

Breus comentaris a la llei 34/2015 per la qual es modifica la Llei General Tributària

1. Modificacions tributàries en matèria d'aplicació dels tributs

Interpretació de les normes tributàries (art. 5)

S'explicita la facultat dels òrgans de l'Administració, que elaboren disposicions tributàries i que tenen la competència per contestar consultes, per dictar disposicions interpretatives vinculants per als òrgans de l'Administració encarregats de l'aplicació dels tributs.

interpretatives o aclaridores i que, en determinats casos, aquestes resolucions puguin ser sotmeses a informació pública.

Conflicte en l'aplicació de la norma tributària (arts. 15, 159, 179, 206 bis i disposició transitòria única)

- ✓ Ja no s'exclou la possibilitat d'imposar sancions quan s'aprecii conflicte en l'aplicació de la norma tributària. Això és aplicable a conflictes corresponents a períodes el termini de liquidació dels quals finalitzi després de l'entrada en vigor d'aquesta Llei.
- ✓ En concret, es tipifica com a infracció tributària l'incompliment d'obligacions tributàries mitjançant actes o negocis regularitzats a través del conflicte en l'aplicació de la norma sempre que:
 - Concorri la manca d'ingrés, l'obtenció indeguda de devolució, la sol·licitud indeguda d'una devolució o benefici fiscal o la indeguda acreditació d'importos a compensar en base o en quota de declaracions futures.
 - S'acrediti l'existència d'igualtat, almenys substancial, entre el cas regularitzat i altres en què s'hagués fet públic un criteri administratiu abans del termini de presentació de la declaració. S'inclouen entre aquests criteris els establerts per la Comissió Consultiva que ha d'emetre informe per a la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma. No obstant això, se suprimeix la possibilitat que aquesta Comissió faci públic el seu criteri sobre operacions hipotètiques, cosa que es contemplava en l'Avantprojecte.
 - La infracció es qualifica com a greu i té sancions del 50% en general i del 15% si es tracta de quantitats indegudament acreditades a compensar en base.
- ✓ A efectes de la imposició de sancions, quan s'aprecii l'existència de conflicte en l'aplicació de la norma, no podrà aplicar-se l'eximent de responsabilitat per actuar amb la diligència deguda o per aplicació raonable de la norma, excepte prova en contra.

Obligacions formals (art. 29)

Es preveu la possibilitat d'exigir que la gestió dels llibres registre s'hagi d'efectuar per mitjans telemàtics.

Ajornament i fraccionament de pagament (art. 65)

No podran ajornar-se ni fraccionar-se tampoc els deutes tributaris resultants de l'execució de decisions de recuperació d'ajudes d'Estat que afectin l'àmbit tributari, sempre que aquesta sol·licitud sigui admesa.

Prescripció (art. 66 bis, 68, 70 i 115)

- ✓ Imprescriptibilitat: no prescriu el dret de l'Administració tributària a comprovar i investigar fets, actes, elements, explotacions i valors produïts en exercicis prescrits, als efectes de determinar el deute per l'Administració tributària, quan sigui necessària la comprovació per determinar el deute tributari en exercicis no prescrits.

- ✓ En aquestes comprovacions l'Administració podrà qualificar d'acord amb la veritable naturalesa de les operacions, declarar el conflicte en l'aplicació de la norma o, en supòsits de simulació, considerar el fet imposable efectivament realitzat, si bé només per a regularitzar exercicis no prescrits.
- ✓ S'estableix un termini especial de prescripció per al dret de l'Administració a iniciar la comprovació de bases o quotes compensades o pendents de compensar, de 10 anys, termini que comença el dia següent a la fi del termini de presentació de la declaració corresponent.
- ✓ Encara transcorri aquest termini, el contribuent haurà d'aportar l'autoliquidació en què es van incloure les bases o quotes a compensar o a deduir quan es comprovïn exercicis no prescrits en els quals tinguin incidència.
- ✓ En els tributs de cobrament periòdic per rebut, com és l'Impost sobre Béns Immobles, el començament del còmput del termini de prescripció se situa en el moment de la meritació.
- ✓ La interrupció de la prescripció d'un tribut suposarà la interrupció dels terminis de prescripció d'altres obligacions tributàries connexes, sent obligacions connexes aquelles en què algun dels seus elements resulti afectat o es determini en funció dels corresponents a una altra obligació o període diferent, com ara la regularització per imputació temporal incorrecta.
- ✓ Aquestes noves normes d'allargament de la prescripció consistents en què no prescrivui el dret a comprovar de l'Administració s'aplicaran en els procediments de comprovació i investigació iniciats, i sense proposta de liquidació, a la data d'entrada en vigor de la nova llei.

Compensació d'ofici durant el termini d'ingrés en període voluntari (art. 73)

- ✓ Es preveu la compensació d'ofici de les quantitats a ingressar i a retornar que resultin d'un mateix procediment de liquidació o de nova liquidació per haver estat anul·lada una altra anterior.
- ✓ També es compensaran d'ofici les quantitats a ingressar i a retornar derivades de la regularització d'obligacions connexes.

Mesures cautelars (art. 81)

S'amplia el termini de durada de les mesures cautelars, actualment fixat en 6 mesos, quan les mateixes s'adoptin en el procediment de liquidació vinculat a un delictes contra la Hisenda Pública. En aquest cas els efectes de les mesures cautelars cessaran en el termini de 24 mesos des de la seva adopció. Com veurem més endavant, s'incorpora un nou títol a la norma regulant el procediment d'aplicació dels tributs en supòsits de delictes contra la Hisenda Pública.

Col·laboració social (art. 92.2)

Es dóna la possibilitat que la col·laboració social pugui instrumentar amb els col·legis i associacions de professionals de l'assessoria fiscal per facilitar el compliment cooperatiu de les obligacions tributàries.

Obligacions d'informació

D'acord al text del projecte remès pel Congrés al Senat, s'estableix l'obligació de les entitats financeres d'identificar la residència de les persones que ostentin la titularitat o el control de determinats comptes financers i d'informar a l'Administració Tributària dels mateixos en compliment de la Directiva 2011/16/UE, del Consell. D'acord amb l'anterior, les persones que ostentin el control o la titularitat d'aquests comptes estaran obligades a identificar la seva residència fiscal davant les institucions financeres.

