

# La reforma de la Ley General Tributaria y los tributos locales: actuaciones de aplicación de los tributos

Lucía María Molinos Rubio

## I. INTRODUCCIÓN

La ley 34/2015, de 21 de septiembre, y publicada en el BOE del día 22, procede a la modificación parcial de la Ley General Tributaria. Desde que se aprobó la Ley General Tributaria, ley 58/2003, ha habido, hasta la actualidad, dos reformas, y pudiera ser que en todas ellas, incluida la actual, encontráramos una motivación común para su proceder; también la incorporación de la ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, al ordenamiento tributario supuso una importante novedad en el refuerzo de los derechos y garantías, y respectivas obligaciones, que debían presidir las relaciones del obligado tributario con la administración en los procedimientos de aplicación de los tributos.

La actual modificación de la Ley General Tributaria, completa la reforma fiscal que se realizó en los impuestos estatales un año antes, si bien quedaría por proceder a la adaptación precisa en los reglamentos de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Sin realizar en estas notas valoración alguna respecto a los objetivos marcados por la modificación de la ley, no podemos por menos que recordarlos en el preludio de nuestra intervención; tal y como se desprende de la exposición de motivos, los objetivos son: reforzar la seguridad jurídica, prevenir el fraude fiscal e incrementar la eficacia de la actuación administrativa.

La seguridad jurídica, tanto de los obligados tributarios como de la administración, se procuraría ofreciendo una regulación más precisa de los procedimientos de aplicación y gestión de los tributos, permitiendo a su vez el descenso de litigios en este ámbito; la prevención del fraude fiscal se conseguiría incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y aprovechando mejor los recursos de la administración se incrementaría la eficacia en la aplicación de los tributos.

Deberíamos tener presente en la lectura de estas notas el irrefutable hecho de que para la aplicación de los tributos de los que son titulares las haciendas locales, estas la llevan a cabo por el ejercicio de las prerrogativas que son recogidas en los procedimientos administrativos establecidos en la Ley General Tributaria y en el procedimiento general de gestión e inspección, con las adaptaciones correspondientes efectuadas por las ordenanzas fiscales, en el ámbito que le es concedido por la ley de haciendas locales y atendiendo a la figura tributaria concreta.

Sin pretender realizar unas notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria enfocadas en la aplicación de los tributos locales, sí que hemos querido traer las modificaciones que consideramos más incidencia puedan desplegar en ese ámbito, aun sabiendo que no podremos abarcar todas ellas, ni realizar menciones concretas al respecto.

El orden en el que las hemos ido presentando responde al que se corresponde con los preceptos de la ley, intentando realizar un breve comentario para identificar el cambio que se introduce.

## II. INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Se concede nueva redacción al art. 12.3 de la LGT.

Con anterioridad a la reforma, los órganos competentes para contestar a las consultas tributarias, de modo implícito, estaban facultados para dictar las disposiciones interpretativas o aclaratoria, según se desprendía del art. 88.5 de la LGT; tras la reforma, tal facultad no recae expresamente de modo exclusivo en el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas conforme se disponía en el art. 12.3 de la LGT, ahora también queda facultada la Dirección General de Tributos.

La nueva redacción del art. 12.3 de la LGT indica:

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias, dictadas por los órganos de la administración facultados para ello, tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos. Las disposiciones deberán ser publicadas y, si se considera preciso, podrán ser sometidas a información pública. No sabemos si esto podrá traducirse también en cierta pérdida de autonomía de los órganos de gestión encargados de la aplicación de los tributos locales.

