

ANÁLISIS CON CASOS PRÁCTICOS DE LAS PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA LGT POR LA LEY 34/2015 (I)

José Rivaya Fernández-Santa Eulalia

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El presente artículo tiene por objeto analizar, a través del método del caso práctico, las principales modificaciones introducidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de aquella. Así, en una primera entrega se abordarán modificaciones como la relativa a la sancionabilidad de determinadas conductas infractoras puestas de manifiesto tras la declaración del conflicto en la aplicación de la norma; la cuestión de la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a comprobar e investigar (que se extiende a la potestad para calificar actos o negocios jurídicos); el nuevo régimen de las obligaciones tributarias conexas; nuevas normas en materia de presunciones o notificaciones electrónicas; la improcedente rectificación, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias, de las bases imponibles negativas (o las deducciones) compensadas (o aplicadas) en las autoliquidaciones previamente presentadas por el propio obligado tributario cuando este está siendo objeto de una comprobación que puede dar lugar a un incremento de la base (o de la cuota) declarada que el obligado tributario pretende neutralizar con las bases imponibles negativas (o deducciones en cuota) liberadas como consecuencia, precisamente, de la presentación de dichas autoliquidaciones complementarias; los efectos que la solicitud de una tasación pericial contradictoria produce en relación con el plazo de duración del procedimiento sancionador; o la posibilidad de analizar la contabilidad mercantil en el ámbito de un procedimiento de comprobación limitada.

En una segunda entrega se analizarán las principales modificaciones que han afectado al procedimiento de inspección, así como las novedades que presenta la tramitación de dicho procedimiento cuando en el curso del mismo se detecta la existencia de conductas que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública.

Palabras claves: reforma parcial de la LGT, Ley 34/2015 y casos prácticos.

Sumario

1. Modificación del apartado 3 del artículo 15 (conflicto en la aplicación de la norma), nuevo artículo 206 bis de la LGT y disposición transitoria única de la Ley 34/2015
2. Nuevo artículo 66 bis y nueva redacción del artículo 115 de la LGT
3. Nueva redacción del artículo 66.9 de la LGT (obligaciones tributarias conexas)
4. Nueva redacción del artículo 104.2 de la LGT
5. Nuevo apartado 5 del artículo 118 de la LGT (presunciones en materia tributaria)
6. Nuevo apartado 4 del artículo 119 de la LGT
7. Nueva redacción del artículo 135.1 de la LGT y de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT
8. Nueva redacción del artículo 136.2 de la LGT

1. MODIFICACIÓN DEL APARTADO 3 DEL ARTÍCULO 15 (CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA), NUEVO ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT Y DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA DE LA LEY 34/2015 (según la cual, la nueva redacción del art. 15.3 resultará de aplicación a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después del 12 de octubre de 2015)

Artículo 15.3 de la LGT:

«En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora».

Artículo 206 bis de la LGT:

«1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación o acreditación impropia 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.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1 a).

b) Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1 b).

c) Multa pecuniaria proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1 c).

d) Multa pecuniaria proporcional del 15% del importe 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 del apartado 1 d).

5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta ley.

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta ley».

Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT:

«La nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

EJEMPLO 1

En el curso de un procedimiento de inspección seguido por los servicios de Inspección de una comunidad autónoma acerca de doña Juana se comprueba que a través de dos contratos, uno de donación de 80.000 euros, y otro de compraventa de vivienda por un precio

.../...

.../...

de 150.000 euros, un 50 % adquirido con carácter ganancial por la donataria en el primer contrato y su cónyuge y el otro 50 % adquirido con carácter privativo por la citada donataria, se consigue el mismo efecto jurídico económico que con un contrato de donación del 50 % de la vivienda. En lo relativo al ahorro fiscal se consigue efecto doble, ya que, por un lado, la donación del dinero está exenta y, por otro, la donación de parte de un inmueble no lo está, por lo que, a través del doble negocio de donación y compraventa, la donación no tributa por donaciones y la compraventa de la vivienda queda sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), en vez de la escala progresiva que hubiese procedido aplicar por la donación del inmueble.

En efecto, se concluye por la Inspección que a través de la doble operación (donación y compraventa) no se consigue ningún efecto jurídico o económico distinto al que se conseguiría con la donación de la parte del inmueble (en un 50 % de su titularidad) a la donataria. Al contrario, se ha seguido un procedimiento que supone que, al concluir el mismo, se ha transmitido el 50 % de la titularidad de la vivienda a la hija de los donantes, transmisión que se podía haber llevado a efecto de una forma directa, mediante la donación, y no introduciendo a lo largo del procedimiento una donación de dinero cuyo importe ha retornado al patrimonio de los donantes. No puede decirse que los dos actos o negocios jurídicos realizados para conseguir el efecto descrito, la transmisión del 50 % de la titularidad de la vivienda a la hija de los donantes, sean los usuales o propios para tal fin, pues el ordenamiento jurídico contempla para ello el instituto de la donación, que es el procedimiento propio y usual.

De lo expuesto, resulta que las dos operaciones utilizadas, donación y compraventa en los términos expuestos, son claramente artificiosas y no tienen otra finalidad que la de producir un ahorro fiscal con respecto a la tributación que hubiera correspondido a la donación de parte del inmueble.

Las citadas conclusiones se basan en el hecho de que la normativa automática de aplicación contempla el uso de deducciones, empleables en el ejercicio objeto de comprobación, para la donación de dinero para adquisición de la vivienda habitual o para la donación de la vivienda en su integridad, pero no cuando se trata de parte de la misma. Por tal motivo, considera el Inspector actuario encargado de la instructor del procedimiento que procedería la declaración de conflicto en la aplicación de la norma.

Se pide:

- a) ¿Cómo debe proceder el inspector actuario a la vista de las conclusiones a las que ha llegado según las pruebas recabadas en el curso del procedimiento? ¿Qué órgano es el competente para declarar el conflicto en la aplicación de la norma?
- b) ¿Qué efecto produce en la tramitación del procedimiento la petición de informe a la comisión consultiva?

.../...

.../...

- c) ¿Puede continuar el procedimiento respecto de los elementos de la obligación tributaria no afectados por la posible declaración de conflicto?
- d) ¿En qué consiste la regularización inspectora? ¿Puede imponerse sanción alguna por la declaración de conflicto?

Solución

a) A esta primera cuestión procede contestar que la competencia para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se atribuye genéricamente a la Administración tributaria. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 15.2 de la LGT que establece que:

«Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley».

Por lo tanto, y aun cuando la competencia para declarar el conflicto en la aplicación de la norma le corresponda a la Administración tributaria, su ejercicio se encuentra condicionado a que por la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la LGT se emita previo informe favorable declarando su existencia. El informe de la comisión tiene carácter preceptivo y, además, vincula a la Administración, de forma que esta no podrá declarar el conflicto si la comisión no considera que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT y así lo haga constar en el informe.

A la comisión consultiva se refiere el artículo 159.1 de la LGT, al señalar que en los términos establecidos reglamentariamente estará formada por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (esto es, la Dirección General de Tributos), actuando uno de ellos como presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. En relación con la composición de la comisión consultiva el artículo 194.4 del Real Decreto 1065/2007 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 (RGAT) dispone que:

«4. En el ámbito de competencias del Estado, la comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano».

.../...

.../...

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

- a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.
- b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.
- c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente».

Pues bien, tras la emisión del informe por la comisión consultiva, caso de ser este favorable a la existencia del conflicto en la aplicación de la norma, este se remite al órgano competente para liquidar (el que determine la normativa autonómica –o estatal– por la que se regule la competencia de los órganos inspectores), que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento inspector. Tras completar todas las fases del procedimiento inspector y, una vez concluidas las actuaciones inspectoras, se pondrá de manifiesto el expediente y el obligado tributario podrá formular aquellas alegaciones que estime convenientes en defensa de su derecho así como aportar la documentación adicional que estime pertinente. En el acta en la que se formule la propuesta de regularización y de liquidación (véase art. 153 de la LGT en relación con el contenido de las actas), el inspector actuante que haya tramitado el procedimiento inspector procederá a elevar al órgano competente para liquidar la propuesta para la declaración de conflicto.

Lo cierto, sin embargo, es que llegados a este punto, poco margen a la discrecionalidad le queda al órgano competente para liquidar pues si la comisión consultiva ha estimado la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT, el acuerdo de liquidación con el que se ponga fin al procedimiento procederá a declarar la existencia del conflicto y a exigir el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y liquidándose los correspondientes intereses de demora. Por el contrario, si la comisión consultiva no aprecia la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, el órgano competente para liquidar no podrá hacerlo motu proprio. La única opción que le quedará será la de regularizar la situación del contribuyente aplicando otras cláusulas generales antiabuso como la simulación o la calificación.

En definitiva, debe distinguirse entre el órgano competente para emitir el informe por el que se aprecia la concurrencia de las circunstancias determinantes del conflicto (y a que se vincula la posibilidad de declararlo) y órgano competente para declararlo (y para, en consecuencia, proceder a regularizar la situación tributaria del obligado tributario mediante

.../...

.../...

la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios y eliminando las ventajas fiscales obtenidas). En el primer caso, el órgano competente será la comisión consultiva y en el segundo, el órgano competente para liquidar (en el ámbito de las competencias de la Administración General del Estado dicha competencia la tiene atribuida el inspector jefe, de acuerdo con el apartado quinto de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria y en el ámbito de las comunidades autónomas habrá que estar a la normativa de atribución de competencias aprobada por cada una de ellas).

b) Con respecto a la segunda cuestión, la nueva redacción del artículo 150 de la LGT atribuye a la petición del informe a la comisión consultiva un efecto suspensivo del procedimiento inspector. En efecto, de acuerdo con la configuración del nuevo procedimiento inspector (que se abordará en la segunda parte del presente trabajo), esta circunstancia se configura como un supuesto de suspensión del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento. Se advertirá de que anteriormente hemos hablado del efecto suspensivo del procedimiento y que ahora lo hacemos respecto del plazo máximo de duración del procedimiento. Lo cierto es que ambos efectos, siendo distintos, son provocados por la remisión del expediente a la comisión consultiva.

En relación con la primera de las consecuencias que provoca la remisión del expediente a la comisión consultiva, debe advertirse de su novedad con respecto a la regulación anterior. Y es que, efectivamente, la suspensión durará mientras no se reciba en el registro de la Administración tributaria que lo haya solicitado el informe de la comisión, momento en el que cesará la causa de suspensión. Pero, como decíamos, esta causa de suspensión (al igual que el resto de las que contempla la nueva redacción del art. 150.3 de la LGT) sí produce un efecto novedoso en lo que se refiere a la tramitación del procedimiento: la paralización de las actuaciones de la inspección en relación con el procedimiento suspendido. Es decir, que no solo se produce la paralización del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento (tal y como veremos a continuación) sino que, además, se produce la paralización ex lege de las actuaciones inspectoras. Ello no impedirá, sin embargo, que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas.

Además, en la medida en que la causa de suspensión se refiera tan solo a alguno de los elementos de la obligación tributaria o a algún periodo de los incluidos en el objeto de la comprobación, las actuaciones inspectoras podrán seguir con respecto al resto, manteniéndose la paralización en relación con el elemento de la obligación tributaria o periodo afectados por la causa de suspensión (el afectado por el conflicto en la aplicación de la norma). De ser así, a los solos efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento se producirá su desagregación, de forma que, por un lado, tendremos la parte del procedimiento afectado por la causa de suspensión, cuyo plazo máximo se encontrará suspendido y el resto, respecto del que continuará la tramitación ordinaria del mismo,

.../...

.../...

tanto en lo que se refiere al cómputo del plazo como en lo que se refiere a la posibilidad de continuar actuando.

En el ejemplo propuesto, no se da esta circunstancia por cuanto la obligación tributaria en su conjunto se encuentra afectada por la declaración de conflicto, lo que provocará que no haya desagregación y que, en consecuencia, la Inspección no pueda realizar actuación alguna de comprobación e investigación mientras la comisión consultiva no haya emitido su informe.

Con respecto al segundo de los efectos –la suspensión del plazo máximo de duración del procedimiento–, este recuerda a la causa de interrupción justificada del procedimiento inspector que, en relación con esta misma circunstancia, se recogía en el artículo 159 de la LGT y en los artículos 103 y 195 del RGAT. En efecto, al igual que ocurría con las causas de interrupción justificada del procedimiento inspector (ahora desaparecidas aunque vigentes para los procedimientos de gestión tributaria), el periodo durante el cual el procedimiento se encuentre suspendido no se computará a efectos del plazo máximo de duración de aquel.

