# LA LEY TRIBUTARIA CANARIA: ASPECTOS PROCEDIMENTALES

**Mateo Antonio Quintero Padrón**

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de Administradores Generales

**SUMARIO**

I. Introducción.
II. Marco competencial y normativo procedimental en materia tributaria: consideraciones generales.
III. Procedimientos tributarios incluidos en la Ley Tributaria Canaria.
IV. Aspectos comunes a los procedimientos tributarios.
A) Declaración de los sábados como días inhábiles a ciertos efectos tributarios (art. 24)
B) Anuncios de comparecencia para notificación (art. 25)
V. Singularidades en materia de gestión tributaria.
A) Comprobación de valores (art. 22)
B) Registro Fiscal de Valores Inmobiliarios de Canarias (art. 23)
C) Presentación telemática (art. 26)
D) Declaraciones censales y censo de empresarios o profesionales (art. 27 y 28)
VI. La deuda tributaria: aspectos particulares.
A) Extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante compensación de oficio (art. 18) o deducciones sobre transferencias (art. 19)
B) Dispensa de constitución de garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago (art. 21)
VII. La recaudación tributaria: aspectos que se contemplan.
A) Recaudación en periodo voluntario y en periodo ejecutivo (art. 14 y 15)
B) Consideraciones que afectan a las deudas de reducida cuantía y al embargo de bienes o derechos de reducido valor (art. 16 y 17)
C) Responsabilidad solidaria del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las corporaciones locales (art. 20)
VIII. Conclusiones.

***Resumen del contenido:***

*Se tratan, en el presente trabajo, los aspectos singulares de los procedimientos tributarios, recogidos en el Capitulo III, del Titulo II de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, publicada en el Boletín Ofician de Canarias el lunes 18 de diciembre de 2006.*

*El examen de tales singularidades afecta, en el orden tributario, entre otras, a materias referidas a la recaudación y extinción de deudas tributarias y sanciones, a la comprobación de valores a efectos fiscales, a los registros y censos de carácter fiscal y a establecer la utilización de medios o canales a través de los cuales proceder a la practica de notificaciones tributarias. Capitulo III que, además resulta extensible al resto de los derechos económicos de naturaleza pública titularidad de la Comunidad Autónoma de Canarias.*

*Se han configurado, por tanto, una serie de obligaciones formales, reforzadas por previsiones encaminadas a evitar interpretaciones extensivas por órganos administrativos y jurisdiccionales. A ello han colaborado las observaciones que, en su momento, han puesto de manifiesto el Consejo Económico y Social de Canarias, Dirección General del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias, Secretarias Generales Técnicas y Confederación Provincial de Empresarios de Santa Cruz de Tenerife, los cuales han valorado cada precepto.*

## I. INTRODUCCIÓN

Con la serie de preceptos que se establecen en el Capitulo III, del Titulo II, citado, en aras a cumplir objetivos que permitan configurar una política propia tanto en relación con los tributos propios como con aquellos que constituyen el régimen económico y fiscal de canarias y los cedidos por el Estado, se trata, por un lado de asumir competencias en esta materia que la Ley General Tributaria contempla solo y exclusivamente para el Estado y, por otro, de refundir en un solo texto normas tributarias desperdigadas en distintas leyes de medidas dictadas por esta Comunidad Autónoma de Canarias. Ello facilita, sin duda, el conocimiento de tales preceptos por los ciudadanos. Ambos motivos justifican sobradamente el que se haya tratado mediante ley propia, los aspectos procedimentales tributarios, sin olvidar que la necesidad de una Ley deriva igualmente de la naturaleza tributaria de los preceptos que afectan a disposiciones con rango legal, todo ello siguiendo los dictados de la propia Ley General Tributaria aunque referidos a este ámbito.

## II. MARCO COMPETENCIAL Y NORMATIVO PROCEDIMENTAL EN MATERIA TRIBUTARIA: CONSIDERACIONES GENERALES

La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 192/2000, afirma: "*En definitiva, la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14, 149.1.18 y 157.3 determina que el Estado sea competente para regular no solo sus propios tributos sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado".*

En lo que se refiere a los aspectos procedimentales tributarios hemos de contem-

plar como distintas SSTC (números 32/1981, 227/1988 y 50/1999), con base en lo dispuesto en el articulo 149.1.18º de la Constitución Española (CE), proclaman, con finalidad de determinar los elementos esenciales que garanticen un régimen unitario aplicable a todas las Administraciones publicas, que el Estado puede establecer principios y reglas básicas sobre aspectos organizativos y de funcionamiento de todas ellas, *"sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas".* A este respecto, en opinión de la mayoría de la doctrina tributaria, "el procedimiento administrativo común" previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, fija los principios generales a los que la actividad administrativa debe ajustarse, incluyendo el régimen de las garantías generales del ciudadano en sus relaciones con la Administración. Ahora bien, la CE no exige que exista un procedimiento único aplicable a todos los administrados cualquiera que sea su actuación y el tipo de Administración con la que se relacionen. Por tanto, no impide que existan procedimientos especiales, de carácter general por razón de la materia; aunque ello no significa que dicha regulación pueda acoger un "iter" procedimental basado en principios contrarios o muy apartados de los que regulan el régimen común de las Administraciones Publicas. Significa ello que la especialidad de la materia permite, e incluso en casos puede aconsejar, una regulación diferenciada, pero no distinta de la que tiene cualquier otro administrado, ni en los principios básicos que rigen el procedimiento, ni en los derechos que asisten al contribuyente cuando se relaciona con la Administración.

Apunta el profesor *González Navarro*, que "la especialidad de la materia tributaria no puede significar que lo básico pueda ser alterado, contrariado o deformado, pues ello iría en contra del principio de igualdad de trato ante las Administraciones Publicas".

A lo expuesto, habría que añadir que la Ley 30/1992, se aplica como norma primordial en caso de laguna en la legislación tributaria, sin sometimiento alguno a ésta en lo que a su interpretación y aplicación se refiere. Puede predicarse, por tanto, la aplicación de la Ley 30/1992, a los tributos en todos los supuestos en que el precepto general no contradiga lo dispuesto en la norma tributaria.

Dicho lo cual, es de poner de manifiesto que las normas procedimentales recogidas en la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante LTC), por lo que se refiere a los tributos a los que resultan de aplicación, surgen debido a lo dispuesto en:

- La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sobre Medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y la Ley 27/2002, de 1 de julio, con relación a los gestionados por la Comunidad Autónoma de Canarias ((en adelante CAC).

- En relación con los propios tributos, tienen su origen en el Estatuto de Autonomía de Canarias (EA), la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y las propias Leyes reguladoras de los mismos y, por ultimo,

- El articulo 32 del EA y en la disposición adicional 10ª. Dos, de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), relativos a la competencia para regular los aspectos de gestión de los tributos derivados del REF.

