por la informatización permanente de todos los expedientes del Servicio Jurídico de la DCGC. En este sentido, aunque a finales de 2008 se mantuvieron diversos contactos entre la DCGC y el TEAC con el fin de ampliar la información que facilita la referida aplicación TAREA a los usuarios de la DAST, a la fecha de la finalización de los trabajos de fiscalización todavía no se había introducido modificación alguna.
- b) Aplicaciones del Servicio Jurídico del Estado: la Abogacía del Estado dispone de una aplicación informática de seguimiento de expedientes, denominada REGES, en la cual se graban todos los procedimientos judiciales tramitados en el seno de los Tribunales Superiores de Justicia, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo. Sin embargo, los usuarios de la DAST no tienen acceso a dicha aplicación, por lo que para la depuración de las deudas que se encuentran suspendidas en vía contencioso-administrativa ha de enviarse un listado de los expedientes al Servicio Jurídico de la AEAT; este último, a su vez, dispone de un acceso limitado a la aplicación REGES y, en caso de no poder obtener a través de la misma la información solicitada por la DAST, se debe dirigir a la Abogacía del Estado de la Audiencia Nacional o del Tribunal Supremo, según el caso, y a la Sala correspondiente, en último extremo. Aunque la DAST había mantenido contacto con el Servicio Jurídico de la AEAT, con el fin de intentar mejorar el flujo de información descrito, en el momento de realizarse las comprobaciones no se habían implantado mejoras significativas.
- c) Aplicaciones de la AEAT: a través del SIR se puede acceder a la consulta integral de los recursos tramitados, proporcionando información sobre las fechas de suspensión, reclamaciones y recursos interpuestos y resolución de los mismos, si bien no se dispone de la posibilidad de visualizar los correspondientes documentos,

siendo preciso acudir a otras aplicaciones para su consulta o, en su caso, al expediente en papel. En el supuesto de los acuerdos de suspensión concedidos por la DCGC, la documentación puede ser visualizada a través de la aplicación de documentos y escritos de la AEAT, pero en el caso de las suspensiones concedidas por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, ante la ya mencionada imposibilidad de acceder a la aplicación REGES, ha sido preciso comenzar un proceso de escaneo de todos los autos y providencias de suspensión, con objeto de disponer de copia de la totalidad de los mismos.

De todo lo anterior se desprende que, a pesar de la utilidad de las aplicaciones informáticas empleadas para el control y depuración de suspensiones, a la fecha de realización de las actuaciones fiscalizadoras aún se encontraba pendiente de desarrollar adecuadamente el acceso por parte de los órganos de la DCGC a las mismas, para la óptima explotación de la información disponible.

Por otra parte, el Departamento de Recaudación emite anualmente unas “Instrucciones para la depuración de vencimientos suspendidos, paralizados y otros”, en las que se detallan los criterios a aplicar para el seguimiento de las deudas suspendidas. Tales instrucciones son desarrolladas posteriormente, en el ámbito de la DCGC, mediante instrucciones internas dictadas por el titular de la misma. En las mencionadas instrucciones se establecen los criterios específicos de depuración, diferentes según se trate de vencimientos suspendidos sin un recurso asociado, por recurso de reposición, por reclamación económico-administrativa o por recurso contencioso-administrativo.

Junto a estas depuraciones de deudas suspendidas, que se derivan de la aplicación de las referidas instrucciones internas, hay que añadir las encomendadas a otros órganos de la DCGC, distintos de la Unidad de Suspensiones de la DAST, y las que resultan de la gestión ordinaria de los expedientes o de revisiones particulares sobre algún conjunto de vencimientos suspendidos, siendo el conjunto de deudas suspendidas a revisar muy amplio (a título de ejemplo, los vencimientos revisados por estar suspendidos en virtud de un recurso contencioso-administrativo ascendieron a 1.330 en la depuración del ejercicio 2007 y a 993 en la de 2008¹³).

¹³ Cifras referidas a vencimientos suspendidos en periodo voluntario y en periodo ejecutivo.

Con el fin de evaluar la aplicación de las citadas instrucciones por parte de la DCGC, se procedió a analizar aquellos vencimientos que, a la fecha de realización de las actuaciones fiscalizadoras, cumplían alguno de los criterios de depuración fijados en las mismas (debido a que, como ya se indicó en el subapartado 1.3, las aplicaciones informáticas de la AEAT no guardan registros históricos, por lo que la información disponible en las mismas siempre se refiere a los datos existentes a la fecha de consulta). Para ello, se analizaron los 9 vencimientos que, a finales de 2008, quedaban pendientes de depuración por cumplir los criterios de selección fijados por las Instrucciones de la Delegada Central de 29 de septiembre de 2008, ascendiendo el importe suspendido en los mismos a 4.381 miles de euros.

A la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización sólo permanecían suspendidos 2 de estos vencimientos: uno de ellos de manera adecuada, mientras que el otro se encontraba en proceso de cancelación por prescripción, a raíz de la depuración efectuada. Respecto a este último vencimiento cabe destacar que se trataba de una liquidación por un importe insignificante (99 euros), suspendida desde el 20 de febrero de 1990, sin que constara asociado recurso alguno, no habiendo sido cancelada en un periodo de 19 años.

Por lo que respecta al examen de los restantes 7 vencimientos, que ya no estaban suspendidos, se recogen a continuación los resultados obtenidos:

- En 5 casos los recursos asociados resultaron desestimados, habiéndose comprobado que, en 4 de ellos, los obligados abonaron los importes suspendidos y que la DCGC liquidó los intereses de demora correspondientes, mientras que el otro vencimiento se encontraba en fase de embargo a la fecha de realización de las actuaciones fiscalizadoras.
- En 3 de los anteriores vencimientos (correspondientes a un mismo obligado tributario), que se encontraban suspendidos a raíz de su impugnación ante el TEAC, transcurrieron más de 2 años desde el fin del periodo voluntario hasta la notificación de las respectivas providencias de apremio. Tras la recepción de las mismas, el deudor procedió a solicitar la suspensión de las deudas.
- Uno de los vencimientos suspendidos correspondía a una liquidación de intereses suspensivos, que fue impugnada ante el TEAC, el cual resolvió estimar la reclamación y declarar la anulación del acto impugnado. Respecto a dicho expediente, no se tiene constancia de que se haya efectuado una nueva liquidación

de intereses en sustitución a la anulada (en el acuerdo de ejecución dictado por la DAST se dispone proceder a la “ejecución de la resolución del TEAC, anulando la liquidación impugnada”, pero no se hace mención a la liquidación de nuevos intereses suspensivos); y, además, el acuerdo de ejecución de la DAST y la correspondiente cancelación de la deuda se produjeron 2 años después de que el TEAC emitiera su resolución.

2.3.3.- Control de vencimientos paralizados

En el curso del procedimiento de recaudación pueden sobrevenir determinadas circunstancias que hagan conveniente detener las actuaciones del mismo, dando lugar a las conocidas, en terminología de la AEAT, como “paralizaciones”. La normativa tributaria no regula dichas paralizaciones, las cuales se producen en el ámbito interno de la gestión recaudatoria de los órganos de la AEAT y sin efectos externos distintos del retraso en las actuaciones tributarias (aunque con las consecuencias legales que dicha demora pudiera ocasionar, como la prescripción). No obstante, la Disposición adicional octava de la LGT establece que, cuando las paralizaciones tienen su origen en procedimientos concursales, resulta de aplicación la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en la que se señala que la declaración de concurso implica la paralización de las acciones individuales promovidas por los acreedores contra el patrimonio del concursado, incluidas todas las de carácter ejecutivo, como ocurre con el procedimiento de apremio.

Al margen de estas paralizaciones motivadas por un proceso concursal, cabe mencionar los siguientes supuestos:

- Paralización de la providencia de apremio: cuando se tiene conocimiento de que se ha producido el ingreso de la deuda o de que se ha suspendido la misma, pero aún no se ha recibido la documentación justificativa pertinente, es posible paralizar la gestión recaudatoria, para evitar las consecuencias de la emisión de la providencia de apremio.
- Paralización por recurso: las actuaciones de gestión recaudatoria relativas a deudas recurridas se suelen paralizar cuando se prevé que se va a solicitar su suspensión o cuando se está tramitando la solicitud de suspensión presentada, en espera de una decisión al respecto.

- Paralización por compensación de oficio: cuando se va a proceder a realizar una compensación de oficio, las actuaciones recaudatorias se paralizan hasta que se resuelva la misma.

Al cierre del ejercicio 2007, las deudas en vía ejecutiva que se encontraban paralizadas en la DCGC ascendían a 10.460 miles de euros, además del importe de los vencimientos paralizados cuyo deudor se encontraba en proceso concursal, que se elevaba a 79.978 miles de euros. Los vencimientos paralizados deben ser objeto de control y seguimiento, a fin de que únicamente permanezcan en dicha situación aquellas deudas en las que subsistan las circunstancias que motivaron su paralización. Las instrucciones para la depuración de estos vencimientos son emitidas anualmente por el Departamento de Recaudación de la AEAT, siendo posteriormente desarrolladas en el ámbito de la DCGC por el titular de la misma.

Como ya se indicó en el epígrafe 2.3.2, relativo a los vencimientos suspendidos, la aplicación informática utilizada para el control de los vencimientos ofrece información actualizada en todo momento, sin poder consultar la información a una fecha anterior. A ello hay que añadir, en este caso, que en los sistemas informáticos no queda rastro de las paralizaciones, una vez levantadas las mismas, no figurando en ellos información alguna acerca de qué deudas pasaron en algún momento por dicha situación, ni de cuándo se paralizó una deuda, los motivos para ello o la fecha en que se levantó la paralización. Debido a lo anterior, para el análisis de los vencimientos paralizados se seleccionó una muestra de deudas en situación de paralización en el momento de realización de las actuaciones fiscalizadoras.

La muestra analizada comprendía 46 vencimientos paralizados, por un importe total de 31.061 miles de euros. El tiempo que, como media, llevaban en dicha situación era de 7 años, aproximadamente, siendo la paralización más antigua del mes de septiembre de 1990. La distribución de las deudas de la muestra, en función del motivo de paralización, se recoge en el cuadro nº 8.

Cuadro nº 8
Muestra de vencimientos paralizados
(Importes en miles de euros)

	Nº	%	Importe	%
Paralización por recurso	6	13,04	15.868	51,09
Paralización por proceso concursal	32	69,57	14.290	46,01
Paralización de la providencia de apremio	5	10,87	427	1,37
Paralización por otras causas	3	6,52	476	1,53
Total	46	100,00	31.061	100,00

Las comprobaciones acerca del control efectuado sobre las deudas paralizadas han arrojado resultados satisfactorios, con carácter general, pudiendo resaltarse los siguientes aspectos:

- Según la información que se desprende de las aplicaciones de la AEAT, 2 de los vencimientos que figuraban como paralizados estaban, en realidad, suspendidos. No obstante, respecto a uno de ellos, por importe de 8 miles de euros y que, según la información que consta en el SIR, fue paralizado en septiembre de 1990, no existe constancia del recurso que dio lugar a la suspensión, ni siquiera del acuerdo de concesión de esta última, por lo que debería procederse a regularizarse, dada la gran antigüedad de esta deuda (puesto que fue liquidada en 1982).
- Otros 8 vencimientos consistían en liquidaciones de intereses de demora, que fueron paralizadas debido a que las deudas principales se encontraban suspendidas por recurso. Tales liquidaciones de demora fueron practicadas en ejecución de resoluciones referidas a la deuda principal que no eran firmes y, al haber sido recurridas dichas resoluciones, con suspensión de la deuda, se paralizaron los intereses de demora asociados a la misma.
- Había 3 vencimientos que se encontraban paralizados debido a que la Abogacía del Estado había recurrido en casación ante el Tribunal Supremo las correspondientes liquidaciones.
- Un total de 32 deudas estaban paralizadas como consecuencia de encontrarse en proceso concursal, siendo automática dicha paralización, conforme a la normativa especial sobre la materia.

2.3.4.- Recursos de reposición contra actos de recaudación adoptados en vía ejecutiva

En el ámbito de la gestión recaudatoria se incluye la tramitación y resolución de los recursos de reposición interpuestos contra actos del procedimiento de recaudación, actuaciones que competen a la DCGC cuando los referidos actos hayan sido acordados por órganos de dicha Delegación.

Los actos administrativos dictados en el curso del procedimiento de recaudación en vía ejecutiva susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa pueden ser objeto de recurso potestativo de reposición, a interponer en el plazo máximo de un mes ante el mismo órgano que los dictó. La regulación específica del recurso de reposición en el ámbito tributario se recoge en los artículos 222 y siguientes de la LGT, así como en el RGRV.

La resolución del recurso de reposición deberá notificarse también en el plazo máximo de un mes, contado desde el día siguiente al de la presentación del recurso. En el cómputo de dicho plazo no se incluye el periodo concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados por el recurso, ni el empleado por otros órganos de la Administración para remitir los datos o informes que se soliciten, si bien los periodos no incluidos en el cómputo del plazo por las circunstancias anteriores no podrán exceder de 2 meses.

Respecto al órgano competente para resolver el recurso de reposición contra actos de recaudación en vía ejecutiva relativos a deudas gestionadas por la DCGC, en el caso de deudas de la AEAT los recursos serán resueltos por el correspondiente órgano de la misma que dictó el acto, mientras que respecto a las deudas de otros entes gestores la resolución del recurso corresponderá al órgano, externo o de la propia DCGC, que adoptó el acto impugnado.