Además, y en la medida en que el procedimiento se haya desagregado por afectar la causa de suspensión a alguno de los elementos de la obligación tributaria o a alguno de los periodos comprobados, la suspensión afectará tan solo a este pero no al resto, tal y como ya hemos expuesto.

c) Esta tercera cuestión ya la hemos, de alguna forma, contestado en la letra anterior. En efecto, ya hemos advertido de las consecuencias que, de acuerdo con la nueva regulación del procedimiento inspector, produce la concurrencia de alguna de las causas de suspensión del procedimiento y que afectan tanto a la posibilidad de continuar el procedimiento como a la duración del mismo. Y hemos advertido también que, de concurrir elementos de la obligación tributaria o periodos comprobados afectados por la causa de suspensión con otros que no lo estén, se produce lo que la LGT ha venido en denominar como la desagregación del procedimiento. Por lo tanto, en la medida en que, tal y como se pregunta, existan elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación no afectados por la causa de suspensión en cuanto concurren con otras que sí lo estén, las actuaciones inspectoras no solo pueden continuar sino que deberían hacerlo, ya que si no lo hacen, dado que el plazo de duración del procedimiento se habrá desagregado, el cómputo del plazo de duración del procedimiento continuará corriendo respecto de aquellas por lo que se correría el riesgo de incumplir el plazo máximo en relación con aquellos.

d) La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, modifica el artículo 15.3 de la LGT al introducir la posibilidad de que se impongan sanciones a los obligados tributarios cuya situación tributaria sea regularizada por la Inspección mediante la declaración del conflicto en la aplicación de la norma. La novedad introducida en el artículo 15 de la LGT consiste en suprimir el último inciso del apartado 3 que, tras afirmar que «el tributo se exigirá aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora», concluía disponiendo «sin que proceda la imposición de sancio-

.../...

.../...

nes». Pues bien, al suprimirse este inciso se abre la puerta a que la regularización inspectora pueda comportar el inicio de un procedimiento sancionador en materia tributaria que concluya con la imposición de la correspondiente sanción. En definitiva, la novedad sustancial que en esta materia introduce la reforma en la LGT consiste en ofrecer la posibilidad de sancionar aquellas conductas infractoras que se pusieran de manifiesto como consecuencia de la declaración del conflicto, lo que, hasta ahora, se encontraba absolutamente prohibido por la norma.

La nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 de la LGT debe ponerse en relación con el nuevo artículo 206 bis de la LGT (que se incorpora al texto de la LGT por la Ley 34/2015). En dicho artículo se tipifica la conducta consistente en «dejar de ingresar la deuda tributaria que hubiera resultado de la correcta autoliquidación del tributo y en ausencia de conflicto». El nuevo artículo define la conducta típica en los siguientes términos:

«Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley (...).

Además, la sola declaración del conflicto en la aplicación de la norma no determina que pueda entenderse cometida la infracción tributaria pues, según se dispone en el apartado 2, para ello se requiere la concurrencia de una circunstancia cualificada:

«El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria **exclusivamente** cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y **este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes** del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley».

Es decir, que para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria debe haberse hecho público un informe de la comisión consultiva en el que, para idéntico supuesto de hecho, se haya declarado el conflicto en la aplicación de la norma. Además, el informe que haya confirmado la existencia del conflicto en la aplicación de la norma debe haberse hecho público (en la forma que reglamentariamente se establezca) con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la correspondiente autoliquidación.

A estos efectos, cabe entender, como se acaba de indicar, que el criterio administrativo es el establecido por la comisión consultiva encargada de dictaminar acerca de la existencia o no del conflicto.

.../...

.../...

Por último, la infracción tributaria se califica, en todo caso, como grave, por lo que, a diferencia de lo que ocurre con otros tipos infractores (arts. 191, 192 o 193 de la LGT), no resultará necesario proceder a su calificación mediante la aplicación de alguno de los criterios de calificación previstos en el artículo 184 de la LGT (ocultación o medios fraudulentos). De esta forma, la sanción a imponer consistirá (siempre) en una multa proporcional (del 50 %) sobre la cantidad dejada de ingresar, la devolución indebidamente obtenida o las partidas declaradas improcedentemente a compensar como consecuencia de la declaración del conflicto.

En lo que se refiere a la entrada en vigor de la modificación, la disposición transitoria única de la Ley 34/2015 dispone en su apartado primero que:

«La nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

El artículo 206 bis de la LGT, por su parte, entró en vigor el 12 de octubre de 2015, resultando por tanto de aplicación a las infracciones tributarias que puedan cometerse a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley. No obstante, dado que el tipo infractor no se encuentra completamente definido al remitirse el apartado segundo a lo que por una disposición reglamentaria se establezca respecto de la forma en que debe darse publicidad al criterio administrativo determinante la comisión de la infracción, no será hasta que esta cuestión se regule y comiencen a publicarse los informes de la comisión de conflicto que la Administración tributaria pueda considerar cometida esta infracción.

2. NUEVO ARTÍCULO 66 BIS Y NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 115 DE LA LGT

Artículo 66 bis de la LGT:

«1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

EJEMPLO 2

La sociedad B, SL celebró en el año 2005 con la sociedad C, SL un contrato de prestación de servicios en virtud del cual se le han generado cuantiosos gastos que le han permitido reducir en un elevado importe su base imponible del Impuesto sobre Sociedades y la cuota a ingresar por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En definitiva, el contrato le ha permitido reducir significativamente las deudas tributarias a ingresar, que han sido muy inferiores a las que deberían haberse ingresado.

En el curso de un procedimiento iniciado el 13 de octubre de 2015 en relación con el Impuesto sobre Sociedades y el IVA no prescritos se comprueba que aquel contrato se simuló con el objeto de obtener la ventaja fiscal ya descrita. Como consecuencia de ello la Inspección declara la simulación del contrato y procede a rectificar los gastos y las cuotas de IVA indebidamente deducidas.

El acta se firma en disconformidad, y en el escrito de alegaciones presentado ante el órgano competente para liquidar se alega la prescripción del derecho de la Administración para

.../...

.../...

comprobar el periodo impositivo de 2005, año en el que se celebró el contrato. Asimismo, el obligado tributario considera que como consecuencia, precisamente de la prescripción, la Inspección no puede entrar a calificar los negocios jurídicos que habría celebrado en un periodo impositivo respecto del que se habría ganado la prescripción.

Se pide:

¿Cómo resolvería Vd. las alegaciones formuladas por el obligado tributario?

Solución

Para la solución del ejemplo resultan de aplicación los artículos 66 bis recientemente incorporado a la LGT por la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT (esta constituye una de las principales y más relevantes novedades de las incorporadas en el articulado de la LGT), y 115 de la LGT. Sin embargo, más que una novedad constituye la elevación a rango legal de la que venía constituyendo la doctrina jurisprudencial consolidada. Así se encarga de recordarlo el preámbulo de la Ley 34/2015 cuando señala que:

«La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

La ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que solo tendrá las limitaciones recogidas en la ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido. [Tal reconocimiento se recoge en el artículo 115.2 en su nueva redacción].

.../...

.../...

Con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales citados más arriba, así como el correcto ejercicio de otros derechos, como por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar».

En definitiva, en el nuevo artículo, que lleva por título «Derecho a comprobar e investigar» se recoge la regla que se ha venido a denominar como de la imprescriptibilidad de la facultad de la Administración de comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, facultad que se le reconocía a la Administración en el artículo 115 de la LGT (artículo que también ha sido modificado). Y es que este último artículo no establecía referencia temporal alguna para el ejercicio de tal facultad, lo que venía siendo interpretado por la Administración tributaria y por los tribunales (aunque no unánimemente) como la constatación de que su ejercicio no estaba sujeto a límite temporal alguno.

En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 5 de febrero de 2015 [recurso de casación número 4075/2013 (NFJ057615)], que corrige el criterio seguido en la Sentencia de la misma Sala de 4 de julio de 2014 [recurso de casación número 581/2013 (NFJ054784)] declara lo siguiente:

«La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009

.../...

.../...

F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", prescrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio».

Esta doctrina se reitera en la posterior Sentencia de 26 de febrero de 2015 [recurso de casación número 4072/2013 (NFJ058191)], advirtiéndose en esta última de que tal doctrina había sido recogida en otras sentencias como la de 14 de septiembre de 2011 [recurso de casación número 402/2008 (NFJ045475)], en la que se declaró:

«El problema planteado es que si producida la prescripción del ejercicio 1995, dicha Administración puede o no ejercer funciones de investigación o comprobación sobre hechos económicos acaecidos en ese ejercicio, aunque ello solo sea para determinar hechos imposables que se producen en ejercicios posteriores y no prescritos.

El recurso debe estimarse, pues la doctrina correcta es la sentada en la sentencia de contraste en la que se afirma que «no solamente las deudas tributarias se presumen autónomas (como señala el art. 62.1 de la Ley General Tributaria), sino que en el presente caso, estamos en presencia de ejercicios impositivos diferentes cada uno de los cuales tiene su propio devengo, su específico hecho imponible, base y cuota tributaria, y en definitiva, su propia regulación normativa que puede, incluso diferir de un ejercicio impositivo a otro».

También se aplica la doctrina anterior en la Sentencia –también de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo– de 23 de marzo de 2015 [recurso número 682/2014 (NFJ057861)].

No solo los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo venían reconociéndole a la Administración tributaria la posibilidad de ejercer esta facultad respecto de cualquier acto, hecho o negocio jurídico, con independencia del momento en el que aquellos se hubieran celebrado, en la medida en que pudiera tener incidencia en la determinación de la deuda tributaria resultante de la correcta autoliquidación de un tributo respecto del que no se hubiese

.../...

.../...

alcanzado el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 66.1 a) de la LGT. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) también lo venía haciendo. En este sentido sirva como ejemplo la Resolución de 11 de septiembre de 2014 (Vocalía 10.ª) [R. G. 5852/2011 (NFJ055377)] en la que se afirma que:

«Alega en primer lugar el interesado la improcedencia de declarar realizada en fraude de ley unas operaciones realizadas en ejercicio prescrito¹ (2002) cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras el 4-02-2009 referidas al IS de los ejercicios 2004 y 2005.

Interesa destacar que los negocios jurídicos que aquí se han declarado realizados en fraude de ley son los realizados en el ejercicio 2002 y que no consta que se haya realizado una comprobación previa del ejercicio 2002 por lo que el presente caso es diferente al analizado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 4-11-2013, recurso casación 3262/2012, (confirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 24-07-2012, recurso 284/2009) y de 6-03-2014 (recurso casación n.º 2171/2012) referidas a supuestos en los que existía una comprobación sobre los mismos hechos en la que no se declara el fraude de ley.

Por otro lado, este TEAC es conocedor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (recurso casación n.º 581/2013), que desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 24 de enero de 2013 por la Audiencia Nacional en donde se señala que "no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración".

Ahora bien, es importante resaltar que no cabe alinear esta última sentencia del Alto Tribunal en la jurisprudencia de las dos anteriormente mencionadas, pues se trata de precedentes distintos. En el caso enjuiciado en el recurso de casación 581/2013, la "ratio decidendi" no gira entorno a los "actos propios", pues no existe voluntad alguna exteriorizada tácitamente través de actos concluyentes e inequívocos, como el Alto Tribunal entendió que sucedía en los anteriores.

Dado, pues, la existencia de esta única sentencia y habida cuenta que existen otras sentencias de la Audiencia Nacional referidas a casos semejantes (negocios jurídicos concertados en ejercicios que no fueron objeto de comprobación tributaria y posteriormente declarados en fraude de ley) recurridas en casación por la Administración, por razones de congruencia, se mantiene por este órgano revisor el criterio sentado en resoluciones de 24-04-2013 (R. G. 6207-11), 27-06-2013 (R. G. 5595/2011) y 5-03-2014 (R. G. 5918-11 y acumuladas) de que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos».

¹ El subrayado es del propio tribunal.

.../...

.../...

Por lo tanto, a la vista del artículo 66 bis de la LGT y de lo dispuesto en la nueva redacción del artículo 115 de la misma ley, la Inspección de Hacienda, con el objeto de comprobar aquellos periodos impositivos del Impuesto sobre Sociedades y aquellos periodos de liquidación del IVA no prescritos a que se refiere el procedimiento inspector, puede analizar, comprobar, e incluso calificar, los contratos celebrados en 2005 en la medida en que de dicho contrato se derivan consecuencias tributarias en aquellos periodos.

Debe resaltarse el hecho de que, efectivamente, la Inspección de Hacienda tenga no solo la facultad para comprobar mediante el análisis de los contratos y demás documentación que soporte la realidad de los negocios jurídicos celebrados en 2005, además, puede proceder a su calificación, pudiendo incluso declarar la simulación de aquellos en los términos previstos en el artículo 16 de la LGT.

De esta forma, y una vez declarada la simulación de los contratos celebrados en 2005 (simulación absoluta por documentar contratos inexistentes para las partes siendo la única finalidad que con su firma se perseguía de carácter fiscal), la Inspección puede proceder a regularizar los periodos impositivos o de liquidación no prescritos, inadmitiendo la deducción en el Impuesto sobre Sociedades (o en el IVA) de aquellos gastos (o cuotas soportadas) que traigan causa de las facturas emitidas en cumplimiento de aquellos, liquidando las deudas tributarias resultantes de la regularización y exigiendo su ingreso.

