

Las claves de la Reforma de la Ley General Tributaria (Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE de 22 de septiembre)<sup>1</sup>

## 1 PUBLICACIÓN DE LISTADOS DE DEUDORES Y DE CONDENADOS POR DELITO FISCAL

Se establecen dos excepciones al carácter reservados de los datos con trascendencia tributaria obtenidos por la Administración tributaria. Una es la posibilidad de dar publicidad a los datos cuando ésta se derive de la normativa de la Unión Europea y la otra es posibilidad de dar publicidad a situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias.

Así, por motivos de interés general, y para luchar contra el fraude fiscal, se autoriza la publicación de listados de obligados tributarios con deudas y sanciones pendientes superiores a un millón de euros, que no hubieran sido pagadas en el plazo de ingreso voluntario, salvo que se encuentren aplazadas o suspendidas.

La información que se incluirá en los listados será la identificación de los deudores y el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago que se hayan tenido en cuenta.

En conexión con esta medida, se ha publicado la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.

## 2 AMPLIACIÓN DE POTESTADES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

La prescripción del derecho a liquidar no afecta ni trasciende al derecho a comprobar e investigar.

---

<sup>1</sup> Redacción inicial de Leynfor.

Se reconoce de modo explícito que las facultades de calificación atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en períodos tributarios respecto de los que se hubiera producido la prescripción del derecho a liquidar han de surtir efectos fiscales en ejercicios o períodos en los que dicha prescripción no se ha producido.

Para ello, se introduce un nuevo artículo en la Ley General Tributaria (artículo 66 bis), sobre el derecho a comprobar e investigar, que no se ve afectado por la prescripción a los cuatro años del derecho a determinar la deuda, exigir el pago y solicitar u obtener devoluciones. Este derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de la procedencia o de la cuantía de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensar o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicar, prescribe a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de declaración del ejercicio en que se generaron.

### 3 LIQUIDACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON EL DELITO FISCAL

Se aprueba el procedimiento para liquidar administrativamente deudas tributarias aun cuando se aprecien indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública.

Así, la regla general será la práctica de la liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias, sin perjuicio de que se opte por la paralización de las actuaciones sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional en los siguientes supuestos:

- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.
- Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

## 4 REFORZAMIENTO DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA

Se mejora la regulación del método de estimación indirecta de las bases imponibles, especificando legalmente el origen de los datos a utilizar, que pueden proceder de los signos, índices y módulos, si el obligado pudo haber aplicado el método de estimación objetiva, de los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario, de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, estadísticos o de un muestra efectuada por la Inspección.

Se aclara también su plena aplicabilidad, tanto para la determinación de ingresos (ventas), como de los gastos (compras), dependiendo de qué datos que figuren en la contabilidad o en los registros fiscales se consideren suficientemente acreditados.

En el caso del IVA se establecen que pueden estimarse no sólo las bases y cuotas devengadas sino también las cuotas soportadas y deducibles, que deberán ser tenidas en cuenta siempre y cuando la Administración obtenga datos o indicios que demuestren que el obligado tributario ha soportado efectivamente el impuesto correspondiente.

## 5 NUEVA INFRACCIÓN TRIBUTARIA: CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Se introduce en la Ley General Tributaria una nueva infracción tributaria grave con el fin de profundizar en la lucha contra los comportamientos más sofisticados de fraude fiscal o estructuras artificiosas, dirigidas únicamente a obtener ahorros fiscales abusando de lo dispuesto por las normas tributarias.

Así, es sancionable la obtención de un ahorro fiscal mediante actos que ya han sido declarados por la Administración como de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y en los que haya resultado acreditada alguna de las siguientes situaciones:

- Falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

- Obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- Solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- Determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

La sanción consistirá en :

- Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada en el supuesto de falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto de obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- Multa pecuniaria proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto de solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- Multa pecuniaria proporcional del 15% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto de la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros solicitada en el supuesto de solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.