En el curso de la fiscalización se ha analizado la tramitación de los recursos de reposición interpuestos durante el ejercicio 2007 contra actos recaudatorios en vía ejecutiva dictados por órganos de la sede de Madrid de la DCGC, cuyo número ascendió a 1.359 recursos. La mayor parte de los mismos tenían por objeto impugnar la providencia de apremio emitida en relación con deudas de la AEAT o de otros órganos gestores, aunque también

existían recursos referidos a otros actos recaudatorios, tales como diligencias de embargo, compensaciones o aplazamientos. En el cuadro nº 9 se recoge la distribución, por tipo de deudas impugnadas, que presentaba el conjunto de recursos analizados.

Cuadro nº 9
Recursos de reposición presentados ante la DCGC durante el ejercicio 2007 ⁽¹⁾

Objeto del recurso	Número	%
Deudas AEAT	151	11,11
Deudas Departamentos ministeriales	114	8,39
Deudas Organismos Autónomos (presupuesto propio)	133	9,79
Deudas Organismos Autónomos (presupuesto del Estado)	16	1,18
Deudas otros Entes públicos (Organismos Públicos y Sociedades Estatales)	120	8,83
Deudas Comunidades Autónomas	753	55,40
Otros (embargos, aplazamientos, compensaciones)	72	5,30
Total	1.359	100,00

⁽¹⁾ Recursos interpuestos ante órganos de la sede de Madrid de la DCGC.

Como puede observarse en el cuadro anterior, un total de 873 recursos de reposición (el 64%) se referían a liquidaciones practicadas por Comunidades Autónomas y otros Entes públicos. En relación con dichas deudas, la competencia para dictar la providencia de apremio está atribuida a tales órganos gestores, pero su notificación es llevada a cabo por la DCGC, motivo por el cual muchos recursos de reposición son presentados ante esta última. En estos casos, la actividad de la DCGC se limita a dejar constancia de los recursos en sus bases de datos y a remitirlos a los órganos externos liquidadores, que son los competentes para resolver (los cuales, a su vez, deberán informar a la DCGC de la resolución adoptada).

Por lo que se refiere a los restantes 486 recursos, tanto los relativos a la providencia de apremio sobre las liquidaciones emitidas por órganos distintos de los anteriores, como los que tienen por objeto otros actos dictados en el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva, la competencia para su tramitación y resolución corresponde a la DCGC, siendo estos recursos los que han sido objeto de análisis específico en la presente fiscalización.

Sobre el total de recursos analizados, que no tenían por objeto impugnar la providencia de apremio de deudas liquidadas por Comunidades Autónomas u otros Entes públicos, se seleccionó inicialmente una muestra de 21 expedientes. Las comprobaciones llevadas a cabo tuvieron por objeto verificar, entre otros extremos, los siguientes: el cumplimiento de plazos y requisitos en la presentación de los recursos; el trámite de petición de informe y su contestación; la resolución por el órgano competente de la DCGC y en los plazos

establecidos; la aplicación efectiva de la resolución adoptada; y, en caso de proceder alguna devolución de ingresos, el cumplimiento de lo dispuesto en la Circular de 18 de febrero de 2002, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y de la Dirección General de la AEAT, que regula la operatoria a seguir para tramitación de devoluciones de ingresos no tributarios cobrados en vía ejecutiva.

Se ha comprobado que la presentación de los recursos analizados se realizó, por lo general, en tiempo y forma, verificándose que en caso contrario no fueron admitidos a trámite o se requirió su subsanación, respectivamente.

En el 52% de los expedientes de la muestra se había procedido a solicitar informe a otros órganos de la Administración, concediendo la DCGC para tal fin un plazo de 30 días, superior al ordinario de 10 días establecido, con carácter general, en el artículo 83 de la LRJAP-PAC. De las 11 solicitudes de informe efectuadas, 3 no obtuvieron contestación, continuándose por la DCGC la tramitación de los recursos, y las 8 restantes fueron contestadas en plazo.

Por lo que respecta al resultado de la tramitación de estos recursos, en 2 de los 21 recursos de reposición de la muestra no constaba la resolución del mismo: uno de ellos por encontrarse aún pendiente de resolver, a la espera de que la Audiencia Nacional confirmara la suspensión, mientras que en el otro caso se dio por finalizado el recurso sin adoptarse resolución alguna. En relación con este último caso, a pesar de que el artículo 225 de la LGT dispone que el órgano competente para conocer del recurso de reposición no podrá abstenerse de resolver, la DCGC no adoptó resolución expresa, aunque se dio de baja en las aplicaciones informáticas la deuda del ente externo tras constatarse que, tal y como alegaba el interesado, la deuda se encontraba suspendida en periodo voluntario, resultando improcedente su apremio y, por tanto, su gestión recaudatoria en vía ejecutiva por la DCGC. Los restantes 19 recursos analizados fueron resueltos expresamente, siendo estimados 7 de ellos y desestimados los otros 12. No obstante, en la resolución de 3 recursos desestimados por extemporáneos se indicaba que “se seguirán los ingresos alegados por el interesado”, habiéndose verificado por la DCGC el ingreso en periodo voluntario de las deudas y, en consecuencia, procedido a cancelar las providencias de apremio emitidas.

Se ha constatado, asimismo, que todas las resoluciones fueron adoptadas por el órgano competente de la DCGC, conforme a lo previsto en la ya mencionada Resolución de 26 de diciembre de 2005, así como que, en los 4 casos en los que resultaba procedente efectuar alguna devolución a los deudores, la misma se llevó a cabo.

Respecto a la duración de la tramitación de los recursos de reposición por parte de la DCGC, se ha verificado que en 12 de los 19 recursos resueltos (el 63%) se dictó resolución fuera del plazo establecido en la normativa, siendo el periodo medio transcurrido desde la interposición del recurso hasta la recepción por el interesado de la notificación de la resolución de los recursos analizados de 82 días, una vez descontado el plazo empleado para la emisión de informes y la formulación de alegaciones (con un máximo de 2 meses). No se comparte lo manifestado por la AEAT en sus alegaciones, puesto que únicamente en 3 de los expedientes analizados no se recibió en plazo el informe solicitado, como se ha indicado anteriormente.

Por lo que se refiere a los motivos de impugnación, del análisis de los recursos de reposición estimados se obtiene que en 9 de las 11 resoluciones estimatorias se trataba de deudas de otros entes externos, siendo la principal causa de estimación la existencia de ingresos de la deuda en periodo voluntario, a pesar de lo cual había sido enviada a la DCGC para su gestión en vía ejecutiva. En el cuadro nº 10 se enumeran las causas de estimación de los recursos de reposición incluidos en la muestra general analizada.

Cuadro nº 10
Causas de estimación de recursos de reposición
(muestra general)

	Nº	%
Deudas ingresadas en periodo voluntario	5	45,45
Errores en la notificación en vía administrativa	3	27,27
Deuda suspendida en periodo voluntario	2	18,18
Estimación de recursos en instancias superiores	1	9,10
Total	11	100,00

Adicionalmente, en 4 de los 5 casos de la muestra en los que se estimó el recurso de reposición por haberse ingresado la deuda en periodo voluntario, se observó que se trataba de deudas para cuyo ingreso se había empleado el modelo tributario 069 (referido a deudas no tributarias de Departamentos ministeriales); comprobándose, además, que de los 486 recursos cuya resolución correspondía a la DCGC, casi la cuarta parte (en

concreto, 112 recursos) se referían a deudas para cuyo ingreso se emplea el citado modelo.

Ante los resultados anteriores vinculados al uso del modelo de ingreso 069, que daban lugar a la interposición de numerosos recursos de reposición y a la estimación de buena parte de ellos, se seleccionó una nueva muestra formada por otros 20 recursos de reposición correspondientes a deudas no tributarias de Departamentos ministeriales, ingresadas a través del referido modelo y que resultaron estimados.

En la totalidad de los expedientes de esta muestra adicional, el órgano competente de la DCGC había solicitado informe al ente gestor (en general, salvo en 3 casos, la contestación se efectuó dentro del plazo concedido a tal fin). Como resultado de dicha consulta y de las demás comprobaciones llevadas a cabo por la DCGC, se procedió a estimar tales recursos, por los motivos que se indican en el cuadro nº 11, habiendo sido resueltos y notificados fuera de plazo el 60% de los mismos.

Cuadro nº 11
Causas de estimación de recursos de reposición
(muestra específica del modelo de ingreso 069)

	Nº	%
Deudas ingresadas en periodo voluntario	8	40,00
Errores en la notificación en vía administrativa	8	40,00
Estimación de recursos en instancias superiores	2	10,00
Deuda suspendida en periodo voluntario	1	5,00
Deuda prescrita	1	5,00
Total	20	100,00

En el Anexo II se recogen los resultados conjuntos del análisis de ambas muestras, general y específica, del modelo 069, en relación con los expedientes relativos a recursos de reposición.

La mayoría de las causas de estimación de los recursos analizados no eran atribuibles a la gestión desarrollada por la DCGC, sino a la efectuada por los órganos externos, al haber emitido certificaciones de descubierto sobre deudas que, en realidad, estaban ingresadas, suspendidas o prescritas.

En relación con lo anterior, cabe destacar que algunos interesados ingresaron por segunda vez la deuda ya abonada, en tanto se resolvía el correspondiente recurso de reposición

(así ocurrió en 2 de los 20 expedientes analizados, habiéndose verificado su devolución en un plazo medio de 45 días, contados desde el acuerdo de devolución); y, en otras ocasiones, se ha dado el caso de obligados que solicitaron el aplazamiento, con la consiguiente aportación de aval en garantía de la deuda, o a los que se les habían embargado bienes o acordado la compensación de oficio, por deudas que ya estaban efectivamente ingresadas en periodo voluntario.

Para subsanar el problema de interposición de estos recursos, que resultaban generalmente estimados, la DCGC llevó a cabo una serie de actuaciones dirigidas a reducir las impugnaciones sobre deudas para cuyo ingreso se emplea el modelo 069 y que, de manera resumida, han consistido principalmente en las siguientes: a nivel interno, antes de proceder a la emisión de la providencia de apremio, las Unidades de la DAST confirman con la Intervención Delegada en el Departamento ministerial correspondiente que la deuda está pendiente de cobro, y, además, se habían mantenido diversos contactos entre la DAST y la IGAE para intentar dar solución a este problema, a pesar de lo cual seguía pendiente de resolver a la fecha de conclusión de los trabajos de fiscalización.

2.4.- EXTINCIÓN DE LA DEUDA POR SU INGRESO EN LA AEAT

2.4.1.- Ingresos por pagos efectuados por el deudor

El importe total de los ingresos por pagos en vía ejecutiva durante el ejercicio 2007 en la DCGC ascendió a 61.619 miles de euros, la mayor parte de los cuales, 56.567 miles de euros, se ingresó dentro del plazo establecido en el artículo 62.5 de la LGT, mientras que los restantes 5.052 miles de euros fueron ingresados fuera de dicho plazo legal.

El análisis de la extinción de las deudas a través del pago por parte del deudor se ha realizado sobre una muestra integrada por un total de 40 expedientes, en los que el obligado ingresó su deuda una vez iniciado el periodo ejecutivo, ascendiendo el importe de los pagos a 10.330 miles de euros, lo que supone el 17% del total de los ingresos en vía ejecutiva realizados por los obligados al pago en la DCGC. En 20 de los expedientes analizados los pagos en ejecutiva se produjeron dentro del plazo de ingreso señalado en el artículo 62.5 de la LGT, ascendiendo a 9.206 miles de euros, mientras que los 20

expedientes restantes, por un importe de 1.124 miles de euros, corresponden a ingresos efectuados una vez transcurrido dicho plazo.

El análisis de los ingresos de la muestra se ha dirigido a comprobar que se procedió a la emisión de la providencia de apremio, una vez iniciado el periodo ejecutivo, así como a la liquidación de los correspondientes recargos del periodo ejecutivo, además de verificarse que los importes satisfechos y las fechas de su ingreso eran correctos.

Los resultados obtenidos de tales comprobaciones se recogen a continuación:

- En la generalidad de los casos analizados se emitió la correspondiente providencia de apremio, verificándose que la misma fue dictada por el órgano competente y con el contenido señalado en el artículo 70 del RGR. En los únicos 3 casos en los que no se emitió dicha providencia, se constató que el motivo fue el ingreso anterior o la suspensión de la deuda en voluntaria hasta su ingreso, a pesar de lo cual figuraban entre las deudas ingresadas en vía ejecutiva.
- Respecto al tiempo medio transcurrido desde el comienzo del periodo ejecutivo hasta la emisión de la providencia de apremio, se observaron grandes diferencias entre las deudas cuya providencia de apremio es emitida por la propia AEAT, en las que dicho plazo medio fue de 37 días, y aquellas en las que la competencia para dictarla correspondía a un órgano externo¹⁴, cuya tramitación tuvo una duración media de 228 días.
- Por lo que se refiere a las notificaciones de las providencias de apremio, se ha comprobado que las mismas contenían todos los extremos señalados en el artículo 71 del RGR.
- En los casos de ingresos extemporáneos como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo, se comprobó la correcta aplicación de los recargos establecidos en el artículo 27 de la LGT, en función del retraso en dicha presentación, así como la correcta aplicación de la reducción prevista en el apartado 5 del citado artículo.
- Se ha verificado que la DAST había liquidado los correspondientes recargos del periodo ejecutivo previstos en el artículo 28 de la LGT, en función del momento del ingreso, y

¹⁴ Como ya se señaló anteriormente, éste es el caso de las deudas liquidadas por Comunidades Autónomas y otros Entes públicos y posteriormente recaudadas por la AEAT en periodo ejecutivo, en virtud del correspondiente convenio.

que en ningún caso liquidó tales recargos sobre deudores no susceptibles de apremio. Únicamente cabe destacar que, en 2 supuestos, se liquidó automáticamente el recargo ordinario del 20%, pero no se llegó a notificar la providencia de apremio como consecuencia de que la deuda fue suspendida. Debido a lo anterior, el recargo aplicable a los ingresos efectuados por el obligado en relación con estas deudas era del 5%, por lo que la DCGC debería proceder a regularizar los recargos aplicados, cuando la suspensión fuera levantada.