EJEMPLO 3

Una sociedad generó en el periodo impositivo correspondiente al año 2004 una base imponible negativa de 5.000.000 de euros que hasta la fecha no había podido compensar por no haber generado desde entonces bases imponibles positivas suficientes para absorberla. Lo cierto, no obstante, es que la sociedad ha venido obteniendo beneficios que han dado lugar a la declaración de bases imponibles positivas por importe de 3.750.000 euros. Tales bases imponibles positivas se han venido compensando sistemáticamente con las bases imponibles negativas generadas en 2004. El detalle de las bases imponibles de cada uno de dichos periodos impositivos ha sido el siguiente:

	2004	2005	2006	2007
Base imponible del ejercicio	-5.000.000	200.000	225.000	500.000
Compensación bases imponibles (-) pendientes	0	200.000	225.000	500.000
Bases imponibles (-) pendientes fin ejercicio ..	-5.000.000	-4.800.000	-4.575.000	-4.075.000

.../...

.../...

	2008	2009	2010	2011
Base imponible del ejercicio	1.200.000	650.000	325.000	100.000
Compensación bases imponibles (-) pendientes	1.200.000	650.000	325.000	100.000
Bases imponibles (-) pendientes fin ejercicio ..	2.875.000	2.225.000	-1.900.000	-1.800.000

	2012	2013
Base imponible del ejercicio	125.000	250.000
Compensación bases imponibles (-) pendientes	125.000	250.000
Bases imponibles (-) pendientes fin ejercicio	-1.675.000	-1.425.000

El día 15 de julio de 2015 se inició un procedimiento de inspección de alcance general en relación con las obligaciones tributarias del Impuesto sobre Sociedades no prescritas mediante comunicación notificada al obligado tributario por medios electrónicos.

Nota: El ejercicio económico de la sociedad coincide con el año natural.

Se pide:

- ¿Qué obligaciones tributarias no se encontraban prescritas en el momento en el que se inició el procedimiento? ¿A qué obligaciones tributarias se puede extender el procedimiento inspector?
- ¿Qué ocurriría si de los 5.000.000 de euros declarados como base imponible negativa en 2004, 4.000.000 de euros se correspondiesen con un gasto no deducible fiscalmente? ¿Puede la inspección comprobar la base imponible negativa declarada en 2004? En caso de responder afirmativamente a la pregunta anterior, ¿cómo debería acreditar el obligado tributario la procedencia de la base imponible negativa procedente de aquel periodo impositivo?

Solución

a) Con respecto a esta primera cuestión, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 66 a) de la LGT (que establece que prescribe en el plazo de cuatro años el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación) no estarían prescritas a la fecha en que se inicia el procedimiento inspector las obligaciones

.../...

.../...

tributarias correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los años 2010 a 2013, ambos inclusive. En efecto, teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 136 del TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 3 de marzo (norma en vigor en los citados periodos impositivos), el plazo para la presentación de la autoliquidación se extiende durante los 25 días naturales siguientes a la conclusión de los seis meses posteriores a la finalización del periodo impositivo (es decir, durante los 25 primeros días del mes de julio) y considerando que la fecha de inicio del procedimiento fue el 15 de julio de 2015, la primera obligación tributaria no prescrita es la correspondiente al periodo impositivo de 2010, pues el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente a dicha obligación tributaria finalizó el día 25 de julio de 2011. Por lo tanto, hasta el 26 de julio de 2015 no se alcanzaría la prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT en relación con aquella obligación tributaria. Y es que el plazo de prescripción a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT se computa, según el artículo 67.1 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Por el contrario, a la fecha en que se inició el procedimiento de inspección sí se encontraba prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos correspondientes a los años 2004 a 2009, ambos inclusive, pudiéndose extender el procedimiento solo respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los años 2010 a 2013. Sin embargo, y tal y como se ha expuesto en la solución del supuesto anterior, tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa han venido reconociendo la facultad de la Administración para comprobar las bases imponibles negativas declaradas en periodos impositivos prescritos, particularmente cuando las citadas bases imponibles se compensaban en periodos impositivos en los que el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación no había prescrito. No obstante, tal doctrina no ha sido compartida en todo momento por todos los tribunales, destacando principalmente la tesis contraria de la Audiencia Nacional. Así, de acuerdo con el criterio expresado por la Audiencia en Sentencias de 3 de febrero de 2015 [recurso número 451/2011 (NFJ057533)], admitir que la Administración puede comprobar las bases de ejercicios prescritos alteraría absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción. Posteriormente, el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de julio de 2014 [recurso número 581/2013 (NFJ0547841)] confirmó el criterio según el cual la obligación de acreditación se limita a exigir que se conserven los soportes que permitan constatar el origen del crédito y su correspondencia con la cuantía compensada. No obstante, el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 14 de noviembre de 2013 [recurso número 4303/2011 (NFJ052840)] ha declarado que el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección de las bases imponibles, no solo de su importe sino también su procedencia, es decir, su corrección. Este criterio fue reforzado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 [recurso número 4075/2013 (NFJ057615)], que declara que el derecho a comprobar no prescribe.

Pues bien, a pesar de que la doctrina jurisprudencial expuesta reconoce a la Administración tributaria la facultad para comprobar e investigar la procedencia y cuantía de las bases im-

.../...

.../...

ponibles negativas declaradas en un periodo impositivo prescrito sin limitación temporal alguna en cuanto que dicha base imponible negativa pueda tener incidencia en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a un periodo impositivo no prescrito, el legislador ha considerado oportuno limitar dicha facultad de comprobación a un periodo de 10 años (a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones) debiendo ejercitarse el derecho a comprobar e investigar las mencionadas bases imponibles negativas en el citado plazo de 10 años.

Este mismo plazo de 10 años es el que se recoge en el artículo 26.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículo, por cierto, redactado por la disp. final sexta.dos de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT), que dispone que:

«El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».

Considerando, por otro lado, que el nuevo artículo 26 de la LIS resulta de aplicación, según la disposición adicional décima de la misma ley, a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación, y que según lo dispuesto en la disposición transitoria única.2 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la nueva redacción del artículo 66 bis de la LGT resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a 12 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor de la ley) en los que a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación, en el procedimiento inspector de nuestro ejemplo, iniciado el 15 de julio de 2015, podrán comprobarse todas las bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario desde el periodo impositivo de 2004 en adelante.

En efecto, teniendo en cuenta que el plazo para la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2004 finalizó el 25 de julio de 2005 y que el plazo de 10 años se cuenta desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación, la fecha límite para notificar la comunicación de inicio de un procedimiento inspector en el que se incluya la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación debería notificarse antes del 26 de julio de 2015. Como la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento tuvo lugar el día 15 de julio

.../...

.../...

de 2015, esta se practicó dentro del plazo de 10 años previsto en los artículos 26 de la LIS y 66 bis de la LGT.

Además, debe advertirse de que el procedimiento se inició con alcance general, por lo que, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 66 bis de la LGT, en su objeto se entiende en todo caso incluida la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación (no será necesario que la comunicación de inicio del procedimiento advierta de forma expresa de su inclusión en el alcance del procedimiento pues *ex* artículo 66 bis de la LGT debe entenderse, en todo caso, incluida²). En relación con esta cuestión debe advertirse de que la Inspección se encuentra obligada a su comprobación pues, de lo contrario, y como consecuencia del efecto preclusivo de las actuaciones inspectoras de alcance general, ya no podría volver a hacerlo en el futuro.

En caso de que la Inspección, por razones de oportunidad o de eficacia en la actuación administrativa, no esté interesada en la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación sino tan solo alguno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, le quedaría la opción de limitar el alcance del procedimiento, configurándolo como un procedimiento de alcance parcial. En estos casos (cuando la comprobación tenga alcance parcial) el artículo 66 bis³ no ampararía la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación (salvo que se incluyese expresamente en el alcance del procedimiento), por lo que si la Inspección decidiese a posteriori su comprobación debería notificar una comunicación ampliando el alcance del procedimiento, que manteniendo, en su caso, el alcance parcial, pasaría a incluir en su objeto la comprobación de las bases imponibles negativas pendientes de compensación.

Por lo tanto, de acuerdo con lo expuesto hasta ahora, a la última pregunta que se hace en el supuesto habría que contestar afirmativamente pudiéndose minorar la base imponible negativa susceptible de compensación declarada en 2004 en 4.000.000 de euros. Ello, no obstante, le impedirá a la Inspección regularizar los años 2006 a 2009, ambos inclusive, pues como ya dijimos más arriba la primera obligación tributaria no prescrita es la correspondiente a 2010. Es decir, que los 2.775.000 euros compensados en aquellos años habrán de entenderse válidamente compensados. En consecuencia, solo será posible regularizar, eliminando la compensación de las bases imponibles negativas, en los periodos impositivos de 2010 a 2013, ambos inclusive.

² El artículo 66 bis.2 segundo párrafo de la LGT dispone que: «En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior».

³ En el último inciso del artículo 66 bis.2 segundo párrafo se dispone que: «En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación».

.../...

.../...

Por otro lado, y en la medida en que en el artículo 26 de la LIS ya no se establece límite temporal alguno para la compensación de bases imponible negativas, pudiéndose compensar estas con independencia del periodo impositivo en el que se hubiesen generado podría plantearse la posibilidad de realizar un reparto proporcional entre las bases imponible negativas que se consideran correctas y las declaradas improcedentes. Así:

	2004	2010	2011	2012	2013
Base imponible negativa declarada ...	5.000.000				
Base imponible negativa comprobada	1.000.000				
Base imponible negativa improcedente	4.000.000				
Base imponible negativa (2004) compensada en el ejercicio		325.000	100.000	125.000	250.000
Base imponible negativa (2004) correctamente compensada en el ejercicio ..		65.000	20.000	25.000	50.000
Base imponible negativa (2004) incorrectamente compensada en el ejercicio		260.000	80.000	100.000	200.000

Los cálculos anteriores tienen una considerable relevancia pues de la solución que se dé a esta cuestión depende la cantidad que pueda considerarse como dejada de ingresar en cada periodo impositivo de los no prescritos. De ello dependerá, a su vez, la sanción que, por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT («Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una auto-liquidación»), proceda imponer.

3. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 66.9 DE LA LGT (OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS)

Artículo 66.9 de la LGT:

«La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio

obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

EJEMPLO 4

El 25 de mayo de 2016 se inicia un procedimiento de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2011, año en el que se declaró una base imponible negativa. El procedimiento finaliza el día 26 de julio de 2017 (dentro del plazo máximo de duración del procedimiento al existir una dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria motivada por la incomparecencia del obligado tributario en la fecha prevista para ello) con la notificación del acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento. La regularización supone una minoración de la base imponible negativa declarada por el obligado tributario. Posteriormente, se comprueba que la base imponible negativa declarada en 2011 había sido compensada en el periodo impositivo de 2012.

Se pide:

Determinar las consecuencias que se derivan de los hechos expuestos.

Solución

El problema que se plantea en el presente supuesto es el de la prescripción de la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2012, periodo impositivo en el que el obligado tributario compensó la base imponible negativa improcedentemente acreditada en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo de 2011. En efecto, en el momento en que finaliza la comprobación inspectora relativa al Impuesto sobre Sociedades de 2011 el día 26 de julio de 2017 ya se ha ganado la prescripción de la obligación tributaria correspondiente a 2012 (siempre, claro está, que con anterioridad a dicha fecha no se hubiese producido alguna de las actuaciones interruptivas del plazo de prescripción a que se refiere el artículo 68.1 de la LGT) por lo que, a pesar de declararse su improcedencia, no podría regularizarse el año 2012, en el que –insistimos– se compensó la base imponible negativa de 2011.

.../...

.../...

Pues bien, la nueva redacción del artículo 68.9 de la LGT⁴ permite calificar como obligación tributaria conexas la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2012. En definitiva, se trata de una obligación tributaria en la que alguno de sus elementos ha resultado afectado o se ha determinado en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto, el Impuesto sobre Sociedades de 2011. Así es, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2012 se encuentra directamente relacionada con la correcta autoliquidación y cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2011, ya que en este último periodo impositivo se consignó una base imponible negativa que fue posteriormente compensada (disminuyendo con ello la deuda tributaria a ingresar por este impuesto) en el periodo impositivo de 2012. Por lo tanto, cualquier modificación que se realice en la base imponible negativa de 2011 influirá decisivamente en la base imponible de 2012.

De esta forma, puede afirmarse que, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 68.9 de la LGT, la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2011 servirá para entender interrumpida la prescripción, no solo del propio Impuesto sobre Sociedades de 2011, sino también del Impuesto sobre Sociedades de 2012. Y no solo dicha notificación, también producirán la interrupción de la prescripción de ambas obligaciones tributarias aquellas actuaciones que en el curso del procedimiento se hayan realizado con el obligado tributario y con su conocimiento formal. Incluso la notificación del acuerdo de liquidación que ponga fin al procedimiento interrumpirá, de nuevo, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2012.

Por lo tanto, la Inspección de Hacienda sí podría iniciar un procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2012, al haberse interrumpido la prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT con motivo de las actuaciones inspectoras seguidas en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2011.