## 6 INCREMENTO DE LOS PLAZOS DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Se establece una nueva regulación de los plazos para el procedimiento de inspección.

Así, se simplifica el cómputo del plazo, ampliando el actual de doce meses, prorrogable por otros doce, que pasa a ser de dieciocho meses, con carácter general, y de veintisiete cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

- Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

A su vez se limitan las causas de suspensión del cómputo y se eliminan las dilaciones no imputables a la Administración que, en la práctica, extendían el plazo preexistente, provocando graves disfunciones y aumento de litigiosidad.

## 7 RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Se aprueban medidas para agilizar la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos y reducir la litigiosidad, promoviendo la utilización de medios electrónicos en todas las fases del procedimiento y mejorando la regulación de los procedimientos.

Así:

- Se atribuye al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España.
- Se potencia el sistema de unificación de doctrina al atribuirse al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas.
- En materia de acumulación, se simplifican las reglas de acumulación obligatoria y se introduce la acumulación facultativa.
- Se establece una presunción de representación voluntaria a favor de quienes la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado.
- Se introduce la notificación electrónica para las reclamaciones que se interpongan obligatoriamente por esta vía.
- Se suprime la regla especial de cómputo de plazo para recurrir en caso de silencio, de acuerdo con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y doctrina del TEAC. Si posteriormente a la interposición de la reclamación económico-administrativa se dicta resolución expresa, se notificará concediéndose plazo de alegaciones ante los Tribunales Económico-Administrativos, teniéndola por impugnada, sin perjuicio de que la

satisfacción extraprocesal haya de ser declarada por el órgano económico-administrativo que estuviera conociendo del asunto.

- Se incorpora la referencia al expediente electrónico, la obligatoriedad de la interposición electrónica en caso de que el acto impugnado fuera de notificación obligatoria por esta vía y se aboga por la utilización de manera extensiva de dichos medios electrónicos.

- Se determina de forma expresa en norma con rango de ley el plazo del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo en los supuestos en los que se resuelva por razones sustantivas o de fondo.

- Se reconoce expresamente la eficacia de las resoluciones que se dicten ante la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos.

- Se establece la posibilidad de suspensión de la resolución económico-administrativa en caso de presentación de recursos de alzada ordinarios por los Directores Generales, dándose determinadas circunstancias.

- Se introducen mejoras en materia de recurso de anulación.

- Se crea un nuevo recurso, el de ejecución, llamado hasta ahora incidente de ejecución, contra actos dictados como consecuencia de una resolución estimatoria del Tribunal, clarificando el ámbito de aplicación objetivo, simplificando el procedimiento y estableciendo el carácter urgente en su tramitación.

- Se reduce a seis meses el plazo de resolución del recurso extraordinario de revisión.

- Se sustituye el procedimiento ante los órganos unipersonales por el procedimiento abreviado para las reclamaciones de menor cuantía en el que el tribunal puede actuar de forma unipersonal.

- Se reconoce la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, estableciéndose normas de procedimiento reguladoras y se determina que la interposición de tales cuestiones prejudiciales suspende que procedimiento económico-administrativo así como el cómputo del plazo de prescripción.

## 8

## PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

En este tipo de procedimiento la Administración tributaria puede realizar únicamente determinadas actuaciones. Una de ellas es el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas

o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

Pues bien, es este supuesto donde se introduce una modificación importante, al permitirse que los contribuyentes, voluntariamente y sin requerimiento previo, puedan aportar la documentación contable que entiendan pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones.

La Administración podrá examinar dicha documentación para la simple constatación de la coincidencia entre lo que figura en la documentación contable y la información de que disponga, sin que este examen impida o limite la posterior comprobación de las operaciones a las que se refiere dicha documentación en un procedimiento de inspección.

## 9 PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Se suspende el plazo para iniciar o terminar el procedimiento sancionador cuando se solicite tasación pericial contradictoria, dado que la regulación actual podría derivar en la imposibilidad de imponer una sanción cuando se promoviera dicha tasación contra la liquidación. De este modo, tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, y una vez notificada la liquidación que proceda, se iniciará el plazo de cómputo, o si el procedimiento ya estuviera iniciado, se reanudará el cómputo del plazo restante para su terminación.

