

1-2017 • 14 JUNIO 2017

MODIFICACIONES DE LAS NORMAS FORALES GENERALES TRIBUTARIAS DE LOS TRES TERRITORIOS HISTÓRICOS

Álava: Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre

Guipúzcoa: Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo

Vizcaya: Norma Foral 2/2017, de 12 de abril

La aprobación de sendas normas forales por las que se modifican las normas forales generales tributarias de cada uno de los territorios históricos viene a establecer nuevas herramientas para la aplicación de los tributos, especialmente en lo relativo a medidas antielusión, prescripción, delito fiscal y recuperación de ayudas de Estado. En gran medida estas modificaciones se han inspirado en las introducidas en 2015 en la Ley General Tributaria.

En determinadas materias las modificaciones introducidas pueden suponer una merma de las garantías jurídicas del obligado tributario, como es el caso del régimen de recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria o la inclusión de un tipo de infracción en blanco, a rellenar por la Administración tributaria con la identificación de conductas merecedoras de la aplicación de la cláusula antielusión.

Exponemos a continuación las principales modificaciones incluidas en las normas generales tributarias. Salvo indicación en contrario, dichas modificaciones son comunes a los tres territorios.

1. PRESCRIPCIÓN

1.1 Derecho a comprobar y derecho a liquidar

En **Álava** y **Guipúzcoa** se ha modificado de forma sustancial la institución de la prescripción, diferenciando expresamente el derecho (o más bien la facultad) de la Administración a comprobar e investigar, que se considera imprescriptible, y el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, al cual se aplican los correspondientes plazos de prescripción.

De este modo, no prescribirán las facultades de la Administración tributaria para comprobar e investigar los hechos que determinen la obligación tributaria, aun cuando hubieran tenido lugar en ejercicios prescritos, siempre que surtan efectos fiscales en periodos en los que no haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

En tales casos la Administración tributaria podrá no solo comprobar los hechos sino también calificarlos jurídicamente, así como aplicar la cláusula antielusión o las reglas relativas a la simulación.

En **Vizcaya** no se amplían de forma tan expresa las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria, pero se puede concluir que dichas facultades tienen el mismo alcance que en los otros dos territorios históricos. En este sentido, la exposición de motivos de la Norma Foral 2/2017 señala que ya desde 2005 la Administración tributaria contaba con la facultad de comprobar hechos acontecidos en periodos prescritos o caducados y que hubieran de surtir efectos fiscales en periodos no prescritos ni caducados.

1.2 Comprobación de bases, cuotas y deducciones pendientes de compensar o aplicar

La conflictividad existente en cuanto a la prescripción del derecho a la comprobación de bases, cuotas y deducciones pendientes de compensar o aplicar ha hecho que **Álava** y **Guipúzcoa** hayan incorporado la regla de que el derecho de

la Administración para comprobar dichos créditos fiscales prescribe a los veinte años desde la finalización del plazo voluntario de declaración del periodo impositivo en que se generaron. No obstante, solo podrán comprobarse en el curso de los procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias no prescritas.

Una vez transcurrido el indicado periodo de veinte años, y salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, seguirá siendo exigible la aportación de las declaraciones en que se incluyeron dichas bases, cuotas o deducciones y de la contabilidad, con ocasión de los procedimientos de comprobación e investigación de los ejercicios en los que se compensen o apliquen.

Vizcaya, por su parte, ya contemplaba expresamente que, en todo caso, la Administración puede realizar las oportunas actuaciones de comprobación e investigación respecto de dichos créditos fiscales cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

1.3 Tributos de cobro periódico por recibo

Se incluye expresamente la previsión de que en los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día del devengo del tributo.

2. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS

2.1 Concepto

Son obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulte afectado por los correspondientes a otra obligación o periodo distinto.

El régimen de obligaciones tributarias conexas correspondientes a un mismo obligado tributario persigue facilitar la aplicación del principio de regularización íntegra, ya establecido por los tribunales.

2.2 Prescripción

La interrupción del plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria de una obligación tributaria supondrá asimismo la interrupción del plazo para determinar la deuda tributaria y para solicitar la devolución de ingresos indebidos respecto de las obligaciones tributarias conexas del mismo obligado tributario, cuando en estas haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la primera obligación.

