



REFORMA FISCAL

LEY GENERAL TRIBUTARIA

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación
parcial de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre,
General Tributaria



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

INTRODUCCIÓN

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria ha sido finalmente publicada en el Boletín Oficial del Estado de 22 de septiembre de 2015.

Esta Ley supone el punto final, al menos en esta legislatura, de la Reforma Fiscal iniciada hace ya dos años por parte del Gobierno. Lamentablemente, queda pendiente la reforma de la financiación autonómica que, desde un punto de vista fiscal, hubiese podido servir para acabar con la multiplicidad de impuestos autonómicos y las discriminaciones que se producen.

El presente trabajo pretende analizar-resumir las novedades más importantes introducidas en la Ley General Tributaria como, entre otras, la nueva sanción por conductas artificiosas o fraudulentas, las nuevas reglas de prescripción, la ampliación de plazos de comprobación e inspección, el listado de deudores, las novedades en el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas el régimen de devolución de ayudas de estado y el nuevo capítulo dedicado al delito fiscal.

PRIMER GRUPO. MODIFICACIONES DE DIVERSA ÍNDOLE

I. Interpretación de las normas tributarias (Art. 12.3 de la LGT)

Se modifica el art. 12.3 de la Ley con el objeto de atribuir la facultad de dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias, además de al Ministro de Hacienda, como se contemplaba con anterioridad a la reforma, a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el art. 88.5 de la LGT. Es decir, se reconoce de forma expresa -dado que implícitamente ya venía reconocida en la normativa anterior- la facultad interpretativa y aclaratoria de la Dirección General de Tributos. Además, se establece el carácter vinculante de las mismas para los órganos encargados de aplicación de los tributos.

Aunque no estaba previsto en la redacción inicial del precepto que contemplaba el Anteproyecto, finalmente se introduce la posibilidad de someter a información pública dichas resoluciones interpretativas o aclaratorias. Evidentemente, este trámite se configura como una potestad que se confiere discrecionalmente a la Administración, que será quien deba apreciar si resulta aconsejable su adopción en función de la naturaleza de la resolución, pero en ningún momento se verá obligada a ello.

II. Conflicto en la aplicación de la norma. Posibilidad de imponer sanciones (Arts. 15.3, 179.2 y 206 bis de la LGT)

Con esta modificación se introduce la posibilidad de que los supuestos de declaración de conflicto en la aplicación de la norma puedan llevar aparejado una sanción. Para ello se modifica el art. 15 de la Ley y se introduce un nuevo art. 206 bis en el que se tipifica la infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

El precepto 206 bis establece que constituye infracción tributaria grave cuando en la regularización por aplicación del art. 15 de la Ley se hubiera producido cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Falta de ingreso de la deuda tributaria.
- Obtención indebida de una devolución.
- Solicitud indebida de devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- Determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras propias o de terceros.

Para que exista infracción tributaria será necesario la existencia de igualdad sustancial entre el caso que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros cuya resolución hubiese conformado criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentarse la declaración o autoliquidación.

Por criterio administrativo habrá de entenderse los informes que, con carácter preceptivo deben emitirse por la Comisión consultiva en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma y que se encuentran regulados en el art. 159 de la LGT. Sobre este particular, cabe recordar que el Anteproyecto contemplaba la posibilidad de que la Administración Tributaria solicitase Dictamen a la Comisión Consultiva sin que existiese un supuesto real referido a un contribuyente concreto respecto del cual se hubiese sustanciado un expediente de conflicto. Es decir, se pretendía que formasen parte del criterio administrativo preexistente los dictámenes sobre conflicto que se hubiesen podido emitir, previa petición de la Administración, sobre actos o negocios no imputables a sujetos concretos. Finalmente y quizás en parte debido a las críticas recibidas, el Legislador ha optado por suprimir esta posibilidad.

Lógicamente y, dado que la norma exige la existencia de igualdad sustancial con un supuesto en el que exista criterio administrativo preexistente y público, se remite a desarrollo reglamentario la forma en la que se les dará publicidad a dichos informes.

Por otro lado, se modifica el art. 179.2 referente a las causas exculpatorias, para especificar que en los supuestos del art. 206 bis no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, la concurrencia de diligencia debida ni de interpretación razonable de la norma.

En cuanto a la entrada en vigor, cabe señalar que la nueva redacción del art. 15.3 de la Ley que implica la posibilidad de sancionar, será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice tras la entrada en vigor de la Ley.

III. Responsables subsidiarios (Art. 43.1.e) de la LGT)

Tras la entrada en vigor del RD 335/2010, de 19 de marzo, por el que se regula el derecho a efectuar declaraciones en aduana y la figura del representante aduanero, todo representante aduanero, -no solo los agentes y comisionistas de aduanas-, puede actuar como tal ante la Aduana en la modalidad de representación directa.

Esta modificación hace necesario que se deban adaptar los supuestos de responsabilidad subsidiaria pudiendo incurrir en dicha responsabilidad, ya no solo los agentes y comisionistas de aduanas, sino todos los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de su comitente

IV. Aplazamiento y fraccionamiento del pago (Art. 65.2 de la LGT)

Se amplían los supuestos de deudas que no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento y, por tanto, cuya solicitud debe ser objeto de inadmisión, para incluir aquellas deudas tributarias resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado.

V. Modificaciones que afectan al régimen de la prescripción y al derecho a comprobar e investigar de la Administración (Arts. 66.bis, 70.3 y 115, apartados 1 y 2 de la LGT)

Con esta modificación se consagra la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a comprobar e investigar elementos de la obligación tributaria originados en periodos prescritos pero que surten efectos en ejercicios no prescritos. Cabe precisar que, debido a las críticas recibidas, tanto por parte del CGPJ como del Consejo de Estado, así como por gran parte de la doctrina científica, el legislador ha optado por modular dicha imprescriptibilidad, limitándola cuando se trate de créditos fiscales.

El estudio de esta modificación requiere el análisis conjunto del nuevo artículo 66.bis y de las modificaciones introducidas en los artículos 70.3 y 115, apartados 1 y 2, del que se puede concluir lo siguiente:

- En primer lugar, se trata de distinguir en la Ley entre la prescripción del derecho a liquidar (regulada en el art. 66 de la Ley) y la del derecho a comprobar e

investigar. Para ello, el nuevo artículo 66.bis precisa que la prescripción de derechos regulada en el art. 66 no afectará al derecho de la Administración a comprobar e investigar regulado en el artículo 115 de la LGT.

