

LEY GENERAL TRIBUTARIA

MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 34/2005

S · U · M · M · A

4 QUATRO

ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS

INTRODUCCIÓN:

En el presente avance normativo se introducen las principales novedades en materia tributaria incluidas en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, por el que se modifica parcialmente la Ley General Tributaria.

Dicha reforma, que con carácter general entró en vigor el día 12 de octubre, tiene los siguientes objetivos enunciados en la exposición de motivos de la Ley: reforzar la seguridad jurídica de los obligados tributarios y de la Administración tributaria, reducir la litigiosidad, prevenir el fraude fiscal incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias e incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos.

Nuestra valoración global de la reforma practicada es que supone una preocupante alteración del equilibrio de derechos y obligaciones asignados al contribuyente y a la Administración Tributaria, reforzando la posición de la Administración Tributaria en detrimento de la del contribuyente, en aspectos de gran trascendencia como son la significativa ampliación de determinados plazos de prescripción tributaria y cuestiones relativas al procedimiento inspector y sancionador.

En materia de lucha contra el fraude fiscal hay cuestiones novedosas como son la publicación periódica de un listado de deudores (por deudas no suspendidas o aplazadas cuyo importe supere 1 millón de euros) y la creación de un procedimiento que permitirá liquidar y recaudar la deuda tributaria mientras se tramita el procedimiento penal incluso con anterioridad a la sentencia.

Asimismo, se introducen una serie de reformas técnicas y de mejora de diversos aspectos del procedimiento económico-administrativo cuyo objetivo es la agilización de la actuación de los tribunales y la reducción de la litigiosidad.

En el presente documento se resumen y presentan las principales modificaciones introducidas por la Ley 34/2015 en la Ley General Tributaria, adjuntándose un índice de las mismas en el siguiente apartado del documento para facilitar su identificación y consulta.

Según nuestro criterio se trata de una reforma de gran calado y trascendencia, que esta siendo objeto de merecidas críticas por el recorte de derechos y garantías que supone para los contribuyentes, críticas que, pese a no tener un gran eco en medios de comunicación, son compartidas en mayor medida por los profesionales especializados en derecho tributario, el Consejo General del Poder Judicial y el Consejo de Estado.

Destacar entre todas las medidas introducidas la reforma en materia de prescripción tributaria por la merma del principio constitucional de seguridad jurídica que a nuestro juicio supone, ya que no hay que olvidar que la institución de la prescripción se apoya en la necesidad de conceder estabilidad a las situaciones jurídicas existentes para obtener seguridad y claridad en el tráfico jurídico.

En este sentido (ver puntos **1.** y **2.** del presente documento), aunque se mantiene el plazo ordinario de prescripción ordinario de 4 años en el ámbito tributario (5 años si hay delito fiscal), la reforma incrementa el plazo de prescripción a 10 años respecto del derecho de la Administración a comprobar créditos fiscales (plazo que en la práctica ya existía en el Impuesto de Sociedades y que se extiende por tanto al resto de tributos) y la facultad de la Administración en el ámbito tributario de calificar sin límite de plazo hechos, actos y negocios con trascendencia tributaria en ejercicios no prescritos.

Por otro lado (ver punto **3.** del presente documento), se establece como novedad que la interrupción de la prescripción respecto de una obligación tributaria extenderá sus efectos a las obligaciones conexas a ésta, lo que en la práctica ampliará la facultad de la Administración Tributaria de comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos. En este sentido, según nuestro criterio, la “*obligación conexas*” es un concepto jurídico indeterminado cuya aplicación será un foco de controversias, al menos hasta que existan unos criterios jurisprudenciales asentados en la materia.

Habrà que estar también atentos a cual será la interpretación de la Administración Tributaria y los tribunales en materia de prescripción respecto de su aplicación en procedimientos de comprobación tributaria que se inicien con posterioridad al 12 de octubre de 2015 y que se refieran a ejercicios prescritos a dicha fecha en virtud de la anterior normativa previamente en vigor. Cuestión esta que previsiblemente será conflictiva y generará litigiosidad entre contribuyentes y Administración Tributaria.