Especialmente es de considerar la citada Ley 21/2001, cuando señala que *"La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley General Tributaria (art. 19)",* añadiendo que *"La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos, fiscales, no producirá tales efectos en cuanto al régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales."*

Consecuentemente, no cabe considerar conflictos competenciales entre la LTC y la Ley General Tributaria (LGT) puesto que los preceptos que se establecen en esta ley vienen ajustados a lo dispuesto en la LGT y resultan totalmente aplicables siguiendo el orden de prelación de normas previsto en el articulo 97 LGT, cuando dispone que, *"Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán:*

*1º) Por las normas especiales establecidas en este titulo (Titulo III, relativo a la aplicación de los tributos, artículos 83 a 177) y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.*

*2º) Supletoriamente por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.*

## III. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS INCLUIDOS EN LA LEY TRIBUTARIA CANARIA

Tres consideraciones previas que resultan de interés acerca de la importancia del procedimiento:

1ª) Que es una institución jurídica constitucionalmente relevante, puesto que el mismo concilia garantía y eficacia. Ahora bien, los tramites procedimentales han de ser entendidos como garantía para los administrados para propiciar el acierto en las decisiones pero nunca deben ser instrumentalizados como hitos formales obstaculizadores del procedimiento, siendo doctrina jurisprudencial la que basándose en el principio de económica procesal advierte sobre la improcedencia de declarar nulidades cuando el nuevo acto o resolución que se dicte, una vez subsanado el posible defecto formal, haya de ser idéntico en sentido material al anterior (STS de 30 de noviembre de 1993).

2ª) Que no cabe seguir equiparando los vicios del procedimiento a meros vicios de forma, puesto que tienen carácter sustantivo en función de la previsión constitucional acerca de la necesidad de un procedimiento para la adopción de decisiones por parte de la Administración, y

3ª) Que el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales a que se refiere el artículo 29 de la LGT es autónomo del de las obligaciones materiales o pecuniarias.

Sin mas dilaciones, a continuación, distinguiendo entre aspectos comunes a los procedimientos tributarios, materia relativa a la deuda tributaria y materias de gestión y de recaudación, se procede al análisis de cada uno de los artículos (14 a 28) que engloban el capitulo III de la LTC, titulado "De los procedimientos tributarios", destacando, en su caso, sus singularidades o aspectos diferenciales respecto de los previstos en la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Al respecto, se ha tenido presente, la reciente publicación de la Ley 11/2006, de 11 de diciembre, de la Hacienda Publica Canaria (BOC de 19 de dic), donde se regula el régimen jurídico de la Hacienda Pública en cuanto titular de derechos y obligaciones de contenido económico que si bien, todavía no ha entrado en vigor, si que va a afectar –como veremos- al marco normativo procedimental.

Obviamente, las medidas procedimentales establecidas en la LTC van dirigidas a corregir los desajustes que en el ámbito tributario canario ha producido la entrada en vigor de la citada LGT, a la par que se establecen distintas mejoras técnicas que han de llevar a conseguir una mayor seguridad jurídica de los ciudadanos. Medidas legislativas que afectan el marco legislativo del sistema tributario canario, conformado –como sabemos- por los tributos propios, los estatales gestionados por esta Comunidad Autónoma y los derivados del REF. Sin olvidar el ejercicio de competencias normativas que esta Comunidad ostenta en relación con tributos estatales no gestionados por ella pero cuyos rendimientos, total o parcialmente, han sido cedidos.

Habida cuenta lo expuesto, acorde con lo previsto en la LGT, es de recalcar que los principios y normas jurídicas generales, incluidas, por supuesto estas normas procedimentales objeto de examen, resultan aplicables, tanto a los tributos gestionados por esta Comunidad, como a los no gestionados, pero cuyos rendimientos han sido cedidos total o parcialmente.

Por lo que se refiere a *"los demás derechos de contenido económico de naturaleza publica distintos de los tributos,"* cuya titularidad corresponde a la Administración de esta Comunidad Autónoma, hay que decir -siguiendo igualmente el tenor de la LGT- que es la Ley General Presupuestaria (LGP) y la Ley de la Hacienda Publica (LHP) de esta CAC quienes regulan tales derechos. Así, la disposición final primera de la LTC, extiende lo previsto para los tributos en el citado Capitulo III, al resto de los derechos económicos de naturaleza publica cuya titularidad corresponda a la Administración Publica de la CAC, atendiendo así a cuestiones relativas a su recaudación, compensación, extinción, valoración, etc.

## IV. ASPECTOS COMUNES A LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

La LTC prevé dos preceptos sobre los procedimientos tributarios, comunes a todas las materias. Son los siguientes:

### A) DECLARACIÓN DE LOS SÁBADOS COMO DÍAS INHÁBILES A CIERTOS EFECTOS TRIBUTARIOS (ART. 24)

Este precepto, que declara los sábados como días inhábiles a ciertos efectos tributarios, ya fue recogido en el articulo 11 de la Ley territorial 2/2004, de 28 de mayo, de medidas fiscales y tributarias (BOC de 4 de jun).

Es de resaltar como peculiaridad del mismo, que no se declara, en general, inhábil el sábado sino que la inhabilidad se produce a ciertos efectos. Basta observar como afecta exclusivamente a:

- la presentación y pago, en su caso, de autoliquidaciones, cuando los plazos estén expresados en días hábiles, o caso de estar expresado en meses, años o días naturales, si el último día fuera sábado.
- la presentación de declaraciones cuando el vencimiento cayera en sábado.
- Vencimiento en sábado del pago de las deudas tributarias liquidadas por la Administración, y
- Computo del plazo en cualesquiera de los procedimientos tributarios, en que se excluirá.

### B) ANUNCIOS DE COMPARECENCIA PARA NOTIFICACIÓN (ART. 25)

La notificación por comparecencia, considerada como subsidiaria de la notificación personal, viene prevista en el artículo 112 de la LGT, cuyo punto numero 1 ha sido ha sido recientemente modificado por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (en adelante Ley 36/2006) que, aparte de sustituir "obligado tributario" por "interesado", introduce como novedad, en orden a facilitar la gestión de este tipo de notificaciones, la posibilidad de que cada Administración tributaria convenga con el boletín oficial correspondiente a su ámbito territorial de competencias, que todas las notificaciones que se hayan de realizar por medio de anuncios, se publiquen exclusivamente en el citado boletín oficial, con independencia de cual sea el ámbito territorial de los órganos de esa Administración que los dicte.

Tal modificación resulta acorde con el presente precepto, donde la Administración Tributaria de esta Comunidad Autónoma, pone de manifiesto a los obligados tributarios la obligación que asume, en relación con los actos de aplicación de los tributos gestionados por la misma, de anunciar la citación para notificación, exclusivamente en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Canarias (BOC), al no considerar conveniente que los anuncios de los órganos de competencia territorial inferior a la regional, sean publicados en los Boletines Oficiales de las Provincias.

A este respecto, también es de tener presente la Resolución de 28 de febrero de 2005, por la que se dictan instrucciones para la notificación por comparecencia de los actos de la Administración Tributaria Canaria (BOC de 10 de marzo).

## V. SINGULARIDADES EN MATERIA DE GESTIÓN TRIBUTARIA

La función administrativa dirigida a la aplicación de los tributos integrada por las

actuaciones y procedimientos que no sean de inspección y recaudación constituye, como sabemos, la materia de gestión tributaria. Pues, en tal materia, son cuatro los artículos objeto de análisis, cuyos aspectos particulares vamos a destacar:

## A) COMPROBACIÓN DE VALORES (ART. 22)

Este precepto, referido, como se ve, a la comprobación de valores con relación a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) e Impuesto General Indirecto Canario –IGIC- (cuando la base imponible del mismo sea la contraprestación que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes), se examina teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 57, en relación con 134 LGT ("Práctica de la comprobación de valores") y 135 de la LGT ("Tasación pericial contradictoria").

