ANÁLISIS PRÁCTICO DE ALGUNAS CUESTIONES DE LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

ESPECIAL REFERENCIA A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA REFORMA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRAMITADOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

Febrero, 2016

ANÁLISIS PRÁCTICO DE ALGUNAS CUESTIONES DE LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA A LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA REFORMA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRAMITADOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

- EL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A COMPROBAR E INVESTIGAR BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.

- LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS.

- LA DISTINCIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION DE DATOS Y EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. LOS EFECTOS DEL INCORRECTO USO DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS.

- LA ALEGACIÓN DE LA INEXACTITUD O FALSEDAD DE LOS DATOS SUMINISTRADOS POR TERCEROS Y QUE VAN A SER UTILIZADOS EN LA REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA DEL CONTRIBUYENTE.

- LAS SOLICITUDES DE AMPLIACIÓN DE PLAZOS POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE.

- CONSECUENCIAS DE LA APORTACIÓN DE NUEVOS DOCUMENTOS O PRUEBAS UNA VEZ CONCLUIDO EL TRÁMITE DE ALEGACIONES.

- PLAZO PARA LA TERMINACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS O DE COMPROBACIÓN LIMITADA (Art. 104 LGT). ESPECIAL REFERENCIA A LOS OBLIGADOS A RECIBIR NOTIFICACIONES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS.

- LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS O COMPROBACIÓN LIMITADA Y SUS EFECTOS.

- LA DISTRIBUCIÓN LINEAL DE LA CUOTA ANUAL DE IVA O RETENCIONES EN LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

- LA PROHIBICIÓN DE COMPENSAR O DEDUCIR CANTIDADES PENDIENTES EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN EN EL CASO DE QUE NO ESTUVIERAN ACREDITADAS AL INICIO DEL MISMO.

- LAS FACTURAS COMO MEDIO DE PRUEBA.

- LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN TRAMITADOS POR GESTIÓN TRIBUTARIA.

I. LA REGULACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR (Art. 66 bis LGT).

Una sociedad generó en el período impositivo correspondiente al año 2004 una base imponible negativa de 5.000.000 de euros. Las compensaciones que ha realizado de dicha base imponible negativa han sido las siguientes:

	2004	2005	2006	2007
Base imponible ejercicio	-5.000.000	200.000	225.000	500.000
Compensación BI (-)	0	200.000	225.000	500.000
BI (-) pendientes compensar	-5.000.000	-4.800.000	-4.575.000	-4.075.000

	2008	2009	2010	2011
Base imponible ejercicio	1.200.000	650.000	325.000	100.000
Compensación BI (-)	1.200.000	650.000	325.000	100.000
BI (-) pendientes compensar	-2.875.000	-2.225.000	-1.900.000	-1.800.000

	2012	2013
Base imponible ejercicio	125.000	250.000
Compensación BI (-)	125.000	250.000
BI (-) pendientes compensar	-1.675.000	-1.425.000

El 20 de abril de 2015 se inicia un procedimiento de inspección de carácter general respecto del Impuesto sobre Sociedades relativo a aquellos ejercicios no prescritos.

Ejercicios del Impuesto sobre Sociedades respecto de los que no ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (art. 66.a) LGT).

> *Artículo 66. Plazos de prescripción.*
>
> *Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:*
>
> *a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

- Fecha de notificación del inicio de actuaciones inspectoras: 20 de abril de 2015.

- A dicha fecha no ha prescrito el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013.

¿Tiene derecho la Administración a comprobar la corrección de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a 2010 que se hayan acreditado a compensar o se hayan compensado en 2010, 2011, 2012 y 2013?

- La respuesta es **sí** conforme al art. 66.bis LGT

> *Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar[1].*
>
> *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…*
>
> *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.*

- Fecha de notificación del inicio de actuaciones inspectoras: 20 de abril de 2015.

- Ejercicio en el que se generó la base imponible negativa: IS 2004.
- Fin plazo reglamentario presentación IS 2004: 25 de julio 2005.
- A 20 de abril de 2015 aún no ha prescrito el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de la base imponible negativa de 5.000.000 de euros generada en 2004 (o en ejercicios posteriores, 2005 a 2009) y compensadas o pendientes de compensación en los años 2010, 2011, 2012 y 2013, que van a ser objeto de comprobación inspectora.

¿Puede la Administración comprobar la corrección de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a 2010 sin iniciar la comprobación del año 2010 o posteriores, respecto de los cuales no ha prescrito su derecho a liquidar?

- La respuesta es **no** conforme al art. 66 bis.2 LGT:

> *La comprobación… 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…, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.*

Adicionalmente, se establece lo siguiente:

- Si el procedimiento de inspección tiene alcance general se considera incluida, en todo caso, la comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación cuyo derecho a comprobar no se encuentre prescrito. Si la Administración no hiciese uso de su potestad de comprobación entendemos que esos créditos fiscales devendrían firmes para el obligado tributario.

- Por el contrario, si el procedimiento tiene alcance parcial deberá hacerse mención en éste a la inclusión en el objeto del procedimiento de la comprobación de las bases imponibles negativas o deducciones fiscales, con indicación de los ejercicios en que fueron generadas.

Efectuada la comprobación de la base imponible negativa declarada en 2004 por importe de 5.000.000 de euros resulta que 4.000.000 de euros corresponden a un gasto fiscalmente no de deducible.

	2004
Base imponible negativa declarada	-5.000.000
Base imponible negativa comprobada	-1.000.000
Base imponible negativa improcedente	-4.000.000

- No es posible regularizar mediante la oportuna liquidación los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009 porque dicho derecho ya está prescrito.

- En total se han compensado, desde 2005 a 2009, ambos inclusive, 2.775.000 euros de base imponible negativa del 2004. Dicha compensación debe estimarse correcta.

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Base imponible ejercicio	-5.000.000	200.000	225.000	500.000	1.200.000	650.000
Compensación BI (-)	0	**200.000**	**225.000**	**500.000**	**1.200.000**	**650.000**
BI (-) pendientes compensar	-5.000.000	-4.800.000	-4.575.000	-4.075.000	-2.875.000	-2.225.000

- Si la base imponible negativa comprobada como correcta del año 2004 es 1.000.000 de euros y ya se han compensado, en los años 2005 a 2009, un total de 2.775.000 euros, podríamos concluir que ya no queda ningún saldo de base imponible negativa del 2004 que pudiera compensarse en 2010, 2011, 2012 y 2013.

- La regularización de dichos años sería, pues, la siguiente:

	2010	2011	2012	2013
Base imponible ejercicio	325.000	100.000	125.000	250.000
Compensación BI (-)	~~325.000~~	~~100.000~~	~~125.000~~	~~250.000~~
BI (-) pendientes compensar	~~-1.900.000~~	~~-1.800.000~~	~~-1.675.000~~	~~-1.425.000~~

- Al aplicar el tipo impositivo resultaría una liquidación con cuota a ingresar en cada uno de dichos ejercicios.

Sanciones tributarias derivadas de la regularización practicada.

- Sanción del 50 por 100 al 100 por 100 derivada de la comisión de la infracción tributaria prevista en el art. 191 de la LGT "*dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación*" en cada uno de los años 2010,2011, 2012 y 2013.
- ¿Habría que imponer, adicionalmente, una sanción del 15 por 100 derivada de la comisión de la infracción del art. 195 LGT "*acreditar improcedentemente partidas negativas a compensar en la base de declaraciones futuras*"?.

  - ✓ Nos lo planteamos porque en cada uno de los años 2010, 2011, 2012 y 2013 ha consignado en las autoliquidaciones del IS unos importes de bases imponibles negativas procedentes del 2004 como pendientes de compensar.

  - ✓ A este respecto hay que indicar que la consumación de esta infracción tributaria se produce en el ejercicio 2004 en el que se autoliquidó de modo improcedente la base imponible negativa a compensar[1]. Por lo tanto, si la Inspección tiene un plazo de cuatro años para ejercitar su derecho a sancionar, ese derecho estaría prescrito cuando se hiciere uso de la facultad de comprobación de esas bases imponibles negativas.

[1] Resolución del TEAC en el recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina RG 1635/2011 de 21 de marzo de 2013 y en igual sentido su resolución RG 3831/2012 de 22 de abril de 2015.

Bases imponibles negativas respecto de las cuales ya se ha producido la prescripción del derecho a iniciar un procedimiento de comprobación por el transcurso de los diez años.

La cuestión viene regulada en el art. 66 bis.3 LGT:

> *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.*

- La norma hace recaer sobre el contribuyente la obligación de facilitar documentos que ya están —o han estado— en manos de la Administración, además de suponer una ampliación de la obligación de conservación de la contabilidad del empresario y su documentación soporte prevista en el artículo 30 del Código de Comercio.