- Asimismo, la DAST efectuó las liquidaciones de intereses de demora exclusivamente en aquellos expedientes en los que era pertinente, verificándose que no se liquidaron intereses en los siguientes casos: deudas ingresadas íntegramente antes del fin de plazo en ejecutiva; deudas gestionadas en vía ejecutiva para otros entes externos, excepto en los supuestos en los que, por convenio, correspondía liquidarlos a la AEAT; y cuando el resultado de la liquidación fuera inferior a 30 euros, conforme a lo dispuesto por la Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre.

No obstante lo anterior, es preciso hacer referencia a un total de 10 liquidaciones en concepto de intereses de demora, correspondientes a un mismo deudor (la Dirección de Sistemas de Armas del Ministerio de Defensa), que fueron practicadas por la DCGC en el año 2005 e ingresadas en el mes de marzo de 2007. A este respecto, si bien procedía liquidar unos nuevos intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la fecha límite de ingreso en ejecutiva y la fecha real de pago, no consta que ello se haya hecho, debido a la ausencia de uniformidad de criterio entre los órganos de la AEAT a los que había sido adscrito el deudor a lo largo de los últimos años. Así, mientras la DCGC consideraba que debían liquidarse intereses de demora, dada la naturaleza compensatoria de los mismos, otros órganos de adscripción no estimaron procedente realizar dicha liquidación, por su naturaleza de ente no susceptible de apremio¹⁵.

2.4.2.- Ingresos por compensación

Los créditos de derecho público a favor de la Hacienda Pública que se encuentren en fase de gestión recaudatoria, tanto en periodo voluntario como en vía ejecutiva, pueden

¹⁵ A pesar de lo manifestado por la AEAT en sus alegaciones, en el sentido que desde el ejercicio 2008 se aplica el criterio de liquidar intereses de demora a los entes públicos, no se ha acreditado que la disparidad de criterios al respecto entre distintas unidades de la AEAT estuviera solucionada.

extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por la misma a favor del deudor mediante un acto administrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la LGP. La regulación sobre la compensación de deudas se recoge en los artículos 71 a 73 de la LGT y en los artículos 55 a 59 del RGR, distinguiéndose entre compensaciones a instancia del obligado al pago y compensaciones de oficio de deudas de entidades públicas o de otros acreedores de la Hacienda Pública. Asimismo, el artículo 52.2 del RGR regula una modalidad de compensación, a instancia del deudor, que se produce en los aplazamientos y fraccionamientos con dispensa total o parcial de garantías, en los cuales se entiende que, desde el momento de su concesión, “se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurren créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes”.

La competencia para resolver los expedientes de compensación, en el ámbito de la DCGC, corresponde al titular de la misma, debiéndose notificar dichos acuerdos al interesado en los términos y con los requisitos señalados en la LGT. Los acuerdos de compensación producen el efecto de la extinción de las deudas y créditos por el importe de la cantidad concurrente.

El importe de las deudas en vía ejecutiva compensadas en la DCGC durante el ejercicio 2007 ascendió a 66.924 miles de euros, cifra que supone el 40,2% del total de las cancelaciones por ingreso producidas en el citado periodo. El 82,6% de dicha cuantía correspondía a compensaciones de oficio, dado que una de las actuaciones prioritarias para la recaudación de las deudas en periodo ejecutivo consiste en proceder a la compensación de oficio de las mismas, cuando ello sea posible, con devoluciones tributarias. En cambio, las compensaciones de deudas en vía ejecutiva a instancia del deudor eran menos frecuentes, habiéndose adoptado 49 acuerdos en el periodo fiscalizado, por importe de 11.624 miles de euros.

Sobre una muestra de 4 compensaciones acordadas por la DCGC en 2007, por un importe de 8.105 millones de euros, se ha comprobado la tramitación de la correspondiente solicitud, la existencia del crédito a compensar, la adopción del acuerdo de compensación por el órgano competente, su correcta ejecución y su notificación al deudor.

Los resultados obtenidos de las anteriores comprobaciones sobre la muestra han sido satisfactorios, sin haberse detectado incidencias reseñables, pudiendo señalarse que el plazo medio transcurrido desde el reconocimiento del crédito a favor del deudor hasta la adopción del acuerdo de compensación fue de 63 días, sin perjuicio de que, en un caso analizado, la tramitación de la compensación se extendió hasta un total de 279 días.

2.4.3.- Ingresos por embargo

Una vez transcurridos los plazos de ingreso en periodo ejecutivo, sin que se haya satisfecho la deuda, los órganos de recaudación de la AEAT deben proceder, en primer lugar, a ejecutar la garantía constituida sobre la misma, si la hubiere. En caso de no existir garantía, de que ésta fuera insuficiente o de que se optase por no ejecutarla (por no ser proporcionada a la deuda garantizada o por así solicitarlo el obligado, señalando alternativamente bienes suficientes para el cobro), se procederá al embargo de bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda no ingresada, los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha de ingreso en el Tesoro Público, los recargos del periodo ejecutivo y las costas del procedimiento de apremio.

El embargo de bienes y derechos se regula en los artículos 169 a 172 de la LGT y en los artículos 75 y siguientes del RGR, estableciéndose en dicha normativa que, salvo que la Administración y el obligado tributario acuerden otra cosa, los bienes del obligado se embargarán teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado; y, si estos criterios fueran de imposible o muy difícil aplicación, se atenderá al orden general para la práctica de los embargos señalado en el artículo 168 de la LGT, comenzando por el dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito. Cada actuación de embargo debe documentarse en una diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda la operación. Asimismo, si los bienes fueran inscribibles en un registro público, la AEAT tiene derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente.

La enajenación de los bienes embargados puede realizarse mediante subasta, concurso o adjudicación directa. Cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pudiera interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran asignado a algún

destinatario por el procedimiento de enajenación ordinario, los mismos podrán ser adjudicados a aquélla. Una vez cubiertos el débito, los intereses, los recargos del periodo ejecutivo y las costas del procedimiento, se levantará el embargo sobre los bienes no enajenados y se acordará su entrega al obligado al pago.

Los ingresos en la DCGC procedentes de embargos durante el ejercicio fiscalizado ascendieron a 45.866 miles de euros, cifra que representa el 27,5% del total de las cancelaciones por ingreso en vía ejecutiva, porcentaje muy inferior al 52,6% registrado a nivel nacional.

La muestra seleccionada para realizar las comprobaciones comprendía las actuaciones de embargo correspondientes a un total de 109 deudas, por un importe global embargado de 4.654 miles de euros. Se ha comprobado el adecuado cumplimiento de la normativa y la aplicación de los procedimientos de embargo en relación, entre otros, con los siguientes extremos: la notificación de la providencia de apremio, con inclusión en la misma de la advertencia acerca del embargo en caso de impago; los importes cancelados por embargo; que la deuda embargada no estuviese prescrita; y la notificación de las correspondientes diligencias de embargo. Adicionalmente, se ha verificado el cumplimiento de los requisitos específicos que establece el RGR para cada clase de bienes embargados.

En 58 deudas de las analizadas en la muestra el objeto del embargo fue el dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito, por un importe de 864 miles de euros, mientras que en las 51 deudas restantes, por 3.790 miles de euros, se embargaron créditos a corto plazo, consistentes en su mayor parte en devoluciones tributarias.

Los resultados de las comprobaciones llevadas a cabo respecto al procedimiento seguido y a los importes embargados han sido, en general, satisfactorios. No obstante, en uno de los embargos no constaba en el expediente la notificación al deudor de la diligencia de embargo. Respecto a otra de las deudas analizadas, por importe de 3.786 miles de euros, que figuraba en el SIR como ingresada por embargo en enero de 2007, la diligencia de embargo que constaba en el expediente era de fecha muy anterior, el 20 de noviembre de 2000, y la cancelación de la deuda tuvo lugar el 22 del mismo mes, de lo cual se desprende que transcurrieron más de 6 años desde que se ingresó efectivamente la deuda por embargo hasta que dicho ingreso se imputó en el SIR a la deuda correspondiente,

manifestando la AEAT en sus alegaciones que ello se debió a la posterior anulación de alguna de las deudas incluidas en la diligencia de embargo, dando lugar a que los ingresos correspondientes a las restantes deudas fueran imputados en la fecha de la última anulación producida.

2.5.- ANULACIONES DE DEUDAS EN PERIODO EJECUTIVO

Entre las formas de terminación del procedimiento de apremio, según el artículo 173 de la LGT, se encuentra el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier causa distinta al pago y a la declaración de incobrabilidad del crédito. A su vez, una de las causas de extinción consiste en la anulación del acto por el que se liquida la deuda, pudiendo producirse por dos vías: a través de los procedimientos especiales de revisión, a los que se refiere el artículo 216 de la LGT y el RGRV, o por ejecución de resoluciones o sentencias recaídas sobre actos impugnados en vía administrativa o en vía jurisdiccional, respectivamente. En materia de anulación de actos administrativos, con carácter supletorio a las disposiciones contenidas al respecto en la normativa tributaria, es aplicable la regulación contenida en la LRJAP-PAC.

Las deudas de la DCGC en vía ejecutiva que fueron anuladas en el ejercicio 2007 ascendieron a 70.583 miles de euros, cifra que supone el 12,7% del importe total anulado en dicha Delegación durante el mismo periodo. Comparando la información anterior con los datos del conjunto de la AEAT, se obtiene que el importe de las citadas anulaciones en vía ejecutiva en la DCGC representaba el 13,8% del total anulado en el ámbito nacional, tal y como se recoge en el siguiente cuadro nº 12. Por su parte, en el Anexo III figura la evolución de las anulaciones de deudas en vía ejecutiva producidas en el periodo 2006 a 2008.

Cuadro nº 12
Desglose de las anulaciones en periodo ejecutivo en la DCGC y en el total
de la AEAT, ejercicio 2007
(Importes en miles de euros)

Anulaciones	DCGC		Total AEAT		%	
	Nº	Importe	Nº	Importe	Nº	Importe
Deudas de la AEAT	360	56.774	43.192	414.003	0,83	13,71
Otras deudas	4.162	13.809	29.877	97.088	13,93	14,22
Total	4.522	70.583	73.069	511.091	6,19	13,81

Con el fin de evaluar las anulaciones practicadas en la DCGC, se seleccionó una muestra de 15 expedientes, en los cuales se anulaban liquidaciones correspondientes a 91 deudas en periodo ejecutivo, por importe de 34.983 miles de euros, lo que representa el 49,6% del total anulado en vía ejecutiva en la DCGC durante el ejercicio 2007.

De los 15 expedientes analizados, 7 de anulaciones tenían su causa en la estimación de algún recurso o reclamación, mientras que en los 8 casos restantes la DCGC constató la improcedencia o el error del acto revisado. En todos ellos se ha comprobado que la anulación efectuada era procedente, destacando que la mayor parte de las anulaciones por estimación de un recurso tuvo origen en la firma en disconformidad de actas de inspección, mientras que en los casos de anulación derivada de los procedimientos especiales de revisión, las causas que la motivaron fueron el ingreso o la suspensión de la deuda en periodo voluntario.

No obstante, sólo en 2 de las 7 anulaciones motivadas por la estimación de una reclamación o recurso se notificó el acto resultante de la ejecución de dicha resolución dentro del plazo máximo de un mes señalado en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, anteriormente citada.

Por otra parte, las comprobaciones también han tenido por objeto constatar que, en los casos en los que la resolución estimatoria parcial de una reclamación o recurso ordenaba la práctica de una nueva liquidación en sustitución de la anulada, la DCGC procedía a realizarla. De los 4 expedientes que se encontraban en dicha situación, en 3 de ellos se había dictado una nueva liquidación. Respecto al análisis del expediente pendiente de liquidar, se ha verificado que la ejecución de la resolución emitida por el TEAC el 28 de septiembre de 2004 se dictó con fecha 3 de diciembre de 2007, mas de 3 años después, acordándose anular la liquidación impugnada y dar traslado del expediente a fin de que “se repongan las actuaciones en el expediente de gestión para que, en su caso, se practique nueva liquidación”. A pesar de que las actuaciones dirigidas a practicar la nueva liquidación se iniciaron en abril de 2008, la misma no había sido emitida a la fecha de realización de los trabajos de fiscalización, al haberse recurrido por el contribuyente ante el Tribunal Supremo la anterior resolución del TEAC, encontrándose pendiente de resolver el recurso de casación.