Dicha interrupción de la prescripción será aplicable asimismo a la potestad sancionadora, de modo que la interrupción de la prescripción de la potestad administrativa para imponer sanciones tributarias interrumpe la prescripción de dicha potestad administrativa sancionadora para las obligaciones tributarias conexas.

Estos supuestos especiales de interrupción de la prescripción serán aplicables a aquellos casos en los que la interrupción se produzca a partir de la entrada en vigor de las respectivas modificaciones en cada uno de los territorios históricos.

2.3 Resolución de recursos

En caso de que la resolución de un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa estime total o parcialmente las pretensiones del contribuyente contra la liquidación de una obligación tributaria, en ejecución de dicha resolución se regularizarán también las obligaciones conexas del mismo obligado tributario, distintas de la recurrida, en las que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación objeto de reclamación. Se compensarán de oficio las cantidades a ingresar y a devolver que resulten en estos casos.

Del mismo modo, si un recurso o reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del contribuyente en una obligación tributaria conexas, las garantías aportadas en su caso para obtener la suspensión de aquella deuda tributaria garantizarán asimismo las cantidades que deba reintegrar como consecuencia de la improcedencia de la devolución, resultante de la estimación total o parcial del recurso o reclamación.

3. PRUEBA

3.1 Valor probatorio de las facturas

La factura no constituirá un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que, en el caso de que la Administración cuestione fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

3.2 Obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año

En obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año (Impuesto sobre el Valor Añadido, por ejemplo) se podrá realizar una distribución lineal de la cuota anual que resulte entre los periodos de liquidación correspondientes cuando la Administración no pueda, en base a la información obrante en su poder, atribuirla a un periodo concreto conforme a la normativa reguladora del tributo y el obligado tributario, requerido expresamente al efecto, no justifique que procede un reparto temporal diferente.

3.3 Estimación indirecta

Los datos a utilizar para la determinación de la base imponible en régimen de estimación indirecta podrán proceder de las siguientes fuentes:

- signos, índices y módulos, si el obligado pudo haberse aplicado el método de estimación objetiva
- la propia empresa
- estudios estadísticos
- muestreos efectuados por la Inspección

Este método podrá utilizarse también de modo parcial (por ejemplo, solo para determinar ventas o ingresos, pero no compras o gastos).

Serán deducibles las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas que se hayan determinado mediante estimación indirecta, aun cuando no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general, exige la normativa del impuesto.

En tributos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, con periodos de liquidación inferior a un año, la cuota estimada se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente.

4. RÉGIMEN SANCIONADOR

4.1 Conductas a las que se aplique la cláusula antielusión

Se establece la posibilidad de imponer sanciones en supuestos de regularización basados en la aplicación de la cláusula antielusión. Se crea así un nuevo tipo infractor integrado por la realización de conductas sustancialmente iguales a las que hayan sido consideradas como de elusión fiscal por la Administración tributaria. Se trata por tanto de un tipo

infractor a rellenar mediante los criterios recogidos en los acuerdos administrativos por los que se declare la existencia de elusión. A tal efecto, se deberá regular reglamentariamente la publicidad de dichos criterios administrativos.

Si de dichas conductas resulta la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria o la solicitud indebida de una devolución, el importe de la sanción en Vizcaya será del 100% de la cantidad no ingresada o indebidamente devuelta, y del 50% en Álava y Guipúzcoa.

4.2 Condonación de sanciones

En **Álava** y **Vizcaya** se elimina la facultad del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de condonar de forma graciable las sanciones tributarias firmes, pudiendo condonarse solo en virtud de norma foral, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

En **Guipúzcoa**, por su parte, la condonación graciable puede realizarse por el Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, para cuantías inferiores a 6.000 euros, o por el Consejo de Gobierno Foral. Posteriormente, dicha condonación será comunicada a las Juntas Generales.