- La norma no deja claro cuál es el efecto del cumplimiento o incumplimiento de esa obligación una vez transcurrido el plazo de diez años de comprobación → en ausencia de esa aportación la Inspección pretenderá que no se ha acreditado el origen y cuantía de los créditos fiscales y rechazará su compensación.

- Sin embargo, aportada esa contabilidad y autoliquidaciones, y constatado que el importe compensado o aplicado es el que se deduce de esa documentación, entendemos que la inspección no podrá entrar a valorar, una vez transcurrido el plazo de diez años, si esos créditos fueron correcta o incorrectamente calculados.

¿Se le ha atribuido al obligado tributario, con la reforma de la LGT, una regulación paralela a la anteriormente expuesta para la Administración tributaria?

- Con la reforma, la Administración ve expresamente reconocido su derecho a comprobar créditos fiscales, con un plazo temporal de 10 años, en la medida que afecten a las obligaciones tributarias del presente cuyo derecho a liquidar no haya prescrito.

- Sin embargo, el obligado tributario, que podría ver que determinados errores del pasado incrementan sus obligaciones tributarias presentes, no dispone de similar resorte.

- De hecho, tanto el TEAC como la AN se han mostrado contrarios a que el obligado tributario pueda presentar declaración o autoliquidación relativa a un ejercicio prescrito susceptible de producir efectos en otro no prescrito[2].

[2] Resoluciones del TEAC de 23 de octubre de 1999 o 13 de febrero de 2004 y SAN de 7 de junio de 2007 o de 21 de marzo de 2001.

II. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS (Art. 66.9 LGT).

SUPUESTO 1. El 25 de mayo de 2016 se inicia un procedimiento de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2011 en el que se declaró una base imponible negativa. El procedimiento finaliza el 26 de julio de 2017 eliminando la base imponible negativa declarada.

Posteriormente, se comprueba que la base imponible negativa declarada en 2011 ha sido compensada en 2012.

Problemática que planteaba esta situación antes de la reforma de la LGT por la Ley 34/2015.

- Si la Administración quería eliminar la base imponible negativa del 2011 compensada en el IS 2012, no podía ya iniciar un procedimiento de comprobación dado que el día que finalizó la comprobación del IS 2011 (26 de julio de 2017) el derecho a liquidar el IS 2012 estaba prescrito.
- Estamos ante una situación de nula tributación o «*desimposición*» en perjuicio del erario público.

Concepto de obligación tributaria conexa (Art. 68.9, segundo párrafo, LGT).

> *"…, 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 período distinto*."

- En este caso el IS 2011 y el 2012 son obligaciones tributarias conexas porque la base imponible del IS 2012 está reducida en la compensación de la base imponible negativa del 2011.
- Como ejemplos, podríamos calificar como obligaciones tributarias conexas:

  — El ISD devengado en la adquisición mortis causa o donación de un bien, y el IRPF que grava su transmisión posterior;

  — El ITPAJD, en las modalidades TPO o AJD, sobre el adquirente de un inmueble y el IVA que debe repercutir el transmitente.

Efectos en la prescripción de la nueva regulación de las obligaciones tributarias conexas (Art. 68.9, primer párrafo, 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 éstas 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*."

- La interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por la Administración el IS 2011 interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el IS 2012.

- Si se aplica por la Administración tributaria en el IS 2012 el resultado de la regularización del 2011 (eliminación base imponible negativa) se produce una tributación distinta en el IS 2012: mayor tributación.

- El último acto interruptivo de la prescripción del derecho a liquidar el IS 2012 se produce con la notificación del acuerdo de liquidación del IS 2011. A partir del 26 de julio de 2017 se abre el plazo de cuatro años para que la Administración pueda regularizar y liquidar el IS 2012 eliminando la base imponible negativa del IS 2011 compensada.

A lo anterior añadimos tres notas:

- ✓ La interrupción del derecho a liquidar una obligación implica asimismo la interrupción del derecho a liquidar o a solicitar la devolución de obligaciones tributarias conexas pero limitada dicha interrupción solo a las obligaciones que sean titularidad del mismo obligado tributario.

- ✓ No se exige, sin embargo, que la obligación tributaria conexa tenga la misma Administración tributaria acreedora.