En los expedientes en los que la anulación tuvo lugar por estimación de una reclamación o recurso, el plazo medio transcurrido entre la fecha de la resolución y la de anulación por la DCGC del acto impugnado fue de 370 días (de los cuales, 50 días correspondían al tiempo medio transcurrido hasta la recepción de la resolución y los restantes 320 días se referían al empleado por la DCGC en ejecutarla). No obstante, el cálculo de dicho plazo se ve afectado por un caso en el que el tiempo empleado en ejecutar la resolución se elevó hasta 1.162 días. De la revisión de dicho expediente se observa que, aunque la resolución del TEAC era de fecha 28 de septiembre de 2004 y se recibió en la ONI tan solo 10 días después, la Oficina de Relación con los Tribunales no remitió la misma para su ejecución hasta el 26 de octubre de 2007, es decir, con más de 3 años de retraso. De no tener en cuenta este último caso, el plazo medio resultante hubiera sido de 211 días.

Por otra parte, al igual que se ha señalado en el epígrafe 2.3.2, en la revisión de los expedientes de la muestra se ha puesto de manifiesto la existencia de deficiencias en la información sobre recursos contenida en las aplicaciones informáticas de la AEAT, pudiendo resaltarse lo siguiente:

- Había 4 anulaciones de providencias de apremio que fueron emitidas en relación con deudas que se encontraban suspendidas, motivo por el cual fueron anuladas de oficio por la DCGC. Tales liquidaciones fueron recurridas ante el TEAC y, posteriormente, ante la Audiencia Nacional, pero por problemas informáticos de la aplicación, no fue posible asignar al recurso contencioso-administrativo la suspensión, otorgada previamente en la vía económico-administrativa, por lo que fue preciso levantar la suspensión para volver a grabarla asociada correctamente al nuevo recurso (momento en el cual fueron emitidas automáticamente, por error, las providencias de apremio que después fueron anuladas).
- Respecto a otra de las liquidaciones anuladas, con fecha 12 de abril de 2007 tuvo entrada en la DCGC el fallo del Tribunal Supremo, estimatorio del recurso contra aquélla, dictándose el 5 de julio del mismo año el acuerdo de ejecución de la sentencia, anulando la liquidación impugnada. No obstante lo anterior, la aplicación informática de la AEAT no fue actualizada con dicha información, figurando el recurso como pendiente de resolver en el momento de desarrollarse las actuaciones fiscalizadoras.

- En otro expediente, aunque la sentencia fue recibida en la ONI el 10 de junio de 2005, la fecha que figuraba en el sistema informático era muy posterior, en concreto, el 30 de noviembre de 2006.

2.6.- OTRAS MODALIDADES DE CANCELACIÓN DE DEUDAS

Las deudas gestionadas por la AEAT también pueden resultar canceladas por otros motivos distintos a los de ingreso, señalados anteriormente, tales como la declaración de fallido del deudor, la prescripción del derecho al cobro o, en el caso de deudas de otros órganos externos, por su ingreso en el ente gestor correspondiente.

La problemática que se produce, en ocasiones, respecto a los ingresos producidos en el ente gestor ya fue objeto de análisis en el epígrafe 2.3.4, habiendo sido canceladas durante el ejercicio 2007 por su ingreso en el órgano externo un total de 857 deudas, ascendiendo a un importe de 4.028 miles de euros.

2.6.1.- Créditos declarados incobrables

Cuando las actuaciones recaudatorias desarrolladas en el curso del procedimiento de apremio resultan infructuosas, como consecuencia de la insolvencia del deudor, las deudas tributarias que no hayan podido hacerse efectivas se proceden a dar de baja en cuentas, en la cuantía correspondiente, mediante la declaración del crédito como incobrable, total o parcialmente. Esta baja tiene carácter provisional y, por tanto, no supone la extinción definitiva de la deuda, la cual únicamente se produce si, transcurrido el plazo de prescripción, el deudor fallido no hubiera sido rehabilitado.

Los créditos declarados incobrables en la DCGC durante el ejercicio 2007 ascendieron a 62.925 miles de euros, correspondiendo el 84,4% de dicho importe a deudas liquidadas por otros órganos externos. Aquella cifra representa el 2,9% del total de créditos dados de baja provisionalmente por este motivo en el conjunto de la AEAT, tal y como se recoge en el cuadro nº 13.

Cuadro nº 13
Créditos declarados incobrables en el ejercicio 2007
 (Importes en miles de euros)

Créditos declarados incobrables	DCGC		Total AEAT		%	
	Nº	Importe	Nº	Importe	Nº	Importe
Deudas de la AEAT	47	9.800	460.632	1.811.661	0,01	0,54
Otras deudas	51	53.125	297.605	363.398	0,02	14,62
Total	98	62.925	758.237	2.175.059	0,01	2,89

En el Anexo IV se recoge la evolución de los créditos declarados incobrables a lo largo del periodo 2006 a 2008, tanto en el ámbito de la DCGC como a nivel nacional, apreciándose que su peso relativo en el total de las cancelaciones de deuda en ejecutiva era mucho más reducido en la citada Delegación, debido al perfil de los contribuyentes adscritos a la misma. Así, las cancelaciones por insolvencia representaron, como media en el referido periodo, el 19,5% del total de las cancelaciones de deuda en ejecutiva en la DCGC, frente al 47,9% en el total de la AEAT.

Las actuaciones concretas a realizar para proceder a la declaración de un crédito incobrable se detallan en una serie de normas internas del Director del Departamento de Recaudación de la AEAT (Circulares 2/1991 y 3/1991, principalmente). La insolvencia probada del obligado al pago requiere de una resolución, en la que expresamente se declare la situación del crédito como incobrable, una vez agotadas las actuaciones de gestión recaudatoria.

Una vez declarados fallidos los deudores principales y, en su caso, los responsables solidarios, las actuaciones de gestión recaudatoria se deberán dirigir a los responsables subsidiarios. Si no existieran tales responsables subsidiarios o si, existiendo, éstos también resultaran fallidos, el crédito será declarado incobrable por el Jefe de la DAST.

Las comprobaciones realizadas en el curso de las actuaciones fiscalizadoras se han referido, en primer lugar, al análisis del cumplimiento de la normativa y del procedimiento seguido para la declaración de un crédito como incobrable; y, por otro lado, al seguimiento posterior efectuado por la DCGC sobre la solvencia de los deudores, a fin de proceder a su rehabilitación, en su caso, en relación con los créditos previamente declarados incobrables.

La inmensa mayoría de los obligados tributarios cuyas deudas fueron declaradas incobrables por la DCGC durante el ejercicio 2007 fueron posteriormente excluidos del censo de dicha Delegación, no encontrándose en dicha unidad los correspondientes

expedientes. Por tal motivo, las comprobaciones sobre el procedimiento de declaración del crédito como incobrable se centraron en un expediente, de un importe muy significativo, en el que se canceló por incobrable una deuda de 52.864 miles de euros, cifra que representa el 84% del total de bajas por insolvencia producidas en la DCGC durante el periodo fiscalizado. Dicho crédito tiene su origen en unas actuaciones de la Hacienda Pública portuguesa, la cual comunicó la deuda, que ascendía a 53.106 miles de euros, a las autoridades españolas, a través del procedimiento de asistencia mutua, para que procedieran a la recaudación de la misma. Entre las actuaciones de gestión recaudatoria llevadas a cabo por la DCGC, cabe destacar las siguientes:

- Tras la comunicación de la providencia de apremio mediante su publicación en el Boletín Oficial del Estado, se emitió diligencia de embargo de cuentas corrientes, con resultado negativo.
- En el transcurso de las actuaciones de investigación patrimonial se dictó providencia de embargo respecto a un inmueble localizado, remitiéndose al Registro de la Propiedad el mandamiento para la anotación preventiva del embargo. En la posterior subasta el inmueble quedó sin adjudicar, por lo que finalmente se procedió a su adjudicación directa, por un importe de 242 miles de euros.
- Asimismo, los órganos de recaudación verificaron que el obligado no constaba como beneficiario de ninguna devolución pendiente por parte de la AEAT y que no existían otros obligados al pago a título de responsables, solidarios o subsidiarios.

Las actuaciones anteriores se ajustan al procedimiento establecido en la Circular 2/1991, habiéndose verificado que los acuerdos de declaración de fallido del deudor y del crédito como incobrable fueron dictados por los órganos competentes, así como que en el expediente constaba la pertinente documentación justificativa de las actuaciones de recaudación e investigación patrimonial realizadas. Con posterioridad al periodo fiscalizado, se dieron de baja otras dos deudas del mismo obligado, con origen en liquidaciones practicadas por la AEAT, por importe de 135 miles de euros.

Por lo que respecta al seguimiento posterior sobre los deudores de los créditos declarados incobrables, el artículo 63 del RGR dispone que el órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos. Por tanto, en tanto no se extingan por prescripción las acciones de cobro, las unidades de recaudación deben realizar periódicamente cruces informáticos sobre los deudores fallidos para

detectar, en su caso, nuevos bienes y derechos de su titularidad, incluyendo los posibles créditos derivados de procedimientos de devolución de tributos u otros pagos que sean tramitados a través de la AEAT.

Tanto en la tramitación de las declaraciones de fallido del deudor y del crédito como incobrable, como en el control y seguimiento posterior de la solvencia del deudor fallido, por los créditos declarados incobrables que aún no estuvieran prescritos, desempeñan un papel fundamental las aplicaciones informáticas de la AEAT. Tales herramientas facilitan la gestión y tramitación de estos expedientes, generando automáticamente los documentos resultantes de las distintas acciones realizadas y los cambios en los estados de las deudas, siendo de gran utilidad para su control, puesto que exigen el cumplimiento de determinadas condiciones como requisito previo para ejecutar ciertas acciones y realizan cruces de información que generan los correspondientes avisos en la aplicación.

Se ha analizado una muestra de 9 deudas que, en el ejercicio 2007, se extinguieron definitivamente al no haber sido rehabilitadas dentro del plazo de prescripción, habiéndose comprobado que en las aplicaciones informáticas de la AEAT no constaban elementos patrimoniales ni créditos por devoluciones tributarias en relación con el obligado fallido que hubieran posibilitado su rehabilitación antes de la cancelación definitiva. Adicionalmente, conforme a lo dispuesto en el artículo 62.4 del RGR, se verificó que las deudas de vencimiento posterior a la declaración de fallido de los obligados al pago también se dieron de baja, por referencia a la misma.

2.6.2.- Extinción de deudas por prescripción

Otra de las formas de extinción de las deudas gestionadas por la AEAT es por prescripción, cuya regulación se encuentra fundamentalmente en la LGT, en el caso de las deudas tributarias, mientras que para las deudas no tributarias su regulación figura en la normativa correspondiente (LGP u otra legislación específica). Respecto a las primeras, el artículo 66 de la LGT establece la prescripción a los 4 años del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, comenzando a contarse dicho periodo desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario, con carácter general. De manera similar se pronuncia la LGP respecto a los derechos de la Hacienda Pública estatal, salvo lo establecido por la

legislación específica reguladora de cada tipo de recursos, sin perjuicio de que el cómputo del plazo se inicia desde la fecha de la notificación del crédito reconocido o liquidado o, si aquélla no fuera preceptiva, desde su vencimiento.

El cómputo del plazo de prescripción se interrumpe por las causas previstas en el artículo 68.2 de la LGT. Como regla general, una vez producida la interrupción, se inicia de nuevo el cómputo del plazo de prescripción. No obstante, cabe citar las siguientes excepciones a esta norma, en las que dicho plazo no queda interrumpido, sino suspendido:

- Por la concurrencia de alguna de las siguientes circunstancias, previstas en el artículo 68.6 de la LGT: por la interposición de recurso contencioso-administrativo, siempre que se hubiera acordado la suspensión en vía contencioso-administrativa; por el ejercicio de acciones civiles o penales; por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal; por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento; y por la declaración de concurso del deudor.
- En los casos de suspensión de la enajenación de bienes y derechos embargados, prevista en el artículo 172.3 de la LGT¹⁶. A este respecto, la Subdirección General de Procedimientos Especiales de la AEAT estableció en su informe de 27 de marzo de 2008 que, en los casos de embargos suspendidos por no ser firme la liquidación, “quedará suspendido el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas hasta la notificación a la Administración Tributaria de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial relativo al acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada. A partir de ese momento, finaliza la suspensión del cómputo del plazo de prescripción, lo que supondrá el reinicio del mismo, toda vez que la suspensión se produjo coincidiendo con el embargo, que constituye, a su vez, una causa de interrupción de la prescripción”.

En la DCGC se dieron de baja por prescripción 263 deudas durante el ejercicio 2007, ascendiendo el importe cancelado por este motivo a 4.540 miles de euros, cifra que supone el 1,4% del total de las cancelaciones de deudas en vía ejecutiva producidas en la

¹⁶ Este precepto dispone que la Administración Tributaria no podrá proceder a dicha enajenación hasta que el acto de liquidación de la deuda ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

citada Delegación y el 2% del importe total cancelado por prescripción a nivel nacional. Por tipo de deuda, las deudas de la AEAT representaban el 96,3% del importe cancelado por prescripción en la DCGC, si bien numéricamente ascendían sólo a 71 deudas, tal y como se indica en el cuadro nº 14. La evolución de las bajas por prescripción en el periodo de 2006 a 2008 y el porcentaje que representaban sobre las cancelaciones totales, tanto en la DCGC como en el conjunto de la AEAT, se recogen en el Anexo V.