4.3 Incumplimiento de obligaciones contables y registrales

Si bien en **Álava** y **Vizcaya** se mantiene el importe de la sanción para los supuestos de incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad y los libros y registros establecidos por las normas tributarias (multa del 1% del importe de la cifra de negocios, con un mínimo de 600 euros en Álava y 1.200 euros en Vizcaya), en **Guipúzcoa** se incrementa considerablemente esta sanción hasta un 10% del importe de la cifra de negocios, con un mínimo de 15.000 euros.

Cuando el incumplimiento se refiera a la obligación de conservar los programas y archivos informáticos que sirvan de soporte a la contabilidad y a los libros y registros antes citados, así como los sistemas de codificación utilizados, en **Álava** y **Vizcaya** la multa se incrementa hasta el 20% del importe de la cifra de negocios (hasta ahora, un 1%), con un mínimo de 30.000 euros en Álava y 60.000 euros en Vizcaya (hasta ahora, 600 euros en Álava y 1.200 euros en Vizcaya). En **Guipúzcoa**, por el contrario, la sanción es la misma que la expuesta en el párrafo anterior: 10% del importe de la cifra de negocios, con un mínimo de 15.000 euros.

Si estos programas y archivos informáticos que sirven de soporte para el control de la facturación y los sistemas de codificación utilizados han sido destruidos, borrados o manipulados, en los tres territorios la sanción consistirá en multa del 20% del importe de la cifra de negocios, con un mínimo de 30.000 euros (60.000 euros en Vizcaya).

Se incrementa también la sanción en los supuestos de llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico: multa de 5.000 euros, por cada uno de los ejercicios a los que alcance dicha llevanza, en Álava (antes, 600 euros); 10.000 euros en Vizcaya (antes, 1.200 euros); y 30.000 euros en Guipúzcoa (antes, 600 euros).

Finalmente, en **Guipúzcoa** se tipifica un nuevo supuesto de infracción consistente en el retraso de la obligación de llevar los libros registros a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Guipúzcoa mediante el suministro de los registros de facturación, estableciéndose una multa del 0,5% del importe de la factura objeto de registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

4.4 Tasación pericial contradictoria

Cuando se solicite tasación pericial contradictoria se suspenderá el plazo para iniciar o completar el procedimiento sancionador que en su caso derive de la liquidación.

Asimismo, en caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiese impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de la tasación se dictara una nueva liquidación, la sanción se podrá adaptar a la liquidación resultante de la tasación sin necesidad de acudir a un procedimiento de revocación.

5. SUPUESTOS DE POSIBLE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Una de las modificaciones de mayor calado introducidas en las normas forales generales tributarias es consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012. Las modificaciones permitirán a la Administración tributaria liquidar y recaudar la deuda tributaria aun en los supuestos en que se inicie un proceso penal.

5.1 Práctica de liquidaciones en caso de indicios de delito

Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, pero, por regla general, continuará con los trámites administrativos tendentes a la liquidación y la recaudación de la deuda tributaria, sin esperar al pronunciamiento del juez penal.

En consecuencia, procederá, sin esperar al pronunciamiento del juez penal, a dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación. En caso necesario, separará en dos liquidaciones diferentes aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública de los que no lo estén.

- En la propuesta de liquidación vinculada al posible delito se incluirán todos los elementos respecto de los que se aprecie dolo y se minorarán todos los ajustes a que el obligado tuviera derecho, así como las partidas a deducir o compensar en base o en cuota y la propia cuota inicialmente ingresada. Esta liquidación administrativa queda sujeta a las correcciones que puedan resultar de la sentencia penal (apartado 5.4).
- La segunda liquidación comprenderá todos los elementos comprobados (vinculados o no al posible delito), y en ella se deducirá la cantidad resultante de la propuesta vinculada al posible delito. Esta segunda deuda se registrará por las reglas generales en cuanto a su comprobación, liquidación, recaudación y revisión.