Dos consideraciones previas en relación con este precepto:

1ª) El articulo 10.1 del texto refundido de la Ley del ITPAJD y el articulo 3.1 a) y b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD, vienen en considerar que el valor real del bien o derecho transmitido "inter vivos" o "mortis causa" constituirá la base imponible a efectos del calculo del impuesto que corresponda. Ahora bien, habida cuenta que tal valor real no coincide exactamente ni con el precio o contraprestación, ni con el valor declarado, ni con el valor catastral; ni, asimismo las leyes ofrecen los parámetros para determinarlo, hoy por hoy nos encontramos con que tal indeterminación constituye fuente de continuos conflictos entre el obligado tributario que se ve compelido a consignar en sus declaraciones un valor que no aparece definido y la Administración al ejercer su facultad comprobadora de valores por cualquiera de los medios que contempla el ya citado articulo 57 de la LGT. Con ello se hace un flaco favor al principio de seguridad jurídica.

2ª) Resaltar lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 1 del articulo 134 LGT cuando, a su tenor, impide la comprobación de valores por la Administración tributaria si, el obligado tributario *"…hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios"*. Significa ello, que, dejando aparte la tasación pericial contradictoria, los obligados tributarios podrán utilizar, en su caso, las "tablas de valoraciones" publicadas por la Administración Tributaria correspondiente, donde se fijaran "valores medios de mercado" que se podrán ajustar tanto al alza como a la baja en función de las características del bien objeto de valoración.

Pues bien, dicho lo cual, los obligados tributarios habrán de tener presente que, aparte de cualesquiera de los medios de comprobación de valores previstos en el artículo 57 de la LGT, el precepto que examinamos introduce como peculiaridades:

a) Con relación al medio de comprobación de valores previsto en el referido apar-

tado b) del articulo 57.1, desarrollado por la Ley 36/2006, al establecer en qué puede consistir la "estimación por referencia", la LTC incrementa tal desarrollo aún más al explicar que, para determinar el coeficiente multiplicador a que se refiere, se *"tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario"*, añadiendo que, *"La Consejería competente en materia de hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables y la metodología seguida para su obtención".* La LGT[1], por el contrario señala que tal coeficiente se habrá de determinar y publicar sin más que remitir a los términos que se establezcan reglamentariamente.

En relación con los bienes inmuebles, considera la LGT modificada por la Ley 36/2006 citada, que, *"... el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario*". Pues bien, dado el carácter imperativo o de "ius cogens" que se otorga a la comprobación de valores de bienes de naturaleza inmueble a través de este medio de "estimación por referencia", se precisará –en todo caso- tener presente los valores catastrales, *"a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes[2]".*

En consecuencia, la Consejería de Economía y Hacienda, para efectuar la comprobación de valores a efectos del ITPAJD y del ISD, podrá utilizar cualesquiera de los medios previstos en la LGT. Ahora bien, cuando se utilice el medio referido en el apartado 1 b) del artículo 57 de la LGT, el valor real de los inmuebles se deberá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, el valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador, que será publicado anualmente, y que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor, así como la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores.

No es de olvidar que la estimación del valor real por asimilación al catastral, actualizado por un coeficiente, es el sistema que se utiliza en la mayoría de las Comunidades Autónomas de régimen común, aunque únicamente para los bienes de naturaleza urbana.

b) En cuanto se refiere al medio previsto en el apartado e) del articulo 57.1 LGT, referido al "*Dictamen de peritos de la Administración",* hay que considerar que la LTC contiene un "plus", que obliga al perito a

[1] Modificado a tenor de lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de nov.) al introducir otros medios de comprobación de valores referidos a: "f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros; g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria; h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca, y, por ultimo, ampliando el apartado b) referido a la "Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal".

[2] "*Estos valores solo podrán ser los establecidos en registros oficiales de carácter fiscal, y cuando se trate de inmuebles, a efectos de fijar los coeficientes en cuestión, habrá de tenerse en cuenta el Catastro Inmobiliario"*. Articulo de A. Montero Domínguez, "Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal", en la revista *Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Fiscales*, nº 286 (2007), pág 17.

que su "Dictamen" contenga datos ciertos y fiables a través de los cuales sea posible una total y absoluta identificación o individualización del bien o derecho, tanto mueble como inmueble. Se hace especial mención a la documentación (incluso cartográfica) que posibilite la *"descripción de las características físicas"* del bien, que sirvan o hayan de considerarse para la obtención del valor objeto de comprobación.

## B) REGISTRO FISCAL DE VALORES INMOBILIARIOS DE CANARIAS (ART. 23)

El Registro Fiscal de Valores Inmobiliarios de Canarias, que se crea por este articulo a los efectos de aplicar el medio de comprobación de valores previsto en el articulo 57.1 b) de la LGT, se dice consistirá en un *"inventario de valores fiscales de transmisión o adquisición de bienes inmuebles… que ha de servir de medio para la aplicación de los tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Canarias".*

El precepto pone de manifiesto, por tanto, la existencia en este ámbito, de un *"registro oficial de carácter fiscal",* en relación exclusivamente con los bienes inmuebles y que habrá de servir para la determinación del valor de tales bienes, aplicando los coeficientes correctores que pudieran determinarse, tomando como referencia el valor catastral obrante en el Catastro Inmobiliario.

No hay que confundir este Registro Fiscal de Valores Inmobiliarios de Canarias con el Catastro Inmobiliario[3], habida cuenta que solo constituye un inventario de valores de los inmuebles radicados en el ámbito territorial de esta Comunidad Autónoma, publicados con la finalidad de que el obligado tributario pueda servirse de los mismos para practicar sus autoliquidaciones en relación con aquellos impuestos en los que tal valor pudiera servir de referencia para determinar la base imponible del impuesto correspondiente.

Constituirá, por tanto, los "*valores publicados*" a que se refiere el articulo 134.1, primer párrafo de la LGT o "*tabla de valoraciones de bienes inmuebles*" que, caso de ser utilizada por el obligado tributario, tal y como hemos puesto de manifiesto al comentar el articulo 22 anterior de esta Ley, impide que la Administración tributaria pueda proceder a la comprobación de valores.

Este registro oficial de carácter fiscal de la Comunidad Autónoma de Canarias, formaliza el actual sistema de información denominado "VALORA"; el cual, dado la reciente modificación del apartado b) del articulo 57.1

[3] El Catastro Inmobiliario se halla regulado en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. El mismo cumple una función eminentemente fiscal ya que los valores catastrales de los bienes inmuebles rústicos y urbanos sirven de base, fundamentalmente, para el cálculo tanto de impuestos locales como de impuestos estatales, hoy cedidos total o parcialmente a las Comunidades Autónomas, como el IRPF, el IP, el ISD, o el ITPAJD.

Constituye un banco de datos de información territorial disponible para todas las Administraciones Publicas, fedatarios públicos y ciudadanos en general, puesto al servicio de los principios constitucionales de generalidad y justicia tributaria, que proporciona la descripción de los bienes, es decir, sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontraran la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación grafica, el titular catastral y el valor catastral. Tal valor catastral es fijado con referencia al mercado y se calcula con criterios objetivos y reglados. El mismo, como hemos dicho, permite la exacción de distintos tributos.

de la LGT, operada por la Ley 36/2006 citada, en relación con los bienes inmuebles que pudieran ser objeto de valoración, habrá de tomar como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de los mismos, el valor catastral obrante en el Catastro Inmobiliario, puesto que el Catastro constituye, hoy por hoy, el registro fiscal de obligada[4] aplicación cuando se quiere determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración del bien[5].

## C) PRESENTACIÓN TELEMÁTICA (ART. 26)

Hoy estamos en vías de crear la Administración Tributaria Electrónica (ATE) que supone, fundamentalmente, la introducción de maquinas en el quehacer administrativo, capaces de recibir y almacenar información, reproducirla cuantas veces se antoje y enviarla por medios electrónicos. Constituye una mutación trascendental en el vehículo que históricamente ha utilizado la Administración en la tramitación de los procedimientos administrativos, materializados en una sucesión de documentos escritos.