- ✓ Situaciones de doble imposición en perjuicio del obligado tributario: lo indicado anteriormente se produciría en los mismos términos, pero favoreciendo al obligado tributario, en el caso de que, como consecuencia de la comprobación del IS 2011, la Administración determinara una mayor base imponible negativa. En este caso con el inicio del procedimiento de comprobación del IS 2011 se habría interrumpido la prescripción del derecho de la sociedad a solicitar, en su caso, la devolución del importe ingresado en exceso en el IS 2012 al no haberse aplicado inicialmente en dicha autoliquidación la mayor base imponible negativa del IS 2011 comprobada.

Efectos de interrupción de la prescripción en obligaciones tributarias conexas cuándo el plazo de prescripción interrumpido es el del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos.

- Mientras que la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar una obligación tributaria provoca la interrupción de los plazos de prescripción de:

  (a) tanto el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria «conexa» mediante la oportuna liquidación;

  (b) como del derecho contribuyente a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos de la obligación tributaria «conexa»

- Por el contrario: la interrupción del derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos de una obligación tributaria no interrumpiría sin embargo los plazos de prescripción del derecho a liquidar correspondiente a su obligación tributaria «conexa».

SUPUESTO 2. La Administración inició un procedimiento inspector el 13 de mayo de 2016, por el IS 2011 de una entidad y el IRPF 2011 de un socio, al objeto de comprobar la correcta valoración a precio de mercado de la venta de un inmueble que el socio realizó en dicho año a la sociedad vinculada.

Como consecuencia de la comprobación resulta que la valoración de la transmisión del inmueble se realizó por debajo del valor de mercado.

Ello da lugar a una regularización del IRPF 2011 del socio incrementando la ganancia patrimonial inicialmente declarada por la transmisión del inmueble.

Simultáneamente se regulariza el IS 2011 de la entidad, admitiendo una mayor amortización que la inicialmente deducida debido al mayor valor de adquisición comprobado del inmueble.

La liquidación que pone fin al procedimiento inspector se notifica el 26 de julio de 2017.

Se plantea si es posible que la sociedad solicite la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los años 2012, 2013, 2014 y 2015 en el sentido de que se le reconozca un mayor gasto de amortización.

- Son obligaciones tributarias conexas el IS 2011 y los Impuestos sobre Sociedades que se pretenden rectificar. El mayor valor de adquisición del inmueble resultante de la comprobación del IS 2011 tiene efectos en las amortizaciones de los años siguientes.

- Cuando, a partir del 26 de julio de 2017, se solicite la rectificación de las autoliquidaciones del IS habría prescrito el derecho solicitar la devolución del exceso ingresado del año 2012, no así en el caso de los restantes años (2013, 2014 y 2015).

- Por ello, no habrá ningún problema para la estimación de las rectificaciones del IS 2013 a 2015 y la devolución de lo indebidamente ingresado.

- Con la reforma operada por la Ley 34/2015, tampoco habrá inconveniente para estimar la rectificación de la autoliquidación del IS 2012 ya que al iniciar el procedimiento inspector el 13 de mayo de 2016 por el IS 2011 se habrá interrumpido la prescripción del derecho a solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado por el IS 2012, obligación conexa, en este caso, del IS 2011.

III. LA DISTINCIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS Y EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA. LOS EFECTOS DEL INCORRECTO USO DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS.

CAUSAS HABILITANTES PARA EL INICIO DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION DE DATOS (Art. 131 LGT).

> *"Artículo 131. Procedimiento de verificación de datos.*
>
> *La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:*
>
> *a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.*
>
> *b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.*
>
> *c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.*
>
> *d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas."*

Es un procedimiento de comprobación que parte de la **existencia de una declaración previa por el obligado tributario**. No es un procedimiento apropiado para la comprobación de no declarantes, que se realizará mediante el procedimiento de comprobación limitada.

Efectos favorables para los contribuyentes: la labor de la Administración es de comprobación formal o cotejo de datos. No se pueden realizar requerimientos a terceros.

Efectos desfavorables:

- ✓ Interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- ✓ Su tramitación no tiene para la Administración un efecto preclusivo de lo comprobado.

ACTUACIONES QUE PUEDEN REALIZARSE POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA.

Las mismas actuaciones que en procedimiento de verificación de datos, y las que se detallan a continuación (Art. 136.2 LGT).

> *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.*
>
> *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.*

EN EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS LA LABOR DE LA ADMINISTRACIÓN ES DE COMPROBACIÓN FORMAL O COTEJO DE DATOS. TANTO EL TEAC COMO LOS TEAR ESTÁN ESTABLECIENDO DETERMINADOS SUPUESTOS EN QUE PROCEDE INICIAR UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA Y NO UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS.