Caràcter reservat de les dades amb transcendència tributària (art. 95, 95 bis i disposició transitòria única)

- ✓ La informació tributària es podrà revelar o publicar quan aquesta publicació sigui imposada per la normativa de la Unió Europea

- ✓ L'Administració acordarà la publicació periòdica de llistats de deutors a la Hisenda Pública per deutes o sancions tributàries, de manera periòdica, quan concorrin les següents circumstàncies:
 - Que l'import total dels deutes i sancions tributàries pendents d'ingrés superi l'import de 1.000.000 euros.
 - Que els deutes o sancions no s'haguessin pagat en voluntària, sense incloure les ajornades o suspeses.
- ✓ Per analitzar el compliment d'aquestes circumstàncies es prendrà el 31 de desembre de l'any anterior a la presa de l'acord de publicació com a data de referència
- ✓ Es comunicarà al deutor la proposta d'inclusió en el llistat i podrà presentar al·legacions sobre l'existència d'errors materials o de fet respecte als requisits necessaris per a la seva inclusió.
- ✓ En els llistats s'inclou la identificació dels deutors i l'import conjunt dels deutes i sancions pendents de pagament tingudes en compte a l'efecte de la publicació. L'Administració, d'ofici o a instància de l'interessat, podrà acordar la rectificació quan s'acrediti fefaentment que no concorren els requisits legals o que les dades publicades són inexactes.
- ✓ La publicació es realitzarà en el primer semestre de cada any mitjançant una ordre ministerial a través de mitjans electrònics.
- ✓ Els requisits per a la inclusió en el primer llistat que es publiqui prendran com a data de referència 31-07-15.

Normes sobre mitjans i valoració de la prova (art. 106)

- ✓ La factura deixarà de ser un mitjà de prova privilegiat per demostrar l'existència d'una operació, el que es tradueix en que si l'Administració qüestiona de manera fonamentada la seva efectivitat, a l'obligat li incumbeix aportar proves sobre la realitat de les operacions.
- ✓ Se suprimeix l'apartat 6 que figurava en l'Avantprojecte pel qual es pretenia que, un cop finalitzat el tràmit d'audiència o d'al·legacions, tant en procediments d'aplicació dels tributs com en resolucions de recursos, no es pogués incorporar a l'expedient més documentació acreditativa, llevat que l'obligat tributari demostrés la impossibilitat d'haver-la aportat abans de la finalització d'aquest tràmit. No obstant això, aquest és el criteri que en general estan aplicant els tribunals.

Presumpcions en matèria tributària (art. 108)

En el cas d'obligacions tributàries amb períodes de liquidació inferior a l'any, com passa per exemple en l'Impost sobre el Valor Afegit, podrà l'Administració realitzar una distribució lineal de la quota diferencial anual que resulti, entre els períodes de liquidació corresponents, quan no pugui atribuir-la a un període de liquidació concret i l'obligat tributari, requerit expressament a aquest efecte, no justifiqui un repartiment temporal diferent.

Declaració tributària (art. 119)

Quan l'Administració practiqui una liquidació tributària només tindrà en compte les quantitats que l'obligat tributari tingui pendents de compensar o deduir en el moment d'iniciar el procediment administratiu. Els contribuents no podran modificar les quantitats pendents mitjançant la presentació de declaracions complementàries o sol·licituds de rectificació un cop iniciat el procediment d'aplicació dels tributs.

Taxació pericial contradictòria (art. 135)

- ✓ La sol·licitud per l'interessat de la taxació pericial contradictòria suspendrà el termini per a iniciar el procediment sancionador o, si aquest s'hagués iniciat, el termini màxim per a la seva terminació.

- ✓ Un cop finalitzat el procediment de taxació pericial contradictòria, la notificació de la liquidació determinarà que el termini, de 3 mesos, que té l'Administració per iniciar el procediment sancionador es computi de nou des de la notificació o, si el procediment s'ha iniciat, que es reprenghi el còmput del termini restant per a la terminació. No obstant això, si en el moment de sol·licitar la taxació contra la liquidació ja s'ha imposat sanció, i com a conseqüència d'aquella es dictés una nova liquidació, s'ha d'anul·lar la sanció fixant altra tenint en compte la quantificació de la nova liquidació.

Procediment de comprovació limitada (art. 136)

Es dona l'opció als contribuents que aporten voluntàriament la documentació comptable per acreditar la comptabilització de determinades operacions. En aquest cas l'Administració podrà examinar aquesta documentació només als efectes de contrastar aquestes dades amb les seves. L'examen de la documentació mercantil no impedirà ni limitarà la ulterior comprovació de les operacions en un procediment d'inspecció

Nous terminis de les actuacions inspectores (art. 150 i Disposició transitòria única)

- ✓ S'estableix un termini de 18 mesos amb caràcter general, i de 27 mesos quan es doni alguna de les següents circumstàncies:
 - Que el volum de la xifra anual de negocis de l'obligat tributari sigui igual o superior al requerit per a auditar comptes.
 - Que l'obligat tributari estigui integrat en un grup sotmès al règim de consolidació fiscal o al règim especial d'entitats que estigui sent objecte de comprovació inspectora.
- ✓ Quan es realitzi la comprovació a diverses persones o entitats vinculades, si concorren algunes d'aquestes circumstàncies en una d'elles, s'aplica el termini ampliat a totes.
- ✓ Quan les circumstàncies s'apreciïn durant el desenvolupament de les actuacions inspectores, el termini de 27 mesos es comptarà des de la notificació de la comunicació d'inici.
- ✓ Al contrari del que passa ara i del que seguirà succeint en la resta de procediments, ja no es tindran en compte per al còmput del termini els períodes d'interrupció justificada ni les dilacions no imputables a l'Administració. Se suprimeix també la interrupció injustificada del procediment inspector per no realitzar actuacions durant més de 6 mesos per causes no imputables a l'obligat tributari.
- ✓ Sí se suspendrà el còmput del termini des del moment en què es doni alguna de les següents circumstàncies taxades:
 - La remissió de l'expedient al Ministeri Fiscal o a la jurisdicció competent sense practicar la liquidació.
 - La recepció de la comunicació d'un òrgan jurisdiccional en la qual s'ordeni la suspensió o paralització respecte de determinades obligacions tributàries o elements de les mateixes d'un procediment inspector en curs.
 - El plantejament, per l'Administració tributària que està desenvolupant el procediment, d'un conflicte davant les Junes Arbitrals.
 - La notificació a l'interessat de la remissió de l'expedient de conflicte en l'aplicació de la norma tributària a la Comissió Consultiva.
 - L'intent de notificació a l'obligat tributari de la proposta de resolució o de liquidació o de l'acord pel qual s'ordena completar actuacions mitjançant la realització de les actuacions que procedeixin.
 - Quan concorri causa de força major.

