

CONSECUENCIAS PRÁCTICAS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Rafael Enric Herrando Tejero

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

EXTRACTO

El presente caso práctico contiene cuestiones relacionadas con los procedimientos de aplicación de los tributos y, en concreto, relativas al procedimiento de recaudación, el procedimiento de inspección y los procedimientos de revisión en vía administrativa.

Las cuestiones relacionadas con el procedimiento de recaudación se refieren a la responsabilidad tributaria, tanto solidaria como subsidiaria (presupuestos de la responsabilidad, requisitos para hacerla efectiva y alcance de la misma), el aplazamiento y fraccionamiento de pago, así como las actuaciones a desarrollar en el curso del procedimiento de apremio.

Las cuestiones relacionadas con el procedimiento inspector se refieren a la incidencia de los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración en el cómputo del plazo de doce meses de duración del procedimiento inspector, así como los efectos que ello puede producir en la prescripción de algún concepto y/o periodo comprobado.

Por último, las cuestiones relacionadas con los procedimientos de revisión en vía administrativa se refieren a los medios ordinarios de impugnación de los actos de la Administración tributaria, plazos para su ejercicio y garantías necesarias para obtener la suspensión de su ejecución.

Palabras claves: responsabilidad tributaria, crédito incobrable, aplazamiento de pago, interrupción justificada y reclamación económico-administrativa.

ENUNCIADO

Don Antonio Gutiérrez Gutiérrez, abogado desde el año 1997, es socio, cofundador de la empresa Asesores G&G, SL y titular del 50% de las participaciones. El pago de estas participaciones lo realizó don Antonio con la aportación del local donde tiene la empresa su domicilio social y fiscal en la calle Las F número 25 de Madrid. La empresa se constituyó el 1 de enero de 2006 y tiene como objeto social la asesoría fiscal, financiera, laboral y contable. El administrador único de la sociedad ha sido siempre don Faustino Sánchez Sánchez que, además, es titular del otro 50% de las participaciones. Cuenta con 15 trabajadores dados de alta en el Régimen General de la Seguridad Social.

Actualmente la sociedad está adscrita a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid y tiene las siguientes deudas con la Hacienda Pública (importes expresados en euros):

Concepto	Pendiente voluntaria	Pendiente apremio	Total pendiente
Acta IRPF 2008	10.000	2.000	12.000
Sanción IRPF 2008	10.000	2.000	12.000
Acta IVA 2008	8.000	1.600	9.600
Sanción IVA 2008	8.000	1.600	9.600

La sociedad Asesores S&S, SL fue fundada en 1986 por el padre de don Faustino Sánchez Sánchez, don Braulio Sánchez Sánchez, único partícipe de la sociedad. Tiene como objeto social la asesoría financiero-fiscal. Su domicilio social y fiscal está ubicado en un local situado en la calle Las F número 25 de Madrid. El administrador único de la sociedad ha sido siempre don Braulio Sánchez Sánchez. Los 10 trabajadores que tenía la sociedad de don Braulio se encuentran trabajando en la sociedad Asesores G&G, SL desde su constitución. Los clientes que tenía la sociedad de don Braulio son ahora clientes de la sociedad Asesores G&G, SL.

Actualmente la sociedad está adscrita a la Delegación Especial de la AEAT de Madrid y tiene las siguientes deudas con la Hacienda Pública (importes expresados en euros):

Concepto	Pendiente voluntaria	Pendiente apremio	Total pendiente
Acta IRPF 2003	5.000	1.000	6.000
Sanción IRPF 2003	5.000	1.000	6.000
Acta IVA 2003	8.000	1.600	9.600
			.../...

Concepto	Pendiente voluntaria	Pendiente apremio	Total pendiente
.../...			
Sanción IVA 2003	8.000	1.600	9.600

La sociedad Asesores H&H, SL se constituyó el 2 de marzo de 2009 y tiene por objeto social la asesoría fiscal, financiera, laboral y contable. La titularidad de las participaciones está repartida en un 50 % por don Luciano Hernández Hernández y don Faustino Sánchez Sánchez. Este último es además el administrador único. Esta sociedad tiene su domicilio social y fiscal en un local propiedad de don Faustino situado en la calle San J, número 32 de Madrid. Está adscrita actualmente a la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

La sociedad presentó dentro de plazo las siguientes solicitudes de aplazamiento (importes expresados en euros):

Concepto	Pendiente voluntaria	Total pendiente
Autoliquidación IRPF 3T/2013	6.000	6.000
Autoliquidación IVA 3T/2013	5.000	5.000
Autoliquidación IRPF 4T/2013	8.100	8.100
Autoliquidación IVA 4T/2013	9.300	9.300