La justificación de la introducción del régimen de obligaciones tributarias conexas la encontramos también en el preámbulo de la Ley 34/2015 en el que se afirma lo siguiente:

«La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, cuando la Administración tributaria regula-

⁴ El artículo 68.9 dispone que: «La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto».

.../...

.../...

riza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de auto-liquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados.

Así, pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público.

Para dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado.

Como complemento, se regula el cauce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a liquidar, interrumpido conforme a lo anteriormente expuesto, se posibilita la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes, y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario».

En definitiva, la interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias conexas como consecuencia de la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria no solo se produce respecto del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación [art. 66 a) de la LGT], sino también del derecho del obligado tributario a solicitar las correspondientes devoluciones [art. 66 c) de la LGT].

EJEMPLO 5

Tras la instrucción de un procedimiento inspector que ha tenido por objeto la comprobación de las operaciones vinculadas realizadas entre una sociedad y su socio, se llega a la conclusión de que la venta de determinado edificio propiedad del segundo a la sociedad se valoró por debajo de su valor normal de mercado. Esta circunstancia determinó que la ganancia patrimonial declarada por el socio como consecuencia de la venta fuese inferior a la que debió haberse declarado. Adicionalmente, la sociedad registró la adquisición del inmueble por un valor inferior al de mercado, amortizándolo en cuantía inferior a la que habría resultado de la contabilización por el valor de mercado.

.../...

.../...

El procedimiento inspector se inició el 13 de mayo de 2016 extendiéndose, respecto del socio, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 2011 y, con respecto a la sociedad, al Impuesto sobre Sociedades, también del mismo ejercicio al ser este el periodo impositivo en el que se realizó la venta.

Teniendo en cuenta que la liquidación que pone fin al procedimiento se dicta y notifica a los obligados tributarios el día 26 de julio de 2017, ¿puede la sociedad solicitar la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los años 2012, 2013, 2014 y 2015 al objeto de que se le reconozca un mayor gasto por amortización derivado de la operación vinculada?

Se pide:

¿Cuáles son las consecuencias que se producen si recurre el acto administrativo de liquidación y se estima totalmente el recurso interpuesto?

Solución

Plantea el supuesto la posibilidad de que la sociedad solicite la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015, ambos inclusive al objeto de que se le reconozca un incremento del gasto deducible por la amortización del elemento patrimonial a su socio, habida cuenta de que la actuación inspectora ha tenido como resultado el incremento del valor fiscal del inmueble al haberse valorado este, en aplicación de las normas que regulan el régimen de operaciones vinculadas, por su valor normal de mercado.

Pues bien, la contestación debe ser afirmativa.

Podría plantearse, no obstante, la posibilidad de que el periodo impositivo correspondiente a 2012 pudiera considerarse prescrito ya que, no existiendo a la fecha en que se notifica el acuerdo de liquidación relativo a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de 2011 actuación interruptiva alguna del plazo de prescripción a que se refiere el artículo 66 a) de la LGT en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2012, el plazo de cuatro años previsto en dicho artículo ya se habría cumplido en el momento en el que se presentó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

Sin embargo, y tal y como se apuntó en la solución del supuesto anterior, nos encontramos –de nuevo– ante una obligación tributaria conexas. En este caso, son obligaciones tributarias conexas las correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de 2012 a 2015, es decir, las obligaciones tributarias directamente afectadas por la operación vinculada realizada por la sociedad con su socio (que tuvo lugar en el periodo impositivo de 2011). En efecto, de la valoración que se dé al inmueble depende en ejercicios posteriores la cuantía del gasto por amortización fiscalmente deducible. Por lo tanto, en la medida en que, en virtud de una actuación inspectora posterior, se ha procedido a rectificar dicho valor, ello incide de

.../...

.../...

una manera directa en la liquidación de la obligación tributaria correspondiente a los periodos impositivos posteriores. En definitiva, las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de 2012 a 2015 pueden calificarse como conexas, al haber resultado alguno de sus elementos afectados por otra obligación tributaria o periodo distinto (el Impuesto sobre Sociedades de 2011).

De esta forma, las actuaciones inspectoras seguidas con la sociedad en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2010 habrán interrumpido el plazo de prescripción del derecho del obligado tributario a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa del tributo o de ingresos indebidos que, en su caso, resulten de la estimación a la rectificación solicitada. Es decir, que se habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66 c) de la LGT así como el derecho de la Administración tributaria previsto en el artículo 66 a) de la misma ley en relación con aquellas. Recordemos que uno de los límites a que se sujeta la posibilidad de instar la rectificación de la autoliquidación es, precisamente, la prescripción de este último derecho. Así se desprende del artículo 126.2 del RGAT en el que se establece que: «La solicitud solo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente».

De acuerdo con lo expuesto hasta el momento, la Administración no podrá esgrimir una supuesta prescripción de los derechos anteriormente mencionados para desestimar la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada en relación con el periodo impositivo de 2011 (única de las obligaciones tributarias cuya rectificación se pretende respecto de la que han transcurrido cuatro años desde el día siguiente al vencimiento del plazo para la presentación de la autoliquidación en periodo voluntario). Por supuesto tampoco de las obligaciones tributarias correspondientes a periodos impositivos posteriores.

Por otro lado, plantea el supuesto la posibilidad de que, tras la interposición de un recurso o reclamación contra la liquidación que pone fin al procedimiento inspector y en el que se rectificó el valor de una determinada operación vinculada, este sea estimado por el órgano competente. El problema que se puede plantear en estos casos es el que deriva del hecho de que, por un lado, se haya anulado la liquidación en la que se rectificó el valor de la operación vinculada, lo que comportará que, en ejecución del fallo, deba procederse a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, en su caso, o al reembolso de las garantías constituidas para obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación impugnada y, por otro lado, se haya estimado la rectificación de las autoliquidaciones relativas a las obligaciones tributarias conexas, habiéndose acordado también en estos procedimientos la devolución de las cuotas correspondientes. Se podría producir, por tanto, un enriquecimiento injusto para el obligado tributario, que vería como, no solo se le estima su pretensión contraria a la liquidación dictada por la Administración, sino también su pretensión de que se le rectifiquen las autoliquidaciones presentadas en relación con periodos impositivos posteriores para reconocerle un aumento de los gastos por amortización.

.../...

.../...

Pues bien, es en este escenario cuando cobra todo su sentido la modificación que se ha introducido en los artículos 73.1, 225.3 y 239.7 de la LGT. En el primero de los artículos citados se regula la compensación de oficio, mientras que los otros dos se incluyen en los capítulos III y IV, respectivamente, del título V de la LGT, relativo a la revisión de los actos administrativos. La nueva redacción de estos dos artículos es idéntica, disponiéndose en ambos que:

«En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta ley, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.

Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto en el recurso, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta ley».

Es decir, que en virtud de los citados preceptos y en la medida en que se anule el acto administrativo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de 2011, procede regularizar las obligaciones tributarias conexas, es decir, las correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015. Y si del acuerdo de ejecución de fallo resultase, por un lado, el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario y, por otro lado, la liquidación de una deuda tributaria a ingresar en relación con las obligaciones tributarias conexas, el artículo 73.1 de la LGT, en su nueva redacción, permite a la Administración tributaria acordar su compensación en periodo voluntario y sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. En este sentido, dispone el artículo 73.1 de la LGT que:

«Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de esta ley».

4. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 104.2 DE LA LGT

Artículo 104.2 de la LGT:

«A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del

plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución».

EJEMPLO 6

Con fecha 15 de abril de 2015 se inició un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento que incluía un requerimiento para que la sociedad CB Gestión de Patrimonio, SL aportase a la Administración de la AEAT competente determinada documentación relativa a la deducción por actividades de investigación y desarrollo que había sido aplicada en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo de 2013.

Con carácter previo, con fecha 15 de junio de 2013, la sociedad había recibido una comunicación por la que se le informaba de su inclusión en el régimen de notificaciones electrónicas obligatorias, por lo que la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación limitada anteriormente reseñada se notificó por medios electrónicos, accediendo la sociedad al contenido de la misma en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada en la fecha ya indicada.

Tras la instrucción del procedimiento, y previa la notificación de una propuesta de liquidación provisional en la que se rectificaba la base de la deducción (rectificación con la que la sociedad se mostró conforme haciéndolo así constar en un escrito presentado por el Registro de Entrada de la Delegación correspondiente), el día 14 de octubre se dictó la liquidación provisional que ponía fin al procedimiento. El contenido de la liquidación provisional se puso a disposición de la sociedad en su dirección electrónica habilitada el día siguiente (15 de octubre de 2015), no accediendo al contenido de la misma hasta el día 18 del mismo mes.

Se pide:

¿Puede entenderse notificada en plazo la liquidación provisional con la que se puso fin al procedimiento de comprobación limitada?

Solución

El problema que se plantea en el presente supuesto es si el procedimiento de comprobación limitada tramitado por el órgano de gestión tributaria puede entenderse –o no– finalizado

.../...

.../...

dentro del plazo máximo de duración que la LGT prevé para los procedimientos de comprobación limitada. Dicho plazo es de seis meses. Así es, de la lectura del artículo 139.1 de la LGT se desprende que la notificación de la liquidación provisional que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada debe practicarse antes del transcurso del plazo de seis meses desde el inicio del procedimiento pues, una vez transcurrido el mismo, debería entenderse finalizado por caducidad. De hecho, el artículo 139 de la LGT contiene una remisión expresa al artículo 104 de la LGT en relación con los efectos de dicha forma de terminación del procedimiento, artículo en el que, con carácter general, se señala un plazo máximo de duración de los procedimientos de aplicación de los tributos que se inicien de oficio de seis meses.

Sin embargo, y de acuerdo con este último precepto, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la resolución que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada dentro de su plazo máximo es suficiente con acreditar que se ha realizado un intento de notificación. Pues bien, respecto de aquellos obligados tributarios que no se encuentran afectados por el régimen de notificaciones electrónicas obligatorias, la posibilidad de acreditar un intento de notificación es bien sencilla. Basta con incorporar al expediente administrativo el correspondiente acuse de recibo firmado por el personal de Correos (o diligencia extendida al efecto por el agente de la Hacienda Pública) en que se acredite la ausencia del interesado en su domicilio (o de cualquier otra persona que pudiera hacerse cargo de la notificación) en el momento en que se practica el intento de notificación. Dicho intento de notificación, realizado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, permitirá entender cumplida la obligación de notificar la resolución dentro del plazo máximo de duración del procedimiento. No obstante, ello no exime a la Administración de notificar la resolución aunque, insistimos, en la medida en que el intento de notificación se realizó dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, puede entenderse cumplida la obligación de notificar la resolución dentro de dicho plazo.

El TEAC ya había interpretado el contenido y alcance de este precepto. Así, en su Resolución de 24 de abril de 2014 [R. G. 6262/2013 (NFJ054230)] dictada en unificación de criterio a raíz de un recurso de alzada para unificación de criterio interpuesto por la directora de Aduanas e Impuestos Especiales, sentó el siguiente criterio: «En el cómputo del plazo de caducidad de los procedimientos tributarios, y a efectos de entender que se ha cumplido su plazo máximo de duración, el requisito a tener en cuenta con relación a la notificación de la resolución del procedimiento, es el establecido en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT, que exige la acreditación de la realización, dentro del plazo máximo para resolver, de un intento que contenga el texto íntegro del acto, sin que sea exigible además que dentro de dicho plazo se hayan iniciado los trámites para efectuar, en su caso, la notificación por comparecencia».

Este criterio fue reiterado posteriormente en la Resolución de 20 de noviembre de 2014 (R. G. 7624/2012), que estableció:

«Es doctrina de este Tribunal (00/6262/2013, de 24/04/2014; 00/4217/2006, de 28/03/2007; ambas en unificación de criterio) que, a efectos de entender que se ha

.../...

.../...

cumplido el plazo máximo de duración del procedimiento, el requisito a tener en cuenta en relación con la notificación de la resolución del procedimiento, es el establecido en el apartado 2 del artículo 104 de la LGT, que exige la acreditación de la realización, dentro del plazo máximo para resolver, de un intento que contenga el texto íntegro del acto, sin que sea exigible además que dentro de dicho plazo se hayan realizado otras actuaciones tendentes a la notificación del acto.»

De acuerdo con la doctrina anterior, basta, por tanto, con acreditar la realización de un intento de notificación (y solo eso) para entender cumplida la obligación de notificar la resolución de un procedimiento de aplicación de los tributos en plazo. Pero es que además, en la reciente Resolución de 2 de julio de 2015 [R. G. 4744/2015 (NFJ059791)], recaída en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se señala que la anterior doctrina no contradice en absoluto la doctrina legal sentada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la Sentencia de 17 de noviembre de 2003 [recurso número 128/2002 (NCJ054348)], en relación con el apartado 4 del artículo 58 de la Ley 30/1992, no pudiendo inferirse de dicha sentencia que, para surtir los efectos de entenderse cumplido el plazo máximo de duración del procedimiento, el intento infructuoso de notificación debe haberse culminado y que dicha culminación solo puede entenderse producida cuando la Administración reciba la devolución del envío de la notificación al no haberse logrado practicar la misma. La doctrina legal sentada por el Tribunal Supremo en la citada sentencia fue la siguiente:

«Que el inciso intento de notificación debidamente acreditado que emplea el artículo 58.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se refiere al intento de notificación personal por cualquier procedimiento que cumpla con las exigencias legales contempladas en el artículo 59.1 de la Ley 30/1992, pero que resulte infructuoso por cualquier circunstancia y que quede debidamente acreditado. De esta manera, bastará para entender concluso un procedimiento administrativo dentro del plazo máximo que la ley le asigne, en aplicación del referido artículo 58.4 de la Ley 30/1992, el intento de notificación por cualquier medio legalmente admisible según los términos del artículo 59 de la Ley 30/1992, y que se practique con todas las garantías legales aunque resulte frustrado finalmente, y siempre que quede debida constancia del mismo en el expediente».