- ✓ Excepte en els casos d'intent de notificació a l'obligat de la proposta de resolució o liquidació o de l'acord de completar actuacions, l'Administració no pot continuar actuant en relació amb el procediment suspès, excepte rebre les contestacions a allò que sol·licita.
- ✓ Si l'Administració tributària aprecia que algun període o obligació tributària no es troba afectat per la causes de suspensió, continuarà el procediment inspector respecte dels mateixos, podent, si és el cas, practicar-se la liquidació. A l'efecte del còmput del període màxim de durada, des del moment en què concorre la circumstància de la suspensió, s'han de desagregar els terminis distingint entre la part del procediment que continua i la que queda suspesa. A partir d'aquesta desagregació, cada part del procediment es regirà pels seus propis motius de suspensió i extensió del termini.
- ✓ La suspensió del còmput del termini es comunicarà a l'obligat tributari, llevat que amb aquesta comunicació pogués perjudicar-se la realització d'investigacions judicials. La suspensió finalitzarà quan tingui entrada al registre de l'Administració el document del qual es derivi que ha cessat la causa de suspensió, s'aconsegueixi efectuar la notificació o es constati la desaparició de les circumstàncies determinants de la força major.
- ✓ L'obligat tributari pot sol·licitar, abans de l'obertura del tràmit d'audiència, un o diversos períodes en els quals la inspecció no podrà efectuar actuacions amb l'obligat tributari i queda suspès el termini per atendre els requeriments efectuats a aquest. Aquests períodes no podran excedir en el seu conjunt de 60 dies naturals per a tot el procediment i suposaran una extensió del termini màxim de durada d'aquest.
- ✓ Quan durant el desenvolupament del procediment inspector l'obligat tributari manifesti que no té, o que no aportarà tota la documentació sol·licitada, la seva aportació posterior determinarà l'extensió del termini màxim de durada del procediment per un període de 3 mesos, sempre que aquesta aportació es produeixi un cop transcorregut almenys 9 mesos des del seu inici. L'extensió del termini serà de 6 mesos quan l'aportació s'efectuï després de la formalització de l'acta i determini que l'òrgan competent per liquidar acordi la pràctica d'actuacions complementàries.
- ✓ Així mateix, el termini màxim de durada del procediment inspector s'estendrà per un període de 6 mesos quan, després de deixar constància de l'apreciació de les circumstàncies determinants de l'aplicació del mètode d'estimació indirecta, s'aportin dades, documents o proves relacionats amb aquestes circumstàncies.
- ✓ L'incompliment del termini de durada de les actuacions inspectores no produirà la caducitat del procediment que haurà de continuar fins a la seva finalització però produirà els següents efectes:
 - No es considerarà interrompuda la prescripció. S'entendrà interrompuda per la realització d'actuacions amb posterioritat a la finalització del termini de durada de les actuacions.
 - Tindran el caràcter d'esponanis els ingressos realitzats des de l'inici del procediment fins a la primera actuació practicada amb posterioritat a l'incompliment del termini de durada del procediment d'inspecció.
 - No s'exigiran interessos de demora des que es produeix l'incompliment fins a la finalització del procediment.
- ✓ Quan una resolució judicial o econòmic-administrativa ordeni la retroacció d'actuacions inspectores per apreciar defectes formals:
 - No s'exigiran interessos de demora per la nova liquidació que es dicti pel temps que transcorri entre la recepció de la resolució en el registre de l'Administració competent i la notificació de la represa d'actuacions.
 - El termini per a la conclusió del procediment serà el major de dos: el que restés per concloure el procediment inspector o 6 mesos.
 - Aquestes modificacions seran aplicables a les actuacions inspectores en què la recepció de l'expedient per l'òrgan competent per executar la resolució conseqüència de la retroacció es produeixi a partir de l'entrada en vigor de la nova llei.

Mètode d'estimació indirecta (art. 158)

- ✓ S'enumeren les fonts de les que poden procedir les dades perquè l'Administració apliqui aquest mètode:
 - Els signes, índexs i mòduls establerts per al mètode d'estimació objectiva, que s'utilitzaran preferentment tractant-se d'obligats tributaris que hagin renunciat a aquest.
 - Les dades econòmiques i del procés productiu obtingudes del mateix obligat tributari.
 - Les dades procedents d'estudis del sector efectuats per organismes públics o per organitzacions privades d'acord amb tècniques estadístiques adequades, i que es refereixin al període objecte de regularització.
 - Les dades d'una mostra obtinguda pels òrgans de la Inspecció sobre empreses, activitats o productes amb característiques rellevants que siguin anàlogues o similars a les de l'obligat tributari, i es refereixin al mateix any.
- ✓ En cas d'imposició directa es podran determinar pel mètode d'estimació indirecta les vendes i prestacions, les compres i despeses o el rendiment net de l'activitat. No obstant això, l'estimació indirecta podrà referir-se únicament a les vendes i prestacions, quan les compres i despeses que figuren en la comptabilitat o en els registres fiscals es consideren suficientment acreditats. Així mateix, l'estimació indirecta pot referir-se únicament a les compres i despeses quan les vendes i prestacions resultin suficientment acreditades.
- ✓ En cas d'imposició sobre el consum es podrà determinar pel mètode d'estimació indirecta la base i la quota repercutida, la quota que s'estima suportada i deduïble o ambdós imports. Si l'Administració tributària no disposa d'informació que li permeti apreciar la repercussió de les quotes, correspon a l'obligat tributari aportar la informació que permeti identificar les persones o entitats que li van repercutir l'impost i calcular el seu import.
- ✓ En el cas de tributs amb períodes de liquidació inferiors a l'any la quota estimada per la Inspecció de forma anual es repartirà linealment entre els períodes de liquidació corresponents, llevat que l'obligat tributari justifiqui que procedeix un repartiment temporal diferent.

Subjectes infractors (art. 181.1.d)

Se substitueix, en el cas del grup fiscal, com a subjecte infractor, a l'entitat dominant per l'entitat representant del grup, conseqüència directa del nou perímetre de consolidació que estableix la Llei 27/2014 que permet consolidar a entitats dependents d'una no resident.

Sancions (arts. 199 y 200)

- ✓ Es rebaixa l'import de la sanció, de 1.500 a 250 euros, per presentar declaracions informatives o respostes a requeriments per mitjans tradicionals quan hi ha obligació de presentar-les per via telemàtica.
- ✓ S'estableix una sanció de 250 euros per a la presentació per mitjans diferents als telemàtics d'altres dades amb transcendència tributària si hagués obligació d'utilitzar aquests.
- ✓ Es tipifica com a infracció tributària el retard en l'obligació de portar llibres registre a través de la Seu Electrònica de l'AEAT mitjançant el subministrament dels registres de facturació, sancionant amb multa proporcional del 0,5% de l'import de la factura, amb mínim trimestral de 300 euros i màxim de 6.000 euros.

Acabament del procediment sancionador (art. 211)

Se segueix fixant una durada màxima del procediment de 6 mesos, però es podrà prorrogar quan s'hagi iniciat i concorrin en el procediment inspector les circumstàncies per ampliar el termini per haver aportat l'obligat tributari la documentació tard o quan s'hagin apreciat les circumstàncies per aplicar l'estimació indirecta de bases i després s'aporten dades o documents, d'acord amb el que preveu l'art. 150.5.

Devolució d'ingressos indeguts (art. 221.1.c)

S'excepciona de la devolució d'ingressos indeguts dels imports satisfets, un cop transcorreguts els terminis de prescripció, amb motiu de la regularització voluntària prevista en el nou art. 252.

2. Modificacions tributàries en matèria de revisió en via administrativa

Recurs de reposició (art. 224.5 y 225.2)

- ✓ Quan se sol·liciti la suspensió d'un deute objecte de recurs, relacionada amb una obligació connexa que hagi originat un reconeixement de devolució, les garanties que hagin d'aportar per suspendre l'acte administratiu deuen garantir també els imports que hagin de reintegrar-se de l'obligació connexa.
- ✓ Quan s'estimi total o parcialment un recurs de reposició contra la liquidació d'una obligació connexa a una altra, es regularitzarà també la connexa no recorreguda i, si s'hagués de practicar nova liquidació per la connexa, es conservaran les actuacions.

Revocació d'actes dictats a l'empara de normes tributàries declarades inconstitucionals, il·legals o no conformes al Dret de la Unió Europea

- ✓ L'Administració tributària revocarà els seus actes en benefici dels interessats quan haguessin estat dictats a l'empara de normes tributàries declarades inconstitucionals, il·legals o no conformes al Dret de la Unió Europea. També es revocaran els actes sobre els quals hagi recaigut resolució econòmic-administrativa. La resolució que es dicti estarà condicionada pels efectes retroactius que es derivin de la sentència que declari la inconstitucionalitat o la il·legalitat de la norma o la seva no conformitat amb el Dret de la Unió Europea.
- ✓ La revocació només serà possible mentre no hagi transcorregut el termini de prescripció des que es va produir l'últim acte amb facultat interruptora de la mateixa dictat amb anterioritat a la sentència que hagués declarat la inconstitucionalitat, il·legalitat o no conformitat amb el Dret de la Unió Europea.
- ✓ El termini màxim per notificar resolució expressa serà de 6 mesos, comptats des de la notificació de l'acord d'iniciació del procediment. Un cop transcorregut aquest termini es produiran els següents efectes:
 - Si el procediment s'ha iniciat d'ofici es produirà la caducitat del mateix, sense que això impedeixi que es pugui iniciar de nou un altre procediment posteriorment.
 - Si el procediment s'ha iniciat a instància de l'interessat es considerarà desestimada la sol·licitud per silenci administratiu.
- ✓ La resolució expressa, o presumpta, o l'acord d'inadmissió a tràmit de les sol·licituds de les persones interessades poden fi a la via administrativa.

Noves competències dels Tribunals Econòmic-Administratius (art. 229)

- ✓ Al Tribunal Econòmic-Administratiu Central (TEAC) se li atribueixen noves competències. En concret podrà conèixer els recursos extraordinaris d'alçada per a la unificació de criteri i pot promoure l'adopció d'una resolució d'unificació de criteri quan hi hagi resolucions dels tribunals econòmics-administratius regionals o locals que apliquin criteris diferents als continguts en resolucions d'altres tribunals econòmics-administratius, o que tinguin especial transcendència.
- ✓ Tribunals econòmics-administratius regionals (TEAR's): quan hi hagi resolucions d'una Sala desconcentrada d'un TEAR que no s'adeqüen als criteris del Tribunal Regional o que siguin contraris als d'una altra sala desconcentrada del mateix Tribunal, o que tinguin especial transcendència, el president pot promoure l'adopció d'una resolució de fixació de criteri pel Ple del TEAR o per una sala convocada a tal fi, presidida per ell, i formada pels membres del tribunal que decideixi el President en atenció a la seva especialització en les qüestions a considerar. La resolució que es dicti

no afectarà la situació jurídica particular derivada de les resolucions prèvies. Els criteris així adoptats seran vinculants per les sales, i òrgans unipersonals del corresponent tribunal. Contra les resolucions que es dictin es podrà interposar el recurs extraordinari d'alçada per a unificació de criteri.

- ✓ També coneixeran els TEAR i els tribunals econòmics-administratius locals, com ara, de reclamacions interposades contra particulars en matèria tributària i, com a novetat, s'especifica que si la persona que interposa la reclamació es troba fora d'Espanya, la competència per resoldre aquestes qüestions correspon al TEAC.

Acumulació de reclamacions econòmic-administratives (art. 230)

- ✓ Es podran acumular els recursos i reclamacions interposats per un mateix interessat relatives al mateix tribut, que derivin d'un mateix procediment, o els interposats per diversos interessats relatives al mateix tribut, sempre que derivin d'un mateix expedient, plantegin qüestions idèntiques i hagin de ser resolts pel mateix òrgan economicoadministratiu.
- ✓ També es podran acumular aquelles reclamacions que es consideri que han de ser objecte de resolució unitària que afectin al mateix o a diferents tributs, sempre que hi hagi connexió entre elles. En el cas que es tracti de diferents reclamants i no s'hagi sol·licitat per ells mateixos, prèviament se'ls haurà de concedir un termini de 5 dies per manifestar el que considerin convenient respecte de la procedència de l'acumulació.

