

[Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#)
[BOE n.º 227, de 22-IX-2015]

REFORMA PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, publicada en el *BOE* del día 22 de septiembre, ha supuesto una modificación parcial de la Ley General Tributaria (LGT). La entrada en vigor se produce, como ya nos está acostumbrando últimamente el legislador, en diferentes momentos, en general entró en vigor el 2 de octubre de 2015; sin embargo, las modificaciones respecto a la llevanza de libros registro de forma telemática entrarán en vigor el 1 de enero de 2017 y determinadas modificaciones introducidas en la [LO 12/1995, de 2 de diciembre, de represión del contrabando](#), en materia de infracciones y sanciones lo hicieron el 22 de diciembre de 2015. Esta manera de actuar provoca inseguridad jurídica porque es difícil hasta conocer qué parte del texto que se aprueba está en vigor.

La reforma responde a una pluralidad de motivos, aunque el preámbulo de la Ley 34/2015 proclama como objetivos de la reforma el reforzamiento de la seguridad jurídica, la prevención del fraude fiscal y el incremento de la eficacia en la actuación administrativa, realmente encontramos que la Ley responde a tres objetivos diferentes:

- a) En primer lugar, el legislador tenía pendiente la tarea de dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 305.5 del Código Penal en la medida en la cual desde la reforma llevada a cabo por la [Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre](#), dicho precepto preveía que la normativa tributaria regulase el procedimiento para la práctica de las liquidaciones vinculadas a un posible delito contra la Hacienda Pública.
- b) Por otra parte, la reforma cumple el compromiso político sobre la anunciada publicidad de los datos de ciertos deudores con la Hacienda Pública. Para ello, la reforma tuvo que completarse por la [Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información](#) contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.
- c) Finalmente, la reforma de la LGT trata de resolver una serie de problemas de aplicación concreta de las normas reguladoras de los procedimientos tributarios, en casos que preocupaban especialmente a la Administración: ciertos supuestos de prescripción tributaria, la duración del procedimiento de inspección, algunos aspectos del procedimiento económico-administrativo y las actuaciones de la Administración tributaria para recuperar ayudas de Estado de carácter fiscal tras la oportuna declaración de las autoridades de la Unión Europea. A todo lo cual, habría que añadir la decisión de sancionar ciertos casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Vamos a comentar algunos de los cambios que esta reforma ha provocado:

1. Liquidación de deudas tributarias relacionadas con el delito fiscal

El legislador tenía pendiente la tarea de dar cumplimiento al mandato contenido en el artículo 305.5 del Código Penal en la medida en la cual desde la reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, dicho precepto preveía que la normativa tributaria regulase el procedimiento para la práctica de las liquidaciones vinculadas a un posible delito contra la Hacienda Pública.

En caso de delito fiscal, la regla general a partir del 12 de octubre de 2015 será la práctica de una liquidación administrativa provisional y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias, aunque el expediente se judicialice y sea finalmente el juez penal quien resuelva. Se introduce para ello un nuevo Título VI en la LGT, artículos 250 a 259. El artículo 253 LGT regula las actuaciones del procedimiento de inspección para practicar la liquidación vinculada con el delito estableciendo el trámite de audiencia de 15 días naturales; se difiere el plazo voluntario de ingreso que comenzará cuando se notifique la admisión a trámite de la denuncia o querrela, salvo que el juez penal acuerde la suspensión, de acuerdo con el artículo 255 LGT y previa nueva notificación; se regulan las consecuencias de la inadmisión de la denuncia o querrela. El artículo 257 LGT regula los efectos de la sentencia final sobre la liquidación tributaria. Se regulan nuevos responsables ex artículo 258 LGT derivados de la participación en el delito y como consecuencia de su mera imputación.