No obstante, la Administración tributaria se abstendrá de practicar liquidación en aquellos casos en los que la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito, no pueda determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no sea posible atribuirla a un obligado tributario concreto, o la liquidación tributaria pueda perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación. En estos casos, el procedimiento administrativo quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

5.2 Procedimiento a seguir en las liquidaciones tributarias vinculadas a un posible delito

Las principales especialidades en el procedimiento a seguir en relación con las liquidaciones tributarias vinculadas a un posible delito contra la Hacienda Pública son las siguientes:

- Para dictar la liquidación administrativa el órgano competente para liquidar precisará la autorización del órgano competente para interponer la denuncia o querella.
- Una vez dictada la liquidación, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.
- Frente a esta liquidación no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se resuelva en el proceso penal.
- El periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria solo comenzará desde que se notifique al obligado tributario, una vez admitida a trámite la denuncia o querella correspondiente.
- La existencia del proceso penal no paralizará las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda. La recaudación de esta deuda tributaria se registrará por las reglas generales. Frente a los actos del procedimiento de recaudación solo son admisibles los motivos tasados de oposición previstos en el procedimiento de apremio.

- La inadmisión de la querrela o denuncia determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al de dictarse la liquidación vinculada al delito, procediéndose entonces a la formalización del acta de inspección y a la práctica de la liquidación que corresponda. El procedimiento deberá finalizar en el tiempo que reste desde el momento de retroacción hasta la conclusión del plazo, o en seis meses si este plazo fuera superior.
- Los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir en ningún caso producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada al delito.

5.3 Sanciones administrativas

Se mantiene, lógicamente, la imposibilidad de iniciar o continuar un procedimiento administrativo sancionador en relación con unos mismos hechos cuando se aprecie la posible comisión de un delito. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanciones administrativas por los mismos hechos. No obstante, de no apreciarse la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

5.4 Efectos de la resolución judicial

Corresponde al juez penal determinar en última instancia la existencia de delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, la cuota defraudada. Por lo tanto, una vez firme la resolución del juez penal, la liquidación administrativa deberá acomodarse a ella.

Si la sentencia penal confirmara la existencia de delito pero la cuota defraudada difiriera de la liquidada por la Administración, subsistirá la liquidación administrativa y los actos de recaudación relativos a la misma, pero la Administración tributaria la rectificará para ajustarse a lo dictaminado por el juez penal.

Si el juez penal no apreciara la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada, procediendo la Administración a las consiguientes devoluciones.

Y si la resolución penal considerara que no existe delito por cualquier motivo distinto de la inexistencia de obligación tributaria, la Administración tributaria continuará sus actuaciones a partir del momento anterior a haberse dictado la liquidación vinculada al delito y de acuerdo con los hechos que se considerasen probados por el tribunal penal.

5.5 Responsables solidarios

Responderán solidariamente de la deuda tributaria vinculada al posible delito quienes hubiesen sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y que hayan sido investigados o imputados en el proceso penal por el delito denunciado, o condenados a resultas del mismo. Dicha responsabilidad decaerá en caso de sobreseimiento o absolución en el proceso penal.

5.6 Exacción

En aquellos casos en que la Administración tributaria no haya liquidado por prescripción administrativa o por otra causa legal la deuda tributaria vinculada al delito, incluidos los intereses de demora, esta generará responsabilidad civil derivada del delito, que, junto con la pena de multa, podrá exigirse por el procedimiento administrativo de apremio.

5.7 Jurisdicción

El juez penal será competente en relación con las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias que se dicten al amparo de estos procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, así como respecto de las medidas cautelares adoptadas una vez iniciado el proceso penal. En este sentido, la Ley 34/2015, que modificó la Ley General tributaria, sustrajo estas materias del conocimiento de los órganos del orden contencioso-administrativo.

5.8 Regularización voluntaria

La regularización voluntaria excluye la responsabilidad penal, así como las sanciones administrativas. Para ello la regularización debe ser plena, con el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, comprendiendo tanto cuota como intereses de demora y recargos. La regularización deberá además realizarse antes de que se hubiera notificado el inicio de actuaciones administrativas de comprobación o investigación o de diligencias penales y de que el Ministerio Fiscal o la Administración interpongan denuncia o querrela, todos ellos en relación con la deuda tributaria presuntamente defraudada.

Se prevé la posibilidad de que se proceda a la regularización voluntaria una vez prescrito (o caducado, en Vizcaya) el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, pero aún no prescrito el posible delito contra la Hacienda Pública. En estos supuestos, la Administración tributaria podrá realizar las comprobaciones necesarias para determinar la existencia de una regularización voluntaria en los términos antes expuestos.

6. RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA

Se añade un nuevo título VII a las normas forales generales tributarias para regular de forma específica los procedimientos para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado en materia tributaria.

Con estas modificaciones la normativa de los territorios históricos pretende adaptarse a la comunitaria en esta materia, recogida fundamentalmente en el Reglamento UE 2015/1589. Ello hace que la normativa foral se desvíe en este punto de manera muy significativa de algunos de los principios generales del procedimiento tributario encaminados a garantizar la seguridad jurídica de los administrados. Así, estas actuaciones podrán suponer la revisión de actos firmes; el plazo de prescripción, de diez años, se interrumpirá por actos de la Comisión Europea o de la Administración tributaria realizados sin conocimiento del obligado; el incumplimiento del plazo de seis meses de duración del procedimiento no determinará su caducidad; en caso de interponerse recurso no podrá suspenderse el ingreso de las deudas liquidadas salvo que la deuda se garantice mediante depósito de dinero en la Administración tributaria; tampoco podrá solicitarse el aplazamiento o fraccionamiento de estas deudas. Cabe preguntarse si un régimen tan extremado y poco garantista era en todo caso exigido por el derecho de la Unión.

Se establecen dos procedimientos en función de que la recuperación implique o no la regularización de los elementos de una obligación tributaria afectados por la decisión.

El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria deberá terminar por resolución expresa que incluya la liquidación provisional resultante o, en su caso, manifestación de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la decisión de recuperación. En Guipúzcoa se prevé que este procedimiento también puede terminar por el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación que incluya el objeto del procedimiento de recuperación.

Cuando la decisión de recuperación no implique la regularización de los elementos de una obligación tributaria, el procedimiento se simplifica, reduciéndose los plazos de tramitación y el alcance de las actuaciones a desarrollar.

Contra la resolución o liquidación que resulte de estos procedimientos podrá interponerse recurso de reposición y, en su caso, reclamación económico-administrativa. Como hemos adelantado, según las normas forales, solo cabrá la suspensión del ingreso si se presta garantía consistente en depósito de dinero en la Administración tributaria.

Si una resolución judicial apreciara defectos formales y ordenase la retroacción de las actuaciones administrativas, estas deberán finalizarse en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo de seis meses establecido con carácter general para los procedimientos de aplicación de los tributos, o en el plazo de tres meses, si este fuera superior. En

tales supuestos, no se restituirán las cantidades recuperadas del obligado tributario, que quedarán en depósito en la Administración tributaria hasta su aplicación de conformidad con lo dispuesto en el acto administrativo que ponga fin al procedimiento.

Los intereses de demora se regirán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea (Reglamento (UE) 2015/1589 y Reglamento (CE) 794/2004).

Como también hemos adelantado, el plazo de prescripción para la recuperación de ayudas de Estado es de diez años y se interrumpirá, entre otros motivos, por cualquier actuación de la Comisión Europea o de la Administración tributaria a petición de la Comisión Europea que esté relacionada con la ayuda de Estado, aun sin conocimiento del obligado tributario. En Vizcaya, no operará la caducidad.

7. PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN

7.1 Procedimiento de comprobación limitada

En **Vizcaya**, el procedimiento de comprobación limitada permitirá realizar una revisión general de la totalidad de los elementos que conformen la determinación de los rendimientos de las actividades económicas del obligado tributario.

Dada esta ampliación de su posible alcance, el plazo de caducidad de este procedimiento de gestión se amplía de seis a nueve meses. Esta ampliación de plazo también se ha recogido en **Guipúzcoa**.

7.2 Procedimientos iniciados mediante autoliquidación o declaración del obligado tributario

En **Vizcaya** se han modificado sustancialmente los procedimientos de gestión iniciados mediante autoliquidación o mediante declaración.

Cuando de la autoliquidación presentada resulte una cantidad a devolver, además de poder requerir al obligado tributario, como hasta ahora, la aclaración o justificación de los datos consignados, así como la aportación de aquellos documentos cuya presentación fuera necesaria para la correcta aplicación del tributo, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de los libros y demás registros que tenga obligación de llevar conforme a lo dispuesto en la normativa tributaria, así como de la documentación que soporte los asientos y demás apuntes realizados en ellos. Sin embargo, la Administración no podrá solicitar copia de la contabilidad mercantil ni proceder a una revisión general de la totalidad de los elementos declarados que conformen la determinación de los rendimientos de la actividad, para lo cual deberá iniciar, en su caso, un procedimiento de comprobación limitada o de inspección.