- ✓ El procedimiento de verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto.

- ✓ TEAC Resolución 1151/2011 de 19/01/2012: "*constituye una discrepancia jurídica de cierta complejidad la determinación de los componentes de la ganancia patrimonial objeto de comprobación, concretamente la posible existencia de mejoras a efectos de su cálculo, cuya tributación se suscita, que no puede quedar supeditada al mero examen de la documentación de la operación, sin llevar a cabo otras comprobaciones u ofrecer a la parte que justifique de alguna forma su criterio*".

- ✓ TEAC Resolución de 17/06/2014: "*No era viable ni siquiera desde el principio iniciar el procedimiento de verificación de datos: la calificación y constatación de las obras de un inmueble como rehabilitación requiere una comprobación prevista sólo en el procedimiento de comprobación limitada o inspección*".

- ✓ TEAC Resolución de 20/12/2012: *"…, cuando la comprobación amplió su órbita, y se puso en cuestión, ni más ni menos, que la afectación a una actividad económica de un activo, de cara a mantener, o no, la aplicación del régimen especial de aportación de activos, se rebasó claramente ese ámbito*".

- ✓ Consecuencias de la tramitación incorrecta de un procedimiento de verificación de datos: "*En definitiva, existe un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos; la iniciación del procedimiento no ha sido la adecuada, abordando materias reservadas de manera clara y terminante a otros procedimientos; y el grado de desviación con el fin administrativo que preside el procedimiento de verificación de datos es de tal gravedad que, por todo ello el vicio cometido encaja en el apartado e) del artículo 217 de la LGT, debiendo enmarcarse en la categoría de nulidad de pleno derecho."*

IV. LA ALEGACIÓN DE LA INEXACTITUD O FALSEDAD DE LOS DATOS SUMINISTRADOS POR TERCEROS Y QUE VAN A SER UTILIZADOS EN LA REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA DEL CONTRIBUYENTE (Art. 108.4 LGT).

- ✓ Los datos obtenidos por la Administración en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 LGT se presumen ciertos.

- ✓ Pero si el obligado tributario, al que se le va a regularizar la situación tributaria en base a los mismos, alega su inexactitud o falsedad, deberán ser contrastados con la persona que los aportó.

- ✓ Si el obligado alega la inexactitud de los datos imputados por terceros deberá hacerlo en el plazo de 15 días desde el siguiente a aquél en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración (art. 92 RGI).

  Si el obligado tributario hubiese alegado en plazo la falsedad o inexactitud, será la Administración la que debe requerir al tercero para que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

  Si el obligado tributario no hubiese alegado en plazo la falsedad o inexactitud, el incumplimiento supone una inversión de la carga de la prueba, a partir de este momento será el obligado tributario el que deberá probar que los datos suministrados por terceros son falsos o inexactos. Mientras no lo pruebe los datos obtenidos de terceros se considerarán ciertos.

TEAC Resolución de 18/12/2012: en aquellos casos en que para la regularización de la situación tributaria de un obligado se vayan a utilizar datos aportados por terceros en cumplimiento de su obligación de suministro de información, la puesta en conocimiento de esos datos puede ser realizada en el mismo trámite de la propuesta de liquidación provisional, sin que sea necesario que antes de ese trámite la Administración haya requerido a los terceros declarantes a justificación de los datos imputados.

V. AMPLIACIONES DE PLAZOS (Art. 91 RGAT).

- ✓ La ampliación y aplazamiento de plazos se refiere únicamente a aquellos que se vinculan a actos de trámite.

- ✓ La ampliación no podrá exceder de la mitad del plazo que se hubiese concedido → si el plazo concedido son 10 días como regla general, la ampliación máxima es de 5 días.

- ✓ Sólo se puede solicitar una ampliación, las posteriores serán objeto de inadmisión.

- ✓ La concesión queda condicionada a que la solicitud se formule antes de los tres últimos días del plazo, que se justifiquen los motivos y que no se causen perjuicios a terceros.

- ✓ Se establece un silencio positivo, cumpliéndose los requisitos anteriores, de manera que el obligado puede entender concedida la ampliación por el plazo máximo previsto, salvo que antes del fin del plazo originario se le notifique lo contrario. La notificación expresa de la concesión puede establecer una ampliación inferior.