Son presupuestos de esta ATE, el establecimiento de redes internas que permitan la generación, flujo y almacenamiento de los documentos electrónicos así como la conexión con redes externas (Vg. Internet). Al respecto, de manera progresiva se han ido incorporando en las Administraciones tributarias las distintas técnicas informáticas, electrónicas y telemáticas (TIC), hasta llegar a un nivel por el que los ciudadanos presentan por medios telemáticos sus escritos, solicitudes y comunicaciones.

Esta relación Administración-obligado tributario, exige la acreditación de las partes intervinientes (Administración Publica y ciudadano u obligado tributario), así como la salvaguarda de la integridad de la comunicación y su confidencialidad.

Muestra de los logros o manifestaciones mas conocidas son la presentación de declaraciones tributarias o aduaneras por medios telemáticos, a la que, progresivamente se han ido incorporando la mayoría de los modelos de declaración tributaria. Asimismo se ha logrado la presentación por vía telemática de recurso de reposición y otras solicitudes de carácter tributario, y la participación, por vía telemática, en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación.

La posibilidad de efectuar pagos directos a la Administración Publica por vía telemática (Caja Electrónica), mantener videoconferencias con la Administración Publica,

[4] El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 233/1990, de 16 de diciembre, confirma la competencia exclusiva del Estado en material catastral, a la luz del artículo 149.1.14 CE. La necesidad, por tanto, de un valor catastral calculado con criterios homogéneos para todo el territorio nacional autoriza la inserción de los Catastros y su gestión en la Hacienda General, competencia exclusiva del Estado.

[5] Habida cuenta que, no obstante lo expuesto, cabe considerar cierta confusión entre el Registro fiscal objeto de nuestro análisis y el Catastro Inmobiliario, seria de desear que, por la Administración Tributaria Canaria, se procediese a clarificar las funciones que se le atribuyen al mismo a fin de evitar tal confusión.

celebración de subastas electrónicas, etc., son otros de los logros de la informática.

La base jurídica para estos logros, que han de llevarnos a la implantación de la ya conocida "Administración Publica Electrónica (APE), fue la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 45), desarrollada mediante Real Decreto 263/1996 de 16 de febrero. A tales disposiciones ha de unirse, por su gran importancia, la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, mediante la que se establecen los requisitos técnicos que deben cumplir los instrumentos tecnológicos a fin de acreditar la identificación del firmante y lograr la autenticidad e integridad de los documentos electrónicos y con ello eficacia jurídica en las relaciones administrativas. En el ámbito de esta Comunidad es de mencionar, a este respecto, el Decreto 205/2001, de 3 de diciembre, por el que se regula el empleo de la firma electrónica en los procedimientos administrativos y la Orden de 29 de noviembre de 2004, por la que se establecen normas especificas sobre el uso de la firma electrónica reconocida en los procedimientos de recaudación en periodo ejecutivo tramitados por la Administración Tributaria Canaria, así como en otras actuaciones de la misma. Por último, no es de olvidar, la aprobación, mediante Decreto 135/2006, de 3 de octubre (BOC de 13 de oct.), del sistema informático de gestión tributaria denominado MAGIN, el cual integra distintas aplicaciones informáticas dirigidas a la gestión, inspección, recaudación y revisión de los tributos que comprenden el sistema tributario canario.

Pues bien, la importancia de las nuevas tecnologías al servicio de la Administración para hacer posible una gestión masificada, instaurando así una ATE, es recogida ahora en la LTC que, en cumplimiento de lo dispuesto en el articulo 29.2 f) en relación con el 96 de la LGT, dispone el que por esta Administración tributaria se promueva la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias. Al respecto, ya el articulo 17 de la Ley territorial 2/2000, de 17 de julio, de medidas económicas, en materia de organización administrativa y gestión relativas al personal de la Comunidad Autónoma de Canarias y de establecimiento de normas tributarias, dispuso que,

*"Por Orden de la Consejería de Economía y Hacienda se regularan los supuestos, condiciones y procedimientos de colaboración social en la gestión tributaria en desarrollo de lo dispuesto en el articulo 96 de la LGT, en especial los supuestos y condiciones en que los contribuyentes y las entidades incluidas en la colaboración, podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones o cualesquier otros documentos exigidos por la normativa tributaria".*

El precepto, como se ve, atribuye al Consejero de Economía y Hacienda competencias para, en desarrollo de lo dispuesto en este articulo, determinar los

supuestos y condiciones en que los obligados tributarios o sus representantes[6], se verán constreñidos a presentar sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria, y en su caso, abonar la deuda tributaria por medios electrónicos.

Asimismo, a tenor de la modificación, por la Ley 36/2006, del articulo 29.3 de la LGT que hace referencia a la aportación de libros registro de forma periódica y por medios telemáticos, es de entender que también el Consejero de Economía y Hacienda podrá determinar los casos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

## D) DECLARACIONES CENSALES Y CENSO DE EMPRESARIOS O PROFESIONALES (ART.27 Y 28)

Dentro de las obligaciones tributarias formales, es decir, aquellas que no tienen carácter pecuniario, previstas en el articulo 29.2 de la LGT para los obligados tributarios, deudores o no del tributo, nos encontramos con la de *"a) …presentar* –ante la Administración tributaria correspondiente- *declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividad u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención."*

El precepto objeto de análisis considera, al igual que la LGT, la declaración censal como una obligación "ex lege" para los empresarios y profesionales establecidos en Canarias y los que, sin estar establecidos en tal archipiélago realicen con habitualidad operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

Se instaura, por tanto, la obligación de estas personas de, a través de estas declaraciones censales, comunicar a la Administración Tributaria Canaria, el comienzo, modificación o cese en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales.

Hay que tener presente que, en todo momento, tanto los obligados a esta declaración como sus representantes habrán de venir perfectamente identificados. No olvidemos que otra de las obligaciones formales previstas es la de utilizar el numero de identificación fiscal (NIF) en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Por otro lado, se instaura la obligación, ahora de la Administración Tributaria, de confeccionar un censo y los registros que estime conveniente con la finalidad de contribuir a la mejora en la aplicación de los tributos. Todo ello, con base en esas citadas declaraciones censales que el obligado tributario o su representante habrán de comunicar a la Administración Tributaria Canaria, respecto del comienzo, modificación o cese en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales.

[6] En la presentación por medios telemáticos ante la Administración Tributaria, de cualquier documento, el presentador deberá ostentar la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá instar, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación (art. 46.4 LGT).

Asimismo, a tenor de lo dispuesto en el punto 3 del citado articulo 29 de la LGT, donde se dice que las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, los preceptos en cuestión, remiten a normas de carácter reglamentario el regular circunstancias relativas a:

- exclusiones a presentar las declaraciones censales
- contenido, forma y plazos para la presentación de estas declaraciones
- modificación, variación o cese
- determinación de los registros que se estimen

En particular, es de citar la reciente modificación operada por la Ley 36/2006, donde, se añade al referido punto 3 la particularidad de que reglamentariamente *"se determinaran los casos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos".*

## VI. LA DEUDA TRIBUTARIA: ASPECTOS PARTICULARES

Afectan a la deuda tributaria, tres de los artículos incluidos en la parte procedimental que examinamos, los cuales vienen referidos a:

### A) EXTINCIÓN DE DEUDAS DE LAS ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO MEDIANTE COMPENSACION DE OFICIO (ART. 18) O DEDUCCIONES SOBRE TRANSFERENCIAS (ART. 19)

Estos artículos, tratan de resolver una cuestión que afecta a las relaciones financieras entre los distintos entes territoriales, habida cuenta que, en la actualidad son frecuentes tanto obligaciones tributarias como transferencias monetarias entre las distintas Administraciones, estableciéndose, en consecuencia, los mecanismos de la compensación y la deducción como métodos para evitar la morosidad con esta Comunidad Autónoma, del Estado, otras comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho publico.

