

Breves comentarios a la ley 34/2015 por la que se modifica la Ley General Tributaria

1. Modificaciones tributarias en materia de aplicación de los tributos

Interpretación de las normas tributarias (art. 5)

Se explicita la facultad de los órganos de la Administración, que elaboran disposiciones tributarias y que tienen la competencia para contestar consultas, para dictar disposiciones interpretativas vinculantes para los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos.

Se prevé la publicación de las disposiciones interpretativas o aclaratorias y que, en determinados casos, estas resoluciones puedan ser sometidas a información pública.

Conflicto en la aplicación de la norma tributaria (arts. 15, 159, 179, 206 bis y Disposición transitoria única)

- ✓ Ya no se excluye la posibilidad de imponer sanciones cuando se aprecie conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Esto es aplicable a conflictos correspondientes a períodos cuyo plazo de liquidación finalice después de la entrada en vigor de esta ley.
- ✓ En concreto, se tipifica como infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones tributarias mediante actos o negocios regularizados a través del conflicto en la aplicación de la norma siempre que:
 - Concurra la falta de ingreso, la obtención indebida de devolución, la solicitud indebida de una devolución o beneficio fiscal o la indebida acreditación de importes a compensar en base o en cuota de declaraciones futuras.
 - Se acredite la existencia de igualdad, al menos sustancial, entre el caso regularizado y otros en los que se hubiera hecho público un criterio administrativo antes del plazo de presentación de la declaración. Se incluyen entre estos criterios los establecidos por la Comisión Consultiva que debe emitir informe para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma. Sin embargo, se suprime la posibilidad de que dicha Comisión haga público su criterio sobre operaciones hipotéticas, cosa que se contemplaba en el Anteproyecto.
 - La infracción se califica como grave y tiene sanciones del 50% en general y del 15% si se trata de cantidades indebidamente acreditadas a compensar en base.
- ✓ A efectos de la imposición de sanciones, cuando se aprecie la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, no podrá aplicarse la eximente de responsabilidad por actuar con la diligencia debida o por aplicación razonable de la norma, salvo prueba en contrario.

Obligaciones formales (art. 29)

Se prevé la posibilidad de exigir que la llevanza de los libros registro se deba efectuar por medios telemáticos.

Aplazamiento y fraccionamiento de pago (art. 65)

No podrán aplazarse ni fraccionarse tampoco las deudas tributarias resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, previendo que dicha solicitud sea inadmitida.

Prescripción (art. 66 bis, 68, 70 y 115)

- ✓ Imprescriptibilidad: no prescribirá el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar hechos, actos, elementos, explotaciones y valores producidos en ejercicios prescritos, a efectos de determinar la deuda por la Administración tributaria, cuando sea necesaria dicha comprobación para determinar la deuda tributaria en ejercicios no prescritos.

- ✓ En estas comprobaciones la Administración podrá calificar con arreglo a la verdadera naturaleza de las operaciones, declarar el conflicto en la aplicación de la norma o, en supuestos de simulación, considerar el hecho imponible efectivamente realizado, si bien solo para regularizar ejercicios no prescritos.
- ✓ Se establece un plazo especial de prescripción para el derecho de la Administración a iniciar la comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensar, de 10 años, plazo que comienza el día siguiente al fin del plazo de presentación de la declaración correspondiente.
- ✓ Aunque transcurra dicho plazo, el contribuyente tendrá que aportar la autoliquidación en que se incluyeron las bases o cuotas a compensar o a deducir cuando se comprueben ejercicios no prescritos en los que tengan incidencia.
- ✓ En los tributos de cobro periódico por recibo, como es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el comienzo del cómputo del plazo de prescripción se sitúa en el momento del devengo.
- ✓ La interrupción de la prescripción de un tributo supondrá la interrupción de los plazos de prescripción de otras obligaciones tributarias conexas, siendo obligaciones conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulte afectado o se determine en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto, como por ejemplo la regularización por imputación temporal incorrecta.
- ✓ Estas nuevas normas de alargamiento de la prescripción consistentes en que no prescriba el derecho a comprobar de la Administración se aplicarán en los procedimientos de comprobación e investigación iniciados, y sin propuesta de liquidación, a la fecha de entrada en vigor de la nueva ley.