Suspensió de l'execució de l'acte impugnat en via econòmic-administrativa amb obligacions connexes (art. 233.7)

Les garanties aportades en el recurs o reclamació per suspendre l'execució de l'acte de regularització, que al seu torn ha determinat el reconeixement d'una devolució, serviran per garantir, també, les quantitats que eventualment hagin de ser reintegrades.

Representació voluntària (art. 234.2)

No caldrà acreditar la representació voluntària en el procediment econòmic-administratiu quan aquesta hagués estat admesa per l'Administració en el procediment en què es va dictar l'acte impugnat.

Notificació electrònica (art. 234.4)

Es dóna la possibilitat de notificar els actes i resolucions als interessats mitjançant publicació a la seu electrònica dels tribunals econòmics-administratius. Serà obligatòria la notificació electrònica quan els reclamants estiguin obligats a rebre per mitjans electrònics les comunicacions i notificacions i sigui obligatòria la interposició de la reclamació per aquesta via.

Condemna en costes (art. 234.5)

- ✓ Es preveu la possibilitat que, en cas de temeritat o mala fe, també s'imposin costes en cas d'inadmissió del recurs o reclamació.
- ✓ S'estipula que la condemna en costes s'ha de motivar.
- ✓ Quan s'hagi interposat recurs d'alçada ordinari, la condemna en costes queda supeditada a la confirmació de la mateixa en la resolució d'aquest recurs.

Iniciació i tramitació del procediment (arts. 235 i 236)

- ✓ En els supòsits de silenci administratiu podrà interposar-se la reclamació des del dia següent a aquell en què produeixi els seus efectes.
- ✓ Quan es produeix notificació expressa després de la reclamació econòmic-administrativa i abans de la seva resolució, en la notificació s'advertirà que la resolució expressa, segons el seu contingut, es considerarà impugnada en via econòmic-administrativa, o causarà la finalització del procediment per

satisfacció extra processal que serà declarada per l'òrgan economicoadministratiu que conegui el procediment. A més, es concedirà el termini d'un 1 mes, a comptar de l'endemà de la notificació, perquè l'interessat pugui formular davant del Tribunal les al·legacions que tingui per convenients. Això s'aplicarà en les resolucions expressives dictades des de l'entrada en vigor de la llei.

- ✓ La interposició d'una reclamació es realitzarà obligatòriament a través de la seu electrònica de l'òrgan que hagi dictat l'acte reclamable quan els reclamants estiguin obligats a rebre per mitjans electrònics les comunicacions i notificacions.
- ✓ La posada de manifest de l'expedient electrònic podria tenir lloc per mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, podent presentar-se per aquests mitjans les al·legacions i proves. Els obligats a interposar la reclamació de forma electrònica hauran de presentar les al·legacions, proves, i qualsevol altre escrit, per aquesta mateixa via.

Extensió de la revisió en via econòmic-administrativa. Procediment per a plantejar qüestions prejudicials davant el Tribunal de Justícia de la Unió Europea (art. 237)

- ✓ El tribunal, abans de plantejar la qüestió prejudicial, si no ha estat sol·licitada pels interessats, els donarà 15 dies per al·legar respecte a l'oportunitat del plantejament d'aquesta qüestió.
- ✓ En tot cas, concedeix un termini de 15 dies a l'Administració tributària autora de l'acte perquè formuli al·legacions.
- ✓ Se suspendrà el procediment econòmic-administratiu des del seu plantejament i fins que es rebí la resolució que resolgui la qüestió prejudicial, i així mateix procedirà la suspensió d'aquells procediments econòmics-administratius per a la resolució dels quals sigui necessari conèixer el resultat de la qüestió prejudicial plantejada.

Resolució del procediment econòmic-administratiu (art. 239)

- ✓ Actes d'execució de les resolucions econòmic-administratives:
 - Fins i tot les liquidacions a què donin origen no formaran part del procediment que va originar l'acte reclamat.
 - S'estableix el termini legal d'1 mes des que la resolució va tenir entrada en el registre de l'òrgan que l'ha d'executar, excepte en casos de retroacció, per notificar els actes resultants de l'execució de resolucions.
- ✓ Resolucions de reclamacions relatives a actuacions o omissions de particulars:
 - Les resolucions fermes en aquesta matèria vinculen a l'Administració respecte a la qualificació jurídica dels fets tinguts en compte per resoldre.
 - Quan no es compleixi, en el termini legalment establert, la resolució del Tribunal que imposi l'obligació d'expedir factura, el reclamant podrà, en nom i per compte del reclamat, expedir la factura en què es documenti l'operació, d'acord amb les següents regles:
 - Haurà de ser comunicat al Tribunal Econòmic-Administratiu que la sentència no s'ha complert i que es va a emetre la factura corresponent. Igualment ha de comunicar al reclamat per qualsevol mitjà que deixi constància de la recepció, que va exercir aquesta facultat.
 - La factura en la qual es documenta l'operació serà confeccionada pel reclamant, que constarà com a destinatari de l'operació, figurant com expedidor el que ha incomplert aquesta obligació.
 - l'original de la mateixa. Igualment haurà d'enviar a l'Agència Estatal de l'Administració Tributària còpia de la factura i de l'escrit presentat davant del Tribunal en què comunicava l'incompliment de la resolució dictada.

- En cas d'execució d'una resolució que estimi total o parcialment la reclamació contra la liquidació d'una obligació tributària haurà de regularitzar-la connexa amb la primera.