- Salvo en los supuestos de créditos fiscales, se establece la posibilidad de la Administración de comprobar e investigar los elementos de la obligación tributaria referente a periodos ya prescritos, cuando los mismos tengan eficacia en ejercicios no prescritos.
- Además, se reconoce en el artículo 115.2 de la Ley la facultad de la Administración para calificar hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios con origen en periodos ya prescritos pero que surten efectos en periodos no prescritos. Es decir, la imprescriptibilidad del derecho a comprobar se extiende a la facultad de calificación atribuida a la Administración, pudiéndose declarar incluso el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.
- Tratándose de créditos fiscales – bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación-, el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación prescribe a los 10 años contados desde el día siguiente a la finalización del plazo establecido de declaración correspondiente al ejercicio o periodo en que se generó el derecho.
- No obstante lo anterior, y salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, más allá de esos 10 años, el contribuyente seguirá teniendo la obligación de aportar las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se incluyeron dichas bases, cuotas o deducciones y la contabilidad. Eso sí, siempre en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación referente a un ejercicio no prescrito en el que se producen las compensaciones o aplicaciones.
- Ahora bien, la comprobación y, en su caso, la corrección o regularización de estos créditos fiscales (bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación), solo podrá tener lugar en el curso de un procedimiento de comprobación referente a obligaciones y periodos que no se encuentren prescritos.

Por último, y señalando que esta aclaración o precisión ha sido introducida en el trámite parlamentario seguido ante el Congreso, en los procedimientos de inspección que tengan alcance general, se entiende incluida la comprobación de la totalidad de los créditos fiscales cuyo derecho a comprobar no haya prescrito. En cualquier otro caso, deberá hacerse expresa mención de tal comprobación en el objeto del procedimiento, con indicación de los ejercicios y periodos en los que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar la deducción que va a ser objeto de comprobación.

En cuanto a la entrada en vigor, estas modificaciones resultarán de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados en el momento de la entrada en vigor de la Reforma, en los que, en esa fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

VI. Cómputo de los plazos de prescripción en los tributos de cobro periódico (Art. 67.1 de la LGT)

Se especifica que, en los tributos de cobro periódico por recibo (IBI, IAE e Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica), en los que para la determinación de la deuda tributaria no es necesario la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria comenzará el día de devengo del tributo.

VII. Obligaciones conexas (Arts. 68.9, 73.1, 224.5, 225.3, 233.7 y 239.7 de la LGT)

Se regula, por primera vez en la Ley, el régimen aplicable a las obligaciones tributarias conexas, definiéndose, aunque a través de un concepto jurídico extremadamente amplio, qué se entiende por obligaciones tributarias conexas.

Por obligaciones tributarias conexas, entiende el Legislador, aquellas en las que algunos de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o periodo distinto.

En relación con la prescripción, el art. 68.9 establece que la interrupción del plazo de prescripción de la acción para liquidar, produce igualmente la interrupción del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias conexas, tanto de la acción para liquidar como de la acción para obtener la devolución de ingresos indebidos.

Esta modificación será de aplicación a aquellos casos en los que la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, se produzca a partir de la entrada en vigor de la reforma.

La regulación de las obligaciones conexas hace necesario introducir modificaciones en otros artículos.

En relación con lo anterior, en el art. 73 se establece la compensación de oficio en aquellos supuestos en los que, en virtud de la ejecución de fallos en reposición o en vía económico-administrativa de los que deriva la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada la anterior, tenga lugar la liquidación de obligaciones conexas.

En lo referente a la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición (art. 224.5), se establece que en los supuestos en los que se recurre una deuda tributaria, que hubiese determinado el reconocimiento a una devolución, la garantía aportada para suspender la primera servirá igualmente para garantizar las cantidades que debieran reintegrarse como consecuencia de la estimación del recurso. Lo mismo se regula en el art. 233.7 para casos de suspensión en vía económico-administrativa. Todo lo anterior será de aplicación a las solicitudes de suspensión que se formulen desde la entrada en vigor de la reforma.

En cuanto a la ejecución del recurso de reposición (art. 225.3) en caso de obligaciones conexas, cuando se estime (total o parcialmente) el recurso interpuesto contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra, su ejecución conlleva la regularización de la obligación conexas distinta a la recurrida.

Lo mismo se establece en el ámbito de la reclamación económico-administrativa (art. 239.7), en los supuestos de ejecución de la resolución que estime (total o parcialmente) la reclamación interpuesta contra la liquidación de una obligación conexas a otra, en los que se deberá regularizar la obligación conexas distinta a la recurrida.

En ambos casos, en reposición y en vía económico-administrativa, si de la regularización resultase la anulación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación acorde con lo resuelto en el recurso, se devengarán los intereses de demora, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 26.5 de la Ley.

VIII. Medidas cautelares (Art. 81.6 y 8 de la LGT)

Las modificaciones introducidas en materia de medidas cautelares vienen motivadas por la regulación contenida en el nuevo título VI, referido a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública. A partir de la reforma, la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública no provoca la paralización de las actuaciones inspectoras, como sucedía hasta ahora, sino que la regla general será la continuación del procedimiento, con la consiguiente práctica de la liquidación e incluso el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria.

Pues bien, la modificación del art. 81 de la Ley permite ampliar el plazo de mantenimiento de la medida cautelar hasta 24 meses, cuando la misma se hubiese adoptado en la tramitación del procedimiento descrito en el art. 253 de la Ley (en el que se regula la tramitación del procedimiento de inspección una vez apreciada la existencia de posible delito).

IX. Garantías para el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria (Art. 82.1 de la LGT)

En los supuestos en los que se solicite la sustitución de la garantía por la adopción de medidas cautelares, dispone la norma que la medida cautelar no se encontrará sometida al plazo de duración máxima establecido en el art. 81.6 de la Ley (6 meses con carácter general).

X. Colaboración social (Art. 92.2 de la LGT)

Se introduce una mención expresa en este artículo como reconocimiento a la labor desempeñada por los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal como medida para potenciar los acuerdos de estos colectivos con la Administración tributaria, cuyo fin no es otro que fomentar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

XI. Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria (Art. 95.1, m) y nuevo apartado 4, de la LGT)

Se añade un nuevo supuesto a los ya existentes en los cuales la información obtenida por la Administración tributaria puede ser cedida a terceros. Se trata de aquellos supuestos en los que se requiera la cesión de dicha información para la localización de bienes embargados o decomisados en un proceso penal, siempre que dicha circunstancia quede acreditada.

Por otro lado, se añade que el carácter reservado de dichos datos no impedirá la publicación de los mismos cuando así derive de la normativa de la Unión Europea.

XII. Publicación del listado de deudores (Art. 95.bis de la LGT)

Se regula la publicación de listados de deudores a la Hacienda Pública cuando concurren las siguientes circunstancias:

- Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere 1.000.000 de euros.
- Que respecto de dichas deudas o sanciones tributarias haya transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

No obstante, quedan excluidas las deudas y sanciones que se encuentren aplazadas o suspendidas.

Para determinar la inclusión en el listado se tendrá en cuenta la situación del obligado tributario a 31 de diciembre del año anterior al del acuerdo de publicación, con independencia del importe pendiente de ingreso en el momento del acuerdo de publicación.

Para 2015 se regula un régimen transitorio según el cual la fecha de referencia para determinar la concurrencia de los requisitos necesarios para la inclusión en el primer listado será 31 de julio de 2015. Este primer listado se publicará en el último trimestre de 2015.

Los listados a publicar contendrán la siguiente información:

- Identificación de los deudores: Las personas físicas se identificarán con nombre, apellidos y NIF y las jurídicas con la razón o denominación social y NIF.
- Importe conjunto de deudas y sanciones pendientes de pago.

En el ámbito del Estado, la publicidad se refiere únicamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la facultad revisora estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración del Estado.

Por otro lado, con carácter previo a la publicación de la lista, la Administración deberá comunicarlo formalmente al deudor afectado y concederle un plazo de 10 días para formular alegaciones. Las alegaciones podrán referirse exclusivamente a errores materiales, de hecho o aritméticos. La Administración tributaria podrá llevar a cabo, en su caso, la rectificación del listado antes de la publicación definitiva.

La publicación de los listados deberá llevarse a cabo por medios electrónicos durante el primer semestre de cada año, debiéndose establecer la fecha por Orden Ministerial. Los listados dejarán de ser accesibles transcurridos tres meses desde su publicación.

Dada la novedad y trascendencia de esta medida, se prevé en la norma el acceso directo a la jurisdicción contencioso-administrativa por parte de los interesados que consideren no ajustada a derecho la publicación.

XIII. Concepto y clases de liquidaciones tributarias (Art. 101.4.c) de la LGT)

Como consecuencia de lo dispuesto en el nuevo título VI –que regula la posibilidad de continuar con el procedimiento de inspección en los supuestos de delito contra la hacienda pública, separando en liquidaciones diferentes en función de que se trate de elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito y los que no lo estén– en el art. 101 se atribuye carácter provisional a las liquidaciones dictadas que se refieran a elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito.

XIV. Plazos de resolución (Art. 104.2 de la LGT)

Por lo que se refiere a la obligación de notificar en el plazo máximo de resolución, la normativa establece que se entenderá cumplida esta obligación si se acredita que se ha realizado un intento de notificación.

Pues bien, tras la reforma se hace mención expresa en la norma a los supuestos en los que la notificación se lleve a cabo a través de medios electrónicos, tanto si se trata de sujetos obligados como aquellos acogidos a este sistema voluntariamente. En estos casos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se

entiende cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración o en la Dirección Electrónica Habilitada.

XV. Normas sobre medios y valoración de la prueba (Art. 106.4 de la LGT)

En materia de prueba también se introducen precisiones, concretamente en lo referente al valor probatorio de las facturas, y se establece que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, de modo que si la Administración cuestiona su efectividad, será el obligado tributario quien deba probar, por otros medios, la realidad de las operaciones.

Cabe precisar que la nueva redacción del art. 106 ha sufrido variaciones durante el trámite parlamentario. En la redacción original contemplada en el Anteproyecto, se limitaba la aportación de pruebas por parte del contribuyente, al pretender impedir la aportación de nuevas pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o el de alegaciones. Abundantes fueron las críticas vertidas sobre esta previsión, fundamentalmente porque suponía un menoscabo del derecho a la defensa y, finalmente, en la redacción del precepto que se ha aprobado se ha suprimido esta limitación.

XVI. Presunciones en materia tributaria (Art. 108.5 de la LGT)

En casos de obligaciones tributarias con periodos de liquidación inferior al año, y pensando fundamentalmente en el IVA, se permite a la Administración Tributaria distribuir linealmente entre los periodos de liquidación (mensuales o trimestrales en el caso del IVA) las cuotas del impuesto descubiertas por la Administración en cómputo anual, siempre que el obligado tributario no justifique que las cuotas corresponden a otro periodo de acuerdo con la normativa del impuesto.

XVII. Declaración tributaria (Art. 119.4 de la LGT)

Se establece la posibilidad de que en un procedimiento de comprobación o investigación, se apliquen las cantidades que el contribuyente tuviese pendiente de aplicación o compensación, pero se impide que, una vez iniciado el procedimiento en cuestión, el contribuyente presente declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación con la finalidad de modificar tales cantidades pendientes. Es decir, lo que se trata de evitar es que, mediante una declaración complementaria se deje sin efecto la compensación o aplicación realizada en otro ejercicio y se solicite la compensación o aplicación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción eventualmente cometida.

XVIII. Tasación pericial contradictoria (Art. 135 de la LGT)

Como novedad, establece la norma que la presentación de solicitud de tasación pericial contradictoria provoca la suspensión de:

- El plazo de inicio del procedimiento sancionador, en el caso en que este no se hubiera iniciado.
- El plazo máximo de terminación del procedimiento sancionador, si este se hubiera ya iniciado.

Si en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra una liquidación ya se hubiese impuesto sanción y se dictase una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción impuesta a dictar una nueva conforme a la nueva liquidación.

Esta modificación será de aplicación a las solicitudes de tasación pericial contradictorias que se presenten a partir de la entrada en vigor de la reforma.

XIX. Comprobación limitada (Art. 136.2.b) de la LGT)

En el procedimiento de comprobación limitada, la Administración no puede examinar la contabilidad mercantil, por tanto, tampoco puede requerir dicha información.

No obstante, tras la reforma, aunque se mantiene esta regla general, se permite a la Administración examinar la documentación contable, si esta fuese aportada de forma voluntaria por el contribuyente y sin mediar requerimiento previo. Ahora bien, dicho examen podrá realizarse a los solos efectos de constatar la coincidencia de los datos contables con los que obran en poder de la Administración, sin que ello implique la comprobación de las operaciones en ella referidas, que se reserva siempre para los órganos de Inspección.

Por tanto, y a pesar de que pudiera resultar innecesaria tal mención en el precepto, se establece expresamente la ausencia de efectos preclusivos, pues dicha aportación voluntaria de la contabilidad no impide que se lleve a cabo una posterior comprobación en el curso de un procedimiento de inspección.

XX. Plazo de las actuaciones inspectoras (Art. 150 de la LGT)

Se simplifica la regulación del procedimiento de inspección, sustituyendo el anterior régimen de interrupciones y dilaciones por plazos más amplios.

Con carácter general, el plazo de duración de las actuaciones inspectoras será de 18 meses, aunque la norma permite plazos más amplios en determinados supuestos. Así, la duración del procedimiento se amplía a 27 meses en las siguientes circunstancias:

- Cuando la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar cuentas.
- Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación.

Cuando las actuaciones inspectoras se realicen con personas o entidades vinculadas, la concurrencia de las circunstancias anteriores en una de ellas determina la aplicación del plazo de 27 meses al resto.

Por otro lado, el plazo del procedimiento no se alargará en los siguientes casos:

- Por los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites.
- Por el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones.

También establece la nueva regulación los siguientes supuestos en los que las actuaciones inspectoras pueden ser suspendidas:

- La remisión del expediente al Ministerio Fiscal sin practicar liquidación.
- La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en aplicación de la norma a la Comisión Consultiva. En este caso, la suspensión no podrá exceder del plazo máximo para emitir el informe.
- El planteamiento por la Administración que esté llevando a cabo el procedimiento de un conflicto ante las Juntas Arbitrales.
- La concurrencia de causa de fuerza mayor que obligue a suspender.

Asimismo, se podrá extender la duración del procedimiento en los siguientes casos:

- Por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo (extensión de 60 días máximo para todo el procedimiento).
- Cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida (extensión de 3 ó 6 meses, según los casos).
- Cuando el obligado tributario aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta (extensión de 6 meses).

En cuanto al plazo en el que han de llevarse a cabo las actuaciones inspectoras en los supuestos de retroacción de actuaciones, al igual que se establecía en el anterior art. 150.5 de la LGT, las mismas deberán finalizar en el periodo que reste hasta completar el plazo máximo de duración del procedimiento o en seis meses si este último es superior.

No obstante, como novedad, se introduce que el cómputo de dicho plazo tendrá lugar desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Además de lo anterior, en la nueva redacción, el Legislador ha querido matizar que la retroacción de actuaciones se refiere únicamente a los supuestos en los que se aprecien defectos formales. Sin duda, esta inclusión en la Ley se produce en respuesta a la postura adoptada por el Tribunal Supremo en relación con la aplicación del antiguo art. 150.5 de la LGT a supuestos que no se consideran, estrictamente, “retroacción de actuaciones”. En definitiva, tras la entrada en vigor de la Reforma, la aplicación del plazo de 6 meses para completar las actuaciones se aplicará en exclusiva en los supuestos de anulación por cuestiones formales, sin que pueda extenderse a otros supuestos de reiteración de actos en los que se sustituye la liquidación anulada por otra o a supuestos de anulaciones por cuestiones de fondo.

Por lo que se refiere a la liquidación de intereses en los supuestos de retroacción de actuaciones, también el cambio normativo ha sido una clara reacción a la doctrina administrativa y jurisprudencial que se estaba consolidando. Según la nueva redacción, por la nueva liquidación se devengarán intereses de demora desde la fecha de inicio que le hubiese correspondido a la liquidación anulada hasta la fecha en que se dicte la nueva liquidación.

Referido a la entrada en vigor, la nueva regulación del procedimiento inspector se aplicará a los procedimientos iniciados tras la entrada en vigor de la reforma, excepto lo dispuesto en el apartado 7 referido a la retroacción de actuaciones, que se aplica a las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar tenga lugar a partir de la entrada en vigor de la reforma.

XXI. Aplicación del método de estimación indirecta (Art. 158 de la LGT)

Se producen las siguientes modificaciones en el régimen de estimación indirecta:

- Como fuentes de las que pueden proceder los datos a utilizar en la estimación indirecta se señalan las siguientes

- Los signos, índices y módulos si el obligado pudo haberse aplicado el método de estimación objetiva.
- Datos económicos o del proceso productivo de la propia empresa.
- Estudios estadísticos del sector.
- Muestra efectuada por la Inspección.

- Se precisa que la estimación indirecta puede aplicarse:

- Solo a las ventas y prestaciones.
- Solo a las compras y gastos.

- A ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes.
- Se admite la deducibilidad de las cuotas soportadas del IVA, en el método de estimación indirecta aunque no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del Impuesto, siempre y cuando la Administración obtenga datos o indicios que demuestren que el obligado tributario ha soportado efectivamente el impuesto correspondiente.
- Se establece que ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta puede deducirse en un ejercicio distinto.
- Dado que la estimación de bases y cuotas se hace de forma anual, en tributos como el IVA, con periodos de liquidación inferiores al año, la cuota anual estimada se repartirá linealmente entre los periodos de liquidación correspondientes, salvo que el obligado justifique que procede un reparto temporal diferente.

XXII. Sujetos infractores (Art. 181 de la LGT)

En concordancia con la reforma operada en el IS, se adapta la calificación del sujeto infractor en lo referente al régimen de consolidación fiscal, sustituyéndose el supuesto que se refería a “la sociedad dominante” por “la entidad representante del grupo fiscal”.

XXIII. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información (Art. 199 de la LGT)

Se amplía el tipo infractor consistente en la presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos además de las liquidaciones o autoliquidaciones como se contemplaba hasta ahora, a otros documentos con trascendencia tributaria. Esta modificación trae causa en la extensión de la presentación electrónica obligatoria a otro tipo de documentos distintos de las declaraciones y autoliquidaciones.

Se rebaja la sanción de 1.500 a 250 euros en el supuesto de presentación de declaraciones, autoliquidaciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios. Esta misma reducción se contempla también cuando se trate de declaraciones aduaneras u otros documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados por medios distintos a los electrónicos, pasándose a regular de forma autónoma en el apartado 7 del artículo.

Esta misma reducción de la sanción de 1.500 euros a 250 euros se contempla para la presentación por medios distintos a los electrónicos, cuando exista obligación de hacerlo por este medio, en los supuestos contemplados en los apartados 4 y 5 del artículo, es decir, tratándose de requerimientos individualizados o declaraciones exigidas con carácter

general en cumplimiento de la obligación de suministro de información de los artículos 93 y 94 de la Ley.

La reducción de estas sanciones se justifica por la ampliación del colectivo de contribuyentes afectados por la obligación de efectuar las presentaciones de forma telemática y para garantizar el principio de proporcionalidad.

XXIV. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales (Art. 200 de la LGT)

Se tipifica una nueva infracción consistente en el retraso en la obligación de llevar los Libros Registros a través de la Sede electrónica de la AEAT. La sanción aplicable a esta nueva infracción será del 0,5 del importe de la factura objeto del registro con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

La introducción de esta nueva infracción está relacionada con el futuro sistema de gestión de suministro inmediato de información (SII) en materia de IVA, cuya entrada en vigor está prevista para el año 2017.

XXV. Terminación del procedimiento sancionador (Art. 211 de la LGT)

Como consecuencia de la nueva regulación del procedimiento inspector, en la que se permite la extensión de la duración de las actuaciones en supuestos tasados, se hace necesario adaptar el procedimiento sancionador en materia de plazos. De esta forma, cuando tras el inicio del procedimiento sancionador, se acuerde la extensión del procedimiento inspector – bien porque el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o porque la aporte una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta-, el procedimiento sancionador se extenderá en el mismo periodo. Recordemos que la extensión regulada en el art. 150.5 de la Ley será de 3 ó 6 meses según los casos.

XXVI. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos (Art. 221 de la LGT)

Tras la reforma, no procederá la devolución de ingresos indebidos de aquellas cantidades que se hubieran ingresado como consecuencia de la regularización voluntaria efectuada por el contribuyente que le exime del delito fiscal.

SEGUNDO GRUPO. MODIFICACIONES DEL CAPÍTULO IV SOBRE RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.

XXVII. Competencias de los órganos económico-administrativos (Art. 229 de la LGT)

Con respecto a las reclamaciones interpuestas contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, se atribuye al Tribunal Económico-Administrativo Central la competencia para conocer de las mismas cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España, cualquiera que sea su cuantía, según artículo 229.5 de la LGT.

Se refuerza el **sistema de unificación de doctrina**, ampliando, en este sentido, las competencias del Tribunal Económico-Administrativo Central y de los Tribunales económico-administrativos Regionales, de forma tal que:

- Cuando existan resoluciones de los TEA Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial transcendencia: compete al TEAC dictar resolución en unificación de criterio, resolución que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio recogido en el artículo 242 de la LGT.
- Cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un Tribunal Económico-Administrativo Regional que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo TEAR: compete al Pleno, o a una Sala convocada a tal fin del TEAR en cuestión, dictar resolución de fijación de criterio. Contra dicha resolución podrá interponerse recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio ante el TEAC.

La resolución de fijación de criterio adoptada por el TEAR no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas. Los criterios adoptados en la misma serán vinculantes para las Salas y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal.

Respecto al recurso de alzada ordinario, se establece que, cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano, correspondiendo su tramitación a la Secretaría del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma, salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto sea ante el TEAC, en cuyo caso, la tramitación seguirá en este órgano. Esto

último será de aplicación para las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación de la LGT.

XXVIII. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas (Art. 230 de la LGT)

En materia de acumulación se simplifican las reglas de acumulación obligatoria, recogidas en el apartado 1 del artículo 230 de la LGT, con el propósito de eliminar los problemas que surgen al acumular reclamaciones bajo el procedimiento general y reclamaciones bajo el procedimiento abreviado.

Asimismo se introduce un nuevo supuesto de acumulación obligatoria de aplicación ante reclamaciones interpuestas por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares.

Como novedad, y al margen de los supuestos de acumulación obligatoria, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, podrá determinar motivadamente la acumulación de aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria, aun cuando 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, se les concederá un plazo de 5 días para que manifiesten lo que estimen oportuno en relación con el proceso de acumulación.

En la línea de la simplificación, se clarifica la competencia para resolver ante la acumulación de recursos y reclamaciones económico-administrativas.

La nueva redacción del artículo 230 de la LGT será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

XXIX. Procedimiento general económico-administrativo (Art. 234-244 de la LGT)

Normas generales (Art. 234 de la LGT)

- Se establece una presunción de representación voluntaria cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado. En estos casos, no será necesario aportar alguno de los medios establecidos en el artículo 46.2 de la LGT. Esta modificación será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

- De acuerdo con el impulso que se quiere dar a los medios electrónicos en las relaciones con la Administración tributaria, se reconoce la posibilidad de notificar por medios

electrónicos todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término a una reclamación económico-administrativa.

La notificación se hará de forma electrónica obligatoriamente para los interesados, y en los términos que reglamentariamente se establezcan, en los supuestos en que sea obligatoria la interposición electrónica de la reclamación (para aquellos interesados que estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones).

Se destaca que la interposición electrónica de la reclamación será obligatoria desde la entrada en vigor de la presente Ley de Modificación de la LGT, mientras que para la notificación electrónica obligatoria será necesario el previo desarrollo reglamentario.

- En materia de costas, se recoge la posibilidad de exigir costas ante la inadmisión del recurso o reclamación, no sólo ante la desestimación del mismo como estaba previsto hasta ahora. En todo caso, las costas del procedimiento serán exigidas a la persona a la que resulte imputable la temeridad y mala fe que motivó la condena en costas.

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte. Si posteriormente es interpuesto recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena dictada en primera instancia queda supeditada a su posterior confirmación en el recurso de alzada ordinario.

Iniciación, tramitación y extensión (Art. 235, 236 y 237 de la LGT)

- En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzca sus efectos, eliminando así el plazo de un mes existente en la redacción actual. Asimismo, se recoge que si con posterioridad a la interposición de la reclamación económico-administrativa, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, ésta será remitida al Tribunal y notificada al interesado, debiéndole conceder un plazo de un mes para que pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que estime convenientes.

En la notificación se le comunicará al interesado que la resolución expresa, de acuerdo con su contenido, se considerará impugnada en vía económico-administrativa, o que causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal que será declarada por el órgano económico-administrativo que esté conociendo el procedimiento. El interesado, en sus alegaciones, podrá pronunciarse sobre estas consecuencias si no estuviera conforme, para lo cual dispondrá de un plazo de un mes.

Todo lo anterior, previsto en el artículo 235.1 de la LGT, será de aplicación a las resoluciones expresas que se dicten desde la entrada en vigor de la Ley de modificación de la LGT.

- La interposición de la 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 (artículo 235.5 de la LGT). Esta modificación será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

- La puesta de manifiesto del expediente electrónico podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiéndose presentar 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 mismo medio.

En caso de deficiencia técnica imputable a la Administración tributaria que imposibilite la realización del trámite por esta vía, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para evitar perjuicios al interesado, pudiendo, conceder un nuevo plazo, prorrogar el anterior o autorizar que se realice este trámite por otros medios.

La Ley de modificación de la LGT, en su Disposición transitoria única, establece que la puesta de manifiesto electrónica entrará en vigor cuando así se disponga por Orden Ministerial.

- Se recoge de forma expresa la posibilidad de plantear por el Tribunal cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Aunque reglamentariamente se desarrollará el procedimiento a seguir, el precepto legal establece que, cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el TJUE, se suspenderá el procedimiento económico-administrativo hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial planteada. Asimismo, se suspenderá el curso de aquellos procedimientos económicos-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada.

El Tribunal concederá un plazo de 15 días para que formulen alegaciones el interesado, cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya solicitado por éste, y la Administración tributaria autora del acto.

Resolución (Art. 239 de la LGT)

- Con excepción del supuesto en el que la resolución aprecia defectos formales (supuesto en el que se ordena la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal), los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. Se produce una disgregación entre el procedimiento de ejecución y el procedimiento de aplicación de tributos del que emanaron los actos recurridos y anulados.

Estos actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano

competente para su ejecución, estableciéndose de forma expresa, en norma con rango de ley, el plazo del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el TEA en supuestos distintos de la retroacción.

Por último, se indica que no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla con dicho plazo.

- Respecto a las resoluciones de los TEA dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares, artículo 227.4 de la LGT, se establece su carácter vinculante, una vez hayan adquirido firmeza, para la Administración tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver. Por ello, estas resoluciones serán comunicadas a la Administración competente.

- Se establece, en el apartado 6º del artículo 239 de la LGT, la posibilidad de expedir factura por parte del reclamante y destinatario de la operación cuando no la hubiera expedido el obligado a ello, en el plazo legalmente establecido, por la resolución del Tribunal. Esta actuación será posible para las resoluciones que se dicten desde la entrada en vigor de la Ley de modificación de la LGT.

- El recurso de anulación, recogido hasta la fecha en el apartado 6 del artículo 239 de la LGT, pasa a ser regulado de forma independiente en un nuevo precepto, en el artículo 241.bis de la Ley.

Recursos en vía económico-administrativa (Art. 241-244 de la LGT)

- Recurso de alzada ordinario (art. 241 de la LGT)

Se reconoce la posibilidad de solicitar, con la interposición del recurso de alzada ordinario, la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. En consecuencia, la propia Administración podrá detener sus propios actos en contra del principio de ejecutividad de los actos administrativos.

La propia solicitud suspenderá la ejecución de la resolución recurrida en tanto en cuanto no se decida sobre la misma, siendo competencia del TEAC su resolución.

La suspensión se fundamentará en que “existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado”. No se requerirá aportación alguna de garantía.

La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá de 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 en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido.

Todo lo introducido por la Ley de modificación referido a la suspensión de la ejecución de la resolución recurrida, en su artículo 241.3, será de aplicación a las solicitudes de suspensión que se formulen desde la entrada en vigor de la Ley.

En el trámite parlamentario se limitaron los efectos de la suspensión, al establecer que, cuando la ejecución de la resolución impugnada pudiese determinar el reconocimiento del derecho a una devolución tributaria, procedería la ejecución de la resolución previa prestación por parte del obligado tributario de la garantía correspondiente (art. 224.2 de la LGT)

- Recurso de anulación (art. 241 bis de la LGT)

El presente recurso pasa a ser regulado de forma independiente en un nuevo artículo, art. 241.bis de la LGT, en el que se clarifica el ámbito objetivo del recurso, indicando que no procederá el mismo frente a su resolución y frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.

La interposición del recurso de anulación suspenderá el plazo para la interposición del recurso de alzada ordinario que, en su caso, proceda contra la resolución impugnada.

Si la resolución del recurso de anulación desestimase el mismo, el recurso de alzada ordinario que se interponga posteriormente servirá para impugnar tanto la resolución del recurso de anulación como la resolución inicialmente impugnada.

- Recurso contra la ejecución (art. 241 ter de la LGT)

Se crea un nuevo recurso, el de ejecución, llamado hasta ahora “incidente de ejecución”, a interponer por el interesado cuando esté disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa estimatoria. Se caracteriza por:

- Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.
- El plazo de interposición será de 1 mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto de ejecución impugnado.
- La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de las actuaciones (ver art. 239.3 de la LGT), en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.
- No cabe recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.

Este nuevo precepto será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

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

Se reduce de 6 a 3 meses el plazo de resolución del presente recurso. Nuevamente, esta modificación será de aplicación para las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

- Recurso extraordinario de revisión (art. 244 de la LGT)

Se reduce de 1 año a 6 meses el plazo para dictar resolución, transcurrido este plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

XXX. Procedimiento abreviado (Art. 245-248 de la LGT)

Todas las novedades introducidas por la Ley de modificación de la LGT relativas al procedimiento abreviado, previstas en los artículos 245, 246 y 247 de la LGT, será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde su entrada en vigor.

Ámbito de aplicación (Art. 245 de la LGT)

- Se reduce el **ámbito de aplicación** del procedimiento abreviado a un único supuesto de reclamación unipersonal: reclamaciones económico-administrativas de cuantía inferior a la determinada reglamentariamente.

- Se elimina la vinculación exclusiva a **órganos unipersonales**.

Iniciación (Art. 246 de la LGT)

- Se recoge de forma expresa la posible **puesta de manifiesto del expediente** al interesado, previa interposición de la reclamación, para la formulación de sus alegaciones, debiendo comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación.

Tramitación y resolución (Art. 247 de la LGT)

- Se elimina la referencia a la posibilidad de que el órgano económico-administrativo convocara la celebración de una **vista oral** en la que el interesado pudiera fundamentar sus alegaciones.

TERCER GRUPO. ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

El nuevo Título VI de la Ley General Tributaria titulado “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en su puestos de delito contra la Hacienda pública” se incardina claramente en uno de los objetivos perseguidos en esta reforma de la Ley, como es el de la acentuación en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Las actuaciones y procedimientos establecidos por el legislador traen causa principal del artículo 305.5 del Código Penal¹, en donde con la modificación del Código Penal practicada a través de la Ley Orgánica 2/2012 de 27 de diciembre, se abría la posibilidad a que el procedimiento de recaudación de la Administración no quedara suspendido por el procedimiento penal.

XXXI. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la hacienda pública (Art. 250 de la LGT)

En los casos en que la Administración tributaria aprecie indicios de delito, el procedimiento continuará, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio fiscal.

¹ “Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.”

De este modo, se van a preparar dos liquidaciones distintas: la primera, que se refiera a los elementos de la obligación tributaria vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública y la segunda, con los elementos no vinculados al posible delito fiscal.

La Administración tributaria no podrá iniciar procedimiento sancionador y si ya lo ha iniciado deberá paralizarlo, con independencia de que podrá iniciar un nuevo procedimiento si se cumplen los requisitos legales establecidos que más adelante comentaremos.

Si finalmente hay sentencia condenatoria respecto del delito, no cabrá imposición de sanción administrativa por los mismos hechos enjuiciados. Por el contrario, si finalmente no hubiese condena, como ya se ha dicho, se podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. A este respecto, el artículo 251.2 señala que el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpe los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer sanción.

La liquidación relativa a los elementos no vinculados al delito, se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario (Capítulo IV del Título III de la LGT y al régimen de revisión establecido en el Título V). El legislador con esta precisión nos adelanta que las otras liquidaciones, las que sí se refieren al delito, no siguen en su tramitación el procedimiento ordinario sino el que se expone a continuación, lo que podría suponer la falta de aplicación a éste “nuevo” tipo de liquidación de los principios y garantías generales en perjuicio del contribuyente, como se señala más adelante.

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

En los casos que la Administración tributaria aprecie indicios de delito, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. De este modo, la práctica de estas nuevas liquidaciones se regula no como una facultad sino como de una obligación que la Administración tributaria deberá cuidarse de seguir. En ese sentido, se establecen una serie de excepciones a esta obligación de practicar la liquidación como son:

- 1) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito de conformidad con el artículo 131 del Código Penal (i.e. 5 o 10 años según se trate del tipo del artículo 305 o del 305 bis).
- 2) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado concreto.

- 3) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En estos casos, la Administración deberá acompañar al escrito de denuncia o querrela un acuerdo motivado explicando la decisión de no proceder a la liquidación. Ahora bien, el obligado tributario no tendrá a este respecto ni trámite de audiencia ni posibilidad de plantear alegaciones.

Además, la Administración se abstendrá en estos casos de excepción de continuar o iniciar procedimiento administrativo quedando en suspenso el mismo hasta que no haya sentencia firme, sobreseimiento o archivo de actuaciones o se produzca la devolución del expediente.

En las situaciones en las que finalmente no se hubiese apreciado delito, la Administración podrá iniciar o continuar sus actuaciones, de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubiesen considerado probados, de conformidad con los plazos establecidos en el nuevo artículo 150.1 de la Ley General Tributaria.

XXXIII. Regularización voluntaria (Art. 252 de la LGT)

El artículo 252 regula la regularización voluntaria como una causa excluyente de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal. De este modo, no habrá remisión cuando haya reconocimiento completo y pago de la deuda tributaria antes de que se hubiera notificado al obligado tributario el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, no habiéndose producido tales actuaciones, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, interponga querrela o denuncia contra aquel.

De forma conjunta al reconocimiento de la deuda se exige un ingreso simultáneo de la misma (cuota, intereses de demora y recargos). Esta medida resulta exagerada pues debería bastar con el reconocimiento. ¿Qué ocurre con el obligado tributario que decide regularizar pero que no puede pagar? Se prima, de nuevo, el efecto recaudador inmediato.

Por último, la Administración se otorga asimismo el derecho a realizar cuantas actuaciones de comprobación o investigación resulten procedentes respecto del reconocimiento efectuado, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios prescritos. Esta facultad resulta muy criticable pues conllevará una litigiosidad innecesaria que hubiese podido evitarse si la facultad de comprobación/investigación se hubiese limitado al periodo existente entre la prescripción penal y la administrativa a los efectos de no “dejar escapar” la responsabilidad derivada del delito ¿Qué ocurrirá en caso de discrepancias entre lo reconocido por el obligado

tributario y lo comprobado cuando se trate de ejercicios prescritos no sólo desde un punto de vista tributario sino también penal?

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

Este artículo supone el núcleo esencial de la reforma de la Ley General Tributaria en cuanto a lo que se refiere al nuevo Título VI de la Ley.

En los casos en que se aprecien indicios de delito y no concurra ninguna de las excepciones para la práctica de la liquidación vinculada al delito, se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma. Esta liquidación se practicará sin extensión de acta ni plazo de alegaciones posteriores al acta y no estará sometida al control de los Tribunales económico-administrativos ni de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

La liquidación será notificada al obligado tributario concediéndole un plazo de audiencia de 15 días naturales. No obstante, respecto de las alegaciones, habrá que tener en cuenta que cualquier defecto procedimental que haya podido haber durante la tramitación administrativa, no producirá efectos de extinción total o parcial de la obligación vinculada al delito ni de los previstos en la letras a) y b) del artículo 150.6 relativo al plazo de las actuaciones inspectoras.

Transcurrido el plazo previsto de audiencia, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela cuando se considere la regularización procedente pone de manifiesto un posible delito.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación habrá finalizado respecto de los elementos que han sido analizados y se comunicará al obligado tributario el periodo voluntario de ingresos que comenzará cuando la admisión a trámite de la denuncia o querrela ha sido notificada. Este pase del tanto de culpa o remisión al Ministerio Fiscal supone la interrupción de los plazos de prescripción para la determinación de la deuda y la imposición de sanción.

¿Qué ocurre si finalmente no se admite la denuncia o querrela? Se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito, y se formulará un acta que se desarrollará de acuerdo con el procedimiento ordinario, debiendo éste finalizar en el periodo que reste desde el momento de la retroacción hasta la conclusión del plazo a que se refiere el apartado 1 del artículo 150 o en seis meses, si éste último fuera superior. Este plazo se computará desde

la recepción de la resolución judicial o devolución del expediente por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

La nueva liquidación que ponga fin al procedimiento incluirá intereses de demora siendo la fecha de inicio del cómputo la que hubiera correspondido a la liquidación anulada y hasta el momento en que se haya dictado nueva liquidación.

La Ley, por consiguiente, prevé la existencia de dos liquidaciones:

- 1) La directamente vinculada al delito que comprenderá los elementos declarados, así como aquellos en los que se aprecie dolo y se restarán todos los ajustes a favor del obligado tributario. De la cuota resultante se restará la cuota que se hubiera ingresado.
- 2) La propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección que comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, vinculados o no con el posible delito. De la cuota resultante se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

Para intentar simplificar esta doble liquidación, el legislador contempla que el obligado tributario pueda optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

XXXV. Impugnación de las liquidaciones (Art. 254 de la LGT)

Con respecto a la liquidación relativa al posible delito, que recordemos se trata de una liquidación administrativa y, por consiguiente, un acto administrativo, se establece un sistema que impide la intervención de los tribunales económico-administrativos y de la jurisdicción contencioso-administrativa.

El artículo 254 establece la improcedencia del recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal pues corresponderá al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada. Habrá que ver cuál es la visión de los tribunales respecto al derecho a la tutela judicial efectiva y respecto de una posible suspensión cautelar absolutamente cercenada pues no hay procedimiento de contestación posible.

No obstante lo anterior, respecto de la liquidación no vinculada al potencial delito, sí operará el régimen ordinario de recursos.

XXXVI. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública - Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación (Arts. 255 y 256 de la LGT – Disposición final primera)

La ley establece que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, a menos que el Juez acuerde la suspensión de las actuaciones de ejecución. La recaudación seguirá el procedimiento ordinario establecido en la Ley General Tributaria, aunque sólo le serán oponibles al procedimiento los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de la Ley.

A este respecto, conviene señalar que la Disposición final primera de la LGT introduce también varias modificaciones a la Ley de Enjuiciamiento Criminal (criticadas en su momento por el Consejo de Estado) y que podemos resumir de la siguiente forma:

- Una vez iniciado el procedimiento penal de delito fiscal, el juez de lo penal decidirá sobre la adopción o no de las medidas cautelares previstas en el artículo 81 de la Ley General Tributaria.
- En caso de acceder a la suspensión solicitada, el juez de lo penal fijar el alcance de la garantía y el plazo para hacerlo

De nuevo, habrá que esperar a la reacción de los tribunales respecto a estos trasvases competenciales de unas facultades que originalmente se prevén para la Administración tributaria y que ahora se incardinan en el juez penal.

XXXVII. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria (Art. 257 de la LGT)

Como prueba de coherencia la liquidación dictada por la Administración tributaria en los supuestos a los que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, deberá ajustarse a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con (i) la existencia y (ii) la cuantía de la defraudación.

Si la cuantía establecida en el proceso penal difiere de la fijada en vía administrativa, la liquidación será objeto de modificación respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias producidas.

Si en el procedimiento penal no se aprecia la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada. En este caso, al igual que cuando la cuantía determinada en el proceso penal es inferior a la fijada en vía administrativa, se aplicarán las normas generales sobre devolución de ingresos y reembolso del coste de garantías.

Si en el proceso penal no se apreciara delito por motivo distinto a la inexistencia de la obligación tributaria, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a la propuesta de liquidación vinculada al delito, basándose necesariamente en los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, extendiéndose el acta que seguirá la tramitación ordinaria

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

XXXVIII. Responsables (Art. 258 de la LGT)

Aquellos que sean causantes o colaboren activamente en la realización de los actos que den lugar a la liquidación del artículo 250.2 y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso, serán considerados responsables solidarios, siendo también de aplicación las disposiciones del artículo 42.2 de la LGT.

En el caso en que en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables solidarios, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías.

El procedimiento de declaración de responsabilidad recae sobre el órgano de recaudación. Respecto al plazo de dicho procedimiento, se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en el artículo 81.6.e) de esta ley.

XXXIX. Especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública (Art. 259 de la LGT)

La Administración tributaria únicamente se abstendrá de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley en las excepciones previstas en los párrafos b) y c) del artículo 251.1.

Respecto al procedimiento del pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o remisión al Ministerio Fiscal, el plazo para la liquidación y notificación de la deuda aduanera al deudor el legislador establece una serie de especialidades que van a referirse principalmente a los plazos de práctica y notificación según sea posible la liquidación de la deuda aduanera o no. Asimismo, se señala que lo dispuesto en los artículos 251 y 253 en

relación con la interrupción de plazos o procedimientos, no resultará de aplicación en los supuestos del apartado 3.b) del artículo 259.

Finalmente, el legislador también establece algunas especialidades respecto de la tramitación del procedimiento de inspección cuando proceda dictar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley.

XL. Entrada en vigor (Disposición transitoria única. Régimen transitorio)

Lo dispuesto en el Título VI de la Ley resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de esta Ley cuando se den los indicios los que se refiere al artículo 250.1 de la Ley General Tributaria y que a dicha fecha no se hubiese producido el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión al Ministerio Fiscal.

Asimismo, la responsabilidad examinada en el artículo 258 de la Ley, la Administración podrá declarar responsables a aquellas personas que concurriendo los presupuestos regulados en dicho artículo, tuviesen la condición de causante o colaborador en la realización de la infracción tributaria cuya comisión no hubiese podido declararse formalmente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley como consecuencia de la tramitación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

CUARTO GRUPO. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL NUEVO TÍTULO VII

TITULO VII. RECUPERACION DE AYUDAS DE ESTADO QUE AFECTEN AL AMBITO TRIBUTARIO

La recuperación de las ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario se regula en el nuevo Título VII de la Ley General Tributaria. Este Título, dividido en tres capítulos, adapta la ley a la normativa comunitaria en materia de ayudas de estado ilegales o incompatibles.

Las Decisiones de la Comisión Europea que exigen la devolución de ayudas de estado son obligatorias en todos sus términos para los Estados miembros, y éstos deberán lograr restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro destinatario.

Dado que en el caso de España, la normativa interna no preveía ningún procedimiento para la recuperación de ayudas en el ámbito tributario, se introduce este nuevo título en la Ley General Tributaria que regula los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de recuperación en ese ámbito.

El nuevo título, que entrará en vigor a los 20 días de la publicación de la Ley en el Boletín Oficial de Estado, crea dos tipos de procedimiento de ejecución de decisiones de recuperación. La aplicación de uno u otro procedimiento dependerá de si la ejecución de la decisión afecta o no a los elementos de la obligación tributaria.

XLI. Capítulo I. Disposiciones generales (Arts. 260 a 264 LGT)

En la recuperación de ayudas de Estado la Administración tributaria va a actuar como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiéndose ajustar a la normativa comunitaria reguladora de la materia.

Por este motivo se incorpora un nuevo art. 260 donde se establece que es a la Administración Tributaria a quien corresponde la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

Así, el art. 261 va a distinguir entre los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión, del procedimiento de recuperación en otros supuestos.

En relación con la prescripción, se incorporan reglas especiales impuestas por la normativa comunitaria, no siendo aplicables los plazos de prescripción internos en relación con la deuda tributaria resultante de la ejecución de la decisión. Así, el artículo 262 LGT, establece que prescribirá 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. Este plazo empezará a contarse 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.

No obstante, 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.

En cuanto a los efectos de la ejecución de la decisión de recuperación, el art. 263 LGT determina que 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 regirán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.

Por otra parte, el artículo 264 que prevé los recursos contra el acto de ejecución, ha visto modificada su redacción respecto al Anteproyecto, ampliándose las posibilidades de impugnación administrativa contra la resolución o liquidación que se derive de de la ejecución de la decisión de recuperación, estableciendo que puede interponerse contra ellas recurso ordinario de reposición, y en su caso, reclamación económico-administrativa.

La suspensión en caso de revisión solo será posible aportando como garantía el depósito de dinero en la Caja General de Depósitos.

XLII. Capítulo II. Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación (Arts. 265 a 268 LGT)

Respecto al inicio del procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación previsto en el art. 265 LGT, éste producirá 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, de acuerdo a lo establecido en el artículo en el artículo 266 LGT.

En este procedimiento la Administración tributaria podrá realizar únicamente las actuaciones que se enumeran a continuación:

- 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.
- Requerimientos de información a terceros.

Asimismo, el artículo 265 LGT prevé que las actuaciones del procedimiento puedan realizarse fuera de las oficinas de la Administración Tributaria, de acuerdo a las reglas contenidas en los artículos 142.2 y 151 LGT.

El examen de los documentos y las actuaciones enumeradas anteriormente se entenderán efectuados a los solos efectos de determinar la procedencia de la recuperación de la ayuda de Estado, sin que impida ni limite la ulterior comprobación de los mismos hechos o documentos.

Respecto a la tramitación del procedimiento, el artículo 267 LGT determina que las actuaciones del mismo se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el art. 99.7 LGT.

Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Así, el obligado tributario que haya sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la Administración tributaria la documentación y demás elementos solicitados.

Previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria comunicará al obligado tributario la propuesta de liquidación, estableciéndose un plazo de 10 días para que éste alegue lo que convenga a su derecho.

El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión terminará por algunas de las siguientes formas contenidas en el artículo 268 LGT:

- Por resolución expresa de la Administración tributaria, que contendrá al menos lo siguiente:
 - Elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y el ámbito temporal objeto de las actuaciones.
 - Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución
 - Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la decisión de recuperación.
- Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto del procedimiento de recuperación.

No obstante el apartado 2 el artículo 268 establece que el incumplimiento del plazo de 6 meses de duración del procedimiento previsto en el artículo 104 LGT, no determinará la caducidad del mismo, que continuará hasta su terminación, no considerándose interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas durante dicho plazo.

Se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con conocimiento formal del interesado con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el párrafo anterior.

XLIII. Capítulo III. Procedimiento de recuperación en otros supuestos (Arts. 269 a 271 LGT)

Este capítulo regula el procedimiento a seguir cuando la ejecución de la decisión de recuperación no implica la regularización de una obligación tributaria.

Para la ejecución de la decisión de recuperación, el órgano competente tendrá las facultades de la recaudación tributaria reconocidas a la Administración tributaria en el artículo 162 LGT.

Al igual que el procedimiento regulado en el capítulo II, el procedimiento de recuperación en otros supuestos, se iniciará de oficio, debiéndose notificar a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de las mismas. La comunicación de inicio contendrá la propuesta de liquidación, y se concederá un plazo de 10 días al obligado tributario para que alegue lo que convenga a su derecho.

Respecto a la terminación del procedimiento, y tal como establece el artículo 271 LGT, éste terminará por resolución expresa de la Administración tributaria, que deberá notificarse en el plazo de 4 meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento, salvo que la decisión de recuperación establezca un plazo distinto, en cuyo caso se estará a lo dispuesto en el artículo 268.2 LGT comentado en el punto anterior.

Por último comentar que la resolución que ponga fin al procedimiento deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

- Acuerdo de modificación, en el sentido de la decisión de recuperación, de la resolución previamente dictada por la Administración, o en su caso manifestación expresa de que no procede modificación alguna como consecuencia de la decisión de recuperación.
- Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.
- Liquidación en el supuesto de que la ejecución de la decisión de recuperación determine la exigencia de deuda tributaria, en particular, procedente del devengo de intereses de demora de acuerdo a lo establecido en el artículo 263.2 LGT.

Cuando una resolución judicial aprecie defectos formales, y ordene la retroacción de las actuaciones administrativas, (la redacción inicial del precepto no contemplaba la retroacción de las actuaciones administrativas exclusivamente por apreciación de defectos formales), éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo de 4 meses establecido en el apartado 1, o en el plazo de dos meses, si este fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado.