



MODIFICACIONES PREVISTAS EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA

FRANCISCO JAVIER ARRÁZOLA ARRIEN (*)

Gran parte de las novedades de esta reforma tienen su origen en la Ley 34/2015, de 21 de setiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Se hace mención a las que he considerado más relevante.

1.- Condonación de sanciones

La condonación de sanciones, sólo podrá realizarse mediante Norma Foral, por lo que desaparece la posibilidad de condonación de las sanciones, que era una facultad graciable del Diputado de Haciendas, Finanzas y Presupuestos. Cuando la ejecución de la sanción afectaba grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía, o bien produjese quebrantos a los intereses generales, la solicitud de condonación debía ir informada por el Director de Hacienda.

2.- Infracción en los supuestos en que se aplique la cláusula anti elusión.

El artículo 14 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, establece que las liquidaciones en que se aplique la cláusula anti elusión se liquiden intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

El proyecto de Norma Foral contempla la posibilidad de sancionar en estos supuestos, en aque-

llos casos en que el criterio de la Administración haya sido claro y suficientemente público.

Establece el primer párrafo del número 2 del artículo 211 bis:

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

3.- Aportación de libros registro de manera periódica. Suministro Inmediato de Información

Dentro de las obligaciones tributarias formales, reglamentariamente establece la Norma que se podrán regular los supuestos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

Parece que esta disposición prepara la implantación del Suministro Inmediato de Información (SII), sistema por el cual algunas empresas (grandes empresas, grupos de IVA e inscritos en el sistema de devolución mensual) deberán enviar a la Administración Tributaria en un máximo de cuatro días hábiles el detalle de las facturas emitidas y recibidas.

(*) Ldo. en C. Económicas y Empresariales.

Entre los supuestos de infracción se añade uno relacionado con el denominado SII:

“El retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, multa pecuniaria proporcional de un 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.- Ampliación a 20 años del plazo de prescripción para revisar las bases compensadas o pendientes de compensar y las deducciones deducidas o pendientes de deducir.

Se diferencia el derecho de la Administración a comprobar e investigar, del derecho a determinar la deuda tributaria. Con la norma propuesta la administración podrá comprobar y liquidar las declaraciones durante el periodo de prescripción de 5 años, pero si en éstas se compensan bases o se deducen cuotas, procedentes de periodos anteriores, la administración podrá comprobar e investigar la procedencia de las bases que se compensan o las deducciones que se aplican, durante un periodo de 20 años.

En las inspecciones de alcance general, esta facultad se entiende incorporada en el procedimiento, en las de carácter parcial y otros procedimientos de inspección, debe de mencionarse expresamente y en concreto el ejercicio o ejercicios en que se va a comprobar las bases a compensar o cuotas a deducir.

Los 20 años parece que responden a la suma del periodo en que el contribuyente puede deducir las cuotas o compensar las bases imponibles negativas, que son de quince años más los 5 años de prescripción normal en que cada declaración, puede ser revisada.

Una norma con el mismo objetivo, pero no de una manera tan contundente, está recogida en artículo 102.3 de la Norma Foral General Tributaria de Álava. Esta norma quedara suprimida si el proyecto se aprueba:

“3. En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas, así como la constatación de la concurrencia en aquellos ejercicios de los presupuestos de hecho necesarios para el nacimiento del derecho a la compensación, aplicación o devolución correspondientes, deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron, la contabilidad y los oportunos soportes documentales.”

5.- Prescripción de las obligaciones tributarias conexas

La interrupción de la prescripción a una obligación tributaria determinará la interrupción de la prescripción relativa a las obligaciones tributarias conexas del obligado tributario.

Define el proyecto de norma como obligación tributaria conexa aquella en la que alguno de sus elementos resulte afectado o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto.

Un caso de obligación conexa sería la relación IVA e ITP. Si se interrumpe la prescripción a efectos del IVA, se interrumpe la prescripción a efectos del ITP. De esta manera las liquidaciones que haya que realizar o las devoluciones que procedan, tendrán su correspondencia en las liquidaciones o devoluciones que haya que realizar en el otro impuesto.