El plazo de caducidad de estos procedimientos será de seis meses. Cuando de la autoliquidación hubiese resultado una cantidad a devolver y se hubiera producido la caducidad del procedimiento, la Administración vendrá obligada a iniciar un procedimiento de revisión de autoliquidaciones y liquidaciones provisionales en el plazo de dos meses. En todo caso, se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar si transcurre el plazo fijado en la normativa de cada tributo para efectuar la devolución.

Por su parte, **Guipúzcoa** ha ampliado de modo similar las actuaciones de la Administración en la revisión de autoliquidaciones y declaraciones con carácter general (y no solo, como en Vizcaya, en el supuesto de autoliquidaciones con resultado a devolver). Además, aunque no podrá solicitar copia de la contabilidad mercantil, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte la documentación contable que entienda pertinente, la Administración tributaria 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 citada documentación no impedirá la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento posterior.

7.3 Procedimiento de revisión de autoliquidaciones y de liquidaciones provisionales

Vizcaya ha introducido un nuevo procedimiento dirigido a la revisión de autoliquidaciones y de liquidaciones provisionales, que se podrá emplear en los siguientes supuestos:

- Cuando hubiera concluido por caducidad un procedimiento iniciado mediante autoliquidación. Como ya hemos expuesto, la iniciación de este procedimiento será obligatoria cuando dicha caducidad se haya producido en un procedimiento iniciado mediante autoliquidación de la que resultase una cantidad a devolver.
- Cuando en un procedimiento iniciado mediante autoliquidación la Administración tributaria considere que es necesario requerir la aportación de determinada documentación o disponga de indicios que acrediten la necesidad de regularizar la situación tributaria del obligado tributario.
- Cuando, habiéndose dictado liquidaciones provisionales en un procedimiento iniciado mediante autoliquidación o declaración, la Administración tributaria descubra que en ellas se han producido defectos formales o existen errores aritméticos, existan datos que no coinciden con los que obren en poder de la Administración tributaria, haya una aplicación indebida y patente de la normativa, o concurra alguna circunstancia que no se hubiera tenido en cuenta en liquidaciones provisionales precedentes.

No obstante, este procedimiento no permitirá revisar liquidaciones definitivas ni elementos de la obligación tributaria que hubieran sido objeto de un procedimiento de comprobación limitada.

El plazo de caducidad de este procedimiento será de seis meses, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro de los plazos de prescripción o caducidad del ejercicio de la potestad para determinar la deuda tributaria.

7.4 Procedimiento de comprobación reducida

El procedimiento de comprobación reducida, existente solo en **Vizcaya**, tiene por objeto comprobar algún elemento concreto de la obligación tributaria, en relación con determinados conceptos tributarios y periodos impositivos.

La modificación introducida posibilita que sean objeto de este procedimiento las actuaciones de comprobación de valores.

Además, se contempla la posibilidad de que en estos procedimientos el obligado tributario opte por formalizar un compromiso de pago respecto de un concepto y periodo impositivo cuando esté conforme con la regularización propuesta, incluyendo la propuesta de liquidación y la propuesta de imposición de sanciones, en cuyo caso la cuantía de la sanción se reducirá en un 70%.

7.5 Duración de los procedimientos de comprobación e investigación

Álava ha ampliado el plazo de duración del procedimiento de comprobación e investigación a 18 meses, ampliable por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses (Vizcaya y Guipúzcoa han mantenido el plazo de 12 meses, ampliable por otro periodo máximo de otros 12 meses).

8. RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

8.1 Silencio administrativo

Se descarga al obligado tributario de la necesidad de interponer una reclamación económico-administrativa contra el acto administrativo expreso cuando dicha reclamación ya había sido interpuesta frente al acto administrativo presunto producido por silencio administrativo.