Compensación de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario (art. 73)

- ✓ Se prevé la compensación de oficio de las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de liquidación o de nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior.
- ✓ También se compensarán de oficio las cantidades a ingresar y a devolver derivadas de la regularización de obligaciones conexas.

Medidas cautelares (art. 81)

Se amplía el plazo de duración de las medidas cautelares, actualmente fijado en 6 meses, cuando las mismas se adopten en el procedimiento de liquidación vinculado a un delito contra la Hacienda Pública. En este caso los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de 24 meses desde su adopción. Como veremos más adelante se incorpora un nuevo Título a la norma regulando el procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

Colaboración social (art. 92.2)

Se da la posibilidad de que la colaboración social pueda instrumentarse con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal para facilitar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

Obligaciones de información

Conforme al texto del proyecto remitido por el Congreso al Senado, se establece la obligación de las entidades financieras de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar a la Administración Tributaria de las mismas en cumplimiento de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo. En consonancia con lo anterior, las personas que ostenten el control o la titularidad de dichas cuentas estarán obligadas a identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras.

Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria (art. 95, 95 bis y Disposición transitoria única)

- ✓ La información tributaria podrá revelarse o publicarse cuando dicha publicación venga impuesta por la normativa de la Unión Europea.

- ✓ La Administración acordará la publicación periódica de listados de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias, de manera periódica, cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 euros.
 - Que las deudas o sanciones no se hubieran pagado en voluntaria, sin incluir las aplazadas o suspendidas.
- ✓ Para analizar el cumplimiento de estas circunstancias se tomará el 31 de diciembre del año anterior a la toma del acuerdo de publicación como fecha de referencia.
- ✓ Se comunicará al deudor la propuesta de inclusión en el listado y podrá presentar alegaciones sobre la existencia de errores materiales o de hecho respecto a los requisitos necesarios para su inclusión.
- ✓ En los listados se incluirá la identificación de los deudores y el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación. La Administración, de oficio o a instancia del interesado, podrá acordar la rectificación cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos legales o que los datos publicados son inexactos.
- ✓ La publicación se realizará en el primer semestre de cada año mediante Orden Ministerial a través de medios electrónicos.
- ✓ Los requisitos para la inclusión en el primer listado que se publique tomarán como fecha de referencia 31-07-15.

Normas sobre medios y valoración de la prueba (art. 106)

- ✓ La factura dejará de ser un medio de prueba privilegiado para demostrar la existencia de una operación, lo que se traduce en que si la Administración cuestiona fundamentadamente su efectividad, al obligado le incumbe aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.
- ✓ Se suprime el apartado 6 que figuraba en el Anteproyecto por el que se pretendía que, una vez finalizado el trámite de audiencia o de alegaciones, tanto en procedimientos de aplicación de los tributos como en resoluciones de recursos, no se pudiera incorporar al expediente más documentación acreditativa, salvo que el obligado tributario demostrase la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite. No obstante, este es el criterio que en general están aplicando los tribunales.

Presunciones en materia tributaria (art. 108)

En el caso de obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año, como ocurre por ejemplo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, podrá la Administración realizar una distribución lineal de la cuota diferencial anual que resulte, entre los periodos de liquidación correspondientes, cuando no pueda atribuirle a un período de liquidación concreto y el obligado tributario, requerido expresamente a tal efecto, no justifique un reparto temporal diferente.

Declaración tributaria (art. 119)

Cuando la Administración practique una liquidación tributaria solo tendrá en cuenta las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensar o deducir en el momento de iniciarse el procedimiento administrativo. Los contribuyentes no podrán modificar las cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación una vez iniciado el procedimiento de aplicación de los tributos.

Tasación pericial contradictoria (art. 135)

- ✓ La solicitud por el interesado de la tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para su terminación.
- ✓ Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, la notificación de la liquidación determinará que el plazo, de 3 meses, que tiene la Administración para iniciar el procedimiento sancionador se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación. No obstante, si en el momento de solicitar la tasación contra la liquidación ya se ha impuesto sanción, y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se anulará la sanción fijando otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

Procedimiento de comprobación limitada (art. 136)

Se da la opción a los contribuyentes de que aporten voluntariamente la documentación contable para acreditar la contabilización de determinadas operaciones. En este caso la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de contrastar dichos datos con los suyos. El examen de la documentación mercantil no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones en un procedimiento de inspección.