Pues bien, una vez expuesta la doctrina administrativa y jurisprudencial a propósito del intento de notificación de la resolución como medio idóneo para entender cumplida la obligación de notificar en plazo la resolución que ponga fin al procedimiento se planteó, tras la introducción en el ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos del régimen de notificaciones electrónicas obligatorias para determinados obligados tributarios, la duda de si dicho artículo (104.2 de la LGT) quedaba vacío de contenido para dichos obligados tributarios, al no haberse previsto expresamente en él la posibilidad de considerar la existencia de intentos de notificación o si, por el contrario, la puesta a disposición en el buzón

.../...

.../...

asociado a la dirección electrónica habilitada del contenido del acto que se pretendía notificar podía equipararse a un intento de notificación, con las importantes consecuencias que desde el punto de vista del respeto a la duración de los procedimientos en cuestión se derivaban. Existía, en definitiva, una laguna no resuelta por las distintas normas aplicables.

Hasta tal punto no se encontraba resuelta la cuestión que el propio Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan los supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT contempló expresamente una vía de «escape» para que la Administración pudiera excepcionar su aplicación precisamente en aquellos casos en los que debido al escaso margen de tiempo del que en ocasiones dispone para notificar la resolución del procedimiento dentro del plazo máximo, y habida cuenta de que desde que tiene lugar la puesta a disposición del acto administrativo en el buzón asociado a la dirección electrónica habilitada del obligado tributario hasta que la notificación se entiende practicada por rechazo al no haber accedido aquel a su contenido deben transcurrir 10 días naturales (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.3 de la Ley 11/2007 de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos⁵), era perfectamente posible que los efectos del rechazo se produjesen una vez superado el citado plazo máximo. Esto es lo que ocurre precisamente en nuestro ejemplo pues, si la resolución se pone a disposición del obligado tributario en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada con fecha 15 de octubre de 2015, siendo esta la fecha en que concluye el plazo máximo de duración del procedimiento, bastaría con que el obligado tributario dejase transcurrir un día para acceder a su contenido para que el procedimiento se entendiese finalizado por caducidad, al entenderse notificado el acto administrativo el día 16 de octubre⁶.

Pues bien, antes de la modificación del artículo 104.2 de la LGT, resultaba posible, como decimos, la excepción a la notificación por medios electrónicos (lo que permitía notificar el acto administrativo de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 110 a 112 de la LGT), siendo uno de los supuestos en que esto se admitía cuando la comunicación o notificación electrónica resultaba incompatible con la inmediatez o celeridad requerida por la actuación administrativa para asegurar su eficacia [art. 3.2 b) del RD 1363/2010, de 29 de octubre].

Es decir, que en un ejemplo como el que aquí se plantea, la Administración podría haber optado por no notificar la liquidación provisional por medios electrónicos, excepcionando su utilización, y haberlo hecho de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 110 a 112 de la LGT. En tal caso, bastaría con que se acreditase la realización de, al menos, un intento de notificación en

⁵ El artículo establece que: «Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso».

⁶ Si dejase transcurrir los 10 días naturales necesarios para que se pueda entender producido el rechazo, entonces la fecha en que se entendería practicada la notificación iría todavía más allá de la citada fecha.

.../...

.../...

la fecha en que aquella se dictó (14 de octubre de 2015) o en el día siguiente (15 de octubre de 2015) para que, de acuerdo con la anterior redacción del artículo 104.2 de la LGT, se entendiese cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento.

Pues bien, con la modificación incorporada a la LGT bastará con que la Administración tributaria acredite que el contenido del acto administrativo se puso a disposición del obligado tributario en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada antes del transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento para que pueda entenderse cumplida aquella obligación. Por lo tanto, en nuestro caso, al haberse puesto a disposición del obligado tributario en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada el día 14 de octubre de 2015 (antes del transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada de seis meses), la obligación de notificar la resolución del procedimiento dentro del citado plazo debe entenderse cumplida. En definitiva, no importará ya que el obligado tributario decida esperar al transcurso del plazo de los 10 días naturales a los que ya nos hemos referido para que pueda entenderse rechazada y, por tanto, notificada la resolución pues, a estos solos efectos, la puesta a disposición del contenido del acto administrativo resulta suficiente.

5. NUEVO APARTADO 5 DEL ARTÍCULO 118 DE LA LGT (PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA)

Artículo 118.5 de la LGT:

«En el caso de obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año, se podrá realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los periodos de liquidación correspondientes cuando la Administración tributaria no pueda, en base a la información obrante en su poder, atribuirle a un periodo de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el obligado tributario, requiriendo expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente».

EJEMPLO 7

En el curso de un procedimiento inspector seguido acerca de la sociedad M, SL, se detecta que en varios de los periodos de liquidación correspondientes al año 2013, la sociedad no presentó la autoliquidación del impuesto a pesar de que tiene imputaciones de ventas declaradas por sus clientes en el modelo anual de operaciones con terceros (modelo 347).

.../...

.../...

A pesar de haber recibido correctamente la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento, los representantes de la sociedad no comparecen en las actuaciones inspectoras por lo que el inspector actuario, al objeto de acreditar la efectiva realización de las operaciones realizadas por la sociedad e imputadas por los clientes, la Inspección les remite requerimientos de información en los que les requiere la aportación, tanto de las facturas, como de los medios de pago.

Una parte de los clientes atiende los requerimientos, lo que permite confirmar las imputaciones realizadas por aquellos. El resto, sin embargo, no se consigue confirmar pero la Inspección decide incluirlos en la liquidación a practicar ya que el obligado tributario sí presentó el modelo resumen anual de IVA en el que declara un volumen de operaciones muy superior al que resulta de las autoliquidaciones presentadas. En concreto, los datos son los siguientes:

	1T	2T	3T	4T	Total
Volumen operaciones resumen anual					1.000.000
Volumen operaciones autoliquidaciones	250.000				250.000
Confirmado por clientes	125.000	65.000	115.000	250.000	555.000
Operaciones que no se pueden atribuir a un periodo de liquidación	0	¿?	¿?	¿?	750.000

Se pide:

¿Cuál sería el detalle de la liquidación que Vd. dictaría en lo que se refiere, exclusivamente, a las operaciones realizadas?

Solución

Para resolver el supuesto que aquí se plantea debe acudir a la nueva redacción del artículo 108.5 de la LGT. Dicho artículo se encuentra ubicado en las normas que regulan la prueba en materia tributaria. Y la nueva redacción trae causa del problema que se planteó cuando el TEAC, tras la interposición de un recurso extraordinario de alzada por el Director General de Tributos, confirmó el criterio que el propio TEAC había mantenido en resoluciones anteriores [entre otras, en la de 29 de junio de 2009, R. G. 229/2009 (NFJ038869)] en las que había resuelto que las liquidaciones de IVA «anuales» que venía practicando la Administración eran contrarias a Derecho por ser el periodo de liquidación de dicha obligación tributaria inferior al año: trimestral o mensual. En concreto, la resolución

.../...

.../...

se dictó en fecha 24 de noviembre de 2011 por la Sala de Unificación de Doctrina del TEAC [R. G. 1/2010 (NFJ040839)]. De ella extraemos la conclusión de que la práctica de liquidaciones anuales (y no trimestrales o mensuales) comporta un vicio de naturaleza material no pudiendo el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que anulase la liquidación afectada por dicho vicio material ordenar la retroacción del procedimiento ni tampoco que se dictara una nueva liquidación ajustada al criterio de dicho órgano. Tal forma de actuar venía motivada, en muchos casos, por la ausencia de datos suficientes para dictar liquidaciones trimestrales o mensuales. En estos casos, la Administración procedía a dictar liquidaciones anuales por la imposibilidad de distribuir las cuotas entre los distintos periodos de regularización.

En relación con esta cuestión el preámbulo de la Ley 34/2015 señala que:

«Teniendo en cuenta la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central según la cual las liquidaciones del IVA solo pueden referirse, según el caso, a periodos mensuales o trimestrales de liquidación, se permite distribuir linealmente entre dichos periodos las cuotas del impuesto descubiertas por la Administración en cómputo anual, cuando el obligado tributario no justifique que las cuotas corresponden a otro periodo de acuerdo con la normativa del impuesto».

Pues bien, ahora, y tras haberse adaptado la actuación de la Administración al criterio mantenido por el Tribunal, se abre la puerta a la posibilidad de que no disponiendo la Administración de medios de prueba suficientes para imputar las cuotas de IVA devengado que haya descubierto a ninguno de los periodos de liquidación objeto de comprobación, quepa distribuir tales cuotas entre los distintos periodos de liquidación trimestrales o mensuales a que esté obligado el sujeto pasivo del impuesto de forma lineal. No obstante, tal posibilidad se encuentra condicionada a que por el obligado tributario no se justifique que las cuotas corresponden a otro periodo de acuerdo con la normativa del impuesto. Para ello la Administración tributaria deberá requerirle expresamente que identifique, en relación con aquellas cuotas del impuesto que hayan sido descubiertas por la propia Administración, el periodo de liquidación al que corresponden tales cuotas y solo si aquel no atendiera tal requerimiento, la Administración podría proceder a su distribución lineal entre los periodos mensuales o trimestrales del año en cuestión.

Esto es lo que ocurre en el supuesto de hecho planteado en el enunciado anteriormente propuesto. En efecto, de la comprobación inspectora se deduce que el obligado tributario no presentó las autoliquidaciones correspondientes a los trimestres segundo a cuarto, ambas inclusive. Sin embargo, tanto de la declaración anual de operaciones con terceros presentada por los clientes como de la declaración resumen anual presentada por el propio obligado tributario se desprende que este habría tenido un volumen de operaciones muy superior al que se deriva del IVA devengado declarado en la única autoliquidación del impuesto presentada. Al objeto de averiguar el periodo de liquidación en el que se realizó cada una de las operaciones que motivó el devengo del IVA se enviaron requerimientos

.../...

.../...

de información a los clientes para recabar tales datos. De los requerimientos efectuados resulta que solo se confirma una parte de las operaciones declaradas (principalmente por no atenderse los requerimientos por el resto), permitiendo las contestaciones recibidas imputar las cuotas de IVA devengado a cada uno de los trimestres según resulta de las facturas aportadas. Por el resto de las operaciones declaradas no se consigue acreditar el periodo concreto en que aquellas se habrían realizado.

Pues bien, la nueva redacción del artículo 108.5 de la LGT le permitiría a la Administración distribuir linealmente entre aquellos periodos de liquidación en los que el obligado tributario no declaró absolutamente ningún importe en concepto de IVA devengado.

En consecuencia, la liquidación que practicaría la Administración sería la siguiente:

	1T	2T	3T	4T	Total
Volumen operaciones resumen anual ...					1.000.000
Volumen operaciones autoliquidaciones	250.000				250.000
Confirmado por clientes	125.000	65.000	115.000	250.000	555.000
Operaciones que no se pueden atribuir a un periodo de liquidación	0	¿?	¿?	¿?	
Liquidación	250.000	250.000	250.000	250.000	1.000.000

Es decir, que la diferencia entre el importe total de las operaciones declaradas en el modelo resumen anual de IVA (1.000.000 de €) y las operaciones que no pueden imputarse a ninguno de los periodos de liquidación y no declaradas (750.000 €) se podría distribuir linealmente entre los tres trimestres por los que el obligado tributario no presentó la correspondiente autoliquidación. Ello es debido a que, por un lado, no se ha atendido la totalidad de los requerimientos enviados a los clientes del obligado tributario y, por otro, a que el propio obligado tributario no ha justificado un reparto temporal diferente.

6. NUEVO APARTADO 4 DEL ARTÍCULO 119 DE LA LGT

Artículo 119.4 de la LGT:

«En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de com-

pensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos».

EJEMPLO 8

Una sociedad está siendo objeto de un procedimiento inspector que tiene como fin la comprobación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012. El procedimiento se inició el día 15 de mayo de 2015. En el curso del mismo se detecta por la Inspección la existencia de ventas no declaradas por la sociedad. A la vista de tal descubrimiento, el inspector actuario advierte al representante de la sociedad de que va a proponer una liquidación respecto de la obligación tributaria y periodo objeto de la comprobación en la que se aumentarían los ingresos en 500.000 euros.