Lo mismo ocurriría si estamos hablando de periodos en que se debía declarar una operación. La interrupción de la prescripción de un periodo determina, la interrupción de la prescripción de los periodos en que se debieron declarar o se declararon, estas operaciones.

6.- Mención expresa a los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal

El artículo 80 del Proyecto de Norma Foral recoge de manera expresa la colaboración de las

asociaciones de asesores fiscales, además de las ya recogidas con anterioridad de entidades privadas, organizaciones representativas de sectores e intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

7.- Facultad de la Administración de cuestionar la validez de las facturas.

La factura sigue siendo una forma prioritaria de justificación, pero en el supuesto que la Administración cuestione fundamentalmente su efectividad, como puede ser en los supuestos que se demuestre que el empresario que ha emitido las mismas no realice la actividad que recoge las facturas, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de la operación.

8.- Imprescriptibilidad para comprobar e investigar, así como para calificar operaciones realizadas en periodos ya prescritos.

Establece el proyecto que la Administración podrá comprobar e investigar cuantos hechos, actos, elementos, actividades explotaciones, negocios, valores, así como cualesquiera circunstancias, datos o documentos con ellos relacionados, que pudieran resultar relevantes para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Dichas comprobaciones e investigaciones se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción, siempre que tal comprobación sea precisa en relación con liquidaciones, pagos, devoluciones correspondientes a periodos no prescritos.

Esta facultad incluye también la posibilidad de calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos.

Por tanto, si determinadas operaciones que se están comprobando, tienen su origen o motivación en operaciones anteriores, se podrán com-

probar las mismas aunque sean de periodos ya prescritos, en cuanto afecten a las operaciones de los periodos dentro del periodo de prescripción. Esta investigación y comprobación de periodos fuera del periodo de prescripción, puede tener como conclusión que se modifique la calificación de estas operaciones.

9.- Ampliación del Plazo de las Inspecciones.

Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación se amplían a 18 meses. Este plazo podrá ampliarse con las condiciones y supuestos que establece el Reglamento de Inspección por un periodo adicional de 12 meses.

Se mantienen los mismos supuestos para poder ampliar el plazo de la comprobación:

- a) Casos de especial complejidad
- b) Supuestos en que el obligado tributario ha ocultado a la Administración alguna de las actividades empresariales o profesionales que realiza

Se mantienen los supuestos de interrupción de las actuaciones. Si esta interrupción es injustificada durante un periodo de 6 meses, no se considera interrumpida la prescripción, teniendo el carácter de espontáneas, las declaraciones que se presenten desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones.

Como supuestos de interrupción justificada se mantiene el que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, en los casos de delito fiscal, así como los supuestos señalados en el artículo 32 del Reglamento de Inspección, petición de datos a otras Administraciones o Estados, aplicación de la cláusula anti elusión, causas de fuerza mayor, planteamiento del conflicto de competencias ante la Junta Arbitral...etc.

10.- Agravamiento de las sanciones por incumplir las obligaciones contables y registrales, en los supuestos de borrado o manipulación de programas y archivos.

En los supuestos en que el incumplimiento se refiera a los programas y archivos informáticos, que sirvan de soporte a la contabilidad, libros y registros, así como a los sistemas de codificación utilizados, la sanción será del 20% de la cifra de negocios del ejercicio al que se refiera la infracción, con un mínimo de 30.000 euros.

La misma sanción se aplica a los supuestos en que se compruebe que los programas y archivos informáticos que sirven de soporte para el control de la facturación y los sistemas de codificación han sido destruidos, borrados o manipulados y corresponden al periodo corriente en que se está verificando la comprobación.

Se amplía las personas infractoras, como participes en el borrado o alteración de los programas informáticos. Se extiende la responsabilidad a quien haya desarrollado el programa informático o quien lo haya alterado. La sanción será la misma que la que se acuerde para el obligado tributario

Llama la atención la cuantía de las sanciones que se proponen en este proyecto, de aplicarse estas sanciones, las cuantías serían difícilmente asumibles para los obligados tributarios.

11.- Sanciones referidas al control en la emisión de facturas simplificadas

Se incorpora el supuesto referido a la no emisión de facturas correspondiente al periodo en que se está realizando el control. Se establece un sanción de 600€ por cada operación.