Consideramos que debemos observar esta modificación conjuntamente con nueva redacción que se ha ofrecido al art. 15, conflicto en aplicación de la norma tributaria, en el que se ha excluido la mención expresa «sin que proceda la imposición de sanciones». Así consideramos que: las consecuencias que se podrán generar una vez finalizado un procedimiento de comprobación e investigación en relación con una interpretación o aclaración vinculante para los órganos encargados de la aplicación de los tributos, y que se supone se hará valer como una interpretación razonable de la norma, podrá dar paso a un procedimiento sancionador, y probablemente a un aumento de la litigiosidad. Cierto es también que la posibilidad de que las conductas calificadas de conflicto en aplicación de la norma puedan ser sancionables, permita una mayor eficacia en la aplicación de los tributos al desincentivar la realización de actos excesivamente artificiosos por enfrentarse no solo a una posible regularización sino además también a una sanción.

### III. IMPRESCRIPTIBILIDAD DEL DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR

Una de las cuestiones más innovadoras de la reforma de la LGT es la que se incluye en el nuevo añadido art. 66 bis de la ley. En él se dispone, de modo general que iremos concretando debidamente, la no prescripción del derecho de la ad-

ministración a comprobar e investigar hechos, actos, negocios que se hubieran realizado en periodos impositivos ya prescritos y que puedan desplegar todavía sus efectos en periodos en los que no hubiera prescrito el derecho a liquidar. Por ello, se ha puesto de manifiesto que una de las cuestiones más relevantes de la reforma es la distinción absoluta entre el derecho a liquidar y el derecho a comprobar e investigar, marcando definitivamente una línea independientemente divisoria.

El nuevo art. 66 bis es del siguiente tenor:

**Artículo 66 bis. Derecho a comprobar e investigar**

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

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

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

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

Sin entrar en el relato de los orígenes de este precepto y su relación inmediata con el Impuesto sobre Sociedades, no podemos obviar la influencia que la jurisprudencia ha proyectado en el ordenamiento para la asunción de modo más amplio, para todos los tributos en general en los casos en los que bases o cuotas que hubieran sido compensadas, o quedaran pendientes de compensar, deducciones aplicadas o pendientes de aplicar, el derecho de la administración a exigir la acreditación de la procedencia y cuantía de estas partidas, aunque tuvieran su origen en ejercicios prescritos, mediante la exhibición por el obligado y comprobación por la administración, de las autoliquidaciones, liquidaciones si fuera el caso, y los documentos acreditativos de las mismas.

El art. 66 bis de la LGT realiza la distinción entre el derecho a comprobar e investigar y el derecho a liquidar, no afectando la prescripción del derecho a liquidar al derecho a comprobar e investigar, tanto de bases, cuotas, deducciones compensadas o pendientes de compensar o aplicar, y la comprobación e investigación de hechos, actos, negocios realizados en periodos prescritos que produzcan efectos en periodos no prescritos. Para la comprobación de bases, cuotas, deducciones compensadas o aplicadas, o pendiente de ello, se establece un plazo de prescripción de 10 años; la administración podrá iniciar la comprobación de esas partidas en los 10 años siguientes a contar desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación, o declaración que corresponda, en la que se generó el derecho a compensar o aplicar las bases, cuotas o deducciones que surten efecto en ejercicios en los que no ha prescrito el derecho a liquidar de la administración; quedando facultada la administración a comprobar la procedencia de los datos que han determinado las cantidades que se aplican en el ejercicio comprobado y no prescrito; pasado el plazo de 10 años podrá la administración exigir los soportes documentales pero tan solo realizar operaciones meramente aritméticas.

Otra de las vertientes de la elaboración expresa de la imprescriptibilidad del derecho de la administración a comprobar e investigar, y esta sin limitación temporal, es la relativa a la posibilidad de cotejar y verificar la veracidad de los hechos que han sido aducidos por el obligado tributario en sus declaraciones o autoliquidaciones, en las que haya prescrito el derecho a liquidar de la administración, siempre que surtan efectos en periodos no prescritos. La certeza de lo declarado por los obligados tributarios no se gana por la prescripción del derecho a liquidar de la administración; por lo que si el derecho a liquidar de otro ejercicio, en el que se pretenda hacer valer la veracidad de los hechos, actos, negocios incluidos en periodos en los que ha prescrito el derecho de la administración a liquidar, no ha prescrito la administración podrá contrastar la veracidad del acto, hecho o negocio.