Se recogen algunas *excepciones a la práctica de liquidaciones*, así, la Administración Tributaria se abstendrá de practicar la liquidación y pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal (en definitiva, continuará actuando igual que antes del 12-10-2015) cuando aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y se dé cualquiera de los siguientes *supuestos*: a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal. b) Cuando de la investigación o comprobación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto. c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

2. Publicación de listados de deudores y de condenados por delito fiscal

La reforma cumple el compromiso político sobre la anunciada publicidad de los datos de ciertos deudores con la Hacienda Pública. Para ello, la reforma ha debido ser completada por la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal. La publicidad de los datos de ciertos deudores se produce desde el 1 de diciembre de 2015. En dicha fecha se publicó el primer

listado de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando el importe total pendiente de ingreso supere 1 millón de euros, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (www.aeat.es). Desde el día 20 de octubre de 2015 la propuesta de inclusión en el listado ha empezado a ser comunicada al deudor afectado, que podrá formular alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de recepción de la comunicación. A estos efectos será suficiente para entender realizada dicha comunicación la acreditación por parte de la Administración Tributaria de haber realizado un intento de notificación de la misma que contenga el texto íntegro de su contenido en el domicilio fiscal del interesado. Como consecuencia del trámite de alegaciones, la Administración podrá acordar la rectificación del listado.

De acuerdo con la Ley General Tributaria se incluye el importe conjunto por contribuyente de las deudas y sanciones superiores a 1 millón de euros, pendientes de pago a 31 de julio de 2015, y que no estén aplazadas o suspendidas por cualquier motivo legalmente previsto. La información publicada identificará completamente al contribuyente, bien sea persona física o jurídica, con su nombre, apellidos, NIF y razón o denominación social completa.

3. Finalmente, la reforma de la LGT trata de resolver una serie de problemas de **aplicación concreta de las normas reguladoras de los procedimientos tributarios**, en casos que preocupaban especialmente a la Administración:

Ciertos supuestos de prescripción tributaria; la duración del procedimiento de inspección; algunos aspectos del procedimiento económico-administrativo, y las actuaciones de la Administración tributaria para recuperar ayudas de Estado de carácter fiscal tras la oportuna declaración de las autoridades de la Unión Europea. A todo lo cual, habría que añadir la decisión de sancionar ciertos casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Vamos a comentar brevemente este tercer grupo de medidas.

3.1. Por lo que respecta al llamado conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el mismo es una institución o figura creada por la LGT en 2003, supuestamente en sustitución del anterior fraude de ley. De acuerdo con el artículo 15 de la LGT, dicho conflicto surge ante negocios o complejos negociales artificiosos o impropios, sin una justificación económica distinta del fin o efecto fiscal pretendido. En estos casos, el artículo 15.3 de la LGT preveía que no era posible imponer ninguna sanción, sin perjuicio de la regularización que procediera y la exigencia de los correspondientes intereses de demora. Ahora, se modifica el citado artículo 15.3 para eliminar esa exclusión, al mismo tiempo que se modifica el artículo 179 y se introduce el artículo 206 bis en la LGT. El art. 206 bis establece una nueva infracción tributaria que será grave: el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya

regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 LGT y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones: a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria. b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo. c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal. d) La 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.

3.2. Por lo que se refiere a la **ampliación de potestades de comprobación e investigación prescripción**, se incluye un nuevo artículo, el art. 66 bis LGT, en el que se diferencia el derecho a comprobar e investigar del derecho a liquidar. Durante años ha sido objeto de discusión en los tribunales españoles **cómo actúa el instituto de la prescripción** en relación con periodos o ejercicios indudablemente prescritos cuando, sin embargo, existen magnitudes autoliquidadas u operaciones realizadas entonces con trascendencia en periodos no prescritos. Inicialmente, la cuestión planteada se ciñó a la posibilidad de comprobar las bases imponibles negativas o las deducciones acreditadas, cuando esas bases o deducciones se acreditaron en periodos ya prescritos, pero se compensaron o aplicaron en periodos aún no prescritos y objeto de una comprobación inspectora. Luego, estas dudas se trasladaron a la posibilidad de comprobar o recalificar operaciones o negocios realizados en periodos prescritos cuando tales operaciones o negocios tenían efectos en periodos no prescritos. En particular, la cuestión se suscitó en relación con la posibilidad de considerar realizadas en fraude de ley o en conflicto en la aplicación de la norma operaciones efectuadas en periodos prescritos pero cuyos efectos, por ejemplo en términos de carga financiera deducible, se extendían a periodos todavía no prescritos. El legislador reaccionó modificando la normativa del Impuesto sobre Sociedades primero y luego incorporando a la LGT de 2003 los artículos 70.3 y 106.5. Sin embargo, la interpretación de estos preceptos no ha sido pacífica y, de hecho, el Tribunal Supremo siguió una jurisprudencia ambigua (sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013 y 9 de diciembre de 2013, y Sentencia de 9 de julio de 2014) en la que pareció dejar sentado que, por razones que surgían del principio de seguridad jurídica y del artículo 9.3 de la Constitución española, no era posible esa revisión sin límite temporal y, en particular, no cabía declarar realizada en fraude de ley una operación llevada a cabo en un ejercicio prescrito aunque esa operación acarrease efectos en un periodo aún no prescrito. Tras esta sentencia, el legislador reaccionó de nuevo inmediatamente con una reforma del régimen de la prescripción en el impuesto sobre sociedades a través de la redacción dada a los artículos 26.5,