INDICE:

1. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A COMPROBAR CRÉDITOS FISCALES (página 8)
2. COMPROBACIÓN DE EJERCICIOS PRESCRITOS (página 9)
3. INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN CASOS DE OBLIGACIONES CONEXAS (página 10)
4. PRESCRIPCIÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS DE COBRO PERIÓDICO POR RECIBO (página 10)
5. PLAZOS DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR (página 11)
6. SANCIÓN EN SUPUESTOS DE CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA (página 14)
7. LISTADO DE DEUDORES (página 15)
8. NUEVO TÍTULO VI. ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA (página 17)
9. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES ADUANEROS (página 19)
10. FACULTAD DE DICTAR DISPOSICIONES INTERPRETATIVAS O ACLARATORIAS (página 19)
11. PERDIDA DE LA CONDICIÓN DE MEDIO DE PRUEBA PRIVILEGIADO DE LA FACTURA (página 19)
12. PRESUNCIÓN EN RELACIÓN CON LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CON PERIODOS DE LIQUIDACIÓN INFERIOR AL AÑO (página 20)
13. LIMITACIÓN DE LAS CUOTAS O BASES A COMPENSAR EN CASOS DE COMPROBACIÓN (página 20)
14. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR CUANDO SE INICIE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA (TPC) (página 21)

15. POSIBILIDAD DE EXAMINAR LA CONTABILIDAD EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA (página 22)
16. PARÁMETROS PARA EL CÁLCULO DE LA ESTIMACIÓN INDIRECTA DE LA BASE IMPONIBLE (página 23)
17. ENTIDAD REPRESENTANTE DEL GRUPO FISCAL COMO POSIBLE INFRACTOR (página 24)
18. INFRACCIÓN POR LA PRESENTACIÓN INCORRECTA DE DOCUMENTOS POR MEDIOS DISTINTOS A LOS ELECTRÓNICOS EN SUPUESTOS EN QUE HUBIERA OBLIGACIÓN DE HACERLO POR ESTOS MEDIOS Y NO SE PRODUZCA PERJUICIO ECONÓMICO (página 24)
19. INFRACCIÓN POR INCUMPLIR OBLIGACIONES REGISTRALES (página 25)
20. AMPLIACIÓN DEL PLAZO PREVISTO PARA LA FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR (página 25)
21. AMPLIACIÓN DE LAS COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC) (página 26)
22. AMPLIACIÓN DE LAS COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL (TEAR) (página 26)
23. ACUMULACIÓN DE RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS (página 27)
24. REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA (página 27)
25. NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS (página 27)
26. COSTAS EN LOS PROCEDIMIENTOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS (página 28)

27. PLAZO PARA LA INTERPOSICIÓN DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN CASOS DE SILENCIO ADMINISTRATIVO (página 28)
28. PLAZO PARA RECURRIR EN ALZADA O PARA INTERPONER UN RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN CASOS DE SILENCIO POR PARTE DE LOS TRIBUNALES (página 29)
29. SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN CON MOTIVO DE LA INTERPOSICIÓN DE UN RECURSO DE ALZADA (página 29)
30. RECURSO DE ANULACIÓN CONTRA RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS (página 30)
31. RECURSO CONTRA LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS (página 31)
32. SIMPLIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ABREVIADO (página 32)
33. PLAZO DE RESOLUCIÓN DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO (página 32)
34. PLAZO PARA LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN (página 32)
35. SUPRESIÓN DE LA VISTA ORAL ANTE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS (página 33)
36. FACULTAD DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS PARA LA PRESENTACIÓN DE CUESTIONES PREJUDICIALES (página 33)
37. NUEVO TÍTULO VII REGULADOR DEL PROCEDIMIENTO PARA LA RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO (página 34)

1. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A COMPROBAR CRÉDITOS FISCALES

- Se mantiene el plazo ordinario de prescripción de 4 años en el ámbito tributario (5 años si hay delito fiscal), pero como novedad se incrementa el plazo de prescripción a 10 años respecto del derecho de la Administración a comprobar créditos fiscales, es decir, bases, cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación.
- Dicho plazo empieza a computarse desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o aplicar dichas deducciones.
- Se prevé, por otro lado, que en los procedimientos de inspección de alcance general respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entiende incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de los créditos fiscales pendientes de compensar o aplicar, cuyo derecho a comprobación no haya prescrito.
- Cuando el procedimiento de comprobación tenga alcance parcial, se deberá hacer mención expresa a la inclusión en el objeto del procedimiento de la comprobación de los créditos fiscales.

- Una vez transcurrido el periodo de diez años, el obligado tributario seguirá estando obligado, con ocasión de los procedimientos de comprobación o investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las correspondientes compensaciones o aplicaciones, a la aportación de las declaraciones en las que se incluyeron las bases, cuotas y deducciones así como de la contabilidad.

2. COMPROBACIÓN DE EJERCICIOS PRESCRITOS

- Se reconoce el derecho de la Administración de comprobar o investigar actos, hechos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios prescritos surtan efectos fiscales en ejercicios no prescritos.
- Se le otorga la potestad a la Administración para calificar sin límite temporal los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que el obligado tributario hubiera dado a los mismos en el ejercicio en el que los realizó. Es decir, la facultad de la Administración en el ámbito tributario de calificar dichos hechos, actos y negocios deviene imprescriptible.
- Esta nueva norma resultará de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados en los que a 12 de octubre de 2015 no se hubiera formalizado propuesta de liquidación.

3. INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN EN CASOS DE OBLIGACIONES CONEXAS

- Se regula la interdependencia de la prescripción entre obligaciones conexas, por lo que la interrupción de la prescripción respecto de una obligación tributaria extenderá sus efectos a las obligaciones conexas a ésta. Este supuesto especial será aplicable cuando la interrupción del plazo de prescripción se produzca a partir del 12 de octubre de 2015.
- Se define obligaciones conexas como aquellas en las que algunos de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto.
- El concepto “obligaciones conexas” es un concepto jurídico indeterminado que está pendiente de desarrollo reglamentario, por lo que habrá que estar pendiente a dicho desarrollo para concretar el alcance de esta regulación. No obstante, entendemos que éste nuevo supuesto de interrupción del plazo de prescripción será un foco de controversias con la Administración tributaria.

4. PRESCRIPCIÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS DE COBRO PERIÓDICO POR RECIBO

- Se incluye expresamente que en los tributos de cobro periódico por recibo (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, por ejemplo), cuando para determinar la deuda tributaria no sea necesario la presentación de la declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día del devengo del tributo.

5. PLAZOS DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

- El plazo general del procedimiento inspector pasa de 12 a 18 meses.
- Se establece un plazo extendido de 27 meses cuando se trate de empresas obligadas a auditar sus cuentas, o si estuviesen integradas en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de entidades, así como cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades entre las que exista vinculación de conformidad con el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- La duración del procedimiento deberá ser informada al obligado tributario en la comunicación del procedimiento inspector y será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector.
- La nueva duración del procedimiento inspector se aplicará a los procedimientos que se inicien a partir del 12 de octubre de 2015.
- Se suprime la previsión que establecía la posibilidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector en aquellos casos donde se observase una especial complejidad de las actuaciones inspectoras o en aquellos otros donde se descubriese que el obligado tributario había ocultado alguna de sus actividades empresariales o profesionales.

- Se suprime la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras no imputables al obligado tributario y las consecuencias del transcurso de 6 meses de inactividad de la Administración.
- Se introducen supuestos concretos de extensión del plazo de duración del procedimiento:
 - i. En los supuestos en los que el obligado tributario solicite antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones. Dichos plazos no podrán exceder en su conjunto de 60 días y deberán ser solicitados antes del trámite de audiencia.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar al desarrollo de las actuaciones.