## IV. CÓMPUTO DE PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

En el ámbito local la medida que más pudiera estar directamente relacionada a la aplicación de los tributos es la concreción, atendiendo a la doctrina elaborada en el tiempo, del plazo de prescripción en los tributos periódicos que comenzará su cómputo al día siguiente del devengo.

A tenor de lo dispuesto en el art. 67.1 de la Ley General Tributaria, queda definitivamente establecido que en los tributos de cobro periódico, figura por excelencia propia del ámbito local, entre las que resaltamos por su importancia las tasas por prestación de servicio continuado, por aprovechamiento de dominio, e impuestos de realización continua del hecho imponible, impuesto sobre bienes inmuebles, impuesto sobre actividades económicas e impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el cómputo del plazo de prescripción comienza el día del devengo del tributo. El art. 67.1 dice:

### Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En estos tributos no es preciso que el obligado tributario presente declaración o autoliquidación alguna, pues su aplicación de los mismos se inicia una vez se ha recibido la información precisa del registro, padrón o matrícula para que se determine la deuda tributaria de cada uno de los periodos impositivos, pues una vez notificada personalmente la deuda generada en la primera liquidación, las periódicas liquidaciones que se vayan generando, se pueden notificar colectivamente mediante edictos, conforme se dispone en el art. 102.3 de la LGT.

Ya lo hemos advertido, la modificación introducida por la reforma viene a plasmar de modo expreso el criterio que venía aplicándose, ya que con anterioridad nada quedaba contemplado en la norma respecto al momento el que se iniciaba el cómputo del plazo de prescripción en el supuesto de los tributos periódicos de cobro por recibo.

## V. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS

Es una de las novedades más vertiginosas de la reforma; hasta el momento, las obligaciones tributarias conexas no tenían regulación alguna. Es figura de nueva

creación, la ley irrumpe con ellas en el ordenamiento tributario, y sus efectos se despliegan, principalmente, en la institución de la prescripción.

#### **Artículo 68. Interrupción de los plazos de prescripción**

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

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

La administración podrá rectificar una liquidación o autoliquidación que adquiría firmeza por el transcurso del plazo de prescripción, siempre que otra obligación tributaria relacionada, conexas, con la primera, y por supuesto que del mismo obligado tributario, sea objeto de reclamación o recurso antes de que prescriba la primera, cuando la resolución del recurso se produzca una vez transcurridos los cuatro años de prescripción.

Hasta la reforma de la LGT no se contemplaba expresamente a las obligaciones conexas aunque sí que quedaban previstas de algún modo en los supuestos en los que cabía dictar liquidación provisional en el procedimiento de inspección, pues tenía la calificación de provisional aquella liquidación en la que alguno de los elementos de la obligación tributaria objeto de rectificación se determinaba en relación con otras obligaciones que no habían sido comprobadas, o regularizadas por liquidaciones provisionales o definitivas que no eran firmes.

Las cuestiones conflictivas que se planteaban estaban relacionadas con la prescripción de las denominadas actualmente como obligaciones tributarias conexas. La situación podría afectar contrariamente a los intereses de la hacienda pública, pues si la resolución del recurso de la liquidación generada en la comprobación de la obligación de la que dependía la correcta liquidación de la anterior obligación, y en la que se había dictado liquidación provisional, se producía transcurrido el plazo de prescripción la administración no podía rectificar la primera liquidación. Pero también podían ser perjudicados los intereses de los obligados tributarios, ocasionándose supuestos de sobreimposición, al no poder solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Hasta la inclusión del nuevo apdo. 9 del art. 68 de la LGT la interrupción de la prescripción del derecho de la administración a liquidar no conllevaba la interrupción del derecho a liquidar o a obtener la devolución de las obligaciones conexas, tras la reforma se regulan expresamente los supuestos en los que las actuaciones de la administración o del obligado tributario interrumpirán los plazos de prescripción de las obligaciones que sean conexas a las que entonces se inicien.