Si la sanción hubiera sido impuesta ya en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria, y como consecuencia de ésta, se dicta una nueva liquidación, se puede adaptar la sanción a la liquidación resultante tras la tasación, sin que para ello sea necesario acudir a un procedimiento de revocación, procediéndose a la anulación de la sanción y a la imposición de otra nueva teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

Se reduce de 1500 a 250 euros la sanción prevista para la presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos de declaraciones o autoliquidaciones cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Se tipifica como nueva infracción el retraso en la obligación de llevanza de los Libros Registro a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación, que se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5% del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros. Sin embargo, su entrada en vigor no se produce hasta el 1 de enero de 2017.

## 10 OTRAS MATERIAS

Se aprovecha la reforma para establecer un procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado declaradas ilegales o incompatibles con otras previas que afecten al ámbito tributario.

Así, se introduce un nuevo título (Título VII. Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario), regulador de los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de la Comisión Europea exigiendo su recuperación.

Al actuar el estado como ejecutor de la decisión impuesta por la Comisión Europea, debe ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia, con las siguientes peculiaridades:

- No cabe aplazamiento o fraccionamiento del pago de la liquidación en que se concrete la recuperación.
- No resultan aplicables los plazos de prescripción internos sino los comunitarios de diez años, los cuales se interrumpen, además de por los motivos habituales, por cualquier actuación de la Comisión relacionada con la ayuda de Estado en cuestión y durante el tiempo en que la decisión de recuperación está siendo objeto de un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- Los intereses de demora aplicables se rigen por la normativa de la Unión Europea.

Se prevén dos supuestos, en función de si la recuperación implica o no, adicionalmente, la regularización de una obligación tributaria. No obstante, también se pueden ejecutar las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección ordinario cuando al obligado tributario se le comprueben también otras obligaciones u otros elementos de la obligación distintos de los que constituyen el objeto de la decisión de recuperación.

Se recoge de manera explícita la facultad de los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la

elaboración de disposiciones en el orden tributario, para dictar disposiciones interpretativas con carácter vinculante en la aplicación de los tributos.

Se señala expresamente la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una declaración complementaria, dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida.

Por otra parte, se precisa cuál es el valor probatorio de las facturas, en el sentido establecido en la doctrina del TEAC, negando que las facturas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones, de manera que cuando la Administración cuestione fundadamente su efectividad corresponderá al obligado tributario aportar pruebas de dicha realidad.

Se introduce una modificación en el ámbito de las obligaciones tributarias formales, especificando la posibilidad de que a través de una norma reglamentaria se regule la obligación de llevanza e los mismos a través de medios telemáticos. Sin embargo, su entrada en vigor no se produce hasta el 1 de enero de 2017.

Se establece que, tanto en el caso de personas físicas como de entidades, la publicación en el BOE de la revocación del Número de Identificación Fiscal determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal. Además, las entidades de crédito no realizarán cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los titulares de dichos números revocados, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne uno nuevo. Asimismo, cuando la revocación se refiera a una entidad, la publicación de la revocación determinará que en el registro público en que esté inscrita, se haga constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que le afecte, salvo que se rehabilite dicho número o se asigne uno nuevo. Ello no impedirá a la Administración Tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes, si bien, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un NIF revocado queda condicionada a su rehabilitación o bien a la obtención de un nuevo número.

# 11 ENTREDA EN VIGOR

La entrada en vigor se producirá el día 12 de octubre de 2015. No obstante, las modificaciones referidas a la determinación de los casos en que la aportación o llevanza de libros registro se deba efectuar de forma telemática y la infracción por el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede Electrónica de la AEAT entrarán en vigor el 1 de enero de 2017 y determinadas modificaciones introducidas en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en materia de infracciones y sanciones entrarán en vigor el 22 de diciembre de 2015.

Enrique Monasterio Amigo