- ii. Cuando durante el procedimiento inspector se manifieste que no tiene o no se va a aportar la información solicitada o no se aporte en plazo, y esta sea aportada en un momento posterior.

Dicha aportación posterior supondrá la extensión del plazo de duración del procedimiento en tres meses cuando ésta se produzca una vez transcurridos al menos nueve meses desde el inicio, o en 6 meses cuando se aporte una vez formalizada el acta o sea necesario actuaciones complementaria. Asimismo será de 6 meses en los supuestos de estimación indirecta de la base imponible cuando se cumplan análogas condiciones.

- Igualmente, se prevén seis supuestos de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento:
 - i. Remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar liquidación.
 - ii. Recepción de comunicación por órgano jurisdiccional, en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas, de un procedimiento inspector en curso.
 - iii. Planteamiento de conflicto por la Inspección ante las Juntas Arbitrales del Concierto vasco o del Convenio navarro.
 - iv. Remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión consultiva.
 - v. Intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones.
 - vi. Concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender actuaciones.

- Se establece que en los supuestos de retracción de actuaciones inspectoras apreciadas por una resolución judicial o económica-administrativa, aquellas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo del procedimiento (16 o 27 meses) o en 6 meses, si este segundo plazo fuese superior.

En estos casos, se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento, siendo la fecha de inicio del cómputo de los intereses de demora la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada. Dichos intereses se devengarán hasta que se dicte la nueva liquidación.

6. SANCIÓN EN SUPUESTOS DE CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA

- Se prevé la imposición de sanciones en los supuestos de conflicto en aplicación de la norma tributaria (anteriormente el denominado fraude fiscal). Esta previsión será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después del 12 de octubre de 2015.
- Para que la Administración pueda imponer una sanción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario acreditar la existencia de “igualdad sustancial” entre el caso objeto de regularización y otro supuesto en el que, con anterioridad a la presentación de la autoliquidación, la Administración hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público.
- La sanción dependerá del resultado de la infracción cometida:
 - i. Falta de ingreso de la deuda dentro del plazo establecido: multa del 50% de la cuantía no ingresada.
 - ii. Obtención indebida de una devolución: multa proporcional del 50% de la cantidad devuelta.
 - iii. Solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal: multa del 15% de la cantidad indebidamente solicitada.
 - iv. Determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos: multa del 15% del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas o del 50% si se tratase de partidas a deducir en la cuota o de créditos aparentes.

7. LISTADO DE DEUDORES

- La Administración tributaria podrá publicar periódicamente un listado de contribuyentes morosos de la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan con los siguientes requisitos:
 - i. Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de Euros.
 - ii. Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.
- A estos efectos no se tendrán en cuenta aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas.
- En el ámbito del Estado, la publicidad de las listas únicamente se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración del Estado no habiendo existido delegación alguna de competencias a las Comunidades Autónomas.

- Para la determinación de la concurrencia de los requisitos anteriores se tomará como referencia el 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, cualquier que sea la cantidad pendiente de ingreso a la fecha de dicho acuerdo. La publicación del listado no resultará afectada por las actuaciones, en orden al pago de las deudas y sanciones, realizadas por el deudor tras la citada fecha.
- Contra la propuesta de inclusión en el listado se podrá formular alegaciones en un plazo de 10 días para referirse exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho, o aritméticos en relación con los dos requisitos citados al inicio.
- La publicación del listado se efectuará por medios electrónicos durante el primer semestre de cada año (en 2015 se efectuará únicamente en el segundo semestre), y dejará de ser accesible a los tres meses desde su publicación.
- Paralelamente a esta medida, la Ley Orgánica 10/2015 modifica el régimen de publicidad de los datos contenidos en las sentencias penales para permitir su publicación en el caso de impago de las responsabilidades derivadas de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Su pago paralizará la publicación de los datos.