Las actuaciones de comprobación o investigación, los recursos y reclamaciones que se interpongan, interrumpirán el plazo de prescripción del derecho a liquidar de la administración y del derecho a solicitar la oportuna devolución; en los casos en los que el obligado recurra una liquidación y solicite a su vez la rectificación de las autoliquidaciones de obligaciones conexas, la administración deberá proceder a la devolución, la liquidación será provisional, y si se estimara el recurso no será preciso acudir a la procedimiento especial de revisión para exigir el reintegro de la devolución.

En los caso en los que la administración pudiera exigir el reembolso de la liquidación provisional practicada, la LGT garantiza el reintegro de las cantidades, ya que si el recurso o reclamación está relacionado con una deuda, que a su vez fija el reconocimiento de una devolución al obligado tributario, las garantías que hubieran sido aportadas por conseguir la suspensión de la ejecución recurrida garantizarán las cantidades que el obligado deba devolver.

#### **Artículo 224. Suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición**

5. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso.

#### **Artículo 233. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa**

7. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.

Cuando quede resuelta la controversia planteada si convierte en definitiva la liquidación que se hubiera practicado, se deberá realizar el ajuste de las obligaciones tributarias que quedaran afectadas por la resolución, aunque no hubieran sido objeto de recurso.



### **Artículo 225. Resolución del recurso de reposición**

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

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

### **Artículo 239. Resolución**

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

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

Los intereses de demora se exigirán en la nueva liquidación, siendo la fecha de inicio del cómputo de intereses de demora la misma que correspondería a la liquidación anulada, y hasta la fecha en la que se haya dictado la nueva liquidación, salvando el periodo en el que se hubiera superado el plazo máximo para dictar resolución.

Se permite compensar las cantidades de signo contrario que deban devolverse o cobrar con las que se cobraron o devolvieron en las obligaciones conexas, cuando se proceda a la ejecución de la resolución.

### **Artículo 73. Compensación de oficio**

1. La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en periodo ejecutivo.

Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Ley.

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

Las obligaciones conexas se refieren a un único obligado tributario, no se han regulado supuestos de obligaciones conexas entre terceros, y si bien no son la misma obligación tributaria, pero no podemos negarles la condición de conexas, como son la repercusión y la retención.

## VI. OBLIGACIÓN DE NOTIFICAR EN EL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS: NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS

Los procedimientos tributarios están sujetos a plazos máximos de duración, no siendo el mismo en los diferentes procedimientos establecidos para la aplicación de los tributos. El incumplimiento del plazo máximo de duración provoca unos efectos que pueden favorecer principalmente al administrado; para demostrar que el procedimiento se ha desarrollado en el plazo máximo fijado debe procederse a la notificación de la finalización del mismo, y conforme al art. 104.2 de la LGT se entiende cumplida la obligación de notificar en el plazo máximo de duración, siempre que se acredite haber realizado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución o resoluciones.

La LGT para adaptar su contenido a los nuevos sistemas de notificación, medios electrónicos, ha redactado el precepto legal en el siguiente sentido:

### **Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa**

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

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

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

Hasta la reforma era preciso esperar 10 días desde la puesta a disposición del interesado si no se accedía al mismo para entender rechazada la notificación;

conforme a la redacción actual para entender cumplida la obligación en el plazo máximo de duración de un procedimiento de aplicación de los tributos, a los obligados que reciben las notificaciones mediante medios electrónicos, es suficiente poner a disposición en la sede electrónica, o dirección de correo si así corresponde, el texto del acto que se quiere notificar.

## VII. MODIFICACIONES EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Es también relevante la modificación que se ha producido en la regulación del procedimiento inspector, principalmente en su aspecto temporal, el tiempo de duración, y los efectos que pueden desplegarse.