A estos efectos, se establece la posibilidad de extinguir total o parcialmente, las deudas y sanciones tributarias vencidas, líquidas y exigibles que el Estado, las comunidades autónomas, entidades locales y demás entes de Derecho público, tengan con la Comunidad Autónoma de Canarias mediante los créditos que vengan reconocidos a favor de tales entidades o, en su defecto, mediante deducción de cantidades que la CAC deba transferir a las mismas.

En estos supuestos, por tanto, al conocerse la reciprocidad entre créditos, transferencias y deudas, puede el Ente Publico compensarlos o deducirlos en la cantidad concurrente. Esta conclusión es predicable no solo de créditos o deudas que tengan un origen tributario sino de cualesquiera pagos que deban realizarse a favor de la Administración y que tengan la condición de derecho publico en los términos anteriormente expuestos y es operativa aunque se trate de órganos distintos en la doble condición de pagadores o perceptores.

Completa la regulación de los referidos preceptos, lo dispuesto en los artículos 73, 74 y 190 de la LGT así como los artículos 57, 59 y 60 del RGR.

Al respecto de lo dicho, es importante considerar tres aspectos:

1º) Que, lo que aquí se regula, es exclusivamente la peculiaridad referida a la llamada por el RGR en su articulo 57, "Compensación de oficio de deudas de entidades públicas" y a la "Extinción de deudas de las entidades de derecho publico mediante deducciones sobre transferencias", del articulo 60 del RGR, incluyéndose las sanciones tributarias. Se excluye, por tanto, las deudas y sanciones (tributarias y no tributarias) de otros acreedores a la Hacienda Pública, en las que habrá de estarse a lo dispuesto en los artículos 73 y 190 de la LGT, artículo 15 de la LHP y artículo 58 del RGR.

2º) A diferencia de lo previsto anteriormente en el articulo 22 de la LHP que contemplaba la posibilidad de la compensación de deudas que se encontrasen en plazo de ingreso en periodo voluntario, solo procederá la compensación o, en su defecto la deducción, cuando respecto de deudas vencidas, líquidas y exigibles, haya transcurrido el periodo voluntario de ingreso, y

3º) La Ley exige, tanto para la compensación de oficio como para la deducción, por lo que se refiere a las deudas, que no hayan sido satisfechas durante el transcurso del periodo voluntario de ingreso, y, en cuanto a los créditos o transferencias, que se hallen reconocidas. Dicho esto habrá de diferenciarse distintas situaciones:

a) Crédito o transferencias superiores a la deuda, reconocidas antes del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario, determinarían la extinción de tal deuda, ya por compensación ya por deducción. No cabe, a mi juicio, recargo alguno de los previstos en el articulo 28 de la LGT, habida cuenta que, transcurrido el periodo voluntario de ingreso se ha de proceder a la compensación de manera inmediata (art. 57.3 RGR); y que, en defecto de compensación, el inicio del procedimiento de deducción determinará la suspensión del procedimiento de cobro de las deudas a que se refiera (art. 60.2 a) del RGR). Se entiende, por tanto que, en este supuesto la deuda ha sido satisfecha en su totalidad en plazo voluntario.

b) Crédito reconocido antes de la notificación de la providencia de apremio pero habiendo transcurrido el periodo voluntario de ingreso: En este supuesto, la cantidad a compensar será al menos el importe de la deuda, debiéndose liquidar con posterioridad el recargo ejecutivo del 5% previsto en el citado artículo 28 LGT.

c) Crédito reconocido después de la notificación de la providencia de apremio, pero antes de que haya finalizado el periodo ejecutivo (no habiendo transcurrido el plazo establecido en el articulo 62.5 LGT), se incluirá en la cuantía a compensar el recargo del 10%, del repetido articulo 28, siempre que el importe

del crédito sea suficiente para cancelar la deuda mas el recargo.

d) Crédito reconocido después de la finalización del plazo de ingreso en periodo ejecutivo, se incluirá en la cuantía a compensar el recargo del 20%, del articulo 28 LGT, siempre que el importe del crédito sea suficiente para cancelar la deuda más el recargo.

Por otro lado, es de tener en cuenta que, en los supuestos de crédito inferior o superior a la deuda, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo 50 del RGR.

## B) DISPENSA DE CONSTITUCIÓN DE GARANTÍA EN LAS SOLICITUDES DE APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DE PAGO (ART. 21)

La dispensa total o parcial de garantías a los deudores a la Hacienda Publica puede tener lugar, por distintos motivos: la cuantía de la deuda, el patrimonio del deudor, la condición del solicitante, causas extraordinarias que así lo aconsejen.

El precepto objeto de estudio, utiliza el motivo relativo a la "cuantía de la deuda". Se fundamenta en la conveniencia de adaptar la gestión de los aplazamientos y fraccionamientos de las deudas cuya gestión corresponde a los órganos de recaudación de la Hacienda Publica a las circunstancias de tales deudas, agilizando la gestión recaudatoria al establecer los supuestos en que se pueda obtener la exención de garantías en aplazamientos o fraccionamientos de deudas de pequeña cuantía; pues, como señala el artículo 3,2 de la LGT:

*"La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios".*

Pues bien, con tal finalidad, dispone el artículo 82.2 de la LGT, que podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías en los aplazamientos o fraccionamientos, *"...cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria".*

Por su parte, teniendo presente lo dispuesto en el articulo 14 de la LHP, donde se dispone que la normativa en materia de aplazamientos y fraccionamientos será de aplicación al los derechos de naturaleza publica distintos de los tributos, el artículo 13 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), establece que podrán aplazarse o fraccionarse las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública, en virtud de una relación jurídica de derecho público*, "en los casos, por los medios y a través del procedimiento establecido reglamentariamente*", y tales cantidades deberán garantizarse excepto en los casos siguientes: *"a) Los de baja cuantía cuando sean inferiores a las cifras que fije el Ministro de Hacienda."*

Ciñéndonos al articulo objeto de nuestro análisis, es de observar que tiene como fundamento el establecer en esta Comunidad Autónoma que la competencia para determi-

nar la cuantía que habrá de excluirse de la prestación de garantía corresponde al Consejero en materia de Hacienda, el cual habrá de determinar la cantidad por la que se excluye a los obligados tributarios de la constitución de garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de deudas de naturaleza tributaria.

A este respecto, se dictó en el ámbito de esta Comunidad Autónoma, la Orden de 9 de mayo de 2005 (BOC de 19 de mayo), donde se fija la cuantía de las deudas para cuyo aplazamiento o fraccionamiento se dispensa de la constitución de garantías, coincidente con la Orden estatal HAC/157/2003, de 30 de enero (BOE de 5 de feb), por la que se eleva a 6.000 euros, el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

A efectos de la determinación de la cuantía señalada, se acumularán en el momento de la solicitud, tanto las deudas a que se refiera la propia solicitud como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que éstas estén debidamente garantizadas. Por tanto, se exigirá garantía a aquellos peticionarios que tengan solicitado o concedido aplazamiento sin garantías, siempre que la deuda pendiente acumulada a la de la presente solicitud sea superior a 6.000 euros.

