

Boletín Informativo

SEPTIEMBRE - OCTUBRE 2004

Roger de Llúria, 123 1º 2ª • Telf. 93 487 37 28 / 93 487 28 55

La nueva Ley General Tributaria (II)

Continuamos el comentario iniciado en el boletín anterior sobre la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de reciente entrada en vigor.

El capítulo II del Título III, recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias. Así, las normas de este capítulo son muy importantes puesto que resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos; además, constituyen junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta Ley.

De acuerdo con este esquema, se regulan las especialidades de las actuaciones y procedimientos tributarios relativas a:

- Formas de inicio.
- Derechos que deben observarse necesariamente en su desarrollo.
- Procedimiento de finalización.
- Liquidaciones tributarias.
- Deber de resolver.

En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimien-

to, se ha adoptado una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Esta modificación se ha realizado con la intención de dotar de una mayor seguridad jurídica a todo el procedimiento. No obstante, en el cómputo de los plazos se ha tenido en cuenta la especificidad de la materia tributaria.

Se establecen como normas comunes de todas las actuaciones y procedimientos tributarios las relativas a:

- a) la prueba.
- b) las notificaciones.
- c) la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.
- d) la denuncia pública.
- e) las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria.

En materia de prueba, debemos tener en cuenta que:

1. Serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo excepciones.

2. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad.

3. Los gastos deducibles y las deducciones practicadas se justificarán prioritariamente mediante factura o documento sustitutivo.

4. Cuando las deducciones o compensaciones se hayan originado en ejercicios prescritos, se justificarán mediante las liquidaciones o autoliquidaciones pertinentes.

5. Se regula expresamente la presunción de certeza de los datos declarados por los contribuyentes.

En cuanto a las notificaciones, se prevén las especialidades que presentan las notificaciones tributarias respecto al régimen general del derecho administrativo y se recogen determinadas medidas encaminadas a reforzar la efectividad de las mismas como son:

- La ampliación de las personas legitimadas para recibirlas. Cuando la notificación se practique en el lugar señalado al efecto por el obligado tributario o representante, no hallándose presentes, podrá hacerse cargo cualquier persona que se halle en dicho lugar y haga constar su identidad.

- La previsión de que, en caso de notificación por comparecencia, se tendrá por notificado al obligado en las sucesivas actuaciones del procedimiento salvo la liquidación, que deberá ser notificada en todo caso. La publicación de notificaciones podrá realizarse en Internet, pudiendo sustituir la efectuada tradicionalmente en los tablones de edictos.

La regulación en el capítulo III de las actuaciones y procedimientos de gestión

tributaria es una de las principales novedades de la Ley, dado el escaso número de preceptos que sobre esta materia contenía la anterior Ley General Tributaria. Era necesaria una regulación sistemática y suficiente de la gestión tributaria.

A este efecto, la regulación de los procedimientos de gestión tributaria se aborda de una forma flexible, para evitar que quede rápidamente obsoleta o bien que la propia Ley impida su evolución natural. Por dicho motivo, se regulan de forma abierta las formas de iniciación de la gestión tributaria, y se procede por vez primera en el ordenamiento tributario a la definición de conceptos como el de autoliquidación o el de comunicación de datos, así como el de declaración o autoliquidación complementaria y sustitutiva. Del mismo modo, se regulan únicamente los procedimientos de gestión tributaria más comunes.

Como procedimientos de gestión más comunes se regulan los siguientes:

a) El procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, dentro del cual se incluyen:

- las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones.
- las derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos.

b) El procedimiento iniciado mediante declaración, en la que se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional.

c) El procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas.

d) El procedimiento de comprobación de valores, donde se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria.

e) El procedimiento de comprobación limitada, que constituye una de las principales novedades de la Ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba la normativa anterior, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario.

El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación.

Así pues, en este procedimiento la Administración solo podrá realizar:

1. Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y los justificantes necesarios.

2. Examen de los datos y antecedentes que obren en poder de la Administración tributaria referentes al hecho en cuestión.

3. Examen de los registros y demás documentos obligatorios, con excepción de la contabilidad, así como facturas y justificantes.

4. Requerimientos a terceros para que aporten información.

Tendrá especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector.

Las actuaciones y procedimiento de inspección, presentan una regulación más completa y estructurada que la normativa anterior, con incorporación de los preceptos reglamentarios de mayor relevancia, así como novedades importantes en la terminación del procedimiento.

El procedimiento de inspección sufre algunos cambios como la detallada regulación del plazo de duración del procedimiento inspector y los efectos de su incumplimiento. Constituye una de las principales modificaciones que introduce la normativa la nueva modalidad de actas

con acuerdo, que se suma a las ya existentes actas de conformidad y disconformidad, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario.

■ ■ ■
La nueva modalidad de actas con acuerdo se suma a las ya existentes actas de conformidad y disconformidad

Las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario:

- autorización del órgano competente para liquidar.
- la constitución de un depósito, un aval o un seguro de caución.

El acta con acuerdo deberá contener, además de los elementos comunes a todas las actas de inspección, los siguientes apartados:

- a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.
- c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción si procede.
- d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los apartados anteriores.

En el supuesto de que se produzca una imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por 100 sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa.

Los artículos de la Ley referentes a las actuaciones y el procedimiento de recaudación aportan una mayor sistema-

tización de las normas reguladoras de la recaudación, incorporando algunos preceptos especialmente relevantes del vigente Reglamento General de Recaudación. Las novedades de mayor importancia se refieren a:

- Delimitación de las facultades de los órganos de recaudación.
- Revisión de los motivos de impugnación contra la providencia de apremio.
- Las diligencias de embargo.
- La flexibilización del orden de embargo.
- La regulación del procedimiento contra responsables y sucesores.

El título IV regula la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales, estos últimos ausentes en dicha Ley.

Como consecuencia de la separación conceptual de la deuda tributaria, se regula de modo específico para las sanciones las causas de extinción de la responsabilidad, especialmente la prescripción.

Por lo que respecta a la tipificación de las infracciones y al cálculo de las sanciones, es uno de los aspectos de la nueva Ley que presenta importantes modificaciones, al revisarse en profundidad el régimen sancionador anterior, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad.

En primer lugar, las infracciones se dividirán en leves, graves y muy graves, a diferencia de la distinción anterior en-

■ ■ ■
***Las infracciones
 que generan
 perjuicio económico
 se clasifican
 en leves, graves
 o muy graves***

tre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija.

mación a la Administración tributaria así como aquellas debidas a resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma.

Por otro lado, destaca la tipificación de nuevas infracciones, como por ejemplo:

- la solicitud indebida de devoluciones omitiendo datos relevantes o falseando datos sin que se hayan llegado a obtener.
- el incumplimiento del deber de sigilo por parte de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta.
- la comunicación incorrecta o la no comunicación de datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que:

En cuanto a la cuantificación de las sanciones, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer.

- a) la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción.
- b) muy grave si se han utilizado medios fraudulentos.
- c) en ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia Ley le otorga esa calificación.

El sistema de reducción de las sanciones por conformidad o acuerdo del contribuyente ha sido revisado, de manera que:

Las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento, estableciéndose solo en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar. Se aumenta la importancia de las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar infor-

- se añade una reducción del 50 por 100 para la nueva modalidad de actas con acuerdo, siempre que no se impugne la liquidación ni la sanción en vía contencioso-administrativa y se ingrese antes de la finalización del período voluntario si se ha aportado aval o certificado de seguro de caución.

- se incluye, con el objeto de reducir el número de recursos contra sanciones, una reducción del 25 por 100 para todos los casos, salvo las actas

con acuerdo en que el importe de la sanción se ingrese en plazo voluntario y no se interponga recurso contra la sanción, ni contra la liquidación.

Por último, la nueva Ley contiene las normas fundamentales del procedimiento sancionador en materia tributaria; destacando en este sentido, al igual que en otras partes de la Ley, las especialidades tributarias respecto a las normas generales del procedimiento sancionador en materia administrativa, que serán de aplicación en lo no previsto en la norma tributaria.

Se establece la regla general del procedimiento separado aunque se exceptiona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del obligado tributario.

En materia de recursos contra sanciones, se establece que no se exigirán intereses de demora hasta que la sanción sea firme en vía administrativa. Asimismo, la impugnación de las sanciones no determina la pérdida de la reducción por conformidad excepto en el caso de las actas con acuerdo.

El título V, relativo a la revisión en vía administrativa, contiene también importantes modificaciones respecto a la anterior normativa. En este título se de-

sarrollan todas las modalidades de revisión de actos en materia tributaria; se ha llevado a cabo una regulación más detallada de los procedimientos especiales de revisión y del recurso de reposición, la inclusión de preceptos que hasta la fecha eran reglamentarios, y se han incorporado las normas más importantes de las reclamaciones económico-administrativas hasta ahora contenidas en el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, que por esta causa pone fin a su vigencia.

En los procedimientos especiales de revisión, deberíamos destacar la adopción de muchas de las normas contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tanto por lo que respecta a la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como por la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados.

Se amplían a un mes los plazos para interponer y para notificar la resolución del recurso de reposición, y se recogen las principales normas de tramitación y suspensión.

En la regulación de las reclamaciones económico-administrativas se amplía también a un mes el plazo de in-



La impugnación de las sanciones no determina la pérdida de la reducción por conformidad excepto en el caso de las actas con acuerdo

terposición y se introducen igualmente importantes novedades con la finalidad de agilizar la resolución de las reclamaciones y disminuir el número de asuntos pendientes en los tribunales económico-administrativos. Cabe destacar la creación de órganos unipersonales que podrán resolver reclamaciones, en única instancia y en plazos más breves, en relación con determinadas materias y cuantías, además de intervenir, dentro del procedimiento general, en la resolución de inadmisibilidades o cuestiones incidentales o en el archivo de actuaciones en caso de caducidad, renuncia, desistimiento o satisfacción extraprocésal.

En materia de recursos extraordinarios, se establece un nuevo recurso de alzada para la unificación de doctrina contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, del que conocerá una Sala especial de nueva creación en la que participan, además de miembros del propio Tribunal:

- el Director General de Tributos.
- el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- el Director General o de Departamento del que dependa funcionalmente el órgano que dictó el acto.
- el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Finalmente, esta Ley contiene 16 disposiciones adicionales, cinco transitorias, una derogatoria y 11 finales. Entre ellas, destaca la disposición adicional undécima, que regula las reclamaciones económico-administrativas en materia no tributaria y la disposición adicional decimotercera que regula la participación de las Comunidades Autónomas en los Tribunales Económico-Administrativos.

Las disposiciones transitorias por su parte determinan el régimen aplicable, en materia de procedimientos y normas sustantivas, que facilite el tránsito de una norma a otra. Además, cabe mencionar que las disposiciones finales primera a décima modifican:

- Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
- Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

Estas modificaciones se realizan con la finalidad de adecuar la definición de tasa al concepto recogido en la Ley General Tributaria y para modificar las referencias a esta Ley contenidas en la Ley General Presupuestaria.

Por otra parte y, con el objeto de adecuar las referencias relativas a las infracciones y sanciones contenidas en otras leyes tributarias, se modifican diferentes artículos de las siguientes leyes:

- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.
- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Datos de especial interés

■ Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

■ Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

■ Resolución de 21 de julio de 2004, del Congreso de los Diputados,

por la que se ordena a la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del Salario Mínimo Interprofesional y para el incremento de su cuantía.

■ Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, por el que se establecen obligaciones de información respecto de las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.

CALENDARIO FISCAL

Finalizará el próximo día 20 de octubre el plazo de presentación de las siguientes declaraciones-liquidaciones:

• **Retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo, actividades profesionales, agrícolas y ganaderas, premios, capital mobiliario y arrendamiento de inmuebles urbanos.**

3er trimestre de 2004 (Mod. 110, 115, 123, 124, 126)

• **I.R.P.F. Pagos fraccionados.**

3er trimestre de 2004 (Mod. 130, 131)

• **I.V.A.**

3er trimestre de 2004 (Mod. 300 y 310)

• **I.S. Pagos fraccionados.**

2º periodo de 2004 (Mod. 202 y 222)

COLABORADORES:

Lawyers and Economists E.C. Group, Iston,
Gabinet d'Estudis Jurídics, Socials i Econòmics