Nuevos plazos de las actuaciones inspectoras (art. 150 y Disposición transitoria única)

- ✓ Se establece un plazo de 18 meses con carácter general, y de 27 meses cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:
 - Que el volumen de la cifra anual de negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas.
 - Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.
- ✓ Cuando se realice la comprobación a diversas personas o entidades vinculadas, si concurren algunas de esas circunstancias en una de ellas, se aplica el plazo ampliado a todas.
- ✓ Cuando las circunstancias se aprecien durante el desarrollo de las actuaciones inspectoras, el plazo de 27 meses se contará desde la notificación de la comunicación de inicio.
- ✓ Al contrario de lo que ocurre ahora y de lo que seguirá sucediendo en el resto de procedimientos, ya no se tendrán en cuenta para el cómputo del plazo los períodos de interrupción justificada ni las dilaciones no imputables a la Administración. Se suprime también la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuaciones durante más de 6 meses por causas no imputables al obligado tributario.
- ✓ Sí se suspenderá el cómputo del plazo desde el momento en que concorra alguna de las siguientes circunstancias tasadas:
 - La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación.
 - La recepción de la 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.
 - El planteamiento, por la Administración tributaria que esté desarrollando el procedimiento, de un conflicto ante las Juntas Arbitrales.
 - La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión Consultiva.

- 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 mediante la realización de las actuaciones que procedan.
 - Cuando concurra causa de fuerza mayor.
- ✓ Salvo en los casos de intento de notificación al obligado de la propuesta de resolución o liquidación o del acuerdo de completar actuaciones, la Administración no podrá seguir actuando en relación con el procedimiento suspendido, excepto recibir las contestaciones a lo solicitado.
 - ✓ Si la Administración tributaria apreciara que algún periodo u obligación tributaria no se encuentra afectado por la causas de suspensión, continuará el procedimiento inspector respecto de los mismos, pudiendo, en su caso, practicarse la liquidación. A los efectos del cómputo del periodo máximo de duración, 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 se comunicará al obligado tributario, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse la realización de investigaciones judiciales. La suspensión finalizará cuando tenga entrada en el registro de la Administración 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.
 - ✓ El obligado tributario podrá solicitar, antes de la apertura del trámite de audiencia, 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.
 - ✓ Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene, o que no va a aportar toda la documentación solicitada, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento por un período de 3 meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos 9 meses desde su inicio. La extensión del plazo 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 6 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.
 - ✓ El incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no producirá la caducidad del procedimiento que deberá continuar hasta su finalización pero producirá los siguientes efectos:
 - No se considerará interrumpida la prescripción. Se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo de duración de las actuaciones.
 - Tendrán el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de inspección.
 - No se exigirán intereses de demora desde que se produce el incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.
 - ✓ Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de actuaciones inspectoras por apreciar defectos formales:
 - No se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que se dicte por el tiempo que transcurra entre la recepción de la resolución en el registro de la Administración competente y la notificación de la reanudación de actuaciones.

- El plazo para la conclusión del procedimiento será el mayor de dos: el que restara para concluir el procedimiento inspector o 6 meses.
- Estas modificaciones serán aplicables a las actuaciones inspectoras en que la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución consecuencia de la retroacción se produzca a partir de la entrada en vigor de la nueva ley.

Método de estimación indirecta (art. 158)

- ✓ Se enumeran las fuentes de las que pueden proceder los datos para que la Administración aplique este método:
 - Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado al mismo.
 - Los datos económicos y del proceso productivo obtenidos del propio obligado tributario.
 - Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización.
 - Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año.
- ✓ En caso de imposición directa se podrán determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. No obstante, la estimación indirecta podrá referirse únicamente a las ventas y prestaciones, cuando las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, la estimación indirecta puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.
- ✓ En caso de imposición sobre el consumo se podrá determinar por el método de estimación indirecta la base y la cuota repercutida, la cuota que se estima soportada y deducible o ambos importes. Si la Administración tributaria no dispone de información que le permita apreciar la repercusión de las cuotas, corresponderá al obligado tributario aportar la información que permita identificar a las personas o entidades que le repercutieron el impuesto y calcular su importe.
- ✓ En el caso de tributos con periodos de liquidación inferior al año la cuota estimada por la Inspección de forma anual se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado tributario justifique que procede un reparto temporal diferente.