12.- Ampliación de las competencias del Organismo Jurídico Administrativo

El Proyecto de Norma que comentamos amplía el ámbito de competencias del Organismo Jurídico Administrativo. No queda exclusivamente circunscrito a la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias, incluirá también la recaudación de otros ingresos de derecho público y aquellos supuestos que se establezcan expresamente por Norma Foral.

13.- Dos nuevos recursos en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas. Recurso de anulación y recursos contra la ejecución

Recurso de anulación.

Se interpone contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.
- b) Cuando se haya declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.
- c) Cuando se alegue incongruencia completa y manifiesta de la resolución.
- d) Contra el acuerdo de archivar las actuaciones.

Recurso contra la ejecución

Recurso que puede presentarse por el interesado si está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución una resolución.

14.- Posibilidad de revocar el NIF a las personas físicas

En la normativa actual la Disposición Adicional cuarta de la Norma Foral General Tributaria de Álava establece los efectos de la revocación del NIF de las personas jurídica y entidades.

El proyecto de Norma que comentamos, regula que la publicación de la revocación del número de identificación fiscal, determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal.

Así mismo, la publicación de la revocación del NIF determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas de depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los titulares de los números revocados.

Recordamos que la revocación, determina la imposibilidad de realizar inscripciones en los registros públicos, la imposibilidad de obtener el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias la baja en el Registro de operadores intracomunitarios (ROI) y en de devoluciones mensuales (REDEME) y la imposibilidad de utilizar las cuentas abiertas en entidades financieras.

15.- Definición de paraíso fiscal

Se incorpora a los criterios para establecer la relación de paraíso fiscales los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales que se incorpora a los acuerdos multilaterales de intercambio de información en el marco de la OCDE.

16.- Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública

Es una de las modificaciones de más calado del Proyecto de Norma Foral que estamos comentando. Es consecuencia de la reforma del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo a través de la Ley Orgánica 7/2012. Se hace preciso una serie de modificaciones con el objetivo de establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro y aseguramiento de las mismas en las que se inicie la tramitación del procedimiento penal. Se trata de que la vía penal no suponga un retraso en el cobro de las deudas tributarias, como consecuencia de la propia prolongación del procedimiento.

Las principales novedades introducidas en el proyecto serían las siguientes:

- a) La práctica de liquidaciones en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública estableciendo los supuestos en que la administración se abstendría de girar la liquidación:

- Cuando la tramitación de la liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito.

- Cuando no pueda determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no pudiera atribuirse a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación pudiese perjudicar la investigación o comprobación de la liquidación.

A diferencia del régimen legal anterior, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito, la regla general habrá de ser la continuación de la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales, sin perjuicio que se pase el tanto de culpa o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. De esta forma, se dictará la correspondiente liquidación separando 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. Respecto a este último, las actuaciones se ajustarán al régimen ordinario de la liquidación.

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 del delito.

- b) Se incluye en la NFGTA la definición legal del concepto de regularización voluntaria al definirla como el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se hubiera notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación. Se especifica que la deuda tributaria a estos efectos se entiende integrada por todos los elementos a que se refiere el artículo 57 de la Norma Foral General Tributaria de Álava, debiendo proceder a la autoliquidación e ingresos simultáneos tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso.

También se prevé expresamente la posibilidad de que se proceda a la regularización

voluntaria una vez prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. En este ámbito, se confirma la potestad de la Administración tributaria de realizar las comprobaciones necesarias para determinar, en su caso, la existencia de una regularización voluntaria en los términos antes expuestos, solo cuando no se alcance la certeza en cuanto a dicha regularización, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

c) Se regla expresamente el procedimiento a seguir en caso de que se practique una liquidación tributaria con algunas previsiones ciertamente novedosas como serían las siguientes:

- La propuesta de liquidación será notificada al obligado tributario concediéndole un trámite de audiencia para la formulación de alegaciones por un periodo de quince días.
- Los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir en ningún caso producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la deuda tributaria vinculada al delito.
- Examinadas las alegaciones, el órgano competente dictará liquidación administrativa, con autorización previa o simultánea del órgano competente para interponer la denuncia o querrela y, una vez dictada, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.
- El periodo voluntario de ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación administrativa, una vez pasado el tanto de culpa o remitido el expediente al Ministerio Fiscal, solo comenzará a computarse desde que le sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente.