Cuadro nº 14
Desglose de las prescripciones en la DCGC y en el total de la
AEAT, ejercicio 2007
 (Importes en miles de euros)

Prescripciones	DCGC		Total AEAT		%	
	Nº	Importe	Nº	Importe	Nº	Importe
Deudas de la AEAT	71	4.370	51.379	92.611	0,14	4,72
Otras deudas	192	170	338.796	130.781	0,06	0,13
Total	263	4.540	390.175	223.392	0,07	2,03

El análisis de las cancelaciones por prescripción producidas en la DCGC se ha referido, por un lado, a la revisión de los procedimientos de control interno implantados por la AEAT con el fin de llevar a cabo un adecuado seguimiento de las deudas para evitar su prescripción; y, por otro, a comprobar que las declaraciones de prescripción eran correctas, a través del examen de una muestra de deudas canceladas por este motivo a lo largo del ejercicio 2007.

Por lo que respecta al sistema de control interno, a comienzos de 2007 se puso en marcha una aplicación informática a través de la cual se realizan las operaciones dirigidas a la cancelación de deudas por motivos distintos al ingreso y que supuso un cambio significativo en la forma de gestionar las deudas, ya que permite que se depuren de forma continua a lo largo del año las deudas presuntamente prescritas, pudiendo ser canceladas a medida que tiene lugar la prescripción. A raíz de la puesta en marcha de dicha aplicación, el Departamento de Recaudación emitió una serie de instrucciones, mediante un documento denominado “Guía de usuario para tramitar las cancelaciones por prescripción”, en las que se detallan las medidas a adoptar para evitar que las deudas prescriban y las líneas generales de actuación a seguir para que, cuando se haya producido la prescripción, ésta sea declarada con el fin de impedir, no sólo que tales deudas se gestionen de forma errónea, sino también el perjuicio que dicha gestión pueda ocasionar para el obligado y la litigiosidad derivada de la misma.

Las deudas que se encuentran en gestión de cobro pueden entrar en proceso de cancelación por prescripción, bien de forma automática (por una acción del sistema, como consecuencia del denominado proceso de calificación, que detecta las deudas presuntamente prescritas) o bien por la acción de un usuario, ejecutada de forma individual sobre las deudas cuya prescripción considera oportuno proponer. A continuación, tras las comprobaciones previas necesarias para verificar que efectivamente las deudas han prescrito, se declara dicha prescripción, quedando canceladas las mismas.

No obstante, antes de declarar la prescripción es preciso comprobar la posible existencia de actuaciones interruptivas de la prescripción de la deuda, así como que no se trate de deudas con importes suspendidos, aplazados o paralizados por cualquier circunstancia.

Respecto al procedimiento aplicado para evitar la prescripción de deudas, la implantación de la anteriormente citada aplicación informática para el control y seguimiento de las deudas presenta importantes ventajas, entre las cuales pueden citarse las siguientes:

- En primer lugar, la herramienta ofrece al usuario un acceso colectivo, y no solo individual, a las deudas, lo cual permite controlar las diversas fases de tramitación de las mismas, seleccionando expedientes según un criterio predeterminado y, una vez elegido el colectivo sobre el que se desea trabajar, ejecutando acciones masivas o individuales.
- Adicionalmente, el sistema efectúa de manera periódica un proceso de calificación de las deudas, que hace que las mismas se incorporen al estado que corresponda. Dicho proceso incluye la verificación de la concurrencia de las circunstancias interruptivas de la prescripción, con objeto de comprobar si las deudas están presuntamente prescritas o, en caso contrario, dejar constancia del tiempo restante para que se produzca la prescripción. Como consecuencia de este proceso de calificación es posible, incluso, que se detecte la existencia de alguna actuación interruptiva de la prescripción que hiciera procedente reactivar una deuda declarada prescrita con anterioridad.

Para la realización de las comprobaciones sobre las declaraciones de prescripción acordadas en 2007, se seleccionó una muestra de expedientes integrada por 36 deudas canceladas, por importe de 1.297 miles de euros, que representaba el 29% del total de deudas dadas de baja por dicho motivo en la DCGC durante el ejercicio. De las deudas

analizadas, 15 fueron objeto de cancelación de forma individualizada (por importe de 1.282 miles de euros), mientras que las 21 deudas restantes fueron dadas de baja por prescripción a través de una decisión masiva (por 15 miles de euros), debiendo señalarse que la prescripción masiva se suele aplicar habitualmente a las deudas de menor relevancia. Las comprobaciones efectuadas sobre la muestra seleccionada se han referido al procedimiento seguido para la cancelación de las deudas, a la verificación de la concurrencia de los requisitos para declararla, así como al análisis de las causas por las que sobrevino la prescripción.

Por lo que respecta a la tramitación de la baja por prescripción de las deudas analizadas, se ha observado que, por término medio, transcurrieron 40 meses desde la fecha en que prescribió realmente la deuda hasta la de cancelación o baja de la misma, en virtud de la declaración de prescripción o la propuesta de declaración a un ente externo. En particular, destacan 4 deudas en las que dicho plazo excedió de 90 meses, si bien su prescripción efectiva se produjo con anterioridad a la adscripción del deudor a la DCGC.

A pesar de lo manifestado por la AEAT en sus alegaciones, en todos los casos analizados se ha comprobado que se daban los requisitos para la cancelación de las deudas y, además, que se siguió el procedimiento oportuno, declarándose la prescripción por el órgano competente de la DAST, conforme a lo dispuesto en la Resolución de 26 de diciembre de 2005, o bien emitiéndose la propuesta de declaración de prescripción, en los casos en los que dicha competencia correspondía a otro ente distinto a la AEAT.

Es preciso destacar que, en 20 de los 36 expedientes analizados, la deuda ya se encontraba prescrita cuando el deudor fue adscrito a la DCGC. En tales casos, la actuación de la DAST se limitó a declarar formalmente la prescripción y, de esta forma, depurar el saldo de derechos pendientes de cobro, produciéndose estas cancelaciones, por término medio, 11 meses después de la referida adscripción de los deudores. Por lo que respecta a las restantes 16 deudas, cuya prescripción efectiva se produjo en un momento en el cual su gestión recaudatoria estaba atribuida a la DCGC, a continuación se exponen los principales resultados obtenidos de su análisis:

- Por lo que se refiere a un expediente que englobaba 5 deudas de un mismo deudor (en concepto de recargos de apremio e intereses de demora), ascendiendo el importe total cancelado a 1.167 miles de euros, la prescripción de tales deudas se

produjo en realidad el 3 de noviembre de 2002, pero su baja no tuvo lugar hasta más de 5 años después, el 19 de diciembre de 2007. Del análisis del expediente se desprende que, en su origen, el deudor había solicitado el aplazamiento en periodo voluntario del pago de varias liquidaciones y autoliquidaciones, siendo denegadas tales solicitudes por el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT, dictándose las correspondientes providencias de apremio, que fueron recurridas ante el TEAC por el deudor. Este último procedió a abonar el principal de la deuda y solicitó la suspensión de la ejecución de los recargos de apremio y de los intereses de demora liquidados, presentando a tal fin como garantía un aval solidario. El TEAC desestimó las reclamaciones presentadas, notificándoselo al deudor el 3 de noviembre de 1998. El deudor solicitó en junio de 2006 la declaración de prescripción de las deudas por los recargos e intereses de demora y la devolución del aval presentado en su día, por haber transcurrido más de 4 años desde la notificación de las resoluciones del TEAC sin que se hubiera procedido por la AEAT a la ejecución de las mismas, acordándose su cancelación a finales de 2007.

- Asimismo, respecto a otra deuda liquidada por un ente externo y cuya prescripción fue propuesta al mismo por la DAST con fecha 29 de noviembre de 2007, ascendiendo el importe cancelado a 58 miles de euros, se ha verificado que el deudor comunicó a la AEAT en 1999 la interposición ante el Ministro de Economía y Hacienda de un escrito de acción de nulidad y solicitó la suspensión del acto de ejecución, ante lo cual se paralizó la ejecución de la providencia de apremio. A pesar de que, con fecha 10 de mayo de 2002, fue comunicada a la ONR la Orden del Ministro de Hacienda por la que se desestimaba la citada solicitud de nulidad de pleno derecho, continuó la paralización en las aplicaciones de la AEAT hasta que, en el curso de unas actuaciones de depuración, se detectó la improcedencia de dicho estado y la consiguiente prescripción de la deuda, acaecida el 8 de abril de 2003, declarándose la misma a finales del ejercicio 2007.
- En relación con otra deuda correspondiente a un ente externo, por importe de 5 miles de euros, cuya providencia de apremio fue notificada al deudor el 6 de septiembre de 2002, se ha comprobado que la DAST no emitió la carta de pago hasta el 7 de septiembre de 2006, más de 4 años después, a raíz de lo cual el deudor dirigió un escrito a la DCGC en el que rechazaba el pago por prescripción de la deuda. La propuesta de baja por prescripción dirigida al ente externo fue emitida

por la DAST el 16 de noviembre de 2007, 11 meses después de la recepción del citado escrito del deudor alegando la prescripción.

De todo lo anterior resulta que, en el caso de las deudas a las que se refieren las incidencias señaladas, su prescripción se debió a factores como un insuficiente control y seguimiento de la resolución de los recursos y reclamaciones asociados a las deudas suspendidas; la existencia de vencimientos paralizados durante un periodo superior al debido; la demora en la ejecución, por parte de la AEAT, de resoluciones y sentencias notificadas a la misma; o por un seguimiento inadecuado de la gestión en vía de apremio de la deuda, sin llevarse a cabo actuación alguna tendente al cobro de la misma durante largos periodos de tiempo.

No obstante, cabe señalar que, para el control de estos factores de riesgo, los órganos de la AEAT contaban con herramientas informáticas de ayuda de reciente implantación en el ejercicio fiscalizado, anteriormente analizadas, que permiten realizar depuraciones de vencimientos suspendidos y paralizados y, en general, llevar a cabo la gestión de los vencimientos.

2.7.- ANÁLISIS DE LAS DEUDAS EN GESTIÓN DE COBRO AL CIERRE DEL EJERCICIO 2007

A 31 de diciembre de 2007 había, en el ámbito de la DCGC, un total de 15.037 deudas en gestión de cobro, por un importe pendiente total de 754.484 miles de euros, de los que 455.960 miles de euros correspondían a deudas que figuraban en periodo voluntario y 298.524 miles de euros a deudas en vía ejecutiva, con el desglose que se recoge en el cuadro nº 15.

Cuadro nº 15**Situación de las deudas de la DCGC en gestión de cobro al cierre del ejercicio 2007**

(Importes en miles de euros)

	Voluntaria		Ejecutiva		Total	
	Número	Importe	Número	Importe	Número	Importe
1. Deudas pendientes de notificar	2.871	51.014	3.703	60.222	6.574	111.236
2. Deudas notificadas	1.571	232.923	2.559	28.873	4.130	261.796
a. En plazo	1.157	185.380	512	1.510	1.669	186.890
b. Vencidas	414	47.543	2.047	27.363	2.461	74.906
3. En solicitud de aplaz./fracc.	117	128.346	2	32	119	128.378
4. En solicitud de compensación	43	43.677	0	0	43	43.677
5. En embargo	0	0	4.171	209.397	4.171	209.397
Total en gestión de cobro	4.602	455.960	10.435	298.524	15.037	754.484

Con el fin de evaluar las actuaciones de gestión de cobro realizadas por la DCGC sobre las deudas en periodo ejecutivo al cierre del ejercicio, se analizaron, mediante la selección de diversas muestras, las deudas pendientes de cobro que se encontraban en las siguientes situaciones:

- Deudas en vía ejecutiva, cuya providencia de apremio se encontraba pendiente de notificar.
- Deudas, tanto en periodo voluntario como en vía ejecutiva, para las que había vencido el respectivo plazo de pago sin haber sido ingresadas (deudas vencidas).

2.7.1.- Análisis de la gestión recaudatoria de las deudas en ejecutiva pendientes de notificar al cierre del ejercicio

Para evaluar la gestión recaudatoria realizada sobre estas deudas en vía ejecutiva pendientes de notificar, se seleccionó una muestra integrada por 15 deudas, por un importe total que ascendía a 49.602 miles de euros, cuya providencia de apremio estaba pendiente de notificación al cierre del ejercicio. Las comprobaciones efectuadas se han dirigido a verificar si la DCGC procedió a su notificación en un tiempo razonable, así como a analizar la gestión desarrollada posteriormente sobre las deudas no ingresadas en el plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT, incluyendo la realización de las actuaciones oportunas tendentes al cobro de dichas deudas, tales como la compensación de oficio con otros créditos a favor del deudor o el embargo de los bienes y derechos que resultaran procedentes.

Respecto a las deudas incluidas en la muestra analizada, de los 49.602 miles de euros pendientes de notificación al cierre del 2007, a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización continuaban pendientes de cobro 3 créditos por un total de 45.318 miles. Los principales resultados obtenidos de las comprobaciones sobre la gestión recaudatoria realizada en relación con las deudas de la muestra se exponen a continuación:

- La notificación de las providencias de apremio correspondientes a la totalidad de las deudas analizadas se efectuó en los primeros meses del ejercicio 2008 (habiéndose producido la notificación más tardía el día 1 de abril), habiendo transcurrido, por término medio, 7 meses desde la fecha de finalización del periodo de pago voluntario, si bien en la mayoría de los casos esta demora no era atribuible a la DCGC, por tratarse de deudas de otros entes¹⁷.
- Respecto a las deudas que, a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización, aún seguían pendientes de cobro, por el importe total citado de 45.318 miles de euros, todas ellas estuvieron suspendidas durante el ejercicio 2008, como consecuencia de la interposición de sendos recursos. Respecto a una de estas deudas, la DCGC había cobrado con posterioridad al ejercicio fiscalizado una parte del importe pendiente (497 miles de euros), encontrándose en fase de embargo un total de 3.162 miles de euros. En relación con los otros 2 casos, la DCGC se encontraba llevando a cabo, en el momento de realizarse las verificaciones, las actuaciones recaudatorias necesarias para el cobro de los créditos pendientes, por importe de 42.156 miles de euros, constando en los expedientes la emisión de diversas diligencias de embargo, sin que hasta la fecha de las comprobaciones se hubiera conseguido la traba de bien alguno de los deudores.
- Respecto a las restantes 12 deudas analizadas, que ya no se encontraban pendientes de cobro en el momento de desarrollarse las actuaciones fiscalizadoras, 8 fueron ingresadas por los deudores a lo largo del ejercicio 2008, habiéndose comprobado que se liquidaron por la DCGC los recargos del periodo ejecutivo e intereses de demora correspondientes, mientras que otras 4 deudas fueron canceladas como consecuencia de la anulación de las certificaciones de falta de pago emitidas por los entes externos liquidadores de las mismas.