La autoliquidación presentada por el Impuesto sobre Sociedades de 2012 presentaba el siguiente detalle:

Autoliquidación IS 2012	
Base imponible previa declarada	0
Bases imposables negativas ejercicios anteriores	-
Base imponible	0

Sin embargo, y antes de que se le notifique la apertura del trámite de audiencia previo a la firma de las actas, el representante (asesor fiscal de la sociedad) previa conformidad de su cliente, procede a presentar una autoliquidación complementaria del ejercicio 2013, periodo en el que la sociedad había compensado inicialmente tales bases imposables negativas. La autoliquidación se presenta el día 14 de octubre de 2015.

Una vez presentada la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades de 2013, el representante de la sociedad presenta un escrito por el Registro de Entrada de la Delegación Especial de la AEAT en la que se encuentra la sede de la Dependencia Regional de Inspección que está llevando a cabo las actuaciones inspectoras, por el que se informa al Inspector actuario de que la sociedad cuenta con bases imposables negativas pendientes de compensación (y generadas en 2011) por un importe de 500.000 euros y de que dichas bases imposables negativas han aflorado como consecuencia de la presentación de una autoliquidación complementaria de la presentada en relación con el periodo impositivo de 2013 (ejercicio en el que había compensado tales bases imposables negativas). La base imponible declarada como consecuencia de la compensación de las bases imposables negativas fue en dicho ejercicio de 2013 de 0 euros.

.../...

.../...

La autoliquidación inicialmente presentada por el Impuesto sobre Sociedades de 2013 contenía los siguientes datos (resumen):

Autoliquidación IS 2011	
Base imponible previa declarada	500.000
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	500.000
Base imponible	0

La autoliquidación complementaria, por su parte, presenta los siguientes datos (resumen):

Complementaria IS 2011	
Base imponible previa declarada	500.000
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	0
Base imponible	500.000
Cuota íntegra (tipo 30 %)	150.000
Cuota ingresada autoliquidación previa	0
A ingresar, resultado complementaria	150.000

La deuda tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se ingresa en el mismo momento de su presentación.

Se pide:

Describa las consecuencias de los hechos anteriores.

Solución

El nuevo apartado 4 del artículo 119 pretende evitar que el obligado tributario mediante actuaciones como la descrita en el enunciado del supuesto altere la calificación de la/s infracción/es tributarias puestas de manifiesto como consecuencia de los incumplimientos detectados por la Administración tributaria. Para comprender mejor el alcance del novedoso apartado 4 del artículo 119 acudamos, de nuevo, al preámbulo de la Ley 34/2015, de modificación de la LGT. En concreto, se afirma en él a propósito de esta cuestión que:

.../...

.../...

«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».

En definitiva, con actuaciones como la descrita el obligado tributario pretende colocarse en una situación más favorable por la aplicación del régimen de recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones (art. 27 de la LGT) frente al régimen de infracciones y sanciones (arts. 178 y ss. de la LGT). Es decir, que pretende se le apliquen los recargos o, en su caso, sanciones correspondientes a las conductas que se derivan de la regularización practicada por el obligado tributario en lugar de aquellas que se derivarían de la estricta regularización administrativa.

Veamos en el ejemplo propuesto cómo se alteran los importes que, como consecuencia de la aplicación del régimen de recargos y de infracciones y sanciones, debería ingresar (por los distintos conceptos) el obligado tributario en cada caso.

a) *Régimen de recargos y sanciones aplicable con anterioridad a la incorporación del nuevo apartado 4 al artículo 119.*

En primer lugar, la presentación por el obligado tributario de la autoliquidación complementaria del periodo impositivo correspondiente al año 2013, determinaría, en principio⁷, la aplicación del régimen de recargos por presentación extemporánea del artículo 27 de la LGT.

⁷ De la lectura de la Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2014 [R. G. 3470/2012 (NFJ056337)] podría interpretarse lo contrario. De ella se desprende el siguiente criterio:

«(...) no es cuestión controvertida que la autoliquidación que origina la liquidación de recargo por presentación fuera de plazo es una autoliquidación complementaria extemporánea. Tampoco es cuestión controvertida que la autoliquidación presentada de forma extemporánea dio como resultado un ingreso, requisito este exigido para la exigencia de los recargos del art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT). Estos recargos se devengan automáticamente cuando se dan los requisitos previstos en la ley teniendo, eso sí, carácter compensatorio o indemnizatorio. El Tribunal Central ha venido manteniendo que los recargos por presentación extemporánea tienen carácter reglado, que la mera declaración extemporánea lleva por imperativo legal la imposición del correspondiente recargo y que no se deben ni pueden valorar, a efectos de analizar su procedencia, las circunstancias concurrentes ya que ello equivaldría a asimilarlos con las sanciones, lo cual resulta del todo improcedente. En consecuencia, al no poder ser considerado el recargo como una sanción, es claro que aquel resulta exigible desde el momento en que se dan los presupuestos o requisitos previstos legalmente, con independencia, por tanto, de la voluntad del interesado, no distinguiendo la ley entre el que incumple por error o el que lo hace conscientemente, por no haber margen de actuación en la Administración a la hora de exigir el recargo. Ahora bien, no cabe aplicar recargos cuando, como es el caso, el sujeto pasivo presenta autoliquidación complementaria de un ejercicio (ej. X2) cuyo origen es una previa actuación de comprobación de ejercicios anteriores (ej. X1) que minoró o eliminó las bases imponibles negativas en X1 que compensó el sujeto pasivo en el X2; se entiende que la complementaria no es propiamente "espontánea"».

.../...

.../...

La aplicación de dicho precepto requiere, como se recordará, que la regularización sea voluntaria, es decir, que no haya habido un requerimiento previo de la Administración tributaria, entendiéndose por tal cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Pero, además, requiere que se realice respetando las formalidades que impone el apartado cuatro, a saber, que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el periodo impositivo de liquidación al que se refieren y que contengan únicamente los datos relativos a dicho periodo⁸.

Además, cuando la autoliquidación extemporánea es, a su vez, complementaria⁹ (como es el caso) de otra presentada con anterioridad, el artículo 119 apartados dos y tres del RGAT exige el cumplimiento de las siguientes formalidades:

- 1.º Debe constar expresamente el carácter complementario de la autoliquidación presentada y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. Es decir, que en la autoliquidación complementaria se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.
- 2.º El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria deducirá el importe de la autoliquidación inicial. No obstante, si la autoliquidación presentada con anterioridad arrojó un resultado a devolver al obligado tributario y este obtuvo la devolución, con la autoliquidación complementaria deberá ingresarse el importe de la devolución, en su caso, indebidamente obtenida.

Pues bien, en la medida en que la sociedad del supuesto haya cumplido con las formalidades anteriormente expuestas, la Administración tributaria procederá a girar sobre la deuda tributaria ingresada el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones previsto en el artículo 27 de la LGT. Dicho recargo, según el citado artículo 27 de la LGT será del 20 % por haber transcurrido más de 12 meses desde el vencimiento del plazo para la presentación de la autoliquidación previsto en la normativa reguladora del Impuesto

⁸ Las regularizaciones voluntarias que incumplan este requisito podrían ser sancionadas por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191.6 de la LGT. Estas son la infracción tributaria prevista para las denominadas regularizaciones encubiertas, aquellas en las que el obligado tributario ingresa la deuda tributaria omitida inicialmente aunque sin confesar ante la Administración el inicial incumplimiento.

⁹ El artículo 122.2 de la LGT define las autoliquidaciones complementarias como aquellas que tengan como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad, pudiéndose presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 119.1 del RGAT.

.../...

.../...

sobre Sociedades (hasta el 25 de julio de 2014, inclusive). Por lo tanto, la Administración tributaria giraría un recargo de 30.000 euros (150.000 × 20 %). Además, se liquidarían los intereses de demora que se devenguen a partir del día siguiente al transcurso de los primeros 12 meses de retraso.

No obstante, y en la medida en que el recargo se ingrese en los plazos de ingreso en periodo voluntario abiertos con la notificación de su liquidación, el recargo se reducirá en un 25 % (el segundo de los requisitos que exige el art. 27 de la LGT para que proceda la reducción se cumple puesto que el importe de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación extemporánea se ingresa –según informa el enunciado del supuesto– en el mismo momento de la presentación de la autoliquidación). Por lo tanto, el recargo a ingresar sería de 22.500 euros.

A continuación, debe analizarse qué ocurriría con la regularización inspectora de admitirse como correcta la «regularización voluntaria» del obligado tributario. Pues bien, tras la presentación de la autoliquidación complementaria, resulta que el obligado tributario ha liberado bases imponibles pendientes de compensación en periodos impositivos anteriores respecto de las que tendría derecho a su compensación en el periodo impositivo comprobado por la Inspección. De esta forma, la regularización inspectora presentaría el siguiente detalle:

Autoliquidación IS 2012	
Base imponible previa declarada	0
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-
Base imponible	0
Ajustes regularización inspectora	+500.000
Base imponible previa comprobada	500.000
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	(500.000)
Base imponible	0
Cuota a ingresar	0

Como vemos, de admitirse la «regularización voluntaria» del obligado tributario la comprobación inspectora tendría como resultado una cuota a ingresar de 0 euros. Como consecuencia de ello, la infracción tributaria que podría entenderse cometida de no haberse compensado las bases imponibles negativas procedentes de periodos anteriores, esto es, la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT (infracción tributaria por dejar de ingresar

.../...

.../...

dentro del plazo establecido por la normativa de cada tributo la deuda tri-butaria que habría resultado de la correcta autoliquidación del tributo) ya no podría ser sancionada, pues al no resultar deuda a ingresar no podría entenderse cometido el tipo infractor. A lo sumo, podría entenderse cometida la infracción tributaria tipificada en el artículo 195.1 segundo párrafo de la LGT en el que se establece que: «También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación». Esta infracción se tipificó en la LGT al objeto de evitar que, precisamente y como consecuencia de la compensación de bases imponibles negativas o la aplicación de deducciones pendientes, quedasen impunes conductas claramente reprochables como lo es la que se describe en el supuesto que estamos analizando (no declarar rentas por importe de 500.000 €). La sanción que se derivaría de la comisión de este tipo infractor es, según el mismo artículo, del 15 % de la renta neta incorrectamente declarada si las partidas pendientes de compensación o deducción lo son en la base imponible o del 50 % si lo son en la cuota. Por lo tanto, la sanción que se derivaría de esta conducta sería en nuestro caso el siguiente detalle:

Infracción tributaria artículo 195.1 segundo párrafo de la LGT	
Base de la sanción (incremento de la renta neta)	500.000
Porcentaje de la sanción	15 %
Sanción	75.000

Por lo tanto, el importe a ingresar en concepto de recargo y sanción ascendería a 105.000 euros (al margen de la posible aplicación de reducciones sobre la sanción y sobre el recargo).

b) Régimen de recargos y sanciones aplicable tras la incorporación del nuevo apartado 4 al artículo 119.

Tras la incorporación del nuevo apartado 4 al artículo 119 de la LGT ya no resulta admisible la presentación de autoliquidaciones complementarias como la que presenta la sociedad del supuesto. Por lo tanto, en caso de presentarse dicha autoliquidación será ignorada por la Administración, naciendo a favor del obligado tributario el derecho a la devolución del ingreso indebido que pudiera resultar de su presentación. Puesto que la LGT obliga a la Administración a ignorar dicha autoliquidación tampoco procederá liquidar el recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones del artículo 27 de la LGT.

.../...

.../...

En consecuencia, la liquidación resultante de la regularización inspectora presentaría el siguiente detalle:

Autoliquidación IS 2012	
Base imponible previa declarada	0
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	-
Base imponible	0
Ajustes regularización inspectora	+500.000
Base imponible previa comprobada	500.000
Bases imponibles negativas ejercicios anteriores	0
Base imponible	500.000
Cuota a ingresar	150.000

Y la sanción a imponer por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT («Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación»), teniendo en cuenta que la infracción tributaria se calificase como muy grave por apreciarse la circunstancia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción [art. 184.3 a).3.º de la LGT] y que el perjuicio económico fuese del 100 %, la sanción a imponer sería la siguiente:

Infracción tributaria artículo 191 de la LGT (MUY GRAVE)	
Base de la sanción	150.000
Porcentaje de la sanción	125 %
Sanción	175.000

Vemos como claramente la sanción tributaria que resulta de no admitir la compensación en el procedimiento inspector es claramente superior a la suma del recargo por presentación extemporánea de autoliquidaciones y la sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 195.1 segundo párrafo de la LGT (22.500 + 75.000 = 97.500).

7. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 135.1 DE LA LGT Y DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA ÚNICA DE LA LEY 34/2015 DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT

Artículo 135.1 de la LGT:

«Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación».

Disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT

«5. La nueva redacción del apartado 1 del artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a las solicitudes de tasación pericial contradictoria que se presenten a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley».