Recurs d'alçada ordinari (art. 241)

- ✓ Juntament amb l'escrit d'interposició es pot aportar la sol·licitud de suspensió de l'execució de la resolució impugnada. Aquesta sol·licitud suspèn cautelarment l'execució de la resolució recorreguda mentre el Tribunal decideixi sobre la procedència o no de la petició de suspensió. La decisió del Tribunal sobre la procedència de la suspensió posarà fi a la via administrativa.
- ✓ La suspensió, cautelar o definitiva, impedeix que es retornin les quantitats que s'hagueren ingressat i que s'alliberin les garanties que s'haguessin constituït per l'interessat en la reclamació econòmic-administrativa i mantindran la seva eficàcia dels actes del procediment recaptatori que s'haguessin dictat per garantir el pagament del deute tributari.
- ✓ Si l'execució de la resolució impugnada determina el dret a una devolució, procedirà la mateixa si l'obligat tributari presta les garanties de dipòsit, aval o fiança personal i solidària.

Recurs d'anul·lació (art. 241 bis)

- ✓ Els interessats, els Directors Generals del Ministeri d'Economia i Hisenda i els directors de departament de l'AEAT, podran interposar recurs d'anul·lació en el termini de 15 dies davant el tribunal que hagi dictat la resolució que s'impugna, exclusivament en els següents casos:
 - Quan s'hagi declarat incorrectament la inadmissibilitat de la reclamació.
 - Quan s'hagin declarat inexistents les alegacions o proves oportunament presentades en la via econòmic-administrativa.
 - Quan s'al·legui l'existència d'incongruència completa i manifesta de la resolució.
- ✓ També es podrà interposar aquest recurs contra l'acord d'arxiu d'actuacions per renúncia o desistiment del reclamant, per caducitat de la instància o per satisfacció extra processal.
 - El recurs d'anul·lació no procedirà enfront de la resolució del recurs extraordinari de revisió.
 - El tribunal ha de resoldre sense més tràmit en el termini d'1 mes, i s'entendrà desestimat en cas contrari.
- ✓ En interposar el recurs d'anul·lació se suspèn el termini per interposar el d'alçada contra la resolució impugnada. El termini per al d'alçada comença l'endemà de la desestimació del d'anul·lació, del que s'entengui desestimat per silenci administratiu o al següent de l'estimació.
- ✓ El recurs que s'interposi quan es desestima el d'anul·lació serveix per recórrer aquesta desestimació i la de l'acte que es demanava l'anul·lació.

Recurs contra l'execució (art. 241 ter)

Es regula aquest nou recurs que pot presentar l'interessat quan estigui disconforme amb els actes dictats com a conseqüència de l'execució d'una resolució econòmic-administrativa.

- És competent per conèixer d'aquest recurs l'òrgan del Tribunal que hagi dictat la resolució que s'executa.
- El termini d'interposició d'aquest recurs serà d'1 mes a comptar des de l'endemà de la notificació de l'acte impugnat.
- La tramitació d'aquest recurs s'efectuarà mitjançant el procediment abreujat, llevat que la resolució econòmic-administrativa hagués ordenat la retroacció d'actuacions, en aquest cas se

seguirà pel procediment abreujat o general que escaigui segons la quantia de la reclamació inicial.

Recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri (art. 242)

El termini per dictar la resolució es retalla de 6 a 3 mesos.

Recurs extraordinari de revisió (art. 244.6)

Es redueix a 6 mesos el termini general d'1 any per dictar resolució. Transcorregut aquest termini l'interessat podrà entendre desestimat el recurs.

Procediment abreujat (arts. 245 i 246)

- ✓ El procediment abreujat davant òrgans unipersonals passa a ser simplement un procediment abreujat, eliminant la seva vinculació exclusiva a òrgans unipersonals.
- ✓ S'especifica que es tramitaran les reclamacions la quantia de les quals sigui inferior a la que es determini per via reglamentària.
- ✓ S'especifica que si el reclamant, per presentar al·legacions, necessités l'expedient, se li posarà de manifest compareixent davant l'òrgan que va dictar l'acte impugnat.

3. Actuacions i procediments d'aplicació dels tributs en supòsits de delictes contra la Hisenda pública

S'incorpora un nou Títol en la norma que regula el procediment que s'ha de seguir quan la Inspecció aprecia indicis de delictes contra la Hisenda Pública, seguint les previsions de l'article 305.5 del Codi Penal que permet liquidar a l'Administració tributària de forma separada els conceptes vinculats i no vinculats al possible delictes.

Aquest Títol és aplicable a procediments iniciats abans de l'entrada en vigor de la llei si, concorrent els indicis de delictes fiscal, encara a aquesta data no s'hagués produït la passada del tant de culpa a la jurisdicció competent o s'hagi remès l'expedient a la Fiscalia (disposició transitòria única).

Pràctica de liquidacions en cas d'existència d'indicis de delictes contra la Hisenda Pública (art. 250)

- ✓ En aquells supòsits en què l'Administració tributària apreciï indicis de delictes, continuarà amb la tramitació del procediment, sense perjudici que es passi el tant de culpa a la jurisdicció competent o es remeti l'expedient al Ministeri Fiscal.
- ✓ L'Administració procedirà a dictar liquidació dels elements de l'obligació tributària separant en liquidacions diferents aquells en els quals no s'aprecia delictes dels que sí es considera que pogués existir delictes.
- ✓ L'Administració s'abstindrà d'iniciar o, si s'escau, continuar, amb el procediment sancionador corresponent en els supòsits en què s'apreciï indicatiu de delictes.

Excepcions a la pràctica de liquidacions en cas d'existència d'indicis de delictes contra la Hisenda Pública (art. 251)

- ✓ Els supòsits en els quals l'Administració passarà el tant de culpa a la jurisdicció competent, abstenint-se de practicar la corresponent liquidació són els següents:
 - Quan la tramitació de la liquidació administrativa pot ocasionar la prescripció del delictes.
 - Quan no es pugui determinar amb exactitud l'import de la liquidació o no hagués estat possible atribuir-la a un obligat tributari concret.

- Quan la liquidació administrativa pogués perjudicar de qualsevol manera la investigació o comprovació de la defraudació.
- ✓ En aquests casos el procediment administratiu quedarà suspès mentre l'autoritat judicial no dicti sentència ferma, tingui lloc el sobreseïment, l'arxiu d'actuacions o bé es retorni l'expedient pel Ministeri Fiscal. Les actuacions del procediment administratiu realitzades durant el període de suspensió respecte dels fets denunciats es tindran per inexistents.