¹⁷ En el caso de las liquidaciones de deudas de la AEAT hay que tener presente, además, que ciertas actuaciones pueden demorar la emisión de la providencia de apremio, tales como una solicitud de aplazamiento en periodo voluntario.

2.7.2.- Análisis de la gestión recaudatoria de las deudas notificadas y no ingresadas en plazo

El análisis sobre la gestión recaudatoria de las deudas notificadas y no ingresadas dentro del plazo de pago se ha referido a 2 clases de deudas: por un lado, las que permanecían en voluntaria en las aplicaciones de la AEAT, a pesar de haber finalizado, teóricamente, el periodo voluntario de ingreso; y, por otro, aquellas en vía ejecutiva para las que había transcurrido el periodo de ingreso previsto en el artículo 62.5 de la LGT, sin haberse efectuado su pago.

Por lo que respecta a las comprobaciones llevadas a cabo sobre las deudas en voluntaria no ingresadas en plazo, han tenido por objeto verificar si debería haberse iniciado el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva. En este sentido, entre los motivos por los que una deuda puede continuar en voluntaria, a pesar de haber finalizado el plazo ordinario de ingreso, además de la suspensión acordada en periodo voluntario, cabe citar las causas señaladas en el artículo 161.2 de la LGT. Dicho precepto dispone que la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes; e, igualmente, establece que la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción tributaria impedirá el inicio del periodo ejecutivo hasta que la referida sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para su ingreso en voluntaria.

Para el análisis de las deudas en voluntaria sin haberse producido su ingreso en plazo, se seleccionó una muestra integrada por un total 20 deudas, que se encontraban en la referida situación, habiéndose comprobado que 17 de las deudas analizadas se encontraban suspendidas o en aplazamiento o fraccionamiento, por lo que no procedía iniciar su recaudación por el procedimiento de apremio. Respecto a las 3 deudas restantes, las verificaciones realizadas han determinado lo siguiente:

- En 2 casos, que sumaban 519 miles de euros, la deuda liquidada por la AEAT había entrado en periodo ejecutivo al cierre del ejercicio, habiéndose emitido las correspondientes providencias de apremio (una deuda fue posteriormente ingresada y la otra se encontraba paralizada).

- En el otro caso se trataba de una deuda, por importe de 9 miles de euros, cuyo periodo de pago voluntario concluyó el 5 de septiembre de 1989, sin que se tenga constancia de la interposición de ningún recurso o reclamación, ni de la presentación de solicitud de aplazamiento alguna sobre la misma, por lo que debió haberse emitido la providencia de apremio. El deudor fue excluido del censo de la DCGC en enero de 2008 y la deuda fue cancelada por prescripción en agosto del mismo año.

Al margen de lo anterior, en una de las deudas analizadas, suspendida desde el 3 de septiembre de 2003, se observó una significativa demora entre la fecha de resolución de una reclamación económico-administrativa relativa a la misma, el 20 de junio de 2007, y la de su comunicación a la AEAT, que tuvo lugar el 12 de agosto de 2008, más de un año después, motivo por el cual fue emitida la providencia de apremio con un gran retraso.

Asimismo, en otro caso se verificó que, a pesar de encontrarse la deuda suspendida, se emitió la providencia de apremio sobre la misma. El recurso de reposición presentado por el deudor contra dicha providencia, tras una tramitación que se prolongó durante 190 días, fue estimado por permanecer la deuda aún suspendida en voluntaria, encontrándose pendiente de resolución, en el momento de desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras, un recurso interpuesto ante la Audiencia Nacional.

Por lo que se refiere al análisis de las deudas en vía ejecutiva sin ingresar después de haberse notificado la providencia de apremio y transcurrido el plazo previsto en el artículo 62.5 de la LGT (figurando en las aplicaciones en situación de "ejecutiva vencida"), se seleccionó una muestra compuesta por 15 deudas, por un importe total de 25.251 miles de euros.

Se ha observado que el 67,1% del importe de las deudas analizadas que estaban pendientes de cobro al cierre del ejercicio 2007 continuaban en dicha situación a la fecha de finalización de los trabajos de fiscalización. Los principales resultados obtenidos de las comprobaciones realizadas sobre las deudas de la muestra han sido los siguientes:

- En 2 de las deudas figuraban aún importes pendientes de pago en las aplicaciones de la AEAT: una de ellas se encontraba paralizada por una compensación de oficio, sin perjuicio de haberse tramitado previamente 4 diligencias de embargo, quedando

pendientes de cobro 16.930 miles de euros; y, respecto a la otra deuda pendiente, por importe de 12 miles de euros, se ha verificado que procedía su cancelación por no resultar exigible al deudor, al tratarse de un recargo de apremio liquidado del 20%, cuando resultaba procedente exigir el recargo reducido del 10%, por lo que correspondía la anulación del exceso de recargo liquidado.

- Las restantes 13 deudas analizadas fueron objeto de cancelación o anulación, con posterioridad al cierre del ejercicio 2007, por diversos motivos: 7 deudas fueron canceladas totalmente por ingreso, habiéndose verificado que se liquidaron los recargos del periodo ejecutivo correspondientes; 5 deudas de otros entes fueron dadas de baja por la anulación de la certificación de falta de pago emitida o por la estimación de recursos por el órgano liquidador; y la última deuda fue anulada como consecuencia de la estimación de un recurso en vía contencioso-administrativa.

2.8.- ANÁLISIS DE LA EJECUCIÓN DEL PLAN DE OBJETIVOS Y DEL PLAN DE CONTROL TRIBUTARIO EN RELACIÓN CON LA GESTIÓN RECAUDATORIA EN VÍA EJECUTIVA

En cumplimiento de las directrices contenidas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, al que se ha hecho referencia en el subapartado 1.2, en el año 2005 se llevó a cabo una sustancial modificación en los instrumentos de planificación de la AEAT, los cuales quedaron configurados en torno a tres documentos básicos: el Plan anual de Objetivos, que recoge los resultados que se persiguen alcanzar en el ejercicio respectivo y las actuaciones a realizar para lograr dichos resultados; el Plan General de Control Tributario (que tiene carácter reservado, salvo en lo que afecta a sus Directrices Generales), previsto en el artículo 116 de la LGT, en el que se detallan las actuaciones previstas a realizar anualmente por cada una de las áreas que tienen encomendadas funciones de control tributario y aduanero; y el Documento de Compromisos de los Servicios Centrales, que comprende los objetivos de los Departamentos y Servicios de la AEAT en relación con los diferentes miembros de la organización, con otras Administraciones Públicas e Instituciones y con los ciudadanos.

Con carácter general, se observa en los instrumentos de planificación la ausencia de objetivos definidos en relación con los plazos específicos para la tramitación de los expedientes y la resolución de las distintas situaciones en que pueden encontrarse las

deudas en gestión recaudatoria en vía ejecutiva, sin perjuicio de los plazos previstos en la normativa reguladora en relación con determinados supuestos (como los recursos y la prescripción, entre otros).

Respecto al cumplimiento de los objetivos relativos a la gestión recaudatoria en vía ejecutiva realizada por la DCGC que se establecen en el Plan de Objetivos, en el cuadro nº 16 se recogen los resultados obtenidos en el ejercicio 2007 y su comparación con los del periodo anterior y con el objetivo del propio ejercicio (valor de referencia), tanto en términos nominales como ponderados.

Cuadro nº 16
Cumplimiento de objetivos referentes a la gestión recaudatoria en ejecutiva
de la DCGC durante el ejercicio 2007

(Importes en miles de euros)

	Realizado 2006	Referencia 2007^(*)	Realizado 2007	% Cumpl. 2007	% Variac. 2007/2006
I. Términos ponderados:					
1. Ingresos en ejecutiva	468.648	287.696	477.342	165,92%	1,86%
2. Actuaciones sin ingreso (nº)	37.522	164.330	56.988	34,68%	51,88%
II. Términos nominales:					
1. Ingresos en ejecutiva	310.367	287.696	321.493	111,75%	3,58%
2. Actuaciones sin ingreso (nº)	99.942	164.330	146.214	88,98%	46,30%

Fuente: Plan de Objetivos DCGC 2007

^(*) Se establece como nivel mínimo de cumplimiento el 90% del valor de referencia.

Como se puede observar en el cuadro anterior, el elevado grado de cumplimiento del objetivo relativo a los ingresos en vía ejecutiva, sobre todo en términos ponderados, es debido fundamentalmente al establecimiento de un nivel de referencia inferior al de las actuaciones con ingreso realizadas en el ejercicio precedente; produciéndose la situación opuesta en el caso de las actuaciones sin ingreso, en las que no se cumplió el objetivo previsto, especialmente también en términos ponderados, si bien el valor de referencia era significativamente superior al valor realizado en el ejercicio anterior. Respecto a la evolución sobre lo realizado en el ejercicio 2006, los resultados fueron ligeramente superiores, tanto en términos nominales como ponderados, en los ingresos producidos en vía ejecutiva, mientras que se incrementaron sustancialmente en las actuaciones de recaudación sin ingreso.

Por otro lado, si se comparan los objetivos referentes a las actuaciones de gestión recaudatoria (incluidas las actuaciones en voluntaria) establecidos para la DCGC en el Plan de Objetivos con los fijados para la AEAT en su conjunto, se observa que las

actuaciones previstas de recaudación de la DCGC suponían el 9% del objetivo total establecido para la AEAT. Las actuaciones realizadas por la DCGC en cumplimiento de sus objetivos supusieron el 12,7% del total de actuaciones de gestión recaudatoria de la AEAT, tal y como figura en el cuadro nº 17. En este sentido, el grado de cumplimiento de los objetivos era superior en la DCGC, al haberse superado en más del 56% el valor de referencia previsto, frente al conjunto de la AEAT, en el que las actuaciones realizadas excedieron en un 11,1% al objetivo establecido.

Cuadro nº 17
Comparación de los objetivos relativos a las actuaciones de gestión
recaudatoria en la DCGC y en la AEAT para 2007
 (Importes en miles de euros, datos ponderados)

	Referencia	Realizado	% Cumplim.
Actuaciones de gestión recaudatoria DCGC	736.226	1.154.420	156,80%
Actuaciones de gestión recaudatoria AEAT	8.150.999	9.058.538	111,13%
Ratio DCGC/AEAT	9,03%	12,74%	141,10%

En relación con el Plan General de Control Tributario de 2007, el mismo se estructuraba en los siguientes apartados: Directrices Generales, Planes Parciales de Control de cada una de las áreas que desarrolla tareas de control tributario (Inspección Financiera y Tributaria, Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión Tributaria y Recaudación) y Normas de integración de los Planes Parciales.

Por lo que se refiere al Plan Parcial de Recaudación, este documento recoge la previsión de las actuaciones a desarrollar por los órganos de recaudación para la consecución de los objetivos del área, estructurándose en dos ámbitos:

- 1º. Indicadores de resultados relativos a las áreas de actividad de atención preferente, que incluyen, a su vez, los siguientes aspectos:
 - a) Indicadores sobre fraudes específicos en el ámbito de la recaudación: declaraciones de responsabilidad, acciones civiles y penales, medidas cautelares y actuaciones de personación en el domicilio del deudor para actividades diferentes de la simple notificación.
 - b) Otros indicadores del subsistema de seguimiento de objetivos.
 - c) Ratios sobre la situación de la deuda: relación de ingresos respecto al total cancelado en ejecutiva, minoración del pendiente gestionable en ejecutiva y control específico de la gestión recaudatoria.
 - d) Actuaciones de control de la deuda en gestión de cobro.

2º. Control de la gestión recaudatoria: el Plan Parcial pretendía potenciar la realización por parte de los órganos de recaudación de una serie de actuaciones que debían repercutir, a corto y medio plazo, en la mejora de los índices de recuperación de deuda en ejecutiva, como son los controles de embargos de activos financieros, derechos de crédito y sueldos y salarios; los controles sobre entidades colaboradoras; y, en tercer lugar, la revisión de deudores declarados fallidos y sus créditos incobrables. No obstante, la mayor parte de las actuaciones de control de la gestión recaudatoria no se llevaba a cabo por la DCGC, correspondiendo su realización a las restantes Delegaciones Especiales de la AEAT.

Considerando el carácter reservado que el artículo 116 de la LGT atribuye al Plan General de Control Tributario, como resultado del análisis efectuado sobre el cumplimiento por la DCGC de las actuaciones previstas en el mismo relativas a la gestión recaudatoria en periodo ejecutivo, cabe resaltar los principales aspectos que se exponen a continuación.