En tales casos, la Administración tributaria deberá remitir la resolución expresa al tribunal económico-administrativo foral correspondiente, una vez notificada al interesado. En la notificación se advertirá que la resolución expresa,

según su contenido, o bien se considerará impugnada en vía económico-administrativa, o bien causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal, que será declarada por el tribunal.

8.2 Cuestiones prejudiciales

Se regula el procedimiento de remisión de cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por los tribunales económico-administrativo forales.

El planteamiento de tales cuestiones prejudiciales suspenderá el procedimiento económico-administrativo, así como el cómputo del plazo de prescripción (y de caducidad en Vizcaya). También se suspenderán otras reclamaciones económico-administrativas cuya resolución dependa del criterio que manifieste el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la cuestión prejudicial planteada.

8.3 Ejecución de las resoluciones

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación, salvo que la resolución ejecutada hubiese apreciado la existencia de defectos formales que hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, en cuyo caso procederá una retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Salvo en los casos de retroacción de actuaciones, los actos resultantes de la ejecución de la resolución tienen que ser notificados en el plazo de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro de la Administración tributaria. El incumplimiento de dicho plazo por la Administración supondrá que se dejen de devengar intereses de demora en contra del obligado tributario.

Las resoluciones dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares (las relativas a las obligaciones de repercutir cuotas tributarias y soportar las repercusiones, de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta, de expedir, entregar y rectificar facturas, y las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente), una vez que hayan adquirido firmeza, vincularán a la Administración tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver, sin perjuicio de sus potestades de comprobación e investigación.

Cuando una resolución imponga a un particular la obligación de expedir factura y esta no se cumpla en el plazo establecido, el reclamante podrá, en nombre y por cuenta del reclamado, expedir la factura en la que se documente la operación.

Respecto a ejecución de las resoluciones en los supuestos de obligaciones tributarias conexas, nos remitimos a lo expuesto en el apartado 2.3 de este comentario.

8.4 Recurso contra actos de ejecución

Se crea un recurso contra la ejecución frente a los actos dictados en ejecución de una resolución económico-administrativa. (Hasta ahora, el incidente de ejecución estaba regulado en los reglamentos de revisión en vía administrativa).

Este recurso se interpondrá en el plazo de un mes, sin posibilidad de recurso de reposición previo, y su tramitación se regulará por las normas generales del procedimiento, suprimiéndose de oficio todos los trámites que no sean indispensables. No se podrán suspender los actos recurridos cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

8.5 Utilización de medios electrónicos

En Álava y Guipúzcoa deberán emplearse obligatoriamente medios electrónicos en los procedimientos económico-administrativos cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

En el caso de Guipúzcoa, si los interesados, estando obligados a ello, no emplean medios electrónicos para iniciar los procedimientos, recursos y reclamaciones, se les requerirá para que lo subsanen en un plazo de quince días naturales, y, si no lo hicieran, se les tendrá por desistidos del procedimiento correspondiente.

8.6 Acumulación

Álava y Guipúzcoa simplifican las reglas de acumulación obligatoria de reclamaciones económico-administrativas e introducen la acumulación facultativa. De este modo, fuera de los casos previstos por la propia normativa, el tribunal económico-administrativo foral, de oficio o a instancia de parte, podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere deben ser objeto de resolución unitaria, ya afecten al mismo o distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas.

No obstante, en caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo (cinco días en Álava y quince en Guipúzcoa) para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación.

8.7 Procedimiento amistoso

En aquellos casos en que se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en los convenios internacionales con los procedimientos de revisión en vía administrativa, se suspenderán los procedimientos revisores, tanto en vía administrativa como judicial, hasta que se sustancie el procedimiento amistoso.

9. ENTRADA EN VIGOR

La entrada en vigor de las modificaciones se ha producido con carácter general el 29 de enero de 2017 en Álava, el 1 de junio de 2017 en Vizcaya y el 13 de mayo de 2017 en Guipúzcoa, si bien las disposiciones transitorias regulan detalladamente el inicio de aplicación de algunas de las nuevas disposiciones.

Síguenos:



www.garrigues.com

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© Garrigues, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de Garrigues.

Hermosilla 3 - 28001 Madrid - T +34 91 514 52 00