EJEMPLO 9

En el curso de un procedimiento de inspección relativo al IRPF de 2012 de doña Regina iniciado el pasado 15 de octubre de 2015, la Inspección ha procedido a solicitar un informe al gabinete técnico de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia al objeto de que dictamine acerca del valor de mercado de un inmueble que aquella transmitió en el año 2012, operación por la que declaró una exigua ganancia patrimonial. La Inspección sospecha que el valor de transmisión declarado es muy inferior al valor de mercado, lo que en caso de confirmarse habilitaría a la Inspección para corregirlo al alza. Uno de los indicios que ha servido de base para sospechar que el precio satisfecho podría ser superior al estipulado en la escritura pública de compraventa es la retirada de una importante cantidad de dinero en efectivo por parte del comprador de una cuenta corriente en la que mantenía un elevado saldo de dinero disponible.

Tras recibir la valoración del gabinete técnico, el inspector actuario comprueba que, efectivamente, se declaró un valor muy inferior al de mercado por lo que propone la correspondiente regularización incrementando el importe de la ganancia patrimonial en el importe correspondiente. Con fecha 15 de enero de 2016 se incoa acta que fue firmada en disconformidad por doña Regina.

A pesar de la disconformidad de doña Regina y de las alegaciones presentadas por su representante, el inspector jefe dicta el acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento, confirmándose en él la rectificación del valor de transmisión declarado. En la notificación de la liquidación se advierte al obligado tributario de la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria. El acuerdo se dicta con fecha 8 de abril de 2016, notificándose el día 11 de abril de 2016.

En el mismo momento en que se incoó el acta, se entregó al representante de la obligada tributaria la comunicación de inicio del procedimiento sancionador que, por seguir la tramitación abreviada, incorporaba la propuesta de resolución del procedimiento.

No obstante, doña Regina, movida por los consejos de su asesor y representante en el procedimiento inspector, decide instar la tasación pericial contradictoria. El escrito se presenta el día 11 de mayo de 2016. Tras la instrucción del procedimiento (en la que ha resultado necesario el concurso de un tercer perito), este finaliza el día 15 de julio de 2016, dictándose una nueva liquidación, ligeramente inferior a la inicialmente practicada por la Inspección. La notificación de la liquidación tiene lugar el día 17 de julio de 2016.

La Inspección no había dictado la resolución que debía poner fin al procedimiento sancionador en tanto no se resolviese el procedimiento de tasación pericial contradictoria.

Se pide:

¿Qué efectos produce la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria en relación con el procedimiento sancionador? ¿Es la tramitación distinta según que se haya notificado o no la resolución que pone fin a dicho procedimiento?

.../...

.../...

Solución

La tasación pericial contradictoria tiene por objeto la corrección de un valor comprobado administrativamente por alguno de los métodos de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT. Es decir, que comprobado administrativamente el valor de las rentas, los productos, los bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria por alguno de los métodos de comprobación de valores previstos en el citado artículo 57 de la LGT, el obligado tributario puede instar, antes de la interposición del correspondiente recurso o reclamación contra la liquidación, el procedimiento de tasación pericial contradictoria regulado en los artículos 135 de la LGT y 161 y 162 del RGAT.

La presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria produce dos efectos: por una lado, la suspensión de los plazos de ingreso en periodo voluntario de la deuda tributaria (previstos en el art. 62.5 de la LGT), es decir, se suspende la ejecución de la liquidación en tanto la tasación pericial contradictoria no se resuelva; y, por otro lado, la suspensión de los plazos para interponer recurso o reclamación contra la liquidación, suspensión que se extenderá también durante el periodo de tramitación de la tasación pericial contradictoria.

Con la tasación pericial contradictoria el obligado tributario puede conseguir no solo la suspensión de la ejecución de la liquidación, retrasando con ello su obligación de ingresar la deuda tributaria. Además, puede conseguir también una notable reducción de la deuda tributaria, lo que ocurrirá tanto si la tasación de su propio perito es la que finalmente deba servir de base para la liquidación que ponga fin al procedimiento (esta servirá de base para la liquidación que deba dictarse si la diferencia, considerada en valores absolutos, entre la tasación del perito de la Administración y la del perito del obligado tributario es igual o inferior a 120.000 € y al 10 % de dicha tasación), como si debiéndose designar a un tercer perito (lo que procederá en los casos en los que la diferencia de tasaciones, considerada en valores absolutos, sea superior a cualquiera de las dos magnitudes anteriores), este dictaminase un valor muy inferior al comprobado por la Administración (con el límite del valor inicialmente declarado por el obligado tributario). Por este motivo, la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria constituye, como decimos, un medio generalmente bastante eficaz para conseguir una primera reducción de la deuda tributaria.

Además, debe destacarse la naturaleza impugnatoria de la tasación pericial contradictoria, motivo por el cual el TEAC ha considerado oportuno sentar el criterio de que en las notificaciones de aquellas liquidaciones en las que se haya realizado una corrección del valor inicialmente declarado por el obligado tributario tras haberse comprobado el valor administrativamente, debe advertírsele, no solo de su derecho a interponer recurso o reclamación contra la liquidación (así como de los plazos y lugar para su presentación) en los términos previstos en el artículo 102 de la LGT, sino también de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria. Hasta tal punto considera necesario que se informe al obligado tributario de dicha opción que el incumplimiento de esta formalidad es determinante de la existencia de un vicio en la notificación que, según el TEAC, debería

.../...

.../...

ser subsanado obligando como consecuencia de ello al órgano competente para liquidar a notificar, de nuevo, el acto administrativo anulado corrigiendo el vicio en el que incurrió cuando notificó por primera vez el acuerdo de liquidación. En este sentido, el TEAC considera que la falta de indicación del derecho a promover la tasación pericial contradictoria priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que habrían servido de base a las valoraciones controvertidas estaría vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa.

Así en las Resoluciones de fechas 17 de febrero de 2010 (R. G. 470/2009), de 30 de junio de 2011 [R. G. 2749/2011 (NFJ043482)] o de 18 de julio de 2013 (R. G. 5348/2010), el TEAC afirma que:

«En efecto, el debate de las cuestiones técnicas está expresamente reservado por la ley a un procedimiento administrativo, la tasación pericial contradictoria, en el que sí es posible rebatir o discutir acerca de estos criterios técnicos a través de personas con la cualificación necesaria para ello. Y sin que se pueda oponer a lo anterior que la tasación pericial contradictoria no es un medio de impugnación, dado que la solicitud de dicha tasación suspende el plazo de interposición de los recursos que quepan interponer frente a la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados administrativamente. Pues si bien la presentación por el interesado de una solicitud de la tasación pericial contradictoria (o la reserva del derecho a promoverla en los impuestos en los que tal reserva se prevé) suspende la ejecución de la liquidación dictada teniendo en cuenta los valores comprobados, de ahí no cabe concluir que la tasación pericial contradictoria no sea un medio de impugnación. Por el contrario, la tasación pericial contradictoria es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un "medio de impugnación" que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de una solicitud de tasación pericial contradictoria (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé) "suspenda" la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultados de la tasación pericial contradictoria puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida tasación pericial contradictoria.

Y así, el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (sentencias de 16 de diciembre de 2003; de 30 de abril de 1999; de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; y de 18 de enero de 2003, entre otras) viene a confirmar la naturaleza impugnatoria de dicho procedimiento, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser "impugnados" de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino solo aquellos respecto de los que exista una "previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto

.../...

.../...

contemplado en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria", en que se reconoce el derecho a promoverla, "aparte de", en todo caso, a los sujetos pasivos en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación.

En definitiva, lo que interesa poner de relieve es lo siguiente:

Que la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad.

Y que al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario, a través de la correspondiente notificación, el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que puede ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 135.1 de la Ley General Tributaria (...).

En las mismas resoluciones el TEAC advierte acerca de la imposibilidad de simultanear la tasación pericial contradictoria y la interposición de una reclamación económico-administrativa pues «(...) el artículo 135.1 de la LGT hace coincidir el plazo para promover la tasación pericial contradictoria con el plazo para interponer el primer recurso o reclamación frente a la liquidación efectuada conforme a la valoración administrativa realizada. En ese plazo el interesado puede optar por solicitar la tasación o por interponer reposición o reclamación económico-administrativa, como medios de impugnación que en su favor hace disponer el ordenamiento jurídico, aunque la virtualidad impugnatoria de la tasación pericial contradictoria se constriña a la extensión de las bases tributarias delimitada por la Administración, pero sin poder simultanear ambos, toda vez que el mismo precepto establece expresamente que "La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria (...) determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma", de donde se desprende además que, en caso de superposición de ambas peticiones incompatibles, lo prevalente sea tramitar la tasación pericial contradictoria».

Pues bien, efectuada la matización anterior a propósito de la naturaleza de la tasación pericial contradictoria procede entrar de lleno en el análisis de la cuestión planteada y que no es otra que la que se refiere a los efectos que el inicio de un procedimiento de tasación pericial contradictoria produce sobre el procedimiento sancionador iniciado o, en su caso, ya concluido.

En efecto, se señala en el supuesto de hecho planteado que el inicio del procedimiento sancionador tiene lugar en el mismo momento en el que se incoa el acta de disconformidad momento en el que también se entrega al representante de la obligada tributaria la comunicación de inicio del procedimiento sancionador. Dicha comunicación lleva incorporada la propuesta de resolución del procedimiento sancionador pues, como es habitual, en los procedimientos sancionadores que siguen a un procedimiento de comprobación inspec-

.../...

.../...

tora, el procedimiento se tramita de acuerdo con la tramitación abreviada (art. 210.5 de la LGT). A partir de esa fecha (15 de enero de 2016) se inicia el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 211.2 de la LGT, es de seis meses. Además, y aun cuando a efectos de entender cumplida la obligación de dictar y notificar la resolución en el citado plazo máximo no deban tenerse en cuenta, ni periodos de dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración, ni periodos de interrupción justificada a los que se refiere el artículo 104.2 de la LGT, no es menos cierto que en casos como los que aquí se plantean, lo lógico es que no concurra ninguna de dichas circunstancias. En efecto, al incorporarse al expediente que se forma con el inicio del procedimiento sancionador toda la documentación recabada en el curso de las actuaciones inspectoras ya no resulta necesario llevar a cabo actividad instructora alguna por lo que tampoco concurrirá periodo de dilación o interrupción justificada del procedimiento. En definitiva, el procedimiento sancionador que se inicia el día 15 de enero de 2016 deberá finalizar como máximo el 15 de julio de 2016.

Sin embargo, dentro del plazo para la interposición del primer recurso o reclamación que procede contra la liquidación (un mes a contar desde el siguiente a la notificación de la liquidación), y una vez iniciado el procedimiento sancionador, se solicita por el representante de la obligada tributaria la tasación pericial contradictoria. Pues bien, en tanto no se disponía de una redacción como la que ahora se ha introducido en el artículo 135.1 de la LGT surgía la duda de lo que el órgano instructor debía hacer con la tramitación del procedimiento sancionador, pues la sanción que en este se impusiese traía causa directa de la liquidación practicada. Por lo tanto, modificada que fuese dicha liquidación ello debía suponer una modificación de la sanción a imponer o, en su caso, impuesta. La cuestión era, por tanto, si el procedimiento sancionador debía paralizarse o, en su caso, volverse a iniciar para ajustar la sanción impuesta a la nueva liquidación.

Estos problemas se solucionan con la actual redacción del artículo 135 de la LGT. Así, de acuerdo con su literal cabe distinguir las siguientes situaciones posibles:

a) *No se ha iniciado el procedimiento sancionador en el momento en el que se solicita la tasación pericial contradictoria.*

Esta situación es perfectamente posible pues la LGT no obliga a iniciar el procedimiento sancionador inmediatamente o sin solución de continuidad, tras la conclusión del correspondiente procedimiento de comprobación. Al contrario, el artículo 209.3 de la LGT otorga para ello un plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución del procedimiento de comprobación.

En estos casos, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria antes de que se notifique el inicio del procedimiento sancionador determina la suspensión del plazo de tres meses para notificar su inicio. En estos casos el inicio del procedimiento sancionador deberá tener lugar en el plazo de tres meses a contar desde la notificación de la liquidación que ponga fin al procedimiento de tasación pericial contradictoria.

.../...

.../...

No es esto, sin embargo, lo que ocurre en el presente supuesto pues, tal y como en él se expone, la comunicación de inicio del procedimiento sancionador se notifica en el mismo momento en que se incoa el acta de disconformidad, por lo tanto, antes de la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

b) Se ha iniciado el procedimiento sancionador y antes de que se notifique la resolución que pone fin al mismo se solicita por el obligado tributario la tasación pericial contradictoria.

En estos casos, dispone la nueva redacción del artículo 135.1 de la LGT que el inicio del procedimiento de tasación pericial contradictoria suspende el plazo máximo para notificar la resolución que deba poner fin al procedimiento sancionador. En nuestro caso, el inicio del procedimiento sancionador se notificó el día 15 de enero de 2016, habiéndose interpuesto la tasación pericial contradictoria en fecha 11 de mayo de 2016 (casi cuatro meses después del inicio del procedimiento sancionador). A partir de dicha fecha se suspenderá el plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento sancionador, plazo que volverá a reanudarse en el momento en que se notifique la liquidación que ponga fin al procedimiento de tasación pericial contradictoria (en nuestro caso el día 11 de mayo de 2016). Por lo tanto desde esta última fecha el órgano competente dispondrá de un mes y cuatro días para notificar la resolución del procedimiento sancionador.