Sujetos infractores (art. 181.1.d)

Se sustituye, en el caso del grupo fiscal, como sujeto infractor, a la entidad dominante por la entidad representante del grupo, consecuencia directa del nuevo perímetro de consolidación establecido por la Ley 27/2014 que permite consolidar a entidades dependientes de una no residente.

Sanciones (arts. 199 y 200)

- ✓ Se rebaja el importe de la sanción, de 1.500 a 250 euros, por presentar declaraciones informativas o contestaciones a requerimientos por medios tradicionales cuando existe obligación de presentarlas por vía telemática.
- ✓ Se establece una sanción de 250 euros para la presentación por medios distintos a los telemáticos de otros datos con trascendencia tributaria si hubiera obligación de utilizar estos.
- ✓ Se tipifica como infracción tributaria el retraso en la obligación de llevar libros registro a través de la Sede Electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación, sancionándose con multa proporcional del 0,5% del importe de la factura, con mínimo trimestral de 300 euros y máximo de 6.000 euros.

Terminación del procedimiento sancionador (art. 211)

Se sigue fijando una duración máxima del procedimiento en 6 meses, pero se podrá prorrogar cuando se hubiera iniciado y concurran en el procedimiento inspector las circunstancias para ampliar el plazo por haber aportado el obligado tributario la documentación tarde o cuando se hayan apreciado las circunstancias para aplicar la estimación indirecta de bases y después se aporten datos o documentos, conforme a lo previsto en el art. 150.5.

Devolución de ingresos indebidos (art. 221.1.c)

Se exceptiona de la devolución de ingresos indebidos los importes satisfechos, una vez transcurridos los plazos de prescripción, con motivo de la regularización voluntaria prevista en el nuevo art. 252.

2. Modificaciones tributarias en materia de revisión en vía administrativa

Recurso de reposición (art. 224.5 y 225.2)

- ✓ Cuando se solicite la suspensión de una deuda recurrida, relacionada con una obligación conexa que haya originado un reconocimiento de devolución, las garantías que hayan de aportar para suspender el acto administrativo deben de garantizar también los importes que deban de reintegrarse de la obligación conexa.
- ✓ Cuando se estime total o parcialmente un recurso de reposición contra la liquidación de una obligación conexa a otra, se regularizará también la conexa no recurrida y, si se tuviera que practicar nueva liquidación por la conexa, se conservará lo actuado.

Revocación de actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea

- ✓ La Administración tributaria revocará sus actos en beneficio de los interesados cuando hubiesen sido dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. También se revocarán los actos sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. La resolución que se dicte estará condicionada por los efectos retroactivos que se deriven de la sentencia que declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de la norma o su no conformidad con el Derecho de la Unión Europea.
- ✓ La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se produjo el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea.
- ✓ El plazo máximo para notificar resolución expresa será de 6 meses, contados desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Una vez transcurrido dicho plazo se producirán los siguientes efectos:
 - Si el procedimiento se hubiese iniciado de oficio se producirá la caducidad del mismo, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.
 - Si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado se considerará desestimada la solicitud por silencio administrativo
- ✓ La resolución expresa, o presunta, o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.

Nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos (art. 229)

- ✓ Al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se le atribuyen nuevas competencias. En concreto podrá conocer los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y podrá promover la adopción de una resolución de unificación de criterio cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los

contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia.

- ✓ Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR's): cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un TEAR que no se adecuen a los criterios del Tribunal Regional o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, el Presidente podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio por el Pleno del TEAR o por una Sala convocada a tal fin, presidida por él, y formada por los miembros del Tribunal que decida el Presidente en atención a su especialización en las cuestiones a considerar. La resolución que se dicte no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas. Los criterios así adoptados serán vinculantes para las Salas, y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. Contra las resoluciones que se dicten se podrá interponer el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.
- ✓ También conocerán los TEAR y los Tribunales Económico-Administrativos Locales, como ahora, de reclamaciones interpuestas contra particulares en materia tributaria y, como novedad, se especifica que si la persona que interpone la reclamación se halla fuera de España, la competencia para resolver estas cuestiones corresponderá al TEAC.