- ✓ Los acuerdos de ampliación o aplazamiento no son recurribles.

VI. LAS CONSECUENCIAS DE LA APORTACIÓN DE NUEVOS DOCUMENTOS O PRUEBAS UNA VEZ CONCLUIDO EL TRÁMITE DE ALEGACIONES.

En caso de presentación de **alegaciones fuera de plazo** el posible tratamiento sería el siguiente:

1) Si se presentan fuera de plazo pero la Administración las detecta antes de dictar resolución: deberán ser tomadas en consideración.

2) Si se presentan en plazo o fuera de plazo, pero antes de la firma de la resolución, y la Administración no las detecta:

> Cabe la posibilidad de recurso de reposición donde se estudiarán las alegaciones.
> Si no se presenta recurso de reposición en plazo, cabría iniciar de oficio un procedimiento de rectificación de errores (art. 220 LGT) en caso de que fuera evidente que dichas alegaciones debían de haber sido estimadas.

3) Alegaciones presentadas con posterioridad a la firma de la resolución pero antes de la notificación de la liquidación: no se calificarán como recurso de reposición. Deberá esperarse a que se notifique la liquidación, debiendo ser el obligado tributario quien presente, en su caso, recurso de reposición.

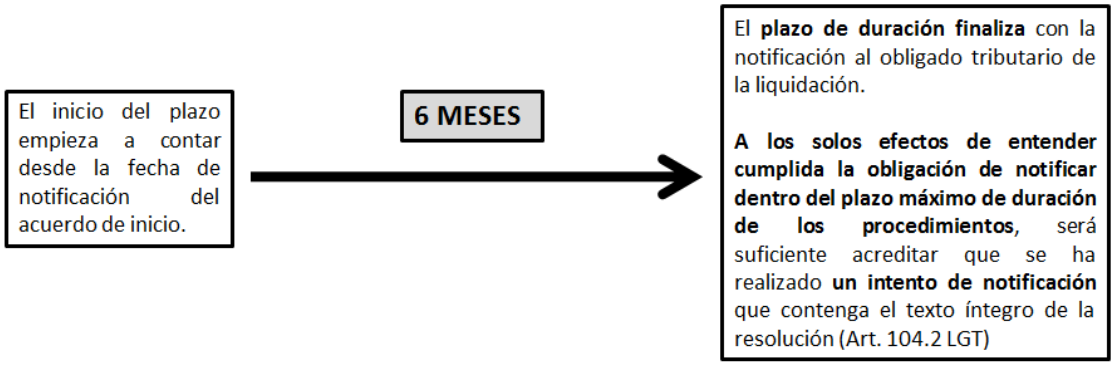
Resolución del TEAC de 23/01/2014:

- ✓ El recurso de reposición es un procedimiento de revisión y no de aplicación de los tributos, aunque su tramitación y resolución esté encomendada al mismo órgano que dictó el acto impugnado.

- ✓ Consecuentemente, no procede con ocasión de su interposición, la aportación de pruebas que, habiendo sido específicamente solicitadas en el procedimiento de aplicación de los tributos y que pudieron ser aportadas, no lo hubieran sido, pues podría dar lugar a abuso del derecho procesal y a la infracción del artículo 112 de la Ley 30/1992.

- ✓ Esta regla, en aras del principio de tutela judicial efectiva, debe ser aplicada con cautela, evitando la generación de situaciones de indefensión.

VII. PLAZO PARA LA TERMINACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS O DE COMPROBACIÓN LIMITADA (Art. 104 LGT).



Una sociedad fue notificada, con fecha 15 de junio de 2013, de la inclusión en el régimen de notificaciones electrónicas obligatorias.

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada con dicha sociedad por el IS 2013. Se le requería la justificación de la aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo. La comunicación de inicio del procedimiento se notificó por medios electrónicos, habiendo accedido la sociedad a la comunicación de inicio con fecha 15 de abril de 2015.

El 14 de octubre de 2015 se dictó resolución con liquidación provisional en la que se inadmitía la aplicación del citado tipo de gravamen. Dicha resolución se puso a disposición de la sociedad en su dirección electrónica habilitada el día 15 de octubre de 2015, no accediendo al contenido de la resolución hasta el 18 de octubre de 2015.

- **Para los sujetos no obligados o no acogidos voluntariamente al régimen de notificación electrónica**, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar la liquidación dentro del plazo máximo de duración del procedimiento con un intento de notificación:

  - ✓ Deberá incorporarse en el expediente el acuse de recibo firmado por el personal de Correos en que se acredite la ausencia del interesado en su domicilio al realizarse el intento de notificación.