37.7, 32.8, 39.6 y 120.2 de la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#). Y es la regulación recogida en estos preceptos de la LIS la que con retoques se incorpora ahora a la LGT con el fin de generalizarla a todo el sistema tributario. Y, curiosamente, esta reforma se hace cuando entretanto el Tribunal Supremo cambió, o enderezó, su jurisprudencia en sus sentencias de 5, 19 y 26 de febrero de 2015 para afirmar que la Administración podía comprobar sin límite temporal las bases y deducciones aplicadas o pendientes de aplicación o para declarar realizada en fraude de ley una operación o negocio. En suma, hay un plazo de prescripción general de cuatro años y un plazo especial de diez años para la comprobación de bases o deducciones pendientes. El transcurso de estos plazos no impide, sin embargo, a la Administración comprobar operaciones o negocios realizados en periodos prescritos, sin límite temporal alguno, cuando aquellas tienen consecuencias en periodos no prescritos.

- 3.3. Otra materia reformada es la **duración del procedimiento de inspección**, a través del nuevo artículo 150 LGT. En él se incluye un nuevo plazo general de 18/27 meses, sin acuerdo de ampliación del plazo de duración. El plazo de 27 meses se aplica cuando la cifra anual de negocio sea igual o superior a la requerida para la auditoría obligatoria de cuentas o cuando se apliquen el régimen de consolidación fiscal o de grupo de entidades. Se atiende a esta circunstancia en cualquier entidad vinculada. El plazo aplicable se hará constar en la comunicación de inicio, salvo que las circunstancias anteriores se conozcan con posterioridad. El plazo de duración se cuenta desde la notificación de la comunicación de inicio hasta la notificación de la liquidación o resolución, bastando en este último caso su intento de notificación. El plazo es único para todo el procedimiento. Se limitan las causas de suspensión del cómputo y se eliminan las dilaciones no imputables a la Administración que provocaban disfunciones y litigiosidad.
- 3.4. Por último, respecto a la **recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario**, el artículo 107.1 del TFUE enuncia las condiciones que una medida debe cumplir para ser calificada como ayuda de Estado y, por tanto, ser incompatible con el Derecho europeo: debe conceder una ventaja a sus beneficiarios. Debe favorecer a determinadas empresas o producciones. Además, tiene que ser otorgada por un Estado miembro o con recursos públicos, y debe afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados. Se crean dos tipos de procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación. Se introduce un nuevo Título VII (arts. 260 a 271), a través del cual se adapta a la normativa comunitaria en materia de ayudas de Estado ilegales e incompatibles. Las Decisiones de la Comisión Europea exigiendo la recuperación de ayudas de Estado son obligatorias en todos sus términos para sus

destinatarios, los Estados miembros, que deberán lograr restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda sin dilación, y con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro destinatario. En el caso español, la normativa interna no prevé ningún procedimiento para la recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario, por lo que ahora se modifica la LGT para regular los procedimientos que deben seguirse para la ejecución de las Decisiones de recuperación en este ámbito.

Además, con esta reforma se incluyen nuevas medidas para agilizar la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos, promoviendo la utilización de **medios electrónicos** en todas las fases del procedimiento y mejorando la regulación de los procedimientos. También se precisa cuál es el valor probatorio de las facturas y se regula que la publicación en el *BOE* de la revocación del NIF determina la pérdida de validez a efectos identificativos.

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO
Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
mguervos@usal.es