Regularització tributària (art. 252)

- ✓ L'Administració tributària no passarà el tant de culpa a la jurisdicció competent ni remetre l'expedient al Ministeri Fiscal, llevat que consti que l'obligat tributari no ha regularitzat la seva situació tributària mitjançant el reconeixement i pagament del deute abans que se li hagués notificat el inici d'actuacions de comprovació o investigació.
- ✓ Per determinar si s'ha regularitzat de manera completa, l'Administració podrà desenvolupar les actuacions de comprovació i investigació que resultin procedents.

Tramitació del procediment d'inspecció en cas que procedeixi practicar la liquidació (art. 253)

Quan l'Administració aprecii indicis de delictes, formularà una proposta de liquidació vinculada al delictes que s'haurà de comunicar a l'obligat tributari que disposarà de 15 dies per efectuar al·legacions. Conseqüències:

- ✓ Els defectes procedimentals no produiran els efectes d'extinció total o parcial en l'obligació tributària vinculada al delictes.
- ✓ Un cop dictada la liquidació, l'Administració tributària passarà el tant de culpa a la jurisdicció competent o remetrà l'expedient al Ministeri Fiscal, respecte dels elements de l'obligació tributària regularitzats mitjançant aquestes comprovacions, amb notificació a l'obligat tributari de la mateixa, en la que s'adverteixi que el període voluntari d'ingrés només començarà a computar una vegada que sigui notificada l'admissió a tràmit de la denúncia o querella corresponent.
- ✓ Es determinarà la retroacció de les actuacions inspectores al moment anterior a aquell en què es va dictar la proposta de liquidació vinculada a delictes quan s'inadmeti la denúncia o querella, procedint a la formalització de l'acta que correspongui. La terminació de les actuacions inspectores s'haurà de produir en el temps que resti del procediment inspector o en el de 6 mesos si aquest últim termini fos més gran, computant aquests terminis des que l'òrgan competent rebre la resolució judicial. Els interessos de demora s'exigiran des del final del període voluntari de pagament fins que es dicti la nova liquidació.
- ✓ Quan es pugui distingir entre elements en els quals s'aprecia una conducta dolosa que pugui ser determinant d'un delictes, junts amb altres elements i quanties a regularitzar respecte dels quals no s'aprecia aquesta conducta dolosa, es formalitzarà:
 - Una proposta de liquidació vinculada a delictes, que comprendrà els elements que hagin estat objecte de declaració, si s'escau, als quals se sumaran tots aquells elements en què s'aprecii dol, i es restarà els ajustos a favor de l'obligat tributari als que aquest pogués tenir dret, així com les partides a compensar o deduir en la base o en la quota que corresponguin addicionalment. Si la declaració presentada hagués determinat una quota a ingressar, aquesta es descomptarà per al càlcul d'aquesta proposta de liquidació.
 - La proposta de liquidació continguda en l'acta comprendrà la totalitat dels elements comprovats, amb independència que estiguin o no vinculats amb el possible delictes, i es deduirà la quantitat resultant de la proposta de liquidació anterior. No obstant això, l'obligat tributari podrà optar per un altre sistema de càlcul segons desplegament reglamentari.

Impugnació de les liquidacions (art. 254)

- ✓ Tot i que la liquidació administrativa dels fets vinculats al delictes no es pot impugnar mitjançant recurs o reclamació administrativa, sí que es podrà interposar contra la liquidació que resulti dels elements i quanties que no es troben vinculats amb el possible delictes.
- ✓ Correspon al jutge penal determinar la quota defraudada vinculada als delictes contra la Hisenda Pública.

Altres qüestions sobre el delictes (art. 255 i següents)

- ✓ Les actuacions administratives dirigides al cobrament del deute no es veuran paralitzades per l'existència d'un procediment penal, excepte que el jutge acordi les actuacions d'execució.
- ✓ La liquidació administrativa s'haurà d'adaptar a allò que determini el procediment penal:
 - Si la sentència en condemnatòria amb idèntica quota a la liquidada en via administrativa, no es modifica la mateixa, excepte la liquidació d'interessos de demora.
 - Si difereix la quantia defraudada de la liquidada per l'Administració, es rectifica l'acte administratiu d'acord amb la sentència. L'acord de modificació es traslladarà al Tribunal competent per a l'execució, a l'obligat al pagament i a les altres parts personades en el procediment penal.
 - Si el Jutjat no apreciés delictes per inexistència d'obligació tributària, s'anul·larà la liquidació i es realitzaran les pertinents devolucions i reemborsament del cost de garanties.
 - Si no s'apreciés delictes per motiu diferent de la inexistència d'obligació tributària, es retrotrauran actuacions al moment anterior de la proposta de liquidació vinculada al delictes, es tindran en compte els fets que el Tribunal ha considerat provats i es formalitzarà l'acta.
- ✓ Seran responsables solidaris del deute tributari els qui hagin estat causants o haguessin col·laborat activament en la realització dels actes que donin lloc a la liquidació i es trobin imputats en el procés penal iniciat pel delictes denunciat o haguessin estat condemnats com a conseqüència de l'esmentat procés. Aquesta responsabilitat es pot declarar a les persones que tinguessin la condició de causant o col·laborador en la realització d'una infracció tributària que no s'hagués pogut declarar abans de l'entrada en vigor d'aquesta llei per estar tramitant un procediment penal.
- ✓ Es regulen especialitats en la liquidació del deute duaner en supòsits de delictes contra la Hisenda Pública.

4. Recuperació d'ajudes d'Estat que afecten a l'àmbit tributari

Correspon a l'Administració tributària la realització de les actuacions necessàries per a l'execució de les decisions de recuperació d'ajudes d'Estat que afectin l'àmbit tributari.

Prescripció (art. 262)

Prescriu als 10 anys el dret de l'Administració per determinar i exigir el pagament del deute tributari que, si s'escau, resulti de l'execució de la decisió de recuperació. Es comença a comptar el termini de prescripció des del dia següent a aquell en que l'aplicació de l'ajuda d'Estat, en compliment de l'obligació tributària objecte de regularització, hagués tingut efectes jurídics d'acord amb la normativa tributària. El termini de prescripció s'interromprà per:

- ✓ Qualsevol actuació de la Comissió o de l'Administració tributària a petició de la Comissió que estigui relacionada amb l'ajuda d'Estat.
- ✓ Qualsevol acció de l'Administració tributària, realitzada amb coneixement formal de l'obligat tributari, conduent al reconeixement, regularització, comprovació, inspecció, assegurament i liquidació del deute tributari.
- ✓ Qualsevol actuació fefaent de l'obligat tributari conduent a la liquidació o pagament del deute tributari o per la interposició dels recursos procedents.