  - ✓ O bien, incorporarse al expediente diligencia extendida al efecto por el agente de la Hacienda Pública en el mismo sentido.

  - ✓ No obstante, ello no exime a la Administración de notificar la resolución, aunque ello tenga lugar después de transcurridos los seis meses.

- **No obstante, para los sujetos obligados o acogidos voluntariamente al régimen de notificación electrónica** nada se establecía al efecto en cuanto a qué momento se entendía producido el intento.

En nuestro ejemplo:

Fecha de inicio del procedimiento: 15 de abril de 2015.

Fecha de puesta a disposición en DEH de la liquidación: 15 de octubre de 2015.

Fecha de acceso: 18 de octubre de 2015.

El acceso se produce después de transcurridos los seis meses desde el inicio, por lo que se ha incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento.

- **Modificación introducida por la Ley 34/2015 en el art. 104.2 LGT**:

> "*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*."

En nuestro ejemplo:

Fecha de inicio del procedimiento: 15 de abril de 2015.

Fecha de puesta a disposición en DEH de la liquidación: 15 de octubre de 2015.

Entendiéndose, por tanto, conforme a la nueva redacción, que se ha cumplido la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento (seis meses).

Ponemos otro ejemplo:

Fecha de inicio del procedimiento: 15 de abril de 2015.

Fecha de puesta a disposición en DEH de la liquidación: 6 de octubre de 2015.

El obligado tributario no accede a la DEH.

En estos casos el art. 28.3 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, establece que la notificación se entiende producida, por rechazo, por el transcurso de 10 días naturales.

¿Desde qué fecha/hora empieza a contar el plazo? El plazo comenzará a contar a partir del día después de su puesta a disposición. Por ejemplo, las notificaciones que se pongan a disposición el día 1 entre las 00:00 y las 23:59 y no hayan sido recogidas, se entenderán notificadas automáticamente el día 12.

En nuestro ejemplo, la liquidación se entendería notificada el 17 de octubre de 2015, después de transcurridos los seis meses desde el inicio, por lo que se ha incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento.

- Por ello, el art. 3.2.b) del RD 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, estableció como **uno de los supuestos en los que se podía excepcionar la notificación por medios electrónicos** cuando la comunicación o notificación electrónica resultaba incompatible con la inmediatez o celeridad requerida por la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

VIII. LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS O COMPROBACIÓN LIMITADA (Art. 104 LGT).

4. En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá… los siguientes efectos:
…
b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción…

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

Resolución TEAC 17/06/2014:

- ✓ Los recursos o reclamaciones interpuestos para obtener la declaración de caducidad no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda.

- ✓ La caducidad no se declaró de oficio y el interesado tuvo que hacer valer su derecho a través de los correspondientes recursos o reclamaciones. Declarada por el órgano de revisión o judicial la caducidad, la Administración puede volver a iniciar el procedimiento, pero teniendo en cuenta que tales recursos o reclamaciones (que declararon la caducidad) no han interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda.

- ✓ En el caso examinado, ha transcurrido el plazo para liquidar, por lo que debe declararse la prescripción.

Resolución TEAC 19/02/2014:

- ✓ En aquellos procedimientos que terminen por caducidad, no existe obligación de resolver expresamente declarando de oficio la caducidad, sólo en aquellos supuestos en los que la Administración no vaya a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos.

- ✓ **Si va a finalizar el procedimiento por caducidad e iniciar uno nuevo no es compatible la notificación en un solo documento de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento**,

  - Pues o bien no se incluye la correspondiente advertencia de los recursos posibles, o bien se advierte al interesado de los recursos posibles, con riesgo de cierta confusión pues habría que indicarle que del único acto notificado exclusivamente puede recurrir la declaración de caducidad.

  - Cualquiera de las dos situaciones descritas (no otorgar pie de recurso cuando lo que se notifica es un acto recurrible, o darlo para una parte del acto sí y para otra no) son ciertamente anómalas y no tienen encaje en nuestro ordenamiento jurídico.

IX. LA DISTRIBUCIÓN LINEAL DE LA CUOTA ANUAL DE IVA O DE RETENCIONES EN LAS LIQUIDACIONES PRACTICADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

"Artículo 108. Presunciones en materia tributaria.