Por otra parte, en fecha 21 de febrero de 2012 se notificó a la sociedad Asesores H&H, SL el inicio de una actuación inspectora. Su objeto es comprobar el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2009 y 2010 y el IVA de los cuatro trimestres del año 2010 y el 1.º y 2.º trimestres de 2011. En el procedimiento inspector se producen las siguientes incidencias:

- a) Retraso del contribuyente de 18 días en comparecer a una citación reflejada en diligencia.
- b) El actuario solicita informe a una comunidad autónoma sobre una valoración de inmuebles, transcurriendo 220 días desde el envío hasta la recepción del dictamen.
- c) El obligado tributario se demora 15 días a una comparecencia solicitada por el actuario vía telefónica.
- d) Se remite a la Fiscalía expediente por delito de defraudación, que es devuelto por el Juzgado de Instrucción al dictarse sobreseimiento con archivo, transcurriendo 270 días desde su envío hasta la recepción del auto.

El procedimiento inspector finalizó con actas de disconformidad incoadas el 21 de abril de 2014 y sus liquidaciones notificadas el 24 de junio de 2014.

CUESTIONES A RESOLVER

Primero. ¿Se puede derivar la deuda de la sociedad Asesores S&S, SL a la sociedad Asesores G&G, SL?

- a) Justifique la respuesta con indicación de los preceptos legales en los que apoya su razonamiento.
- b) En caso afirmativo, indique el alcance de la responsabilidad.

Segundo. En relación con la sociedad Asesores G&G, SL:

- a) Requisitos para poder declarar responsable a don Faustino de las deudas de la sociedad.
- b) Deudas e importe a incluir en el acuerdo.
- c) ¿Se puede declarar responsable a la sociedad Asesores H&H, SL de las deudas de la sociedad?

Tercero. En relación con la solicitud de aplazamiento formulada por la sociedad Asesores H&H, SL:

- a) Identificación de la deuda e importe a partir de la cual el órgano de recaudación requerirá garantías.
- b) Atendiendo al requerimiento, don Faustino aporta documentación de hipoteca inmobiliaria a favor de la Hacienda Pública. ¿Aceptarán el órgano de recaudación la garantía?
- c) Plazos para formalizar las garantías aportadas en un aplazamiento.
- d) Si don Faustino solicita, como garantía de los aplazamientos presentados en nombre de la sociedad Asesores H&H, SL, el embargo preventivo del local, ¿aceptará el órgano de recaudación esta garantía?
- e) ¿Puede don Faustino solicitar dispensa de garantías? Obligaciones de la sociedad Asesores H&H, SL en el caso de que se concediese la dispensa de garantías.

Cuarto. Como consecuencia del inicio del procedimiento de apremio en la sociedad Asesores G&G, SL:

- a) ¿Es correcta la emisión de diligencias de embargo sin la previa notificación de la providencia de embargo al deudor principal?
- b) Importes a incluir en las diligencias de embargo que se emitan.

Quinto. En relación con la sociedad Asesores S&S, SL:

- a) ¿Puede el órgano de recaudación declarar fallido a la sociedad Asesores S&S, SL existiendo responsables solidarios?
- b) ¿Puede declarar incobrables los créditos?
- c) Suponiendo que, transcurridos dos años desde la declaración de créditos incobrables, se descubren bienes a nombre de la sociedad, ¿se puede proceder a la rehabilitación de todos los créditos incobrables?

Sexto. En relación con el procedimiento inspector iniciado en fecha 21 de febrero de 2012 respecto de la sociedad Asesores H&H, SL, se pide:

- a) Tipificar las incidencias expuestas y sus efectos sobre el cómputo del plazo del procedimiento.
- b) Obtener la duración neta del procedimiento inspector, así como la posible prescripción de algún concepto y/o periodo comprobado.

Séptimo. En relación con las liquidaciones notificadas en fecha 24 de junio de 2014, la sociedad Asesores H&H, SL pretende interponer reclamación económico-administrativa. Conteste a las siguientes cuestiones:

- a) ¿A qué órgano debe dirigirse la reclamación económico-administrativa? ¿Dónde debe presentarse y en qué plazo? ¿Es hábil el sábado a efectos de presentación de la reclamación económico-administrativa?
- b) ¿Es necesario aportar garantías para obtener la suspensión de las liquidaciones impugnadas?