Acumulación de reclamaciones económico-administrativas (art. 230)

- ✓ Se podrán acumular los recursos y reclamaciones interpuestos por un mismo interesado relativos al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento, o los interpuestos por varios interesados relativos al mismo tributo, siempre que deriven de un mismo expediente, planteen cuestiones idénticas y deban ser resueltos por el mismo órgano económico-administrativo.
- ✓ También se podrán acumular aquellas reclamaciones que se considere que deben ser objeto de resolución unitaria que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En el caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo de 5 días para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación.

Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa con obligaciones conexas (art. 233.7)

Las garantías aportadas en el recurso o reclamación para suspender la ejecución del acto de regularización, que a su vez ha determinado el reconocimiento de una devolución, servirán para garantizar, también, las cantidades que eventualmente hayan de ser reintegradas.

Representación voluntaria (art. 234.2)

No será necesario acreditar la representación voluntaria en el procedimiento económico-administrativo cuando esta hubiera sido admitida por la Administración en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado.

Notificación electrónica (art. 234.4)

Se da la posibilidad de notificar los actos y resoluciones a los interesados mediante publicación en la sede electrónica de los Tribunales Económico-Administrativos. Será obligatoria la notificación electrónica cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones y sea obligatoria la interposición de la reclamación por esta vía.

Condena en costas (art. 234.5)

- ✓ Se prevé la posibilidad de que, en caso de temeridad o mala fe, también se impongan costas en caso de inadmisión del recurso o reclamación.

- ✓ Se estipula que la condena en costas se ha de motivar.
- ✓ Cuando se hubiera interpuesto recurso de alzada ordinario, la condena en costas queda supeditada a la confirmación de la misma en la resolución de ese recurso.

Iniciación y tramitación del procedimiento (arts. 235 y 236)

- ✓ En los supuestos de silencio administrativo podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzca sus efectos.
- ✓ Cuando se produce notificación expresa después de la reclamación económico-administrativa y antes de su resolución, en la notificación se advertirá que la resolución expresa, según su contenido, se considerará impugnada en vía económico administrativa, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal que será declarada por el órgano económico-administrativo que esté conociendo el procedimiento. Además, se concederá el plazo de un 1 mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que tenga por convenientes. Esto se aplicará en las resoluciones expresas dictadas desde la entrada en vigor de la ley.
- ✓ La interposición de una reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.
- ✓ La puesta de manifiesto del expediente electrónico podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiendo presentarse por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica habrán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía.

Extensión de la revisión en vía económico-administrativa. Procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (art. 237)

- ✓ El Tribunal, antes de plantear la cuestión prejudicial, si no ha sido solicitada por los interesados, les dará 15 días para alegar respecto a la oportunidad del planteamiento de dicha cuestión.
- ✓ En todo caso, concederá un plazo de 15 días a la Administración tributaria autora del acto para que formule alegaciones.
- ✓ Se suspenderá el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial, y asimismo procederá la suspensión de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada.

Resolución del procedimiento económico-administrativo (art. 239)

- ✓ Actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas:
 - Incluso las liquidaciones a que den origen no formarán parte del procedimiento que originó el acto reclamado.
 - Se establece el plazo legal de 1 mes desde que la resolución tuvo entrada en el registro del órgano que la ha de ejecutar, excepto en casos de retroacción, para notificar los actos resultantes de la ejecución de resoluciones.
- ✓ Resoluciones de reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de particulares:
 - Las resoluciones firmes en esta materia vinculan a la Administración respecto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver.
 - Cuando no se cumpla, en el plazo legalmente establecido, la resolución del Tribunal que imponga la obligación de expedir factura, el reclamante podrá, en nombre y por cuenta del

reclamado, expedir la factura en la que se documente la operación, conforme a las siguientes reglas:

- Deberá ser comunicado al Tribunal Económico-Administrativo que el fallo no se ha cumplido y que se va a emitir la factura correspondiente. Igualmente deberá comunicar al reclamado por cualquier medio que deje constancia de su recepción, que va a ejercitar esta facultad.
 - La factura en la que se documente la operación será confeccionada por el reclamante, que constará como destinatario de la operación, figurando como expedidor el que ha incumplido dicha obligación.
 - El reclamante remitirá copia de la factura al reclamado, debiendo quedar en su poder el original de la misma. Igualmente deberá enviar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria copia de dicha factura y del escrito presentado ante el Tribunal en el que comunicaba el incumplimiento de la resolución dictada.
- En caso de ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria deberá regularizarse la conexas con la primera.

Recurso de alzada ordinario (art. 241)

- ✓ Junto con el escrito de interposición se podrá aportar la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.
- ✓ La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria.
- ✓ Si la ejecución de la resolución impugnada determinara el derecho a una devolución, procederá la misma si el obligado tributario presta las garantías de depósito, aval o fianza personal y solidaria.

Recurso de anulación (art. 241 bis)

- ✓ Los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT, podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos:
 - Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.
 - Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.
 - Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.
- ✓ También podrá interponerse este recurso contra el acuerdo de archivo de actuaciones por renuncia o desistimiento del reclamante, por caducidad de la instancia o por satisfacción extraprocesal.
 - El recurso de anulación no procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.
 - El Tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de 1 mes, entendiéndose desestimado en caso contrario.
- ✓ Al interponer el recurso de anulación se suspende el plazo para interponer el de alzada contra la resolución impugnada. El plazo para el de alzada comienza al día siguiente de la desestimación del

de anulación, del que se entienda desestimado por silencio administrativo o al siguiente de la estimación.

- ✓ El recurso que se interponga cuando se desestime el de anulación sirve para recurrir dicha desestimación y la del acto que se pedía su anulación.

Recurso contra la ejecución (art. 241 ter)

Se regula este nuevo recurso que podrá presentar el interesado cuando esté disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa.

- Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.
- El plazo de interposición de este recurso será de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.
- La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242)

El plazo para dictar la resolución se recorta de 6 a 3 meses.

Recurso extraordinario de revisión (art. 244.6)

Se reduce a 6 meses el plazo general de 1 año para dictar resolución. Transcurrido dicho plazo el interesado podrá entender desestimado el recurso.

Procedimiento abreviado (arts. 245 y 246)

- ✓ El procedimiento abreviado ante órganos unipersonales pasa a ser simplemente un procedimiento abreviado, eliminándose su vinculación exclusiva a órganos unipersonales.
- ✓ Se especifica que se tramitarán las reclamaciones cuya cuantía sea inferior a la que se determine por vía reglamentaria.
- ✓ Se especifica que si el reclamante, para presentar alegaciones, necesitara el expediente, se le pondrá de manifiesto compareciendo ante el órgano que dictó el acto impugnado.

3. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública

Se incorpora un nuevo Título en la norma que regula el procedimiento que se ha de seguir cuando la Inspección aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública, siguiendo las previsiones del artículo 305.5 del Código Penal que permite liquidar a la Administración tributaria de forma separada los conceptos vinculados y no vinculados al posible delito.

Dicho Título será aplicable a procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la ley si, concurriendo los indicios de delito fiscal, todavía a esa fecha no se hubiera producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente a la Fiscalía (Disposición transitoria única).

Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública (art. 250)

- ✓ En aquellos supuestos en los que la Administración tributaria aprecie indicios de delito, continuará con la tramitación del procedimiento, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

- ✓ La Administración procederá a dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria separando en liquidaciones distintas aquellos en los cuales no se aprecia delito de los que sí se considera que pudiera existir delito.
- ✓ La Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, con el procedimiento sancionador correspondiente en los supuestos en los que se aprecie indicio de delito.

Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública (art. 251)

- ✓ Los supuestos en los cuales la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, absteniéndose de practicar la correspondiente liquidación son los siguientes:
 - Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito.
 - Cuando no pudiera determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
 - Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación
- ✓ En estos casos el procedimiento administrativo quedará suspendido mientras la autoridad judicial dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento, el archivo de actuaciones o bien se devuelva el expediente por el Ministerio Fiscal. Las actuaciones del procedimiento administrativo realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes.

Regularización tributaria (art. 252)

- ✓ La Administración tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación.
- ✓ Para determinar si se ha regularizado de forma completa, la Administración podrá desarrollar las actuaciones de comprobación e investigación que resulten procedentes.

Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar la liquidación (art. 253)

Cuando la Administración aprecie indicios de delito, formulará una propuesta de liquidación vinculada al delito que deberá ser comunicada al obligado tributario que dispondrá de 15 días para efectuar alegaciones. Consecuencias:

- ✓ Los defectos procedimentales no producirán los efectos de extinción total o parcial en la obligación tributaria vinculada al delito.
- ✓ Una vez dictada la liquidación, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dichas comprobaciones, con notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advierta de que el periodo voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente.
- ✓ Se determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito cuando se inadmita la denuncia o querrela, procediendo a la formalización del acta que corresponda. La terminación de las actuaciones inspectoras se tendrá que producir en el tiempo que reste del procedimiento inspector o en el de 6 meses si este último plazo fuera mayor, computando dichos plazos desde que el órgano competente recibió la resolución judicial. Los intereses de demora se exigirán desde el final del período voluntario de pago hasta que se dicte la nueva liquidación.

- ✓ Cuando quepa distinguir entre elementos en los que se aprecie una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito, juntos con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia tal conducta dolosa, se formalizará:
 - Una propuesta de liquidación vinculada a delito, que comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restará los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.
 - La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación anterior. No obstante, el obligado tributario podrá optar por otro sistema de cálculo según desarrollo reglamentario.

Impugnación de las liquidaciones (art. 254)

- ✓ Aunque la liquidación administrativa de los hechos vinculados al delito no puede impugnarse mediante recurso o reclamación administrativa, sí se podrá interponer contra la liquidación que resulte de los elementos y cuantías que no se encuentran vinculados con el posible delito.
- ✓ Corresponde al juez penal determinar la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública.

Otras cuestiones sobre el delito (art. 255 y siguientes)

- ✓ Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda no se verán paralizadas por la existencia de un procedimiento penal, excepto que el Juez acuerde las actuaciones de ejecución.
- ✓ La liquidación administrativa tendrá que adaptarse a lo determinado en el procedimiento penal:
 - Si la sentencia es condenatoria con idéntica cuota a la liquidada en vía administrativa, no se modifica la misma, salvo la liquidación de intereses de demora.
 - Si difiere la cuantía defraudada de la liquidada por la Administración, se rectifica el acto administrativo conforme a la sentencia. El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.
 - Si el Juzgado no apreciara delito por inexistencia de obligación tributaria, se anulará la liquidación y se realizarán las pertinentes devoluciones y reembolso del coste de garantías.
 - Si no se apreciara delito por motivo distinto de la inexistencia de obligación tributaria, se retrotraerán actuaciones al momento anterior de la propuesta de liquidación vinculada al delito, se tendrán en cuenta los hechos que el Tribunal ha considerado probados y se formalizará el acta.
- ✓ Serán responsables solidarios de la deuda tributaria quienes hubieran sido causantes o hubieran colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso. Esta responsabilidad podrá declararse a las personas que tuviesen la condición de causante o colaborador en la realización de una infracción tributaria que no se hubiera podido declarar antes de la entrada en vigor de esta ley por estar tramitándose un procedimiento penal.
- ✓ Se regulan especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

4. Recuperación de ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario

Corresponde a la Administración tributaria la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

Prescripción (art. 262)

Prescribe a los 10 años el derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria que, en su caso, resulte de la ejecución de la decisión de recuperación. Empezará a contarse dicho plazo de prescripción desde el día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado, en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización, hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria. El plazo de prescripción se interrumpirá por:

- ✓ Cualquier actuación de la Comisión o de la Administración tributaria a petición de la Comisión que esté relacionada con la ayuda de Estado.
- ✓ Cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la deuda tributaria.
- ✓ Cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria o por la interposición de los recursos procedentes.
- ✓ El plazo de prescripción se suspenderá durante el tiempo en que la decisión de recuperación sea objeto de un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Efectos de la ejecución de la decisión de recuperación (art. 263)

- ✓ Cuando exista una resolución o liquidación previa, practicada por la Administración tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme.
- ✓ Los intereses de demora se registrarán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.

Recursos contra el acto de ejecución e incidente de ejecución (art. 264)

- ✓ La resolución o liquidación derivada de la ejecución de la decisión de recuperación podrá ser recurrida en reposición y, en su caso, en la vía económico-administrativa.
- ✓ La suspensión en caso de revisión solo es posible aportando como garantía el depósito de dinero en la Caja General de Depósitos.

Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación (art. 265)

Se iniciará de oficio y deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. La Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- ✓ Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.
- ✓ Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria.
- ✓ Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, incluida la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

Procedimiento de recuperación en otros supuestos (art. 269)

También se regula el procedimiento a seguir cuando la ejecución de la decisión de recuperación no implique la regularización de una obligación tributaria.

5. Otras medidas tributarias:

Revocación del número de identificación fiscal (NIF)

- ✓ La publicación de la revocación del número de identificación fiscal, asignado en el Boletín Oficial del Estado, determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal. Esta situación no impedirá a la Administración Tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un número de identificación fiscal revocado quedará condicionada a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal o, en su caso, a la obtención de un nuevo número.
- ✓ Esa publicación supone que las entidades bancarias no pueden cargar o abonar en las cuentas o depósitos donde figuren como titulares o autorizados las personas o entidades con el NIF revocado.
- ✓ Si se trata de una entidad, el Registro en el que esté inscrita impedirá realizar inscripción alguna de esta.

Tributos integrantes de la deuda aduanera (Disposición adicional vigésima)

- ✓ Las liquidaciones de la deuda aduanera, cualquiera que fuese el procedimiento de aplicación de los tributos, tendrán el carácter de provisionales mientras no transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para su notificación al obligado tributario.
- ✓ Los efectos del incumplimiento del plazo máximo para dictar resolución y de la falta de resolución serán los previstos en la normativa de la Unión Europea. En el supuesto de no preverse en ella, el efecto del silencio administrativo siempre será negativo.
- ✓ La comprobación de valores no será de aplicación cuando se trate de determinar el valor en aduana, resultando de aplicación lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.
- ✓ Se regulan especialidades en cuanto a la condonación o la devolución de la deuda aduanera en aquellos casos en los que la normativa de la Unión Europea reserve a la Comisión la emisión de una Decisión favorable en relación a la no contracción a posteriori.

Suspensión en supuestos de tramitación de procedimientos amistosos

En caso de que se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa, previsto en los convenios o tratados internacionales, con un procedimiento de revisión en vía administrativa, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso.

6. Modificación de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades

Según el texto del proyecto remitido por el Congreso al Senado, se reduce el perímetro de vinculación eliminando el supuesto de la vinculación entre una entidad y el cónyuge o familiares de los socios de una entidad que forme parte del mismo grupo.

7. Modificación en la Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas

Según el texto del proyecto remitido por el Congreso al Senado, se modifica la norma de compensación de cuotas negativas en estas entidades para adaptarla a la compensación de bases negativas de la Ley del Impuesto. De esta forma, en 2015 seguirán aplicándose los límites del 50 o del 25% de la cuota íntegra previa a su compensación para grandes cooperativas, en 2016 el límite será del 60% y, en 2017 y siguiente el límite se establece en el 70%.

8. Otras modificaciones no tributarias

- ✓ Se modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

- ✓ Se modifica la Ley Orgánica de Represión del Contrabando, modificándose sanciones y tipificándose nuevas infracciones.
- ✓ Modificación de la Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa.
- ✓ Modificación de la Ley 7/2012 de lucha contra el fraude en cuanto a la limitación de pagos en efectivo.
- ✓ Modificación de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades:
 - Se corrigen errores de expresión relativos a la prescripción especial de 10 años para el inicio de la comprobación de bases, cuotas y deducciones pendientes de compensar.
 - Se suprime el supuesto de vinculación existente entre una entidad y los familiares de los socios de otras entidades que formen parte del grupo mercantil.