- ✓ El termini de prescripció se suspèn durant el temps en què la decisió de recuperació sigui objecte d'un procediment davant el Tribunal de Justícia de la Unió Europea.

Efectes de l'execució de la decisió de recuperació (art. 263)

- ✓ Quan hi hagi una resolució o liquidació prèvia, practicada per l'Administració tributària en relació amb l'obligació tributària afectada per la decisió de recuperació de l'ajuda d'Estat, l'execució d'aquesta decisió determinarà la modificació de la resolució o liquidació, encara que sigui ferma.
- ✓ Els interessos de demora es regiran pel que disposa la normativa de la Unió Europea.

Recursos contra l'acte d'execució i incident d'execució (art. 264)

- ✓ La resolució o liquidació derivada de l'execució de la decisió de recuperació podrà ser recorreguda en reposició i, si escau, a la via econòmic-administrativa.
- ✓ La suspensió en cas de revisió només és possible aportant com a garantia el dipòsit de diners a la Caixa General de Dipòsits.

Procediment de recuperació en supòsits de regularització dels elements de l'obligació tributària afectats per la decisió de recuperació (art. 265)

S'iniciarà d'ofici i s'haurà de notificar als obligats tributaris mitjançant comunicació que ha d'expressar la naturalesa i abast de les mateixes i informarà sobre els seus drets i obligacions en el curs d'aquestes actuacions. L'Administració tributària pot realitzar únicament les següents actuacions:

- ✓ Examen de les dades consignades pels obligats tributaris en les seves declaracions i dels justificants presentats o que es requereixin a l'efecte.
- ✓ Examen de les dades i antecedents en poder de l'Administració tributària.
- ✓ Examen dels registres i altres documents exigits per la normativa tributària i de qualsevol altre llibre, registre o document de caràcter oficial, inclosa la comptabilitat mercantil, així com l'examen de les factures o documents que serveixin de justificant de les operacions incloses en els esmentats llibres, registres o documents.

Procediment de recuperació en altres supòsits (art. 269)

També es regula el procediment a seguir quan l'execució de la decisió de recuperació no impliqui la regularització d'una obligació tributària.

5. Altres mesures tributàries:

Revocació del número d'identificació fiscal (NIF)

- ✓ La publicació de la revocació del número d'identificació fiscal, assignat al Butlletí Oficial de l'Estat, determinarà la pèrdua de validesa a efectes identificatius del número en l'àmbit fiscal. Aquesta situació no impedeix a l'Administració Tributària exigir el compliment de les obligacions tributàries pendents. No obstant això, l'admissió de les autoliquidacions, declaracions, comunicacions o escrits en els quals consti un nombre d'identificació fiscal revocat quedarà condicionada a la rehabilitació del número d'identificació fiscal o, si escau, a l'obtenció d'un nou número.
- ✓ Aquesta publicació suposa que les entitats bancàries no poden carregar o abonar en els comptes o dipòsits on figurin com a titulars o autoritzats les persones o entitats amb el NIF revocat.
- ✓ Si es tracta d'una entitat, el Registre en què estigui inscrita impedirà realitzar cap inscripció d'aquesta.

Tributs integrants del deute duaner (Disposició addicional vintena)

- ✓ Les liquidacions del deute duaner, qualsevol que fos el procediment d'aplicació dels tributs, tindran el caràcter de provisionals mentre no transcorri el termini màxim previst a la normativa de la Unió Europea per a la notificació a l'obligat tributari.
- ✓ Els efectes de l'incompliment del termini màxim per dictar resolució i de la manca de resolució són els que preveu la normativa de la Unió Europea. En el supòsit de no preveure-hi, l'efecte del silenci administratiu sempre serà negatiu.
- ✓ La comprovació de valors no és aplicable quan es tracti de determinar el valor en duana, resultant d'aplicació el que disposa la normativa de la Unió Europea.
- ✓ Es regulen especialitats pel que fa a la condonació o la devolució del deute duaner en aquells casos en què la normativa de la Unió Europea reservi a la Comissió l'emissió d'una Decisió favorable en relació a la no contracció a posteriori.

Suspensió en supòsits de tramitació de procediments amistosos

En cas que siguin simultanis un procediment amistós en matèria d'imposició directa, previst en els convenis o tractats internacionals, amb un procediment de revisió en via administrativa, es suspendrà aquest últim fins que finalitzi el procediment amistós.

6. Modificació de la Llei 27/2014 de l'Impost sobre Societats

Segons el text del projecte remès pel Congrés al Senat, es redueix el perímetre de vinculació eliminant el supòsit de la vinculació entre una entitat i el cònjuge o familiars dels socis d'una entitat que formi part del mateix grup.

7. Modificació a la Llei 20/1990 sobre Règim Fiscal de les Cooperatives

Segons el text del projecte remès pel Congrés al Senat, es modifica la norma de compensació de quotes negatives en aquestes entitats per adaptar-la a la compensació de bases negatives de la Llei de l'Impost. D'aquesta manera, el 2015 es continuen aplicant els límits del 50 o del 25% de la quota íntegra prèvia a la seva compensació per grans cooperatives, el 2016 el límit serà del 60% i, el 2017 i següent el límit s'estableix en el 70% .

8. Altres modificacions no tributaries

- ✓ Es modifica la Llei de Enjudiciament Criminal en matèria de delictes contra la Hisenda Pública.
- ✓ Es modifica la Llei Orgànica de Repressió del Contraban, modificant sancions i tipificant noves infraccions.
- ✓ Modificació de la Llei de Jurisdicció Contenciosa Administrativa.
- ✓ Modificació de la Llei 7/2012 de lluita contra el frau quant a la limitació de pagaments en efectiu.
- ✓ Modificació de la Llei 27/2014 de l'Impost sobre Societats:
 - Es corregeixen errors d'expressió relatius a la prescripció especial de 10 anys per a l'inici de la comprovació de bases, quotes i deduccions pendents de compensar.
 - Se suprimeix el supòsit de vinculació existent entre una entitat i els familiars dels socis d'altres entitats que formin part del grup mercantil.