ABREVIATURAS UTILIZADAS

- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- RGAT: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- RGR: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

SOLUCIÓN

PRIMERO

a) Sí se puede derivar la responsabilidad solidaria, en virtud de lo establecido en el artículo 42.1 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual las deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de una explotación pueden ser exigidas al adquirente de la misma siempre que exista sucesión por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, como sería en el caso de venta, donación o arrendamiento de un negocio.

El objetivo de este supuesto de responsabilidad es evitar que mediante la transmisión de la explotación se eludan los tributos que gravan el ejercicio de la misma.

La actual LGT ha configurado este supuesto como de responsabilidad solidaria, agravando la responsabilidad respecto de la doctrina que finalmente se aplicó por los tribunales de justicia en el marco de la anterior ley.

En el caso que nos ocupa, parece evidente que la sociedad Asesores G&G, SL ha sucedido en la explotación o actividad económica a Asesores S&S, SL, ya que conserva varios elementos clave como: similar nombre o razón social, administrador, objeto social, clase de actividad y estructura organizativa (mismos trabajadores y mismos clientes).

b) En relación con el alcance de la responsabilidad, esta se extenderá a las obligaciones derivadas del ejercicio de la actividad por el anterior titular, entre las que se incluirán las derivadas de la falta de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta y las sanciones, salvo que se hubiera solicitado la certificación regulada en el artículo 175.2 de la LGT.

A estos efectos, el apartado 2 del artículo 175 de la LGT dispone que el que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Por lo tanto, en virtud de los artículos 42.1 c) y 175 de la LGT, así como por el artículo 126 del RGR, el alcance de la responsabilidad dependerá de la certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias que se deba solicitar a la Administración:

- 1.º Si se solicita y se adquiere dicha certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas, sanciones y responsabilidades en ella contenidas.
- 2.º Si se solicita y la Administración no lo expidiera en el plazo de tres meses, no se podrá exigir responsabilidad alguna.
- 3.º Si no se solicitara la certificación, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de deudas, sanciones y responsabilidades que pudieran derivarse.

Por lo tanto, y suponiendo que no se hubiera solicitado la certificación a que se refiere el artículo 175.2 de la LGT, el alcance de la responsabilidad se extenderá a la deuda que deriva del IVA, año 2003 (8.000 €), así como a la sanción correspondiente a dicho tributo y periodo (8.000 €). Asimismo, alcanzará a la deuda que deriva del concepto Retenciones IRPF, ejercicio 2003 (5.000 €), así como a la sanción correspondiente a dicho concepto y periodo (5.000 €).

Sin embargo, la responsabilidad no alcanzará a los recargos del periodo ejecutivo, por cuanto dicho componente de la deuda solo es exigible en los supuestos de responsabilidad contemplados en el artículo 42.2 de la LGT.

SEGUNDO

a) Al ser don Faustino el administrador único de la sociedad, podrá ser declarado responsable subsidiario conforme al artículo 43.1 a) de la LGT, según el cual serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Los requisitos necesarios para poder declarar a don Faustino responsable subsidiario, al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT, serían los siguientes:

- 1.º Declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios (art. 176 LGT).
- 2.º Notificación del acto de declaración de responsabilidad, con el contenido a que se refiere el artículo 174.4 de la LGT.
- 3.º Trámite de audiencia previo de 15 días, conforme dispone el artículo 124 del RGR.

b) La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda exigida en periodo voluntario de pago y, además, a las sanciones, tal y como dispone el artículo 41.3 de la LGT. Es decir:

- IRPF 2008: 20.000 euros.
- IVA 2008: 16.000 euros.

c) Solo si se demuestra que Asesores H&H, SL sucede en la explotación o actividad económica a Asesores G&G, SL, conforme al artículo 42.1 c) de la LGT, siempre que conserve varios elementos clave como: similar nombre o razón social, administrador, objeto social, clase de actividad y estructura organizativa.

TERCERO

a) Con relación a la dispensa de garantías en los aplazamientos o fraccionamientos cuyo importe no supere determinada cuantía, conviene tener en cuenta lo dispuesto en la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000 euros.

Dado que el importe de las deudas de la entidad Asesores H&H, SL supera la cuantía de 18.000 euros, el órgano de recaudación requerirá garantías.

b) Sí, ya que tal y como establece el artículo 82 de la LGT, cuando se justifique que no sea posible constituir garantía en forma de aval o certificado de seguro de caución o que su aportación comprometa gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir como garantía, entre otras, la hipoteca inmobiliaria.

c) En virtud del artículo 48.6 del RGR, el plazo es de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión.

d) Sí, ya que tal y como dispone el artículo 49 del RGR, se podrá aceptar como garantía los bienes o derechos de los que sea titular el obligado, siempre que sean susceptibles de embargo preventivo.

e) En principio no, ya que el importe de la deuda supera los 18.000 euros exigibles para su constitución.