- 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 correspondiente.

- En caso de concurrencia de conductas dolosas determinantes de un posible delito fiscal con otros elementos o cuantías susceptibles de regularización respecto de los que no sea apreciable la concurrencia de dicho comportamiento doloso, se efectuarán dos liquidaciones:

- Una vinculada a delito a la que se sumarán todos los elementos respecto de los que se aprecie dolo y de la que se minorarán todos los ajustes a que el obligado tributario tuviera derecho, así como las partidas a deducir o compensar en base o en cuota y la propia cuota inicialmente ingresada.
- Una propuesta de liquidación comprensiva de todos los elementos comprobados (vinculados o no al delito) de la que se deducirá la cantidad resultante de la propuesta vinculada al delito.

- Frente a la liquidación administrativa vinculada a un posible delito no procederá recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que determine el proceso penal. Por el contrario, frente a la liquidación que resulte de los elementos y cuantías no vinculados con el posible delito, caben interponerse los recursos y reclamaciones generales.

d) En el ámbito de la recaudación de estas deudas tributarias, se prevé expresamente que la existencia del proceso penal no

paralizará las actuaciones dirigidas al cobro de la deuda. Frente a los actos de procedimiento de recaudación solo son oponibles determinados motivos tasados.

- e) Así mismo, se definen como responsables de la deuda tributaria liquidada a quienes hubiesen sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y que hayan sido imputados en el proceso penal por el delito denunciado condenado a resultas del mismo.
- f) Se modifica la Disposición Adicional séptima de la Norma Foral General Tributaria de Álava (Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito fiscal contra la Hacienda Pública) con el objeto de incluir en el ámbito de la responsabilidad civil la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya liquidado por prescripción o por otra causa legal, incluidos los intereses de demora, junto a la pena de multa. Igualmente se prevé que esta responsabilidad se exija por el procedimiento administrativo de apremio.
- g) Se introducen algunas modificaciones en medidas cautelares con el objetivo de adaptar su redacción anterior a la aparición de esta dualidad de liquidaciones antes inexistente (Artículo 78 de la Norma Foral General Tributaria de Álava).

17.- Ayudas de Estado

Se añade un nuevo título VII a la Norma Foral General tributaria de Álava que regula de forma específica los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de recuperación de ayudas de Estado, diferenciando el procedimiento de recuperación en función de que implique o no la regularización de una obligación tributaria.

Este nuevo Título viene a adaptar la legislación española a la normativa comunitaria en relación con las ayudas ilegales e incompatibles en de-

sarrollo del Reglamento 659/1999, con mención expresa a las reglas específicas de prescripción aplicables en esta materia en virtud de la normativa comunitaria (10 años) o al hecho de que el incumplimiento del plazo de 6 meses de duración de procedimiento previsto en el artículo 100 de la Norma Foral General Tributaria de Álava no determine la caducidad del mismo. Los intereses de demora se registrarán igualmente por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea (Reglamento (CE) 794/2004).

Se establece la imposibilidad de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas resultantes de la ejecución de las decisiones de recuperación. Contra la resolución liquidación que se derive de la ejecución de decisiones de recuperación podrá interponerse recurso ordinario de reposición y, en su caso, reclamación económico-administrativa. En este sentido, se estipula que, en caso de revisión, solo cabrá la suspensión si se presta garantía consistente en el depósito de dinero en la Caja General de Depósitos.

El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria deberá terminar por resolución expresa que incluya los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y el ámbito temporal objeto de las actuaciones, la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven y la liquidación provisional o manifestación expresa de que ésta no procede; o con el inicio de un procedimiento inspector. En estos casos, cuando una resolución judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones administrativa, éstas deberán finalizarse en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo de 6 meses establecido en el artículo 100 de la NFGTA, o en el plazo de 3 meses, si este fuera superior.

Cuando la decisión de regularización no implique la regularización de una obligación tributaria el procedimiento se simplifica reduciéndose los plazos de tramitación (de 6 a 4 meses) y el alcance de las actuaciones a desarrollar.