En el aspecto temporal, se modifica el plazo de duración. Las actuaciones inspectoras tenían un plazo máximo de duración de 12 meses, que podía ampliarse por otros 12 meses si concurría alguna de las circunstancias previstas en la ley: especial complejidad de las actuaciones, ocultación de actividades y posible delito contra la hacienda pública. Con la nueva redacción del artículo el plazo general se aumenta a 18 meses, y para determinados supuestos a 27.

### Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de:

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior a la requerida para auditar sus cuentas.

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

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5.

El plazo especial de 27 meses cabe cuando la cifra de negocios del obligado tributario, en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación, sea igual o superior a la que se establece para auditar sus cuen-

tas. Esta cifra la proporciona la Ley de Sociedades de Capital, 5.700.000 euros, por lo que si la cifra anual de negocios del obligado tributario superara en cualquiera de los ejercicios inspeccionados dicha cifra, el plazo de duración del procedimiento inspector sería de 27 meses; también será la duración de 27 meses cuando el obligado esté en un grupo sujeto al régimen de consolidación fiscal o integrado en un grupo sometido al régimen especial de grupo de entidades; si se estuviera inspeccionando a personas o entidades vinculadas, y alguna de ellas esté en un grupo sujeto al régimen de consolidación fiscal o integrado en un grupo sometido al régimen especial de grupo de entidades, el plazo de duración será el especial, 27 meses. No es un supuesto de ampliación del plazo general, es un plazo especial, y no precisa de un acuerdo motivado.

2. El plazo del procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio hasta que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se informará al obligado tributario del plazo que le resulte aplicable.

En el caso de que las circunstancias a las que se refiere la letra b) del apartado anterior se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras el plazo será de 27 meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio, lo que se pondrá en conocimiento del obligado tributario.

El plazo de duración es único para todas las obligaciones que sean objeto de inspección en el procedimiento, aunque sólo una de las obligaciones inspeccionadas reúna las circunstancias por las que se determine el plazo. Al inicio del procedimiento inspector deberá indicarse el plazo que resulta aplicable. Pero ello no supone que las circunstancias que habilitan al plazo especial se descubran una vez iniciado el procedimiento inspector con plazo general, en ese caso se notificará que la duración máxima ha variado y el cómputo lo será desde la primera comunicación de inicio.

Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones que no sean causadas por la administración no se tienen en consideración en el procedimiento inspector. Los supuestos de suspensión del cómputo han quedado tasados en el núm. 3 del art. 150, no habrá otros.

El plazo será único para todas las obligaciones tributarias y periodos que constituyan el objeto del procedimiento inspector, aunque las circunstancias para la determinación del plazo sólo afecten a algunas de las obligaciones o periodos incluidos en el mismo, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3.

A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.

Se ha pretendido reducir la conflictividad tributaria y eliminar un complejo sistema de supuestos de interrupciones, dilaciones y ampliación del plazo. También ha desaparecido la interrupción injustificada durante más de seis meses. La exposición de motivos de la ley también pone de manifiesto que se pretende conceder mayor seguridad jurídica, ya que se informará al obligado tributario de todo lo que ocurra en relación al plazo de las actuaciones inspectoras, de modo que el interesado sepa en todo momento cuál es la fecha límite del procedimiento.

Además de los nuevos plazos, la ley fija determinados supuestos de extensión del plazo de duración cuando lo solicite el obligado, periodos de suspensión, y elimina la posibilidad de ampliar el plazo de duración máxima que estaba prevista en la ley, pues desde ahora el plazo máximo será o 18 meses con carácter general, o 27 meses para los casos expresamente previstos, pero si no concurrieren las circunstancias tasadas no podrá ampliarse de 18 meses a 27 meses.

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.
- b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.
- c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o la recepción de la comunicación del mismo.
- d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.
- e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.
- f) La concurrencia de una causa de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones.