Únicamente podrá dispensarse de su constitución en el supuesto del artículo 82.2 b) de la LGT, es decir, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 50 del RGR, el solicitante quedará obligado a comunicar cualquier variación económica o patrimonial que le permita garantizar la deuda. En dicho caso, deberá proceder a constituir garantía en el plazo de dos meses.

CUARTO

a) Sí es correcta. El requisito necesario para la emisión de las diligencias de embargo será la previa notificación de la providencia de apremio y no de la providencia de embargo. De hecho, uno de los motivos de oposición contra las diligencias de embargo es la falta de notificación de la providencia de apremio (art. 170.3 LGT).

b) Lo establecido en el artículo 169 de la LGT, es decir:

- El importe de la deuda no ingresada.
- Intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha de ingreso en el Tesoro.
- Los recargos del periodo ejecutivo.
- En su caso, costas.

QUINTO

a) Sí, ya que no hay impedimento legal para ello.

Por otro lado, para declarar responsables subsidiarios sí será necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios (art. 176 LGT).

b) Una vez declarados fallidos el deudor principal y los posibles responsables solidarios y subsidiarios, sí podrá procederse a declarar los créditos incobrables, de acuerdo con el artículo 61 del RGR.

c) Sí, ya que así lo dispone el artículo 63 del RGR, siempre y cuando no mediara la prescripción.

SEXTO

a) El retraso del contribuyente de 18 días en comparecer a una citación reflejada en diligencia constituye una dilación por causa no imputable a la Administración, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Constituye un periodo de interrupción justificada el originado por la petición del informe a la comunidad autónoma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103 a) del RGAT a computar,

en principio, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento (220 días). No obstante, tal y como señala el propio artículo, la interrupción por este concepto no puede exceder de seis meses.

La demora de 15 días del obligado tributario a una comparecencia solicitada por el actuario vía telefónica no puede considerarse como una dilación imputable al obligado tributario, de conformidad con lo establecido en el artículo 104 a) del RGAT, dado que no se puede acreditar (se solicita vía telefónica).

Constituye un periodo de interrupción justificada el originado por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103 b) del RGAT, a computar por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento (270 días).

Por lo que se refiere a los efectos sobre el cómputo del plazo del procedimiento, el artículo 102.2 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

b) El artículo 150 de la LGT regula el plazo de las actuaciones inspectoras, disponiendo que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas.

Del enunciado se desprende que el procedimiento inspector se inició el 21 de febrero de 2012, finalizando el 24 de junio de 2014, lo que totaliza 855 días.

Ahora bien, el artículo 102.2 del RGAT establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

Como periodos de interrupción justificada tenemos 180 días (6 meses) como consecuencia de la valoración solicitada a la comunidad autónoma, así como 270 días como consecuencia de la remisión del expediente a la Fiscalía. Por otra parte, como dilaciones por causa no imputable a la Administración únicamente tenemos los 18 días de retraso del contribuyente en comparecer a una citación reflejada en diligencia.

Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración totalizan 468 días, que restados de los 855 días de duración del procedimiento, dan

como resultado una duración neta del procedimiento inspector de 387 días, superior a los 12 meses previstos en el artículo 150.1 de la LGT.

En cuanto a los efectos de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, el artículo 150.2 de la LGT dispone que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá, entre otros efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En este supuesto, se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo.

Dado que el procedimiento inspector se inició el 21 de febrero de 2012, y teniendo en cuenta la existencia de periodos de interrupción justificada y dilaciones por causa no imputable a la Administración que totalizan 468 días, el procedimiento inspector debió concluir el 3 de junio de 2014 (resultado de añadir 12 meses más 468 días a la fecha de inicio del procedimiento inspector).

Es decir, el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector tiene como efecto que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta el 3 de junio de 2014, entendiéndose interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con posterioridad a dicha fecha. En el caso que nos ocupa, la primera y única actuación inspectora realizada con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento inspector es la notificación de las liquidaciones derivadas de las actas firmadas en disconformidad, practicada en fecha 24 de junio de 2014.

El plazo para la presentación de la autoliquidación correspondiente al IVA del primer trimestre de 2010 finalizó el 20 de abril de 2010, por lo que el mismo se encuentra prescrito a la fecha de notificación de las liquidaciones (24 de junio de 2014). El resto de obligaciones tributarias y periodos no se encuentran prescritos, dado que desde la fecha límite para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones y el 24 de junio de 2014 no ha transcurrido el plazo de prescripción contemplado en el artículo 66 de la LGT (cuatro años):

Concepto	Periodo	Fecha inicio prescripción (*)	Fecha reanudación actuaciones	Prescripción
IS	2009	27-07-2010	24-06-2014	NO
IS	2010	26-07-2011	24-06-2014	NO
IVA	1T/2010	21-04-2010	24-06-2014	SÍ
				.../...

Concepto	Periodo	Fecha inicio prescripción (*)	Fecha reanudación actuaciones	Prescripción
.../...				
IVA	2T/2010	21-07-2010	24-06-2014	NO
IVA	3T/2010	21-10-2010	24-06-2014	NO
IVA	4T/2010	01-02-2011	24-06-2014	NO
IVA	1T/2011	21-04-2011	24-06-2014	NO
IVA	2T/2011	21-07-2011	24-06-2014	NO

(*) El artículo 67.1 de la LGT señala como inicio del cómputo del plazo de prescripción el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la declaración o autoliquidación.
 La presentación de la declaración-liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades deberá efectuarse dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 136 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
 La presentación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido deberá efectuarse dentro de los 20 primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación trimestral, excepto para la liquidación del cuarto trimestre del año, en cuyo caso el periodo de presentación son los 30 primeros días de enero, de conformidad con lo establecido en el artículo 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

SÉPTIMO

a) El artículo 235.3 de la LGT establece que el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente.

En el caso que nos ocupa, el escrito de interposición deberá dirigirse al Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

Cabe señalar que, de conformidad con lo regulado en el artículo 229 de la LGT, al proveer el acto a impugnar de un órgano periférico de la AEAT (en este caso, la Oficina Técnica de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid), cabe distinguir:

- 1.º En el caso de que la cuantía de la reclamación sea superior a 150.000 euros, el reclamante puede optar entre dos posibilidades:
 - a) Acudir al Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en primera instancia para luego, y en su caso, recurrir ante el Tribunal Económico-

Administrativo Central (TEAC) en segunda instancia, mediante el recurso de alzada ordinario contemplado en el artículo 241 de la LGT.

b) Impugnar directamente el acto ante el TEAC en única instancia.

2.º Por el contrario, en el caso de que la cuantía de la reclamación no resulte superior a 150.000 euros, el reclamante deberá acudir al TEAR en única instancia.

Por lo que se refiere al lugar de presentación de la reclamación económico-administrativa, es de aplicación lo preceptuado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), de aplicación supletoria, de conformidad con lo establecido en el artículo 7.2 de la LGT. En concreto, el artículo 38.4 de la LRJAP-PAC dispone que las solicitudes, escritos y comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones públicas podrán presentarse:

- a) En los registros de los órganos administrativos a que se dirijan.
- b) En los registros de cualquier órgano administrativo que pertenezca a la Administración General del Estado, a la de cualquier Administración de las comunidades autónomas, a la de cualquier Administración de las diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, a los ayuntamientos de los municipios a que se refiere el artículo 121 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, o a la del resto de las entidades que integran la Administración local si, en este último caso, se hubiese suscrito el oportuno convenio.
- c) En las oficinas de correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.
- d) En las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.
- e) En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.

Mediante convenios de colaboración suscritos entre las Administraciones públicas se establecerán sistemas de intercomunicación y coordinación de registros que garanticen su compatibilidad informática, así como la transmisión telemática de los asientos registrales y de las solicitudes, escritos, comunicaciones y documentos que se presenten en cualquiera de los registros.

Por lo que se refiere al plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa, el apartado 1 del artículo 235 de la LGT dispone que la reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Dado que el enunciado indica que las liquidaciones fueron notificadas el 24 de junio de 2014, el plazo para la presentación de la reclamación económico-administrativa comenzará el 25 de junio de 2014 y finalizará el 24 de julio de 2014.

Por lo que se refiere a la pregunta de si el sábado es un día hábil a efectos de presentación de la reclamación económico-administrativa, la respuesta debe ser afirmativa, ya que el artículo 48 de la LRJAP-PAC únicamente considera como días inhábiles los domingos y los declarados festivos.

b) El artículo 233 de la LGT regula la suspensión de los actos recurridos en la vía económico-administrativa, disponiendo que la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes. A este tipo de suspensión alude el artículo 44 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA).

Por último, el artículo 46 del RGRVA establece que el tribunal que conozca de la reclamación podrá, previa solicitud del interesado, suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.