La citada Orden limita su ámbito de aplicación a los aplazamientos y fraccionamientos de pago, tanto de las deudas tributarias y no tributarias, como de las sanciones tributarias gestionadas por los órganos de recaudación de la Consejería de Economía y Hacienda o cuya recaudación en período ejecutivo les corresponda o haya sido delegada en los mismos, señalando igualmente las deudas que se habrán de excluir de tal dispensa, y que son las siguientes:

- Derivadas de tributos a la importación de bienes donde reglamentariamente viene establecida la prestación de garantía.
- Deudas por tasas.
- De naturaleza privada cuya titularidad corresponda a la CAC.

Debido a la nueva redacción, por la Ley 36/2006, de los artículos 155.5 y articulo 188.2 a) y 188.3 a) de la LGT, mediante la que se autoriza el aplazamiento y fraccionamiento de los pagos derivados de "actas con acuerdo" y del importe reducido de las "sanciones tributarias" cuando el mismo deba ser exigido por incumplimiento de las condiciones para la reducción, a tales exclusiones habrán de añadirse las:

- Derivadas de "actas con acuerdo", puesto que, al permitirse ahora el aplazamiento o fraccionamiento de sus pagos, se dispone expresamente la prestación de garantía, en todo caso, mediante aval o certificado de seguro de caución, y las
- Derivadas de la exigencia del pago del importe reducido de las sanciones, ya que, al habilitarse también el pago mediante aplazamiento o fraccionamiento, se prevé igual-

mente que, en todo caso quede el mismo garantizado con aval o certificado de seguro de caución.

Es de recordar que la exclusión de garantía en los aplazamientos o fraccionamientos de deudas que se encuentren en periodo ejecutivo lo será sin perjuicio del mantenimiento de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud.

## VII. LA RECAUDACION TRIBUTARIA: ASPECTOS QUE SE CONTEMPLAN

Como sabemos la actividad administrativa de recaudación va dirigida a la realización de los créditos y derechos que constituyen el haber de los entes públicos, en especial, de los tributos. Se extiende, por tanto a todos los ingresos de Derecho publico.

Pues bien, cinco de los preceptos afectan a tal materia recaudadora:

### A) RECAUDACION EN PERIODO VOLUNTARIO Y EN PERIODO EJECUTIVO (ART 14 Y 15)

Los preceptos que se contemplan en estos artículos, vienen referidos fundamentalmente a determinar la competencia de la Administración Tributaria Canaria o, en su caso, la de los órganos de los Organismos Autónomos, para la recaudación, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, de los derechos económicos de naturaleza publica (tributarios y no tributarios) de la Hacienda Publica de la CAC y, asimismo la recaudación de los recursos de titularidad de otras Administraciones Publicas que, mediante ley, convenio, delegación de competencias o encomienda de gestión, le hayan sido atribuidos.

Al respecto, se concreta la competencia para dictar la correspondiente providencia de apremio, en los titulares de los Servicios de Recaudación de la Administración Tributaria Canaria o, en su caso, en las personas responsables de la recaudación de los organismos autónomos.

También la LGT contempla ambas formas de recaudar en los artículos 160 y 161, los cuales son objeto de desarrollo en los artículos 68 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante, RGR).

En relación a lo expuesto, es de ver como la LTC, por medio de su disposición final primera modifica el articulo 20 de la Ley 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Publica de la CAC con la finalidad de regular las competencias en relación con los derechos económicos de naturaleza publica, de la Hacienda Publica de la CAC (distintos de los tributos), los cuales después de la publicación de la Ley 11/2006, de 11 de diciembre, de la Hacienda Publica Canaria, que tiene prevista su entrada en vigor –salvo determinados preceptos- en 1º de enero del año 2008 (en adelante, Ley 11/2006), aparecen en su capitulo II.

La misma otorga competencia a la Consejería de Hacienda o en su caso a los organismos autónomos para la administración y recaudación de los mismos aplicando

las normas sobre recaudación previstas en la legislación tributaria.

La Ley 11/2006, en vigor en este caso desde el día 20 de diciembre de 2006, encarga a los titulares de los Servicios de Recaudación de la Administración Tributaria Canaria o, en su caso al responsable de la recaudación de las entidades publicas distintas de la Administración Publica de la CAC[7] el dictar la providencia de apremio, respecto de los derechos de naturaleza publica distintos de los tributos (art 11.4 Ley 11/2006).

Habida cuenta que respecto de los otros derechos de naturaleza publica, es decir los tributos, dice esta Ley 11/2006 que se ajustara a lo dispuesto en las normas legales y reglamentarias de carácter tributario que sean de aplicación de acuerdo con su sistema de fuentes, y dado que, el ámbito de aplicación de los tributos (art 83.1 LGT), comprende, entre otras actividades administrativas, la de recaudación de los tributos, no hay duda que en lo relativo a la recaudación de los tributos ha de estarse a lo previsto en la LTC.

Dado lo expuesto en este epígrafe hasta el momento, hemos de considerar en relación a los derechos de naturaleza publica de la Hacienda Publica (tributarios o no) que en su recaudación intervienen, por tanto, los órganos de la hacienda publica, aplicando las normas legales y reglamentarias sobre recaudación previstas tanto en la Ley que nos ocupa como en la LGT y el RGR.

Además, la posibilidad que la LTC prevé de impugnar ante los órganos económico-administrativos los actos recaudatorios dictados tanto por unos como por otros, afecta igualmente a los derechos económicos de naturaleza no tributaria, lo cual es recogido por el articulo 17 de la Ley 11/2006, en vigor desde el día 20 de diciembre de 2006, cuando prevé que,

*"Contra los actos recaudatorios de los derechos económicos de naturaleza publica, distintos de los tributos, de la Administración Publica de la Comunidad Autónoma de Canarias y demás entidades que sujeten su actividad al derecho publico podrá interponerse reclamación económico-administrativa ante los órganos económico-administrativos de la Comunidad Autónoma de Canarias."*

Por ultimo es de considerar la posibilidad de encomendar a personas o entidades privadas el manejo y custodia de fondos o valores de naturaleza publica prestando la garantía que proceda. Al respecto es de entender que, según la LTC se exige imperativamente la prestación de garantía para estas encomiendas, mientras que la Ley 11/2006 (art. 11.2) remite a norma reglamentaria determinar los casos, cuantía y forma de esta garantía. Podría haber casos, por tanto en que cabe la posibilidad de que se otorguen encomiendas para el manejo o custodia de fondos o valores de naturaleza publica que no exigiesen la prestación de garantía.

[7] La Ley 7/1984, de 11 de diciembre, de la Hacienda Publica de la Comunidad Autónoma de Canarias, se refiere exclusivamente a los organismos autónomos.

## B) CONSIDERACIONES QUE AFECTAN A LAS DEUDAS DE REDUCIDA CUANTÍA Y AL EMBARGO DE BIENES O DERECHOS DE REDUCIDO VALOR (ART. 16 Y 17)

A fin de lograr la agilización de la gestión recaudatoria en el marco de los principios de eficacia y economía o eficiencia, la LTC, introdujo los artículos 16 y 17 en los que, se autoriza al Consejero competente en materia de Hacienda para acordar la no liquidación o, en su caso, la anulación y baja en contabilidad de deudas tributarias de baja cuantía y, asimismo la no realización o levantamiento de trabas o data en cuenta, atendidos los costes que represente su embargo o cuando la deuda perseguida, en el periodo ejecutivo, sea inferior al coste que representa su exacción. A este respecto, vendrían exceptuadas de lo previsto en este artículo:

- las liquidaciones por tasas y las de naturaleza privada cuya titularidad corresponda a la Comunidad Autónoma de Canarias (precios públicos)
- las derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo con requerimiento previo o no
- los tributos que se exijan a la importación de bienes
- las resoluciones de carácter sancionador
- determinados recargos (extemporánea sin requerimiento y los del periodo ejecutivo), y
- cuando la suma de las deudas de un mismo deudor (excluidos los recargos a que hemos hecho referencia) supere la cuantía que se fije.

Se trata, pues, de evitar que la Administración tenga que tramitar procedimientos de gestión o recaudación en los que la escasa cuantía de las liquidaciones determina, desde un inicio, el carácter antieconómico de las actuaciones a realizar en función de los costes ciertos en los que, para ello, han de incurrir los órganos respectivos.

Se ha llegado al primero de los preceptos objeto de comentario (deudas de reducida cuantía), mediante la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 21 de julio de 1998 (BOC de 10 de agosto), que al fijar en 9.000 pesetas la cuantía mínima que cubre el coste de recaudación ejecutiva de liquidaciones, dispuso la anulación y baja de las de importe inferior a la misma. Posteriormente, otra Orden, la de 17 de abril de 2000 (BOC de 12 de mayo), elevó la anterior cuantía a 10.000 pesetas. Ambas disposiciones tuvieron su base en sendas Leyes de Presupuesto (Ley 13/1997, de 23 de diciembre y Ley 14/1999, de 28 de diciembre).

Tal posibilidad es incorporada a la Ley de la Hacienda Publica Canaria (LHP) al añadirse a la misma el articulo 54-bis, por Ley 2/2000, de 17 de julio, de medidas económicas… y de establecimiento de normas tributarias (BOC de 28 de jul.), el cual autorizó al Consejero competente en materia de Hacienda a disponer la no liquidación o, en su caso, la anulación y baja en contabilidad de las liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la cuantía que se determine por orden departamental como suficiente para la cobertura del coste que su exacción y recaudación represente. Hoy, tras la publicación de la Ley 11/2006 de la Hacienda Publica Canaria, el articulo 18 de

la misma, al tratar de los "*Derechos económicos de baja cuantía",* contempla tal circunstancia, excluyendo, únicamente las liquidaciones que tengan su origen en resoluciones de carácter sancionador.

Las diferencias, en razón de las exclusiones previstas, existentes entre la LTC y la Ley 11/2006, tiene su razón de ser si se tiene presente la materia que es objeto de una u otra ley. Las exclusiones que la LTC cita, afectan como es lógico a materia referida a tasas, tributos que se exijan a la importación, determinados recargos (de los artículos 27 y 28 de la LGT), es decir, a materia tributaria; mientras que, la exclusión prevista en la Ley 11/2006, (resoluciones de carácter sancionador), afecta exclusivamente a las deudas de naturaleza no tributaria.

También, en lo que se refiere al embargo de bienes o derechos de reducido valor, se trata de considerar la incidencia de los principios de eficacia y economía o eficiencia en el procedimiento ejecutivo, determinando aquellos casos en los que las diligencias de embargo son ineficientes, por ser superiores los costes del embargo al del bien trabado, así como determinar la cuantía que se estima como suficiente para cubrir los costes del procedimiento ejecutivo, a fin de no continuar con la recaudación de deudas cuya cuantía ha devenido en inferior a la que se estima como suficiente para cubrir los costes del procedimiento.

En el camino hasta llegar al articulo 17 de la LTC, solo es de citar el articulo 54 ter de la LHP, añadido por la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de medidas fiscales y tributarias, que ha dispuesto la no realización de trabas en el curso de procedimientos de apremio o, en su caso, el levantamiento, de aquellos bienes o derechos de valor inferior al que se determine por orden departamental como suficiente para cubrir el coste que represente su embargo. Asimismo, se dispuso la data de los saldos pendientes de las deudas perseguidas en vía de apremio inferiores también al coste que represente la recaudación ejecutiva.

En suma, visto lo cual, habrá de disponerse, por tanto, de las correspondientes Ordenes del Consejero de Economía y Hacienda que desarrollen ambos preceptos.

Al respecto, nos atrevemos a proponer que, en desarrollo del artículo 16 de la LTC, se fije o prevea:

1º) Ámbito de aplicación a la recaudación de las deudas tributarias y no tributarias a la Hacienda Pública de Canarias gestionadas por los órganos de recaudación de la Consejería de Economía y Hacienda o cuya recaudación en período ejecutivo les corresponda o haya sido delegada en los mismos.

2º) La cuantía que considera suficiente para la cobertura del coste de exacción y recaudación respecto de deudas que están en período voluntario. Pensemos en el supuesto de rectificación, por la Administración Tributaria, de autoliquidaciones que da lugar a una liquidación en la que se determina una deuda tributaria de insignificante cuantía, y cuya documentación y gestión recaudatoria

genera un coste superior al recurso efectivo en que se materializa.

3º) La cuantía mínima para la cobertura del coste que representa la recaudación ejecutiva de liquidaciones practicadas por los órganos competentes de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Por ultimo, señalar que hoy debemos entender que, de conformidad con lo dispuesto en la Orden de 17 de abril de 2000 (BOC de 12 de mayo), son sesenta euros y diez céntimos de euro (60,10 euros), la cantidad que viene fijada como cuantía mínima a efectos de cubrir el coste de recaudación ejecutiva de liquidaciones.

Por lo que se refiere al desarrollo –mediante la Orden correspondiente- de lo dispuesto en el articulo 17, que tiene su basamento en lo prevenido en el artículo 169.5 LGT, dada la prohibición que el mismo contiene referida a la inembargabilidad de toda clase de bienes o derechos *"respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación".* En la misma habría de contemplarse:

1º) En lo que se refiere a la no realización de trabas, que no procederá el embargo de bienes o derechos cuando, en el curso de los procedimientos ejecutivos seguidos por la Administración Tributaria Canaria, se considere que el coste que representa el embargo es superior a la cuantía o cantidad que se determine en función del bien objeto de embargo. Así, habría que diferenciar, entre otros, los siguientes casos de diligencia de embargo:

a) De dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito
b) De sueldos, salarios, pensiones u otros emolumentos.
c) De medios de transporte.
d) De bienes inmuebles.
e) De otros bienes muebles

2º) Respecto del levantamiento de trabas, seria de contemplar, los supuestos en que, transitoriamente quepa tal posibilidad, y, por ultimo.

3º) Referido a la data de saldos pendientes, habrá de contemplarse que por el Jefe del Servicio de Recaudación competente se eleve trimestralmente propuesta para la data del saldo en aquellos casos en los que en el curso de un procedimiento ejecutivo resulte una deuda pendiente de recaudar inferior a la cantidad que se fije, anulando y dando de baja en contabilidad las liquidaciones.

## C) RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL ESTADO, DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y DE LAS CORPORACIONES LOCALES (ART. 20)

La disposición adicional séptima de la LGT, declara la responsabilidad de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades de derecho publico de ellas dependientes, incluidas las sociedades mercantiles cuyo

capital social pertenezca íntegramente a la comunidad autónoma o entidad local, así como las que, en su caso se contraigan por las mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas, entidades de ámbito inferior al municipio y por cualesquier instituciones asociativas voluntarias publicas en las que aquellas participen, en proporción a sus respetivas cuotas y sin perjuicio del derecho a repetir que les pueda asistir, en su caso.