Salvo que concurra la circunstancia prevista en la letra e) de este apartado, la inspección no podrá realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido por las causas anteriores, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. No obstante, si la Administración Tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por la causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse por ellos la correspondiente liquidación. A los solos efectos del cómputo del periodo máximo de duración, en estos casos, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se regirá por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas, lo que se comunicará al obligado tributario a efectos informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales, circunstancia que deberá quedar suficientemente motivada en el expediente. En esta comunicación, se detallarán los periodos, obligaciones tributarias o elementos de estas que se encuentran suspendidos y aquellos otros respecto de los que se continúa el procedimiento por no verse afectados por dichas causas de suspensión.

La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el documento del que se derive que ha cesado la causa de suspensión, se consiga efectuar la notificación o se constate la desaparición de las circunstancias determinantes de la fuerza mayor. No obstante, en el caso contemplado en la letra d), el plazo de suspensión no podrá exceder del plazo máximo para la emisión del informe.

Una vez finalizada la suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

El núm. 4 del art. 150 deja prevista la posibilidad de que el obligado tributario solicite la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, si ha solicitado que la administración no actúe frente a él en uno o varios periodos que no podrán exceder en total de 60 días naturales en el procedimiento.

4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actua-

ciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

Y el núm. 5 del precepto determina la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector si el obligado tributario manifiesta no tener, o no aportar, la información o documentación solicitada en el plazo concedido en el tercer requerimiento; en estos caso la extensión será de tres o seis meses, según el momento en el que se aporte la información o documentación. La extensión será de tres meses si la aportación se ha realizado una vez transcurridos 9 meses desde el inicio del procedimiento, independientemente del momento en el que se haya realizado el tercer requerimiento; y lo será de seis meses si se aporta tras la formalización del acta y el inspector jefe acuerda practicar actuaciones complementarias.

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.

Las consecuencias previstas en el art. 150.6 por el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector son idénticas a las que quedaban fijadas por la anterior redacción de la LGT: caducidad del procedimiento, queda sin efecto la interrupción del plazo legal de prescripción, los ingresos que se hayan realizado desde el inicio del procedimiento inspector serán considerados como espontáneos y no se exigirán intereses de demora desde que se haya superado el plazo máximo de duración del procedimiento hasta su finalización. Ha quedado regulado el mismo plazo, 6 meses, para el caso de retroacción de actuaciones, el actual 150.7, regulando expresamente la liquidación de intereses de demora en estos casos.

## VIII. ESTIMACIÓN INDIRECTA

En el ámbito local, la aplicación del método subsidiario de estimación indirecta, en principio, queda limitado al impuesto sobre construcciones, instalaciones y

obras, aunque también es discutida tal posibilidad, y a la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro, denominada como tasa del 1,5%.

El método de estimación indirecta reúne las mismas características, es aplicable a los mismos supuestos, y son los mismos medios de determinación que en la regulación anterior, pero han quedado más detallados: los signos, índices y módulos, si el obligado tributario hubiera podido optar por dicha modalidad de estimación; los datos económicos y del proceso productivo de la empresa; estudios estadísticos del sector; y la muestra que haya sido efectuada por la inspección tributaria. La estimación indirecta puede aplicarse únicamente a las ventas o prestaciones, o solo a los gastos y compras, o a ambos simultáneamente; por este método se podrán calcular tanto bases como cuotas. Ningún gasto o cuota soportada que haya sido regularizada por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto

En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año, cuando la cuota estimada por la inspección, en aplicación del método de estimación indirecta, lo sea en forma anual se repartirá linealmente salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente.

Para finalizar queremos dejar indicado que son numerosas las novedades incorporadas por la modificación de la Ley General Tributaria que no hemos reflejado en estas notas; la aplicación de los tributos nos irá marcando la necesidad de observarlas, y sabemos que especial atención deberemos prestar a las novedades que se han introducido en el régimen sancionador y en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas.