

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

La presente Nota Informativa tiene por objeto resumir brevemente las reformas más relevantes sufridas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”) e incorporadas mediante la publicación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT (“Ley 34/2015”). Estas modificaciones suponen el cierre a la reforma fiscal, iniciada en noviembre de 2014.

1. Modificaciones al Título I de la LGT (“disposiciones generales del ordenamiento tributario”)

La Ley 34/2015 incluye las siguientes modificaciones al Título I de la LGT, relativo a las disposiciones generales del ordenamiento tributario:

- (i) En primer lugar, se prevé expresamente que los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario puedan dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias con carácter vinculante en la aplicación de los tributos.
- (ii) En segundo lugar, se prevé que las regularizaciones practicadas por la Administración Tributaria en aplicación de la figura del conflicto en la aplicación de la norma (“fraude de ley”) puedan llevar aparejadas la imposición de sanciones. Para ello, se introduce un nuevo artículo 206 bis que regula este tipo de infracción, que será desarrollada con más detalle en la presente nota informativa.

2. Modificaciones al Título II de la LGT (“los tributos”)

La Ley 34/2015 prevé la introducción de las siguientes modificaciones en el Título II de la LGT, dedicado a los tributos:

- (i) Se modifica el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los agentes y comisionistas de aduanas para hacer referencia a los representantes aduaneros.
- (ii) Se establece la imposibilidad de aplazamiento y fraccionamiento de las deudas resultantes de la ejecución de decisiones dictadas como consecuencia del nuevo procedimiento de recuperación de ayudas de Estado introducido por la Ley 34/2015.

(iii) Por lo que se refiere a la institución de la prescripción, se introducen distintas novedades de gran relevancia en la LGT:

- Se introduce un nuevo artículo (66 bis) que dispone que la facultad de comprobación de la Administración tributaria no quedará sometida a prescripción, por lo que la misma podrá comprobar ejercicios prescritos al efecto de regularizar ejercicios no prescritos. En particular, el derecho de la Administración Tributaria a iniciar el procedimiento de comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensar o de deducciones, aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente en que se finalizó el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente. Salvo que la normativa de cada tributo establezca lo contrario, esta limitación de diez años no afectará a la obligación de aportar liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos. Debe señalarse que esta norma está vinculada con la modificación del artículo 115 de la LGT (potestades de comprobación).
- Se regula la nueva figura de la comunicación automática de los efectos de interrupción de la prescripción a las obligaciones tributarias conexas. La Ley 34/2015 define las obligaciones tributarias conexas como *“aquéllas [relativas al mismo obligado tributario] en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto”*.
- Finalmente, se aclara que el momento de inicio del cómputo del plazo de prescripción en los tributos girados mediante recibos que no requieran la presentación de una autoliquidación o declaración será el día del devengo. Tal sería el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles o determinadas tasas municipales, como la de residuos urbanos.

(iv) Por lo que se refiere a la extinción de la deuda tributaria, se amplían los supuestos de compensación de oficio de créditos y deudas tributarias a determinados supuestos en periodo voluntario (cantidades a ingresar y a devolver derivadas de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación tras haber sido anulada otra anterior, y las cantidades que resulten de la ejecución de una resolución económico-administrativa relativa a obligaciones conexas).

(v) Por último, en relación con las medidas cautelares, se señala que no cesarán en el plazo de seis meses cuando se adopten en la tramitación del procedimiento de inspección en caso de delito contra la Hacienda Pública, sino transcurridos veinticuatro meses.

3. Modificaciones al Título III de la LGT (“procedimientos de aplicación de los tributos”)

Por lo que se refiere al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos (Título III de la LGT), es decir, a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, la Ley 34/2015 introduce las siguientes modificaciones:

- (i) Se incluye como un nuevo supuesto de colaboración social a los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.
- (ii) Se establecen dos excepciones al principio de confidencialidad de los datos e información tributaria:
 - En primer lugar, se establece que los datos podrán ser públicos cuando así se derive de la normativa de la Unión Europea (“UE”).
 - En segundo lugar, se establece un “listado de morosos tributarios”, cuyos datos serán públicos durante un plazo de tres meses desde su publicación. La propuesta de inclusión en el listado se notificará al interesado para que dentro de los diez días siguientes pueda presentar alegaciones sobre la existencia de errores materiales, de hecho o aritméticos sobre el importe de la deuda o el pago de la misma en plazo voluntario. En dicho listado figurarán aquellos obligados tributarios que tengan en periodo ejecutivo deudas tributarias y sanciones (que no se encuentren aplazadas o suspendidas) por un importe superior a un millón de euros. Este listado se elaborará anualmente. Deberá tenerse en cuenta que el acuerdo de publicación del listado pondrá fin a la vía administrativa.
- (iii) En relación con el cómputo de plazos de resolución, se prevé expresamente que los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo regulado en la LGT no afectarán al cómputo del plazo de resolución de los procedimientos tributarios.
- (iv) En relación con los medios de prueba, la Ley 34/2015 establece dos novedades relevantes:
 - En primer lugar, en línea con el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central (“TEAC”) se establece que la factura no constituye un elemento probatorio privilegiado para acreditar la realidad de las operaciones que documentan, por lo que, cuestionada fundamentadamente su validez por la Administración, el obligado tributario deberá acreditar la realidad de dichas operaciones.
 - Finalmente, en relación con la distribución de la cuota anual en supuestos de periodos de liquidación inferiores al año se permite la aplicación de la presunción de que la misma se distribuye de manera lineal, salvo que el contribuyente pruebe lo contrario. Con esta previsión se salvan las complicaciones generadas por la doctrina sentada por el TEAC que consideraba contraria a Derecho la práctica de una liquidación anual por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- (v) Por lo que respecta a las potestades y funciones de comprobación e inspección, se determina que la Administración podrá entrar a comprobar y calificar periodos y conceptos tributarios prescritos en la medida en que afecten a otros no prescritos.
- (vi) En cuanto a las disposiciones generales aplicables a los procedimientos de aplicación de los tributos, se establece que en la liquidación que deba dictarse como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos solamente podrán aplicarse las partidas pendientes de compensación o deducción que el obligado tributario tuviera pendientes en

el momento de inicio de dicho procedimiento, con el fin de evitar la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación de autoliquidaciones con el propósito de alterar la calificación de las eventuales sanciones que pudieran derivarse del citado procedimiento.

- (vii) En relación con el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se establecen normas específicas en cuanto a la compatibilización con el procedimiento sancionador tanto en lo que se refiere al plazo de caducidad para el inicio del mismo como en lo relativo a la eventual modificación del importe de la liquidación que motiva la imposición de sanción como resultado del citado procedimiento contradictorio.
- (viii) Por lo que respecta al procedimiento de comprobación limitada, se permite el examen de la documentación contable que el obligado tributario hubiera podido aportar al procedimiento de manera voluntaria al efecto de acreditar la coincidencia entre la documentación contable y la información de que disponga la Administración tributaria.
- (ix) En lo relativo al procedimiento de inspección, la Ley 34/2015 realiza una profunda remodelación del procedimiento en lo que se refiere a los plazos y al cómputo de los mismos:
 - En primer lugar, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se fija en 18 meses.
 - Este plazo se eleva hasta los 27 meses en aquellos casos en que (i) la cifra anual de negocios de los obligados tributarios supere el requerido para la obligación de auditar cuentas, o (ii) que el obligado tributario esté integrado en un grupo de consolidación fiscal o un grupo de entidades. Debe señalarse que, a juzgar por la redacción dada por la Ley 34/2015, esta elevación del plazo es automática y no requiere ni de acuerdo ni de justificación *ad hoc*.
 - El plazo del procedimiento inspector se suspenderá en los siguientes casos:
 - o Por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.
 - o Por la recepción de la comunicación de un órgano judicial en que se ordene la suspensión o paralización del procedimiento.
 - o Por el planteamiento de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en el Convenio Económico y en el Concierto Económico.
 - o Por la notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la Comisión consultiva hasta la comunicación del informe al órgano inspector o la superación del plazo máximo para la elaboración del mismo.

- Por el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o liquidación o del acuerdo por el que se acuerda completar actuaciones hasta que se consiga hacer la notificación.
 - Por la concurrencia de fuerza mayor que obligue a suspender las actuaciones hasta que la causa de la misma desaparezca.
- Cuando la Administración considere que las causas de suspensión afectan exclusivamente a uno o varios de los conceptos tributarios o periodos impositivos comprobados podrá desagregarse el procedimiento en dos distintos, respecto de los cuales se desagregarán los plazos a los efectos del cómputo del plazo máximo de resolución.
 - Adicionalmente, la duración del procedimiento inspector se podrá aumentar por los siguientes conceptos:
 - Por la solicitud por parte del obligado tributario de uno o más periodos de suspensión de las actuaciones inspectoras, con un máximo de 60 días en su conjunto.
 - Por la aportación de documentación tras la negativa o la manifestación de la inexistencia de la misma o la aportación incompleta tras el tercer requerimiento, el plazo del procedimiento inspector se aumentará en tres meses si dicha información se aporta transcurridos al menos nueve meses desde el inicio, o seis meses si la documentación se aporta tras la formalización del acta y la misma motiva que se acuerde la práctica de actuaciones complementarias.
 - Por la aportación de datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta tras haber dejado la Administración constancia de la apreciación de dichas circunstancias determinantes. En este caso, el plazo máximo se ampliará en seis meses adicionales.
 - Respecto de las consecuencias del incumplimiento del plazo máximo para la finalización del procedimiento inspector, las mismas no se modifican en relación con la normativa actualmente vigente. Desaparece el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.
- (x) En cuanto al procedimiento de estimación indirecta, con la reforma se establece un mayor detalle que el contenido en la anterior regulación en lo que respecta a las fuentes de datos para realizar la estimación y los elementos tributarios a los que la misma es aplicable. Igualmente, se faculta a la Administración para repartir de manera lineal la cuota a lo largo del año cuando existan periodos de liquidación inferiores al año.

4. Modificaciones al Título IV de la LGT (“procedimiento sancionador”)

En cuanto al procedimiento sancionador (Título IV de la LGT), la Ley 34/2015 introduce algunos cambios, el más importante de los cuales es la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria:

- (i) En primer lugar, se modifican los importes de algunas de las sanciones establecidas en el artículo 199 (presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información). En particular, se rebajan las sanciones mínimas en aquellos supuestos en los que las declaraciones no se presenten por medios electrónicos, informáticos o telemáticos existiendo obligación para ello.
- (ii) Adicionalmente, se introduce como infracción tributaria el retraso en la obligación (todavía no en vigor) de llevar los Libros Registros a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“AEAT”) mediante los registros de suministro de facturación. La sanción pecuniaria será proporcional de un 0,5% del importe de la factura objeto de registro (mínimo trimestral de 300 euros y máximo 6.000 euros).
- (iii) Por otra parte, como ya se ha adelantado, se regula la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Para que se pueda apreciar la infracción es necesario que se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel en los que se hubiera fijado un criterio público con anterioridad a la finalización de la presentación de la correspondiente autoliquidación o declaración.

La sanción consistirá en (i) multa del 50% de la cuantía no ingresada o devuelta indebidamente, (ii) multa del 15% de la cantidad indebidamente solicitada, (iii) multa del 15% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, y (iv) multa del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.
- (iv) Asimismo, se incluyen las citadas reglas de compatibilización de plazos y de importes de la base de la sanción en los casos de concurrencia con procedimientos de tasación pericial contradictoria.
- (v) En quinto lugar, se prevé que el plazo de seis meses de duración del procedimiento sancionador se pueda ampliar en los tres o seis meses a que hacíamos referencia en relación con el procedimiento inspector (aportación de documentación y aportación de datos relativos a las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta).
- (vi) Finalmente, se elimina del contenido del artículo 180 de la LGT la regulación del procedimiento aplicable en el caso de concurrencia de una causa penal, que queda ahora regulada por el nuevo Título VI.

5. Modificaciones al Título V de la LGT (“revisión en vía administrativa”)

Otro de los bloques normativos de la LGT que ha sufrido importantes modificaciones es el referente a la regulación de la revisión en vía administrativa con el fin de agilizar las actuaciones de los Tribunales Económico-Administrativos y reducir la litigiosidad. Para conseguir estos objetivos, se proponen las siguientes modificaciones:

- (i) En el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, siguiendo el sentido del actual artículo 180.2 de la LGT, se establece expresamente que no procederá la devolución de las cantidades satisfechas en aplicación de la regularización voluntaria que introduce como novedad la Ley 34/2015 y que se explicará más adelante en la presente nota.
- (ii) En relación con el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas se prevé que, en aquellos supuestos en que el recurso afecte a una deuda que, a su vez, haya determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario por motivo de la existencia de obligaciones conexas, las garantías aportadas para obtener la suspensión servirán también para garantizar las cantidades que deban reintegrarse en caso de estimación del recurso.

Adicionalmente, cuando la resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra estime total o parcialmente la misma, se deberá proceder a regularizar dicha obligación conexas.

- (iii) Por último, en materia de reclamaciones económico-administrativas, el texto de la Ley 34/2015 prevé las siguientes novedades:
 - Se prevé que el TEAC, a iniciativa propia o a propuesta de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (“TEAR”) o Locales (“TEAL”), pueda promover la adopción de una resolución de unificación de criterio por parte de la Sala o el Pleno del TEAC. Esta misma facultad se concede a los diferentes TEAR en el ámbito de las Salas desconcentradas que existan en los mismos. La resolución que se dicte no tendrá efectos sobre la situación jurídica particular derivada de las resoluciones contrarias al criterio que finalmente se adopte.
 - Se concede al TEAC la competencia, cualquiera que sea la cuantía, para conocer de las reclamaciones si el reclamante tiene su domicilio fiscal fuera de España.
 - Se prevé, para los casos en los que la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso ante el TEAC y la reclamación se interponga directamente ante éste, que la tramitación corresponda al TEAR, al TEAL o al Órgano Económico-Administrativo correspondiente, sin perjuicio de que el propio TEAC pueda llevar a cabo las actuaciones complementarias de tramitación que considere oportunas. No obstante, el interesado podrá solicitar que la puesta de manifiesto se realice ante el TEAC, siendo entonces éste órgano en el que se seguirá la tramitación.

- En materia de acumulación de reclamaciones, se simplifican las reglas de acumulación obligatoria. Asimismo, se introduce como novedad la acumulación facultativa, que permite al Tribunal acumular, de oficio o a instancia de parte, aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de una resolución unitaria.
- Se introduce como novedad la presunción de que aquellos que ostentaron la representación voluntaria en el procedimiento de aplicación de los tributos de que derive el acto impugnado también la ostentan en la reclamación económico-administrativa.
- La Ley 34/2015 busca, como uno de sus objetivos, reforzar la utilización de medios electrónicos en todas las fases del procedimiento tributario. La búsqueda de este objetivo se concreta en medidas como la posibilidad (en algunos casos obligación) de interponer la reclamación a través de la sede electrónica y de notificar cualquier acto o resolución a los interesados a través de medios electrónicos, o bien a través de la publicación en la sede electrónica del Tribunal, y la posibilidad (en algunos casos obligación) de que la puesta de manifiesto del expediente se realice a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, así como utilizar estos medios para presentar alegaciones y pruebas.
- Se realiza una aclaración en tema de costas, señalando que se imputarán a la persona a la que se pueda imputar la temeridad o mala fe.
- Se elimina la limitación temporal establecida para la interposición de la reclamación económico-administrativa en los casos de silencio administrativo, regulándose los efectos de la emisión de la resolución expresa tras la interposición de la reclamación. Esta modificación se produce en aplicación de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del TEAC. Una modificación similar se introduce respecto de la impugnación en la vía contencioso-administrativa de las resoluciones presuntas de los órganos económico-administrativos.
- Se introduce la previsión expresa de que las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos relativas a las actuaciones u omisiones de los particulares derivadas de la aplicación de los tributos vinculan a la Administración Tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver.
- Asimismo, se prevé que, cuando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo imponga la obligación de expedir factura y el reclamado no lo cumpla, el reclamante podrá expedir él mismo la factura, comunicándoselo al Tribunal Económico-Administrativo y al reclamado. Una vez emitida la factura, deberá remitir una copia al reclamado y otra a la AEAT.
- En materia de recursos en vía económico-administrativa, se incorpora como novedad la posibilidad de que los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, los Directores de Departamento de la AEAT, así como los

órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas, puedan solicitar la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada.

- Se regula de manera más detallada el planteamiento de cuestiones prejudiciales por los Tribunales Económico-Administrativos. El planteamiento de la cuestión prejudicial suspenderá el procedimiento económico-administrativo y el cómputo del plazo de prescripción.
- Se introduce un nuevo artículo 241 bis en la LGT que regula el llamado recurso de anulación, que estarán legitimados para interponer aquellos que se encuentran legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario.

El recurso de anulación se puede interponer únicamente en casos tasados y por ello se configura como una vía extraordinaria de revisión frente a las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas. La interposición del mismo suspenderá el plazo para interponer recurso de alzada ordinario, que se reanudará al día siguiente de la notificación de la resolución o de aquél que se entienda desestimado por silencio administrativo negativo.

- El hasta ahora conocido como incidente de ejecución queda sustituido por un nuevo recurso: el recurso de ejecución. El objeto de este nuevo recurso son todos aquellos actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa y con los que el interesado no se encuentre conforme.

El recurso debe interponerse en el plazo de un mes y se tramitará con carácter general por el procedimiento abreviado.

- Se reduce el plazo de resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que pasa de seis a tres meses. Asimismo, se fija el plazo de resolución del recurso extraordinario de revisión en seis meses.
- Como última medida, se sustituye el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales por un procedimiento abreviado únicamente previsto para supuestos de menor cuantía, mientras que aquel procedimiento se contemplaba para más supuestos. Para la resolución de estos procedimientos la nueva redacción del artículo 245 de la LGT señala que los Tribunales Económico-Administrativos podrán actuar de forma unipersonal, no siendo obligatorio que lo hagan.

6. Inclusión de un nuevo Título VI en la LGT (“actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública”)

Por otra parte, la Ley 34/2015 añade un nuevo Título VI que regula las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Éstas son las notas más características de la regulación:

- (i) La regulación contenida en este Título trae cuenta de las recientes modificaciones operadas en el Código Penal en relación con el delito contra la Hacienda Pública. Dichas modificaciones parten de la base de permitir que la Administración Tributaria prosiga sus procedimientos administrativos tendentes a liquidar y cobrar la deuda tributaria aun cuando se haya iniciado un procedimiento criminal.
- (ii) El resultado de las actuaciones inspectoras se plasmará en dos liquidaciones diferentes. Una de ellas, que será provisional, recogerá todos los elementos de la obligación tributaria en relación con los que se aprecie la posible comisión de un delito, mientras que la otra recogerá los restantes elementos de la obligación tributaria comprobados.
- (iii) Respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria acerca de los que se aprecien indicios delictivos la Administración se abstendrá de iniciar un procedimiento sancionador o, iniciado el mismo, éste concluirá en el momento en que se pase el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente.
- (iv) Existen, no obstante, determinados supuestos en los que no se continuará con la tramitación del procedimiento inspector, que quedará suspendido, pasándose en tal caso el tanto de culpa al Ministerio Fiscal (lo que interrumpirá los plazos de prescripción). Se trata de supuestos tales como que la tramitación del procedimiento administrativo pudiera ocasionar la prescripción del delito o que a resultas de la comprobación administrativa no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a algún obligado tributario concreto.
- (v) Por otra parte, la Ley 34/2015 incluye el concepto de regularización voluntaria a los efectos de excluir la responsabilidad penal. La Administración tributaria no pasará el tanto de culpa cuando haya comprobado que el obligado tributario ha procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera comunicado el inicio de las actuaciones inspectoras o se hubiera interpuesto la correspondiente querrela.

En relación con el pago de la deuda tributaria, se indica que el obligado tributario deberá satisfacer no sólo la cuota tributaria, sino también los intereses de demora y los recargos que pudieran proceder. La Administración está facultada para comprobar que la regularización es completa y ajustada a Derecho, aunque la misma se refiera a ejercicios en los que el derecho a liquidar la deuda tributaria haya prescrito.

- (vi) Por lo que respecta al procedimiento para llevar a cabo la liquidación de la deuda tributaria vinculada al delito, la Ley 34/2015 dispone lo siguiente:
 - Cuando la Administración aprecie indicios de delito y no concurren las causas de suspensión del procedimiento, procederá a dictar una propuesta de liquidación vinculada a delito respecto de los elementos de la obligación afectada.
 - Los defectos procedimentales que pudieran invalidar la liquidación administrativa no serán tenidos en cuenta en relación con la extinción total o parcial de la obligación tributaria vinculada al delito, sin perjuicio de que los mismos deban valorarse si

finalmente se devuelve el expediente o se dicta sentencia que determine la inexistencia de delito por otra causa distinta de la inexistencia de la obligación tributaria.

- Dictada la liquidación, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. El periodo voluntario de pago se iniciará a partir del momento en que se admita a trámite la denuncia o querrela.
 - La inadmisión de la denuncia o querrela motivará la retroacción de actuaciones al momento anterior a aquél en que se dictó la propuesta de liquidación, debiendo concluirse las actuaciones inspectoras de acuerdo con las previsiones contenidas en el Título III de la LGT.
 - Por lo que respecta al contenido y cálculo del importe de la propuesta de liquidación, la propuesta de liquidación comprenderá los elementos que en su caso hubieran sido objeto de declaración y aquellos en los que se aprecie dolo, y se restarán todas las partidas (a compensar o a deducir) que el obligado tributario pudiera tener a su favor. Al resultado de la liquidación se restará el importe ingresado mediante la autoliquidación o liquidación original.
 - La propuesta de liquidación contenida en el acta contendrá todos los elementos integrantes de la obligación tributaria y al resultado de la liquidación se restará la cuota determinada en la propuesta de liquidación vinculada a delito.
- (vii) Frente a la liquidación administrativa que deriva de la propuesta de liquidación vinculada a delito no cabe la interposición de recurso alguno en vía administrativa, mientras que frente a la liquidación contenida en el acta caben los distintos recursos previstos en el Título V de la LGT.
- (viii) La existencia del procedimiento penal no paralizará las actuaciones de recaudación, salvo que el juez hubiera suspendido las actuaciones de ejecución. Admitida la querrela o denuncia a trámite se comunicará al obligado tributario la apertura del plazo voluntario de pago.
- (ix) La resolución judicial que se dicte en el ámbito penal tendrá los siguientes efectos:
- Si la sentencia es condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, procederá realizar, en su caso, el ajuste cuantitativo que proceda a la vista del fallo. Este ajuste no afectará a la validez de las actuaciones de recaudación que se pudieran haber llevado a cabo.
 - Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de obligación tributaria, la liquidación practicada será anulada, debiéndose proceder a aplicar las normas relativas a las devoluciones y reembolso del coste de las garantías.
 - Si en el proceso penal se dictara resolución firme en la que no se apreciara la existencia de delito por motivo distinto a la inexistencia de obligación tributaria, se producirá la

retroacción de actuaciones inspectoras al momento anterior a aquél en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito.

- (x) Adicionalmente debe señalarse que el Título VI de la LGT prevé un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria para aquellos que hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a la liquidación de la deuda vinculada a delito y se encuentren imputados en el proceso penal.
- (xi) Finalmente, debe señalarse que en el Título VI se prevé la inclusión de un artículo relativo a las especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.

7. Inclusión de un nuevo Título VII en la LGT (“recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario”)

La introducción de este nuevo Título viene derivado de la exigencia de la UE de que todos los Estados miembros recuperen las ayudas ilegales e incompatibles. Con la nueva regulación recogida en la Ley 34/2015 se establecen los procedimientos para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas en el ámbito tributario. Lo más destacable de esta normativa es lo siguiente:

- (i) Se establecen dos procedimientos distintos para la ejecución por parte de la Administración tributaria de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado.
- (ii) Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión: en él la Administración Tributaria se limitará a comprobar aquellos elementos de la obligación a que se refiere la decisión de recuperación.

El procedimiento se iniciará de oficio y deberá terminar en el plazo de seis meses, debiendo documentarse las actuaciones en comunicaciones y diligencias. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, deberá comunicarse al obligado tributario la propuesta de liquidación para que pueda presentar alegaciones.

- (iii) Procedimiento de recuperación en otros supuestos: se iniciará de oficio por la Administración tributaria y deberá ser resuelto en el plazo de cuatro meses mediante resolución.
- (iv) Por último, señalar que entre los aspectos comunes a ambos procedimientos hay que destacar que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria es de diez años 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 procedimiento de ejecución de recuperación de ayudas podrá dirigirse contra liquidaciones o resoluciones que ya sean firmes. La resolución o liquidación derivada de la

ejecución de la decisión de recuperación será susceptible de recurso de reposición o, en su caso, de reclamación económico-administrativa.

Finalmente, debe señalarse que, como se ha indicado anteriormente, la Ley 34/2015 prevé como supuesto de inadmisión de las solicitudes de fraccionamiento y aplazamiento el relativo a las deudas resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado.

8. Otras modificaciones operadas por la Ley 34/2015

La última parte del texto de la Ley 34/2015 se encuentra destinada a introducir algunas modificaciones en las Disposiciones Adicionales de la LGT, incluyendo tres nuevas Disposiciones, así como a introducir cambios en otras normas y a establecer el régimen transitorio de las novedades contempladas en la Ley 34/2015. En concreto, las novedades introducidas en esta última parte son:

- (i) Se modifica la Disposición Adicional Sexta de la LGT, relativa a los efectos de la revocación del Número de Identificación Fiscal, que se extienden también a las personas físicas.
- (ii) Se introducen también cambios en la Disposición Adicional Décima, referente a la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública. La modificación, que redefine lo que se entiende por “responsabilidad civil”, se produce como consecuencia del nuevo procedimiento para exigir las deudas tributarias aun cuando se haya iniciado un proceso penal.
- (iii) Se incluye una nueva Disposición Adicional Vigésima en la LGT que establece la aplicación de lo contenido en la propia LGT a la deuda aduanera prevista en la normativa de la UE, con base en su artículo 7.1, estableciendo ciertas particularidades.
- (iv) Se introduce una nueva Disposición Adicional Vigésimo Primera por la que se establece que, cuando se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa de los previstos en los convenios o tratados internacionales firmados por España, con un procedimiento de revisión de los previstos en la LGT, éste se suspenderá hasta que finalice el procedimiento amistoso.
- (v) Se introduce una nueva Disposición Adicional Vigésimo Segunda por la que se establecen obligaciones de suministro de información a las instituciones financieras en relación a la titularidad y control de determinadas cuentas (en relación con la identificación del titular, su residencia, etc.), El incumplimiento de estas obligaciones se considerarán infracciones graves y conllevarán multa pecuniaria.
- (vi) Se señala que no será de aplicación el mecanismo de resolución de controversias entre organismos públicos para aquellas controversias que tuvieran su origen en cuestiones relativas a la aplicación del sistema tributario o aduanero y las relativas a procedimientos cuya gestión estuviese encomendada a la Administración Tributaria.

- (vii) La Ley 34/2015 entrará en vigor a los 20 días de su publicación en el BOE (i.e. el 12 de octubre de 2015), con excepción de (i) las modificaciones de los artículos 29 y 200 de la LGT relativos a la infracción por incumplir obligaciones contables y registrales, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2017, y (ii) algunas de las modificaciones a la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, que entrarán en vigor a los tres meses de la publicación en el BOE de la Ley 34/2015. No obstante, se establece un régimen transitorio en algunas materias:
- Las novedades en materia de conflicto de aplicación de la norma serán aplicables a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015.
 - Para la publicación de la primera lista de incumplidores de obligaciones tributarias se observará el cumplimiento de los requisitos a 31 de julio de 2015, publicándose durante el último trimestre de 2015.
 - El régimen de la interrupción de la prescripción para obligaciones conexas se aplicará a aquellos casos en los que la interrupción se produzca una vez entre en vigor la Ley 34/2015.
 - En cuanto a las novedades en materias procedimentales, éstas se aplicarán a los procedimientos que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 34/2015.
- (viii) Se añade un nuevo Título X bis a Ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 (se crean los artículos 621 bis, 621 ter y se introduce un nuevo artículo; el artículo 999). La nueva normativa regula los delitos contra la Hacienda Pública y a la ejecución de sus sentencias.
- (ix) Se modifican varios artículos de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, principalmente en lo referente al régimen de infracciones y sanciones, endureciendo las mismas.
- (x) Se introducen dos nuevas Disposiciones Adicionales en la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. La primera de ellas establece algunas especialidades en materia de recursos contencioso-administrativos relativos a deudas aduaneras y la segunda recoge la falta de competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo para conocer de las pretensiones que se deduzcan de las actuaciones tributarias relativas al nuevo Título VI de la LGT y a las medidas cautelares que se dicten en procesos penales por delitos contra la Hacienda Pública.
- (xi) Asimismo, se introducen novedades en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude, en materia de limitación a los pagos en efectivo.

- (xii) Se introducen modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, De las modificaciones introducidas destacamos las siguientes:
- Se elimina como un supuesto de vinculación el de una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
 - En la línea con las modificaciones introducidas en la LGT, se establece que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de bases imponibles negativas o deducciones prescribe a los diez años a contar desde el día siguiente a que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación.
 - Se modifican las exenciones que afectan a las entidades de Capital Riesgo o Instituciones de Inversión Colectiva.
 - Se introducen algunas novedades en el régimen de cooperativas, principalmente en relación con la compensación de cuotas negativas.
- (xiii) Se crea una tasa estatal a favor de la Guardia Civil, para aquellos supuestos en los que se presten servicios en el interior de Centrales Nucleares u otras Instalaciones Nucleares.
- (xiv) Por último, se establece la previsión de que el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas apruebe los modelos para la regularización voluntaria de la deuda tributaria prevista en el nuevo Título VI de la LGT.

Esta Nota ha sido elaborada por **José Suárez** y **Daniel Olábarri**, abogados del área de Fiscal. La información contenida en esta Nota Informativa es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico. La presente Nota ha sido elaborada el 23 de septiembre de 2015 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

Área de Fiscal

Para más información
Pueden ponerse en contacto con:

Clara Jiménez

Socia

cjimenez@perezllorca.com

Tel: +34 91 423 20 70