Por lo que se refiere al grado de cumplimiento de los valores de referencia fijados en relación con aquellas actuaciones para las que se habían establecido indicadores o ratios, el nivel de cumplimiento obtenido fue satisfactorio, por lo general, con la salvedad de los cuatro indicadores sobre fraudes específicos en el ámbito de recaudación, mencionados anteriormente, en los que el grado de realización fue mínimo, oscilando entre el 0% y el 5%. Así, a título de ejemplo, no se había llevado a cabo actuación alguna de personación en el domicilio del deudor para actividades diferentes de la simple notificación; y, además, se habían adoptado medidas cautelares únicamente en 2 casos, frente a la previsión de 50 actuaciones que figuraba en el Plan Parcial.

En el Anexo VI se recoge información sobre los resultados de los indicadores y ratios definidos en las áreas de actividad de atención preferente para el periodo comprendido entre 2006 y 2008.

Respecto a las actuaciones de control sobre la deuda en gestión de cobro, el seguimiento de las mismas se realiza sobre un conjunto de deudas seleccionado previamente por el Departamento de Recaudación de la AEAT y comunicado a la DCGC a través de una aplicación informática específica. Por su parte, corresponde a la DCGC efectuar un análisis exhaustivo de tales deudas e indicar al Departamento de Recaudación si considera que

debe procederse a su cancelación o bien seguir manteniéndose como deuda pendiente, explicando en este último caso los motivos de la decisión y ofreciendo información adicional sobre la situación en que se encuentra cada deuda. Aunque en el Plan Parcial se preveía la realización de, al menos, dos campañas de control de la deuda en gestión de cobro, finalmente sólo se llevó a cabo una en 2007¹⁸, en la que se comprobó la situación en que se encontraban 547 deudas, por un importe total de 162.900 miles de euros. En el curso de las actuaciones fiscalizadoras se ha comprobado, sobre una muestra seleccionada de 30 deudas, que la información comunicada por la DCGC al Departamento de Recaudación acerca de la situación en que se encontraban tales deudas se correspondía adecuadamente con la contenida en el SIR, siendo los resultados del análisis de dicha información satisfactorios, en términos generales.

3.- CONCLUSIONES

A) Formación y depuración del censo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes

1. El censo de obligados tributarios adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes registró significativas variaciones en su composición durante los primeros años de existencia de la misma, como consecuencia del reducido ámbito temporal, únicamente de un año, definido inicialmente para la aplicación de los criterios objetivos de adscripción establecidos en la Resolución de 26 de diciembre de 2005. La ampliación de dicho plazo a tres años, producida a finales de 2007, proporcionó una mayor estabilidad en dicho censo, evitando los problemas que ocasionaba la regulación anterior, derivados de la frecuente adscripción y exclusión de contribuyentes. (Epígrafe 2.1.1)
2. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes disponía, desde el mes de noviembre de 2007, de una aplicación informática específica para la gestión de su censo, herramienta que ha facilitado significativamente el control y seguimiento del mismo. La aplicación de los procedimientos de adscripción y exclusión de contribuyentes del censo, así como las actuaciones de depuración censal sobre los obligados procedentes de la anterior Oficina Nacional de Recaudación, que fueron

¹⁸ A pesar de lo manifestado por la AEAT en sus alegaciones, se considera que las dos fases de la única campaña de control realizada en 2007 no suplen las dos campañas que estaban previstas en el Plan Parcial y que sí se llevaron a cabo en el ejercicio anterior.

adscritos de manera transitoria a la citada Delegación a efectos exclusivamente recaudatorios, se realizaron adecuadamente. (Epígrafe 2.1.2)

B) Dotación de personal de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes

3. A finales del ejercicio 2007, sólo estaban cubiertos el 70% de los 1.163 puestos dotados en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, debido en parte a su reciente entrada en funcionamiento, lo que suponía una insuficiente disponibilidad de medios personales, si bien con posterioridad se incrementó el grado de cobertura de la plantilla. En la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, que tiene atribuidas las competencias de gestión e inspección tributaria, estaban vacantes aproximadamente un tercio de los puestos, aunque el personal asignado a la misma experimentó un significativo incremento entre 2006 y 2008. En cambio, en la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, a la que compete realizar las actuaciones de gestión recaudatoria de la referida Delegación, la cobertura de puestos dotados era satisfactoria, llegando hasta el 82,8% en el ejercicio fiscalizado. (Subapartado 2.2)

C) Procedimiento de gestión recaudatoria en periodo ejecutivo

4. Respecto a la tramitación de los aplazamientos y fraccionamientos solicitados en 2007 ante la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se ha comprobado que se cumplió la normativa y se aplicó correctamente el procedimiento para su resolución, sin perjuicio del excesivo plazo de tramitación de las solicitudes que acabaron siendo archivadas (11 meses, por término medio). No obstante, del examen de las liquidaciones de intereses efectuadas sobre los aplazamientos y fraccionamientos concedidos se desprende que el cálculo de los intereses de demora devengados en años bisiestos se realizaba de forma incorrecta, en perjuicio del obligado al pago, en contra del criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2007. Dado que el cálculo de los intereses de demora se lleva a cabo por todos los órganos liquidadores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de la misma aplicación informática, la referida incidencia (que aún no había sido corregida a la fecha de realización de las actuaciones fiscalizadoras) se producía en la totalidad de las liquidaciones de intereses de demora que afectasen a años bisiestos. (Epígrafe 2.3.1)
5. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes tramitó adecuadamente, en términos generales, las solicitudes de suspensión asociadas a la interposición de recursos y

reclamaciones económico-administrativas, aunque en una cuarta parte de los expedientes gestionados no figuraba el acuerdo de resolución, si bien en la mayor parte de ellos existía constancia de su concesión. Respecto al sistema de control y seguimiento de las deudas en situación de suspensión, instrumentado fundamentalmente a través de campañas anuales de depuración de los vencimientos suspendidos, se han observado limitaciones en la explotación de la información contenida en las aplicaciones informáticas empleadas por distintos órganos (Tribunales Económico-Administrativos, Servicio Jurídico del Estado y la aplicación de gestión integral de recursos de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria) para la gestión de los recursos y reclamaciones y las correspondientes suspensiones asociadas, lo cual dificultaba el funcionamiento de dicho sistema de control y seguimiento. (Epígrafe 2.3.2)

6. El sistema de control y seguimiento de los vencimientos paralizados se aplicó adecuadamente, habiéndose observado que en un número significativo de los casos analizados la paralización afectaba a liquidaciones de intereses de demora y tenía su origen en la ejecución de resoluciones sobre la deuda principal que no eran firmes, encontrándose recurridas ante instancias superiores. (Epígrafe 2.3.3)
7. Respecto a los recursos de reposición contra actos recaudatorios en vía ejecutiva, de los 1.359 recursos interpuestos durante el ejercicio 2007 en la sede de Madrid de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tan sólo el 36% de los mismos se refería a actos dictados por dicha Delegación, correspondiendo el resto a providencias de apremio emitidas por Comunidades Autónomas y otros Entes públicos. El 63% de los recursos analizados fueron resueltos fuera de plazo, ascendiendo el tiempo transcurrido desde la interposición del recurso por el interesado hasta la recepción de la notificación de su resolución a 82 días, por término medio. (Epígrafe 2.3.4)
8. De los 486 recursos de reposición cuya resolución correspondía a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, casi la cuarta parte se referían a deudas no tributarias de Departamentos ministeriales, para cuyo ingreso se emplea el modelo 069. En tales casos, las deudas ingresadas a través del citado modelo, a pesar de haber sido satisfechas en plazo, constaban indebidamente como pendientes de cobro y, en consecuencia, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes emitía de manera improcedente la providencia de apremio para su gestión recaudatoria en periodo ejecutivo. (Epígrafe 2.3.4)

D) Deudas ingresadas en periodo ejecutivo

9. Respecto a los ingresos efectuados por los obligados al pago en periodo ejecutivo, que ascendieron a un total de 61.619 miles de euros en el ejercicio 2007, las comprobaciones efectuadas sobre una muestra de cobros proporcionaron como resultado que la emisión de la providencia de apremio y la aplicación de los recargos del periodo ejecutivo e intereses de demora correspondientes se realizaron correctamente. No obstante, en el caso de 10 liquidaciones no se exigieron los intereses de demora correspondientes por el retraso en el pago, debido a que el deudor era un órgano ministerial, no existiendo un criterio uniforme entre las distintas unidades de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las que había sido adscrito aquél a lo largo de los años, en relación con la posibilidad de liquidación de intereses de demora, por tratarse de un órgano que no puede ser objeto de apremio. (Epígrafe 2.4.1)
10. En cuanto a los ingresos procedentes de compensación de deudas en vía ejecutiva, tanto de oficio como a iniciativa del deudor, que ascendieron a 66.924 miles de euros, suponiendo el 40,2% del total de cancelaciones por ingresos en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en 2007, se ha verificado, respecto a las compensaciones analizadas, que las mismas se tramitaron y resolvieron adecuadamente. (Epígrafe 2.4.2)
11. Los ingresos por embargo, que ascendieron a 45.866 miles de euros, representaron el 27,5% de las cancelaciones por ingreso producidas durante el ejercicio 2007 en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Los resultados obtenidos de las comprobaciones efectuadas sobre una muestra de expedientes de embargo, tanto de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito como de créditos por devoluciones tributarias, han sido satisfactorios, con carácter general. (Epígrafe 2.4.3)

E) Anulaciones de deudas en periodo ejecutivo

12. Respecto a las anulaciones de deudas que se encontraban en vía ejecutiva, que ascendieron a 70.583 miles de euros en 2007, se ha comprobado que en todas las operaciones analizadas la anulación efectuada era procedente, sin perjuicio de que en un número significativo de casos la notificación de la ejecución de la resolución anulatoria se realizó fuera del plazo máximo de un mes. Asimismo, en los casos en los que la resolución estimatoria parcial de una reclamación o recurso ordenaba la práctica de una nueva liquidación, en sustitución de la anulada, se había procedido a realizarla,

salvo en un caso (por encontrarse recurrido en casación). En relación con las anulaciones producidas como consecuencia de la estimación de una reclamación o recurso, se ha observado una excesiva demora en la ejecución de la resolución, habiéndose verificado que el plazo medio transcurrido entre la fecha de la resolución estimativa y la anulación por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes del acto impugnado fue de 370 días, destacando un expediente en el que la ejecución de la resolución se demoró más de 3 años. (Subapartado 2.5)

F) Otras modalidades de cancelación de deudas

13. Las cancelaciones de deudas por insolvencias ascendieron en el ejercicio 2007 a un total de 62.925 miles de euros en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, correspondiendo en su mayor parte a deudas gestionadas de otros entes externos. Los resultados de las verificaciones efectuadas sobre el procedimiento seguido para la declaración de un crédito como incobrable, así como sobre el control y seguimiento de la solvencia de los deudores fallidos, a fin de proceder, en su caso, a la rehabilitación de los créditos previamente declarados incobrables, han resultado satisfactorios, destacando el papel desempeñado por las aplicaciones informáticas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la realización de tales actuaciones, al permitir efectuar las comprobaciones necesarias para llevar a cabo el referido seguimiento. (Epígrafe 2.6.1)
14. Durante el ejercicio 2007 se cancelaron por prescripción en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes deudas por un importe de 4.540 miles de euros. Las medidas de control interno implantadas con el fin de lograr un adecuado control y seguimiento de las deudas para evitar su prescripción se vieron reforzadas durante el ejercicio 2007 con la puesta en marcha de una nueva aplicación informática que efectúa periódicamente un proceso de calificación de las deudas, con objeto de comprobar la existencia de deudas presuntamente prescritas. (Epígrafe 2.6.2)
15. Respecto a los expedientes analizados de deudas canceladas por prescripción, se ha observado una demora media de 40 meses entre la fecha en que sobrevino la prescripción y la fecha en que se canceló la deuda, si bien en 20 de los 36 casos analizados la deuda ya se encontraba prescrita cuando el deudor fue adscrito a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por lo que esta última se limitó a declarar formalmente la prescripción. De las comprobaciones efectuadas sobre las

deudas prescritas cuando los deudores se encontraban adscritos a dicha Delegación Central se desprende que, por lo general, la referida prescripción tuvo su origen en el insuficiente control y seguimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre las deudas gestionadas en vía de apremio. (Epígrafe 2.6.2)

G) Deudas en gestión de cobro al cierre del ejercicio 2007

16. Al término del ejercicio fiscalizado se encontraban en gestión de cobro deudas en periodo voluntario, por un total de 455.960 miles de euros (de las cuales, un total de 414 deudas, por importe de 47.543 miles de euros, habían sido notificadas, encontrándose finalizado el plazo de ingreso en periodo voluntario, sin que hubieran sido satisfechas), y otras deudas en vía ejecutiva, por un importe de 298.524 miles de euros. El análisis de las actuaciones de gestión recaudatoria efectuadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes sobre las deudas en situación de gestión de cobro al cierre del ejercicio, realizado tanto sobre las deudas en vía ejecutiva pendientes de notificar como sobre las deudas notificadas y vencidas, en voluntaria y en ejecutiva, proporcionó unos resultados satisfactorios, con carácter general. Respecto a las primeras, la notificación de todas las providencias de apremio tuvo lugar en los primeros meses del ejercicio 2008, encontrándose en fase de embargo las deudas que aún no habían sido ingresadas. En cuanto a las deudas notificadas y vencidas, la mayoría de las que figuraban en voluntaria se encontraban correctamente en dicha situación, por estar suspendidas o aplazadas, mientras que las que habían entrado en periodo ejecutivo fueron canceladas o anuladas con posterioridad en su mayor parte. (Epígrafes 2.7.1 y 2.7.2)