8. NUEVO TÍTULO VI. ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

- Se suprime la incompatibilidad del procedimiento penal y administrativo habilitando a la Administración (aunque con excepciones) para liquidar y recaudar la deuda tributaria al mismo tiempo que se tramita el procedimiento penal, incluso con anterioridad a la sentencia.
- Dicha liquidación será irrecurrible en vía administrativa y contencioso-administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal.
- En los siguientes casos se pasará el tanto de culpa o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal absteniéndose de practicar liquidación:
 - i. Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el Código Penal.
 - ii. Cuando no pudiera determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
 - iii. Cuando la liquidación pueda perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación.
- La existencia del proceso penal no paralizará la recaudación de la deuda liquidada.

- La inadmisión de la querrela o denuncia determinará la retracción de actuaciones inspectoras al momento anterior al de dictarse la liquidación vinculada al delito.
- Existe la posibilidad de regularizar voluntariamente la situación tributaria, reconociendo y pagando el pago completo de la deuda enervando así las posibles actuaciones penales. Para ello se exige que no se haya iniciado actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de regularización o, si estas no se han producido, antes de que se interponga querrela o denuncia contra el presunto delincuente.
- Se mantiene la imposibilidad de iniciar o continuar un procedimiento sancionador en relación con unos mismos hechos cuando se aprecie posible comisión de delito.
- Se introduce, a este respecto, un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria de la deuda tributaria para quienes hubieran sido causantes o hubieran colaborado activamente en la realización de los actos que dieron lugar a la liquidación tributaria y se encuentren imputados en el proceso penal o hubieran sido condenados como consecuencia de dicho proceso.
- Lo dispuesto en este nuevo Título resulta de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad al 12 de octubre de 2015 en los que, a dicha fecha, no se hubiera producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio fiscal.

9. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES ADUANEROS

- Se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria que afecta a todo los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. Anteriormente, esta responsabilidad subsidiaria se extendía únicamente sobre los agentes y comisionistas de aduanas.

10. FACULTAD DE DICTAR DISPOSICIONES INTERPRETATIVAS O ACLARATORIAS

- Se establece facultad para que el Ministerio de Hacienda o los órganos de la Administración tributaria dicten disposiciones interpretativas o aclaratorias con carácter vinculante de las leyes y demás normas en materia tributaria. Para ello, no será necesaria una conducta previa ante la Dirección General Tributos presentada por algún contribuyente con facultad para ello. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias se tendrán que publicar en el Boletín Oficial correspondiente.

11. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE MEDIO DE PRUEBA PRIVILEGIADO DE LA FACTURA

- Se señala que las facturas no constituyen un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez la Administración cuestione su efectividad, será el obligado tributario quien tenga que aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

12. PRESUNCIÓN EN RELACIÓN CON LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CON PERIODOS DE LIQUIDACIÓN INFERIOR AL AÑO

- Se establece la posibilidad de que la Administración tributaria distribuya linealmente las cuotas anuales cuando no disponga de datos para aplicarlos a los periodos de liquidación concretos y el obligado tributario no justifique que procede un reparto temporal diferente.

13. LIMITACIÓN DE LAS CUOTAS O BASES A COMPENSAR EN CASOS DE COMPROBACIÓN

- En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos (comprobación limitada, inspección, verificación de datos, etc.) únicamente podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendiente de compensación o deducción existentes en el momento de iniciarse el procedimiento.
- Se excluye a estos efectos la posibilidad de modificar las cantidades pendientes presentando declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento.

14. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR CUANDO SE INICIE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA (TPC)

- Se establece como novedad que la solicitud de la TPC suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador, o si este hay se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador.
- Se recuerda, a estos efectos, que la Administración tributaria dispone de tres meses desde la notificación de la liquidación para iniciar el procedimiento sancionador.
- La reforma también contempla aquellos casos en los que la sanción se hubiera impuesto con anterioridad a la TPC y como consecuencia de ésta se dicte una nueva liquidación. En estos casos se prevé la anulación de la primitiva sanción sin necesidad de acudir a un procedimiento de revocación sustituyendo ésta por una nueva sanción que tenga en cuenta la cuantía de la nueva liquidación.

15. POSIBILIDAD DE EXAMINAR LA CONTABILIDAD EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

- Se reconoce expresamente que cuando en el curso de un procedimiento de comprobación limitada el obligado tributario aporte, sin requerimiento de la Administración, la documentación contable que entienda pertinente, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre la documentación contable aportada y la información de la que disponga.
- Se matiza que el examen de la contabilidad aportada no impide para que la Administración tributaria compruebe las operaciones a que la misma se refiere en un ulterior procedimiento de inspección.

16. PARÁMETROS PARA EL CÁLCULO DE LA ESTIMACIÓN INDIRECTA DE LA BASE IMPONIBLE

- Se introducen nuevos parámetros para el cálculo de la estimación indirecta de la base imponible, especificándose que los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:
 - i. De signos, índices y módulos, si el obligado pudo aplicar el método de estimación objetiva.
 - ii. De los datos económicos del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.
 - iii. De los datos procedentes de estudios estadísticos.
 - iv. De los datos de una muestra obtenida sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario.
- Se precisa que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, o solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente.
- En el supuesto de cuotas de IVA soportadas, aun careciendo de facturas, se admite su deducibilidad cuando la Administración pueda apreciar, mediante indicios o datos, la realidad de las cuotas soportadas.
- Por último, se faculta a la Administración para estimar bases y cuotas repartidas linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que se justifique la procedencia de un reparto temporal diferente.

17. ENTIDAD REPRESENTANTE DEL GRUPO FISCAL COMO POSIBLE INFRACTOR

- Se establece como posible sujeto infractor de sanciones a la sociedad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal (sociedad dominante con residencia en España, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante).
- Hasta el momento de la reforma se aludía únicamente como posible infractor a la sociedad dominante del grupo.

18. INFRACCIÓN POR LA PRESENTACIÓN INCORRECTA DE DOCUMENTOS POR MEDIOS DISTINTOS A LOS ELECTRÓNICOS EN SUPUESTOS EN QUE HUBIERA OBLIGACIÓN DE HACERLO POR ESTOS MEDIOS Y NO SE PRODUZCA PERJUICIO ECONÓMICO

- Se amplía el abanico de supuestos en los que esta infracción se entiende cometida haciendo referencia a la presentación (además de los que ya se contenía: autoliquidaciones, declaraciones u documentos relacionados con las obligaciones aduaneras), de “otros documentos con trascendencia tributaria”.
- Esta sanción se reduce a 250 Euros (anteriormente era de 1.500 Euros).

19. INFRACCIÓN POR INCUMPLIR OBLIGACIONES REGISTRALES

- Se tipifica como un nuevo supuesto de infracción tributaria grave el retraso en la llevanza de los libros registros a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación.
- Dicho retraso se sancionará con una multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto de registro, con un mínimo trimestral de 300 Euros y un máximo de 6.000 Euros.

20. AMPLIACIÓN DEL PLAZO PREVISTO PARA LA FINALIZACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

- Se prevé que cuando concurren determinadas circunstancias en el procedimiento sancionador, el plazo para concluir dicho procedimiento (6 meses como regla general) se podrá extender por idéntico lapso temporal (otros 6 meses más).
- En concreto se prevé dicho alargamiento en aquellos casos en los que el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información y luego lo hiciese, o en aquellos otros casos de aplicación del método de estimación indirecta de la base imponible.

21. AMPLIACIÓN DE LAS COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)

- Se amplían las competencias del TEAC, como consecuencia de su labor unificadora, quién unilateralmente podrá promover y adoptar en cualquier momento resoluciones de unificación de criterio cuando existan resoluciones de los Tribunales económicos-administrativos regionales o locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o revistan especial transcendencia.
- La resolución no afectará a la situación jurídica particular generada por las resoluciones previas.

22. AMPLIACIÓN DE LAS COMPETENCIAS DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL (TEAR)

- De igual modo, la labor de unificación de criterio es encomendada a los presidentes de los TEAR quienes, cuando existan resoluciones de alguna Sala descentralizada de estos Tribunales contrarias a las de otras o de especial transcendencia, podrán promover la adopción de una resolución de fijación de criterio.
- Contra las resoluciones adoptadas podrá interponerse recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y, de igual modo, no afectarán a la situación jurídica particular generada por las resoluciones previas.

23. ACUMULACIÓN DE RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

- Se prevé un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto o actuación administrativa.
- Se faculta, por otro lado, a los Tribunales económicos-administrativos para que, de oficio o a instancia de parte, puedan acumular reclamaciones que consideren que deben ser objeto de resolución unitaria que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. Así pues, en principio, se podrán acumular reclamaciones que se refieran a distintos tributos.

24. REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

- Se presume la representación voluntaria en vía económico-administrativa, cuando la representación ya hubiera sido admitida en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado.

25. NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA OBLIGATORIA DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICOS-ADMINISTRATIVOS

- Se establece la notificación electrónica obligatoria para los interesados cuando haya sido obligatoria la interposición de las reclamaciones económicas-administrativas, esto es, cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y las notificaciones (como regla general, las sociedades anónimas y limitadas).

26. COSTAS EN LOS PROCEDIMIENTOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

- A pesar de que el procedimiento económico-administrativo es gratuito, se prevé que cuando la reclamación o el recurso se desestime o inadmita y los Tribunales aprecien temeridad o mala fe podrá exigirse, a la persona a la que le resulte imputable dicha temeridad o mala fe, que sufrague las costas del procedimiento.
- Se exige que el órgano económico-administrativo motive la imposición de costas y se indica que la eficacia de la condena en costas quedará supeditada a que la resolución en cuestión sea confirmada en el hipotético recurso de alzada interpuesto frente a la misma.

27. PLAZO PARA LA INTERPOSICIÓN DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS EN CASOS DE SILENCIO ADMINISTRATIVO

- Se aclara que el plazo de interposición de la reclamación en caso de silencio administrativo se inicia el día siguiente a aquél en que produzca sus efectos.
- Si con posterioridad a la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado. A estos efectos, se le concederá un plazo de un mes para que el reclamante pueda alegar lo que estime oportuno. En los supuestos que alegue en su contra se entenderá impugnada dicha resolución en vía económico-administrativa. De no hacerlo se entenderá su conformidad por satisfacción extraprocesal.

28. PLAZO PARA RECURRIR EN ALZADA O PARA INTERPONER UN RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO EN CASOS DE SILENCIO POR PARTE DE LOS TRIBUNALES

- Se aclara el plazo para recurrir en alzada o para interponer el recurso contencioso-administrativo una reclamación económica administrativa en los supuestos en los que los Tribunales económicos-administrativos no resuelvan en plazo (1 año desde la interposición de la reclamación).
- A estos efectos, se aclara que el reclamante, pasado un año desde la interposición de la reclamación sin que el Tribunal haya resuelto, puede o bien esperar a la resolución expresa de su reclamación o bien recurrir en cualquier momento en que lo desee.

29. SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN CON MOTIVO DE LA INTERPOSICIÓN DE UN RECURSO DE ALZADA

- Se faculta a los directores generales del Ministerio o de Departamento de la AEAT para que, junto a la interposición de un recurso de alzada, soliciten al TEAC la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada. Para ello se deberán apreciar indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente fuera exigible, pudiera verse frustrado o gravemente dificultado.
- Dicha suspensión impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido.