Pues bien, en correspondencia con lo dispuesto en la citada disposición adicional, se ha dictado el presente artículo 20 de la LTC, donde es de observar:

1º) Se refiere a la responsabilidad solidaria del Estado y demás comunidades autónomas, respecto del pago de las deudas tributarias contraídas con esta Comunidad, por las entidades de derecho publico de ellos dependientes, sociedades mercantiles cuyo capital pertenezca íntegramente al Estado o a la Comunidad Autónoma o instituciones asociativas voluntarias publicas en las que participen, en proporción a sus respectivas cuotas sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso.

Igualmente se regula la responsabilidad que recae en los cabildos insulares y los ayuntamientos, respecto también del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades a que se refieren los apartados b) y d) del numero 2.A) del articulo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, referidos a "Organismo autónomo local" y "Sociedad mercantil local, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente publico de la misma", así como de las que, en su caso se contraigan por las mancomunidades de municipios, áreas metropolitanas, entidades de ámbito territorial inferior al municipio y por cualesquiera instituciones asociativas voluntarias publicas en las que aquellas participen; también en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso.

Aparte de la citada correspondencia con lo dispuesto para la Administración General del Estado, constituye peculiaridad propia del archipiélago Canario, que afecta a las Corporaciones Locales, la necesidad de distinguir entre los Ayuntamientos y los Cabildos Insulares, acorde con lo dispuesto en la Ley 14/1990, de 26 de julio, de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas Canarias, puesto que su articulo 1º viene en disponer:

*"Para la representación y gestión de sus intereses, Canarias, sus islas y sus municipios se institucionalizan, respectivamente, en la Comunidad Autónoma, con su Administración Publica, los Cabildos Insulares y los Ayuntamientos".*

Consecuentemente, este articulo ha puesto de manifiesto tal peculiaridad haciendo recaer la responsabilidad solidaria tanto en los Ayuntamientos como en los Cabildos Insulares en cuanto órganos de gobierno y administración de cada isla, los cuales habrán de responder de las deudas tributarias contraídas con la Comunidad Autónoma de Canarias por las entidades locales, demás entidades de

derecho publico de ellas dependientes y sociedades mercantiles a que se refiere.

2º) En relación con la responsabilidad en las sanciones tributarias, las cuales ni siquiera son citadas en el precepto que se analiza, habida cuenta la reciente modificación que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha realizado en los artículos 41.3, 42.2 y 182.1 de la vigente LGT, es de poner de manifiesto lo siguiente:

-El apartado 4 del artículo 41 de la LGT, al decir que *"La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan",* da lugar a que, en relación con la responsabilidad solidaria, resulte de aplicación lo dispuesto en el articulo 182 LGT, al establecer la responsabilidad en los casos siguientes:

- del artículo 42.1 a): ser causante o colaborar en las infracciones tributarias;
- articulo 42.1 c): sucesión de empresa y
- articulo 42.2: actuaciones que vinculadas al desarrollo del procedimiento de recaudación, perjudican el crédito tributario.

Por tanto, estas Administraciones (estatal, autonómicas o local) van a colocarse en el lugar de sus entidades de derecho público o sociedades mercantiles, respondiendo, junto con los administradores o aquellos que ostenten la representación legal, incluso de las sanciones, cuando se den alguno de los supuestos legalmente previstos de responsabilidad solidaria.

3º) Si bien de la redacción de este articulo pudiera desprenderse otra cosa, la realidad es que la responsabilidad de los entes públicos precisa de un acto de declaración, habida cuenta que la extensión a los responsables opera una vez que ya hayan sido declarados formalmente responsables, pues hasta dicho instante no es responsable y no puede, por tanto, satisfacer la deuda. Este criterio es confirmado por la vigente LGT, en que se determina la necesidad de dictar acuerdo expreso declarando la responsabilidad. Para esta declaración habrá de estarse fundamentalmente a lo dispuesto en los artículos 174 y 175 de la LGT, la obligatoriedad de la motivación del acuerdo de responsabilidad a fin de hacer efectivas las vías de defensa del responsable (art. 103.3 LGT), la solidaridad entre responsables tributarios (art. 35.6 LGT) y el derecho de reembolso frente al deudor principal.

## VIII. CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** De las especialidades procedimentales establecidas en esta Ley, todas ellas de gran interés para la Hacienda Canaria en general, y para la Administración Tributaria en particular cabría destacar:

- Por lo que a los aspectos comunes a los procedimientos tributarios se refiere, lo de *"a ciertos efectos tributarios",* previsto en la declaración de los sábados

como días inhábiles. Seria erróneo considerar, a este respecto, que el precepto en cuestión declara, en general, inhábil el sábado.

- En materia de gestión tributaria, ni que decir tiene la importancia de un Registro Fiscal de Valores Inmobiliarios en toda Canarias del que habría de exigirse su continua actualización, que constituye una herramienta de gran importancia en todos aquellos tributos donde el valor del bien es una de los elementos a tener en cuenta para su exacción y que contribuiría enormemente a aminorar o eliminar la gran cantidad de conflictos que, con relación al valor atribuido a los bienes, continuamente se genera. Asimismo es de resaltar la gran apuesta que hace la Administración Tributaria Canaria en la "creación" de una Administración Electrónica. Buena prueba de ello es la reciente aprobación de un sistema informático de gestión tributaria denominado "MAGIN".

- En lo que se refiere a la deuda tributaria y a la recaudación tributaria, también la Ley se ocupa de regular procedimientos encaminados a facilitar y agilizar el funcionamiento de la Administración Tributaria en sus relaciones, ya financieras ya con los administrados a la hora de proceder a la gestión recaudatoria. Pensemos en la extinción de las deudas de las entidades de derecho público mediante compensación de oficio o mediante deducciones sobre transferencias, en la dispensa de la constitución de garantía en las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de pago, en las medidas relacionadas con las deudas de reducida cuantía y embargo de bienes o derechos de reducido valor.

**SEGUNDA.-** Vemos como los aspectos procedimentales regulados en esta Ley, han apostado por la mejora constante, la simplificación burocrática, la colaboración social y el incremento de los sistemas informáticos, que han de llevarnos a una Administración transigente y cercana al administrado. Los preceptos objeto de nuestro análisis, por tanto, tienden al logro de un moderno sistema tributario estando destinados a proporcionar un mejor desenvolvimiento de los servicios públicos, aproximando la gestión administrativa-tributaria a los ciudadanos.

Ahora bien, tales preceptos han de estar subordinados a los principios de eficacia y economía, sin olvidar la atención que se debe al hecho insular (art 138.1 CE).

- Eficacia de la gestión publica (prevista en el articulo 103.1 CE, articulo 22.2 de el Estatuto de Autonomía de Canarias –EACan-, articulo 3 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas y del Procedimiento Administrativo Común (RJPAC) y articulo 2 de la Ley 14/1990, de 26 de julio, de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas de Canarias), que constituye un principio de actuación u

organización de la Administración publica.

- Economía, que viene a evitar la duplicidad de cargos y funciones, y que constituye también otro principio al que atender que asimismo viene previsto en el EACan (art. 22.2) y en la Ley 14/1990, y

- Atención al hecho insular, que implica el considerar las peculiaridades propias de este archipiélago que pudieran condicionar el hacer administrativo.

Desde el momento que los citados preceptos, en lugar de atender a los principios de economía, eficacia y singularidades propias que influyan en la labor administrativa, den lugar a la merma de los mismos, hay que entender resultarían inaplicables. No olvidemos que, en última instancia, lo que realmente interesa al ciudadano canario es que los servicios públicos confiados a la Administración funcionen bien, y no tanto el nivel administrativo que en concreto gestione dicho servicio.