5. 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, atribuirla a un periodo de liquidación concreto conforme a la normativa reguladora del tributo, y el obligado tributario, requerido expresamente a tal efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente."

X. LA PROHIBICIÓN DE COMPENSAR O DEDUCIR CANTIDADES PENDIENTES EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN EN EL CASO DE QUE NO ESTUVIERAN ACREDITADAS AL INICIO DEL MISMO.

Una sociedad está siendo objeto de un **procedimiento inspector por el IS 2012**.

La **autoliquidación del IS 2012** fue la siguiente:

IMPUESTO SOCIEDADES 2012	
Base imponible previa declarada	0,00 euros
Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00 euros
Base imponible	0,00 euros

En el curso del procedimiento inspector se descubren ingresos no declarados por importe de 500.000 euros.

Como consecuencia de ello, la **regularización del IS 2012** que **realizaría** la Administración sería la siguiente:

LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOCIEDADES 2012	
Base imponible previa declarada	0,00 euros
Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00 euros
Base imponible	0,00 euros
Ajuste regularización inspectora	+ 500.000
Base imponible comprobada	500.000
Tipo de gravamen	30 por 100
Cuota a ingresar	150.000

A ello habría que adicionar una sanción del 50 por 100 al 150 por 100 de los 150.000 euros, por dejar de ingresar dentro del plazo reglamentariamente establecido dicho importe (Art. 191 LGT).

En la **autoliquidación del IS 2011** se declaró una base imponible negativa de 500.000 euros, que no se pudo compensar en el IS 2012, pero sí en el IS 2013.

La **autoliquidación del IS 2013** tuvo el siguiente detalle:

IMPUESTO SOCIEDADES 2013	
Base imponible previa declarada	500.000,00 euros
Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	- 500.000,00 euros
Base imponible	0,00 euros

Una vez iniciado el procedimiento inspector por el IS 2012, la sociedad presenta una declaración complementaria por el IS 2013 en la que elimina la compensación de la base imponible negativa del IS 2011 que se compensó inicialmente.

El detalle de la autoliquidación complementaria del IS 2013 es el siguiente:

COMPLEMENTARIA IMPUESTO SOCIEDADES 2013	
Base imponible previa declarada	500.000,00 euros
Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00 euros
Base imponible	500.000,00 euros
Tipo de gravamen	30 por 100
Cuota a ingresar	150.000,00 euros

La consecuencia de la presentación de la declaración complementaria del IS 2013 sería la imposición de un recargo del 20 por 100 sobre los 150.000 euros, es decir, 30.000 euros.

Simultáneamente, en el curso del procedimiento inspector solicita que se le compense en el IS 2012, la base imponible negativa de 500.000 euros del IS 2011 que, inicialmente, fue aplicada en el IS 2013, pero que, como consecuencia de la complementaria, se ha "descompensado" y ha quedado "reactivada".

Si ello fuera así, la liquidación del IS 2012 derivada del procedimiento inspector, no generaría cuota alguna:

LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOCIEDADES 2012	
Base imponible previa declarada	0,00
Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00
Base imponible declarada	0,00
Ajuste regularización inspectora	**+ 500.000**
Base imponible previa comprobada	**500.000**
Compensación bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	**- 500.000**
Base imponible comprobada	**0,00**
Tipo de gravamen	**30 por 100**
Cuota a ingresar	**0,00**

Y, en consecuencia, no cabría imposición de sanción alguna.

<u>En resumen</u>:

- La cuota a ingresar sería la misma: 150.000 euros, si bien se ingresaría a través de la autoliquidación complementaria del IS 2013, en lugar de con la liquidación de la Administración por el IS 2012.

- No procedería imponer ninguna sanción del 50 por 100 al 150 por 100 de los 150.000 euros, ya que la cuota de la liquidación de la Administración por el IS 2012 serían 0,00 euros.

- Procedería un recargo por presentación extemporánea del IS 2013 del 20 por 100 de 150.000 euros (30.000 euros), inferior a la sanción que se impondría.

Por ello, se incorpora un nuevo apartado 4 en el art. 119 de la LGT con la siguiente redacción:

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación 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.

XI. LA FACTURA COMO MEDIO DE PRUEBA

Nueva redacción del art. 106.4 LGT:

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, **la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones**, por lo que **una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad**, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

XII. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN LIMITADA TRAMITADOS POR GESTIÓN TRIBUTARIA.

Artículo 136. La comprobación limitada.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

…

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 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.