Además, la nueva liquidación será la que deba servir de base para calcular las sanciones que deban imponerse al obligado tributario como consecuencia de las infracciones tributarias que se entiendan, en su caso, cometidas.

c) En el momento en que se solicita la tasación pericial contradictoria ya ha finalizado el procedimiento sancionador con la notificación de la resolución que debía poner fin al mismo.

Esta situación se producirá, normalmente, cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador en el mismo momento en que se incoaron las actas de disconformidad, el acuerdo de liquidación y la resolución del procedimiento sancionador se notifican en las mismas fechas. Si posteriormente se presenta por el obligado tributario escrito por el que solicita la tasación pericial contradictoria y tras su instrucción se dictase una nueva liquidación que sustituyese a la anterior, a continuación, se procederá a anular la sanción impuesta y a ajustarla a la nueva liquidación. La cuestión que puede plantearse en este caso es si la resolución que pone fin al procedimiento sancionador debe ser objeto de impugnación en los plazos previstos, respectivamente en los artículos 223 y 235 de la LGT para los recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, respectivamente, o si dicho plazo, al igual que ocurre con el plazo para interponer recurso o reclamación contra las liquidaciones debe entenderse suspendido en tanto no se resuelva la tasación pericial contradictoria. La respuesta debe ser negativa. En efecto, el artículo 135.1 de la LGT nada dice acerca del efecto suspensivo del plazo para interponer recurso o reclamación contra la sanción (ni siquiera con la nueva redacción) por lo que debe entenderse que el acto admi-

.../...

.../...

nistrativo de imposición de sanción debe ser objeto de recurso o reclamación independiente si el obligado tributario no desea que aquel gane firmeza y resulte, por tanto, inatacable. En definitiva, cabe entender que solo si la resolución del procedimiento sancionador ha sido impugnada y no ha ganado firmeza podrá ser posteriormente anulado para ajustarlo a la nueva liquidación que, en su caso, se dicte.

Nótese como de no operar la modificación introducida en el artículo 135.1 de la LGT el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador continuaría corriendo por lo que podría producirse su caducidad si no se dictase la resolución que pusiese fin al mismo antes del transcurso del plazo de seis meses. Además, la caducidad del procedimiento sancionador tiene una gran trascendencia pues, a diferencia de lo que ocurre con los procedimientos de gestión tributaria, en los que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 104.5 de la LGT, cabe su reinicio en tanto no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, esta posibilidad no se reconoce a los procedimientos sancionadores por mor de lo dispuesto en el artículo 211.4 de la LGT, en el que se establece que: «Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador».

8. NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 136.2 DE LA LGT

Artículo 136.2 de la LGT:

«En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.
- c) 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.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la do-

documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes».

EJEMPLO 10

La Administración de la AEAT de Valencia Guillem de Castro notifica un requerimiento a la sociedad F para que justifique la deducibilidad de determinados gastos. En concreto, se le requiere la aportación de todos aquellos documentos que, sin integrar la contabilidad mercantil, estime oportunos. Entre otros, se solicita la justificación de los gastos correspondientes a determinadas multas y recargos administrativos. La razón fundamental para iniciar el procedimiento se encuentra en que en la base de datos de la AEAT consta la existencia de recargos por presentación extemporánea así como de determinadas sanciones impuestas al obligado tributario en el periodo impositivo objeto de comprobación. De contabilizarse correctamente, el gasto no resultaría fiscalmente deducible por lo que, de no haberse efectuado el correspondiente ajuste extracontable de signo positivo, sería la Administración la que lo haría dictando la correspondiente liquidación provisional.

Sin embargo, en atención al requerimiento recibido, la sociedad aporta, no solo las facturas y los justificantes de pago, sino también el libro diario de la contabilidad, así como las cuentas de mayor de las cuentas contables afectadas. Con ello pretende acreditar la falta de contabilización de determinados gastos, que por no ser deducibles, la Administración pretende corregir mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Se pide:

¿Puede analizar la Administración de la AEAT de Valencia Guillem de Castro la contabilidad de la sociedad F? Justifique su respuesta.

Solución

El procedimiento de comprobación limitada se caracterizaba, hasta la modificación introducida en el artículo 136.2 de la LGT, por ser un procedimiento en el que la compro-

.../...

.../...

bación de la documentación mercantil y contable se encontraba absolutamente vedada a los órganos que tenían atribuida la competencia para instruir el procedimiento (ya fuesen estos de gestión tributaria o de inspección). El artículo 136.2 de la LGT era meridianamente claro al respecto.

Sin embargo, se daba la circunstancia (en la práctica) de que los contribuyentes, en el ejercicio de su derecho de defensa y con el fin de acreditar ante la Administración tributaria la contabilización o no de determinada operación o concepto, por la trascendencia que dicho registro contable –o la ausencia del mismo– pudiera tener para la correcta cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, acababan aportando la contabilidad mercantil en el curso del procedimiento. Y ello a pesar de que por parte de la Administración tributaria se insistiese en que los requerimientos de documentación que efectuaba en el curso de dichos procedimientos en ningún caso se extendían a la aportación de documentación mercantil contable.

Ante dichas circunstancias, la Administración tributaria previo análisis de la documentación aportada (incluida la contable) resolvía el procedimiento practicando liquidación tributaria o declarando, en su caso, correcta la autoliquidación presentada. En el primer caso (se practica liquidación por no considerarse correcta la autoliquidación presentada), y en la medida en que por la Administración se hubiese entrado a analizar la documentación contable (análisis excluido expresamente por el art. 136.2 de la LGT de entre las facultades de las que en dicho procedimiento dispone la Administración), se le abría la puerta al obligado tributario para impugnar la liquidación dictada al haberse producido una extralimitación en el ejercicio de las facultades que la LGT reconoce a la Administración tributaria en un procedimiento de comprobación limitada. Y ello a pesar de que había sido el propio obligado tributario el que, en defensa de sus intereses, había forzado el vicio de la actuación administrativa.

Fruto de los recursos planteados por los obligados tributarios, diversos TEAR anularon las liquidaciones que la Administración dictaba previa comprobación de la contabilidad mercantil. Las resoluciones desfavorables de los TEAR movieron al director del Departamento de Gestión Tributaria a interponer un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el TEAC, que dictó el día 29 de noviembre de 2012 una resolución [R. G. 3186/2011 (NFJ049197)] en la que distinguió las siguientes situaciones previo recordatorio de la que debía constituir la regla esencial:

«(...) es criterio de este Tribunal Central que resulta incuestionable que al amparo y en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil –ni para examinar la realidad material de los asientos contables **ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados**–, al igual que no puede procederse a la regularización de elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil".

.../...

.../...

Cuestión distinta es que sea el propio obligado tributario quien, para el efectivo ejercicio de su derecho de defensa, aporte voluntariamente la contabilidad mercantil como prueba de sus pretensiones. En tal caso, y para evitar que se produzca un resultado de material indefensión, deberán distinguirse dos situaciones:

- Que el obligado tributario aporte la contabilidad mercantil ante los órganos de aplicación de los tributos pero en sus funciones de revisión, esto es con motivo de la interposición de un recurso de reposición.

En este supuesto ya ha finalizado el procedimiento de comprobación limitada, y por tanto no es posible poner fin a tal procedimiento mediante el inicio de un procedimiento inspector. En tal caso, las limitaciones del procedimiento de comprobación elegido por la Administración no pueden acabar erigiéndose en un obstáculo para que los obligados tributarios hagan valer sus derechos, pues en suma, se estaría ocasionando al recurrente una indefensión real, consistente en la imposibilidad de justificar el derecho que pretende mediante la presentación y examen de documentos, datos y pruebas de imposible aportación y valoración en el seno del estrecho cauce procedimental escogido por la Administración para determinar la corrección de su autoliquidación, de suerte que una posible afirmación, en tal caso, de la Administración relativa a la falta de prueba de los hechos aducidos, entrañaría además una clara "contradictio in terminis".

Así las cosas, en este supuesto, es criterio de este Tribunal Central que la Administración debe en fase revisora examinar y valorar las pruebas propuestas por el interesado para la acreditación de su derecho, obligación esta de la Administración que debe atemperarse, caso a caso, con la teoría del abuso del derecho procesal, sentada también por este Tribunal Central (baste citar, por todas, Resoluciones R. G. 3705/2010 de 19 de octubre de 2012; R. G. 3206/2010 y R. G. 2571/2010, ambas de 16 de febrero de 2012), no siendo posible tampoco que los interesados acaben eligiendo, sin más y a su libre antojo, el momento de presentar pruebas y alegaciones, sino que debe de tratarse de obligados tributarios que aporten ahora la contabilidad como otra prueba más en el ejercicio de sus derechos, pero que durante la sustanciación del procedimiento de comprobación limitada en cuestión ya han intentado acreditar los hechos que resultan controvertidos mediante la presentación de otra documentación o de otras alegaciones.

- Que el obligado tributario aporte la contabilidad mercantil ante los órganos de aplicación de los tributos durante el desarrollo del procedimiento de comprobación limitada, siendo esta aportación voluntaria, puesto que el requerimiento de la contabilidad mercantil le está vedado en todo caso a la Administración tributaria en ese tipo de procedimiento. Pues bien, en aquellos casos en que a la vista de los hechos controvertidos y las alegaciones formuladas,

.../...

.../...

se concluya que la contabilidad va a ser una prueba que deba examinarse indefectiblemente, y no pudiendo los órganos de gestión realizar la comprobación con los demás medios que el artículo 136 LGT les otorga, la Administración deberá poner fin al procedimiento de comprobación limitada e iniciar un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 139.1 LGT, pues el hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad conllevaría en estos casos dos consecuencias: de un lado, la falta de acreditación de lo pretendido por el órgano de gestión; y de otro, como antes hemos razonado, la imposición de una situación de indefensión real al obligado tributario, siempre que solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones.

No obstante lo anterior, si los obligados aportan voluntariamente la contabilidad, pero la comprobación puede efectuarse justificada y motivadamente sin necesidad de proceder a su examen, la regularización podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no siendo necesario en estos casos el inicio de un procedimiento inspector, quedando vedadas así posibles prácticas procesales que con la sola aportación voluntaria de la contabilidad, impidan de facto a los órganos de gestión llevar a cabo las funciones que tienen atribuidas y que sí puedan efectuarse de forma procedente a través de la comprobación limitada.

Finalmente debe advertirse que el inicio del procedimiento de comprobación limitada, caso de que luego fuere necesario ponerle fin para iniciar posteriormente un procedimiento inspector, habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siempre que, de conformidad con los artículos 53.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común y 217.1 de la Ley General Tributaria, no se trate de procedimientos que pudieran incurrir en nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta».

La resolución es consecuencia del criterio contenido en las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 [recurso número 2431/2010 (NFJ049189)] y de 1 de diciembre de 2011 [recurso número 1114/2009 (NFJ045460)].

Pues bien, constituye la resolución del TEAC anteriormente transcrita el origen de la modificación introducida en el artículo 136.2 de la LGT. En este sentido, nos advierte el preámbulo de la Ley 34/2015 de que: «Se modifica el régimen jurídico de la comprobación limitada al objeto de facilitar la protección de los derechos del obligado tributario al permitirle que, voluntariamente y sin requerimiento previo, pueda aportar en el curso de un procedimiento de comprobación limitada su contabilidad mercantil para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración, sin que dicha aportación voluntaria tenga efectos preclusivos».

.../...

.../...

Sin embargo, en la medida en que la Administración de la AEAT a la que se refiere nuestro ejemplo parece limitarse en su función comprobadora a constatar la coincidencia entre lo que figura en la documentación contable (contabilización o no de determinados gastos) y la información de la que dispone en su base de datos (pago de recargos y sanciones en el mismo periodo que es objeto de comprobación gestora), la actuación puede entenderse desarrollada dentro de los parámetros a que la LGT sujeta el ejercicio de dicha función. Por lo tanto, en este caso la actuación de la Administración debe entenderse ajustada a la ley.

Además, la verificación de la contabilidad mercantil por el órgano de gestión tributaria, a estos solos efectos (insistimos, constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración tributaria), no determinará la imposibilidad de que por la Inspección pueda volverse a comprobar la contabilidad mercantil del obligado tributario. En este sentido, podemos afirmar que la comprobación realizada por los órganos de gestión tributaria no produce los efectos preclusivos típicos de las actuaciones de comprobación realizadas en el curso de un procedimiento de comprobación limitada afirmándose expresamente en el artículo que el examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección. Todo ello sin perjuicio de que el elemento concreto de la obligación tributaria al que se refirió el procedimiento (deducción de determinadas partidas de gasto) no pueda volver a ser comprobado por la Inspección salvo que concurran las circunstancias previstas en el artículo 140 de la LGT¹⁰.

¹⁰ Dicho artículo establece que: «Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».