30. RECURSO DE ANULACIÓN CONTRA RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

- Se introducen tres novedades entorno a este recurso:
 - i. La interposición de este recurso supone la suspensión del plazo para la interposición del recurso ordinario de alzada, que en su caso, procediese contra la resolución impugnada.
 - ii. La imposibilidad de interponer recurso de anulación contra la propia resolución de este recurso, ni tampoco contra la resolución del recurso extraordinario de revisión.
 - iii. Si la resolución del recurso de anulación fuese desestimatoria, el recurso posterior servirá para impugnar tanto dicha resolución como la dictada con anterioridad, pudiendo plantearse en ese nuevo recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del propio recurso de anulación, como cualquier otra relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

31. RECURSO CONTRA LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

- Se establece expresamente que los actos resultantes de la ejecución de una resolución económica administrativa no forman parte del procedimiento en que tuviese su origen el acto objeto de impugnación, salvo que se prevea en dicha resolución la retroacción de actuaciones.
- Paralelamente a ello se crea un recurso contra la ejecución con las siguientes las características más relevantes:
 - i. El órgano competente para resolver el recurso es el Tribunal que hubiese dictado la resolución.
 - ii. No cabe recurso de reposición previo al recurso contra la ejecución.
 - iii. El plazo para su interposición es de un mes.
 - iv. Se prevé la imposibilidad de conseguir la suspensión de la ejecución de los actos ejecutivos recurridos cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución que se ejecuta.
 - v. La inadmisibilidad del recurso contra la ejecución se declarará:
 - En aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta.
 - Sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación.
 - Cuando concurren los supuestos generales de inadmisibilidad.

32. SIMPLIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ABREVIADO

- Tras la reforma, solo cuando la cuantía del procedimiento económico-administrativo sea inferior a la establecida reglamentariamente, el procedimiento deberá tramitarse por el cauce abreviado.
- Se suprimen, por tanto, los otros supuestos regulados por la LGT/2003 en los que necesariamente la tramitación del procedimiento era la abreviada (inconstitucionalidad, defecto de notificación, alegación exclusiva de cuestiones relacionadas con la comprobación de valores, etc.).
- Se establece expresamente, que si el reclamante precisase del expediente, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación.

33. PLAZO DE RESOLUCIÓN DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

- Se rebaja de seis a tres el plazo para la resolución de estos recursos.

34. PLAZO PARA LA RESOLUCIÓN DEL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

- Se reduce a seis meses el plazo de resolución de estos recursos (anteriormente era de 12 meses)

35. SUPRESIÓN DE LA VISTA ORAL ANTE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

- Se suprime la posibilidad de celebrar vista oral ante los Tribunales económico-administrativos.

36. FACULTAD DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS PARA LA PRESENTACIÓN DE CUESTIONES PREJUDICIALES

- Se alude a la facultad de los Tribunales económico-administrativos de presentar cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- Cuando se plantee una cuestión prejudicial procederá la suspensión del curso de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión planteada.

37. NUEVO TÍTULO VII REGULADOR DEL PROCEDIMIENTO PARA LA RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO

- Se regula los procedimientos a seguir para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado, diferenciando el procedimiento de recuperación en función de que implique o no la regularización de una obligación tributaria.
- Se hace referencia a las reglas de prescripción aplicables en esta materia (10 años), adecuando las mismas a la normativa europea.
- El procedimiento tendrá un plazo de 6 meses de duración, y el incumplimiento de dicho plazo no supondrá la caducidad del mismo. Cuando la decisión de recuperación no implique la regularización de una obligación tributaria, el plazo del procedimiento se reducirá a 4 meses.
- La terminación del procedimiento de recuperación cuando se regularice elementos de la obligación tributaria puede ser (i) mediante resolución expresa donde se incluyan precisamente los elementos de la obligación tributaria afectados junto a la liquidación provisional o (ii) con el inicio de un procedimiento inspector.



Summa 4 Asesores Legales y Tributarios S.L.

Calle Velázquez 51, 4º Izqda.

28001 Madrid