H) Ejecución del Plan de Objetivos y del Plan Parcial de Recaudación en relación con la gestión recaudatoria en vía ejecutiva

17. En relación con el cumplimiento del Plan de Objetivos del ejercicio 2007, tanto en términos nominales como ponderados, se observa que el elevado grado de realización respecto a los objetivos de ingresos en vía ejecutiva se vio favorecido por el establecimiento de un nivel de referencia inferior al de las actuaciones efectivamente realizadas en el ejercicio anterior; situación opuesta a la producida en el caso de las actuaciones sin ingreso, en las que el grado de cumplimiento de objetivos fue inferior al

previsto, pero tales objetivos eran mucho más elevados que los resultados del ejercicio precedente. (Subapartado 2.8)

18. Por lo que se refiere al Plan Parcial de Recaudación, inserto en el Plan General de Control Tributario, el grado de cumplimiento de los niveles de referencia establecidos, en relación con aquellas actuaciones para las que se definieron indicadores o ratios, fue generalmente satisfactorio, con la salvedad de los cuatro indicadores sobre fraudes específicos en el ámbito de la recaudación, en los que el porcentaje de realización osciló entre el 0% y el 5%. Por lo que respecta a las actuaciones de control de la deuda en gestión de cobro, para las que no se habían establecido indicadores, aunque en el Plan Parcial de Recaudación de 2007 se preveía la realización en el ejercicio de, al menos, dos campañas de control, únicamente se llevó a cabo una, en la que se comprobó la situación en que se encontraban un total de 547 deudas, por importe de 162.900 miles de euros. La revisión de la información comunicada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes al Departamento de Recaudación acerca de la situación en que se encontraban las deudas analizadas arrojó resultados satisfactorios. (Subapartado 2.8)
19. Los instrumentos de planificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria carecen, con carácter general, de objetivos definidos en relación con los plazos de tramitación y resolución de las diversas situaciones en que pueden encontrarse las deudas en gestión recaudatoria en vía ejecutiva. (Subapartado 2.8)

4.- RECOMENDACIONES

1. Se considera conveniente que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes establezca unas pautas o instrucciones para garantizar la aplicación homogénea de los criterios de carácter discrecional de adscripción de obligados tributarios a la citada Delegación, previstos en la Resolución de 26 de diciembre de 2005.
2. La Agencia Estatal de Administración Tributaria debe llevar a cabo las modificaciones oportunas en la aplicación informática utilizada para la liquidación de intereses de demora, a fin de que su cálculo en los años bisiestos se realice correctamente, conforme a lo establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2007.
3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria debe impulsar las actuaciones emprendidas para lograr un mejor acceso y explotación de las aplicaciones de otros órganos (Tribunales Económico-Administrativos y Servicio Jurídico del Estado, entre otros) relacionadas con el control y depuración de las deudas suspendidas, por las ventajas que ello supondría para el más adecuado desarrollo de dichas tareas.
4. Se considera que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con los demás órganos implicados, debe proceder a identificar y solventar los problemas causantes de que un elevado número de las deudas ingresadas en periodo voluntario de pago a través del modelo 069 sean remitidas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes para su gestión recaudatoria en vía ejecutiva, cuando ello resulta improcedente.
5. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes debe proceder con mayor celeridad a la ejecución de las resoluciones y sentencias recaídas en relación con las deudas gestionadas por ella, evitando demoras innecesarias en la aplicación de las medidas derivadas de las mismas.
6. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes debe explotar las ventajas que la nueva aplicación informática de gestión de deudas ha introducido en relación con el control y seguimiento de aquellas deudas que presentan el riesgo de cancelarse por prescripción, impidiendo que se produzca dicha situación y evitando que se gestionen de forma errónea deudas ya prescritas, con los inconvenientes que ello supone para el obligado tributario y para la propia Administración, además de intentar reducir el elevado lapso de tiempo que transcurre entre la fecha real de prescripción y la de su declaración y consiguiente cancelación de la deuda.

7. Se recomienda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que estudie la oportunidad de introducir entre sus instrumentos de planificación objetivos específicos relativos a los plazos de tramitación interna de las diversas situaciones en que pueden encontrarse las deudas en gestión recaudatoria, con independencia de los plazos definidos en la normativa reguladora, para mejorar el control interno y la gestión.
8. La Agencia Estatal de Administración Tributaria debe abordar sin dilación las necesarias modificaciones de sus aplicaciones informáticas, con la finalidad de superar las dificultades que, en el ejercicio de su control, viene reiterando el Tribunal de Cuentas, ante la carencia en aquéllas de información histórica de los expedientes.

Madrid, 28 de octubre de 2010

EL PRESIDENTE

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Manuel Núñez Pérez', with a large, sweeping initial flourish on the left.

Manuel Núñez Pérez

ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

- I. Criterios de adscripción de contribuyentes a la DCGC y a las anteriores ONR, ONI y ONA
- II. Resultados de la muestra global de recursos de reposición
- III. Evolución de las anulaciones de deudas en vía ejecutiva en el periodo 2006-2008
- IV. Evolución de los créditos declarados incobrables en el periodo 2006-2008
- V. Evolución de las cancelaciones por prescripción de deudas en vía ejecutiva en el periodo 2006-2008
- VI. Indicadores y ratios del Plan Parcial de Control Tributario, área de recaudación

Criterios de adscripción de contribuyentes a la DCGC y a las anteriores ONR, ONI y ONA

DCGC		ONR	ONI	ONA
Resolución de 26 de diciembre de 2005		Resolución de 5 de marzo de 2004	Resolución de 24 de marzo de 1992	Resolución de 20 de julio de 1992
O B J E T I V O S	Obligados no personas físicas cuyo volumen de operaciones a efectos del IVA haya superado los 100 millones de euros	No se encontraban definidos criterios de adscripción automática		
	Obligados no personas físicas cuyo volumen de información suministrado a la AEAT haya superado los 10.000 registros y cuyo ámbito de actuación exceda del de una Comunidad Autónoma			
	Obligaciones de no residentes y sin establecimiento permanente, cuando el representante, depositario, gestor, pagador o retenedor estén adscritos a la DCGC			
D I S C R I C I O N A L E S	Personas físicas con renta superior a 1 millón de euros o patrimonio superior a 10 millones de euros			Empresas o establecimientos decididos por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales
	Ejercicio de actividades en todo o en gran parte del territorio nacional			
	Posición destacada en un sector económico determinado			
	Tributación en régimen de consolidación fiscal			
	Operaciones de especial importancia o complejidad en el ámbito nacional			
	Relación con otros obligados tributarios ya adscritos con anterioridad			
	Supuestos previstos en el artículo 41 de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (1)			
	Entidades aseguradoras en liquidación por el Consorcio de Compensación de Seguros (1)			
	Indicios de la realización de fraudes, por su especial gravedad, complejidad o características de implantación territorial			
	Especial complejidad en cuanto a su gestión recaudatoria o indicios de posibles conductas fraudulentas de especial relevancia (sociedades interpuestas y negocios simulados)			
	Cuando, por razones de eficacia, se considere necesaria la continuación de las actuaciones tributarias por la DCGC			

(1) El cumplimiento de estos criterios determinaba la adscripción automática a la ONR.

Resultados de la muestra global de recursos de reposición
(muestra general + muestra específica modelo 069)

	Muestra general	Muestra mod. 069
1. Muestra analizada:	21	20
a. Recursos estimados (incluidos aquellos estimados "de facto")	11	20
b. Recursos desestimados	9	0
c. Recursos pendientes de resolver	1	0
2. Notificación de la resolución fuera de plazo	63%	60%
3. Tiempo transcurrido desde interposición del recurso hasta la notificación de su resolución	82 días	54 días
4. Existencia de errores en la gestión de la deuda	55%	100%
5. Causas de estimación de los recursos:		
a. Deudas ingresadas en periodo voluntario	46%	40%
b. Errores en la notificación en vía administrativa	27%	40%
c. Deuda suspendida en periodo voluntario	18%	5%
d. Estimación de recursos en instancias superiores	9%	10%
e. Deuda prescrita	0%	5%

Evolución de las anulaciones de deudas en vía ejecutiva en el periodo 2006 - 2008

(Importes en miles de euros)

	2006		2007		2008	
	Nº	Importe	Nº	Importe	Nº	Importe
1. DCGC:						
1.1. Anulaciones de deudas en vía ejecutiva	4.569	63.121	4.522	70.583	1.034	37.644
1.2. Deudas en vía ejecutiva canceladas en el ejercicio	36.714	238.958	43.566	316.844	40.029	242.712
1.3. Ratio anulaciones sobre cancelaciones	12,44%	26,42%	10,38%	22,28%	2,58%	15,51%
2. Total AEAT:						
2.1. Anulaciones de deudas en vía ejecutiva	77.675	433.207	73.069	511.091	79.383	580.829
2.2. Deudas en vía ejecutiva canceladas en el ejercicio	4.666.576	4.511.837	4.961.666	4.887.359	6.420.124	6.072.003
2.3. Ratio anulaciones sobre cancelaciones	1,66%	9,60%	1,47%	10,46%	1,24%	9,57%
3. Ratio anulaciones DCGC sobre total AEAT	5,88%	14,57%	6,19%	13,81%	1,30%	6,48%

Evolución de los créditos declarados incobrables en el periodo 2006 - 2008

(Importes en miles de euros)

	2006		2007		2008	
	Nº	Importe	Nº	Importe	Nº	Importe
1. DCGC:						
1.1. Créditos incobrables	143	37.696	98	62.925	464	55.367
1.2. Deudas en vía ejecutiva canceladas en el ejercicio	36.714	238.958	43.566	316.844	40.029	242.712
1.3. Ratio créditos incobrables sobre cancelaciones	0,39%	15,78%	0,22%	19,86%	1,16%	22,81%
2. Total AEAT:						
2.1. Créditos incobrables	709.753	2.163.440	758.237	2.175.059	1.336.547	3.100.090
2.2. Deudas en vía ejecutiva canceladas en el ejercicio	4.717.144	4.511.740	4.961.666	4.877.359	6.420.124	6.072.000
2.3. Ratio créditos incobrables sobre cancelaciones	15,05%	47,95%	15,28%	44,60%	20,82%	51,06%
3. Ratio créd. incobrables DCGC sobre total AEAT	0,02%	1,74%	0,01%	2,89%	0,03%	1,79%

Evolución de las cancelaciones por prescripción de deudas en vía ejecutiva en el periodo 2006 - 2008

(Importes en miles de euros)

	2006		2007		2008	
	Nº	Importe	Nº	Importe	Nº	Importe
1. DCGC:						
1.1. Prescripciones	52	1.808	263	4.540	244	579
1.2. Deudas en vía ejecutiva canceladas en el ejercicio	36.714	238.958	43.566	316.844	40.029	242.712
1.3. Ratio prescripciones sobre cancelaciones	0,14%	0,76%	0,60%	1,43%	0,61%	0,24%
2. Total AEAT:						
2.1. Prescripciones	93.585	72.493	390.175	223.392	269.161	193.393
2.2. Deudas en vía ejecutiva canceladas en el ejercicio	4.717.144	4.511.740	4.961.666	4.887.359	6.420.124	6.072.000
2.3. Ratio prescripciones sobre cancelaciones	1,90%	1,60%	7,86%	4,57%	4,19%	3,18%
3. Ratio prescripciones DCGC sobre total AEAT	0,06%	2,49%	0,07%	2,03%	0,09%	0,30%

Indicadores y ratios del Plan Parcial de Control Tributario, área de recaudación

(Indicadores de resultados de las áreas de actividad de atención preferente)

	2006			2007			2008		
	Previstas	Realizadas	%	Previstas	Realizadas	%	Previstas	Realizadas	%
1. Actuaciones sobre fraudes específicos en el ámbito de recaudación									
1.1 Número de declaraciones de responsabilidad	40	5	12,5%	20	1	5,0%	20	0	0,0%
1.2 Número de acciones civiles y penales	22	1	4,5%	22	0	0,0%	0	0	n/a
1.3 Número de medidas cautelares adoptadas	100	5	5,0%	50	2	4,0%	2	26	1300,0%
1.4 Número de actuaciones de personación en el domicilio del deudor	20	0	0,0%	20	0	0,0%	0	0	n/a
2. Seguimiento del objetivo de recaudación									
2.1 Actuaciones con ingreso en vía ejecutiva (importes en millones de euros)	165,64	310,37	187,4%	287,7	321,49	111,7%	286,5	247,54	86,4%
2.2 Actuaciones sin ingreso en vía ejecutiva (importes en millones de euros)	115	99,94	86,9%	164,33	146,21	89,0%	130,42	110,52	84,7%
3. Ratios (%)									
3.1 Relación de ingresos respecto al total cancelado en ejecutiva (ICAD)	0,25	0,57	228,0%	0,4	0,53	132,5%	0,55	0,53	96,4%
3.2 Minoración de deuda pendiente en ejecutiva gestionable	0,99	0,79	79,8%	0,99	0,88	88,9%	1	0,69	69,0%
3.3 Control específico de la gestión recaudatoria (CEGER)	0,4	0,32	80,0%	0,4	0,43	107,5%	0,4	0,37	92,5%