

MEMORIA DEL PROYECTO DE LEY FORAL POR LA QUE SE MODIFICA PARCIALMENTE LA LEY FORAL 13/2000, DE 14 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.

El artículo 52 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, que se encuentra ubicado en el Capítulo I del Título IV, se ocupa de regular la iniciativa legislativa del Gobierno de Navarra y define las características y trámites que ha de tener el procedimiento de elaboración de los proyectos de Ley Foral. En ese contexto el mencionado artículo dispone que dicho procedimiento se inicia en el Departamento competente por razón de la materia mediante la redacción de un anteproyecto que irá acompañado de una memoria que fundamente la necesidad u oportunidad de su promulgación.

Por su parte, el artículo 127.1 del Texto Refundido del Reglamento del Parlamento de Navarra regula el procedimiento de producción legislativa y dispone que los proyectos de Ley Foral remitidos por el Gobierno de Navarra habrán de ir acompañados de una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para poder pronunciarse sobre esos proyectos.

La presente memoria se elabora con el fin de cumplir el mandato de ambos preceptos y de ofrecer consiguientemente los datos, informaciones y explicaciones pertinentes para que el Parlamento de Navarra pueda ejercer de manera satisfactoria su potestad legislativa.

El artículo único del Proyecto de Ley Foral modifica diversos preceptos de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

Apartado Uno. Artículo 9.1.c)

El artículo 9 de la Ley Foral General Tributaria está dedicado a enumerar los derechos generales de los obligados tributarios. En ese marco se modifica la letra c) de su apartado 1 con el propósito de incrementar el contenido de uno de esos derechos. Así, se amplía el ámbito de aplicación y el contenido del derecho al reembolso del coste de los avales y garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria cuando ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

La ampliación comprende dos aspectos:

1º.- El derecho al reembolso alcanzará también a los casos en que los avales y garantías hayan sido aportados para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicha deuda es declarada total o parcialmente improcedente.

2º.- El reembolso incluirá el abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

La regulación específica de este derecho al reembolso del coste de los avales y garantías se recoge en el artículo 149 de la Ley Foral, con lo cual en el mencionado artículo se introducirán las modificaciones concordantes con lo dispuesto en este artículo 9.1.c).

Apartado Dos. Artículo 27.5 último párrafo.

En el último párrafo de artículo 27.5 se añade una precisión sobre la obligación formal consistente en la aportación de los libros registro por medios telemáticos. La obligación alcanzará no solo a la aportación de los libros registro sino también a su llevanza por medios telemáticos.

Apartado Tres. Artículo 30.4. Supresión de la letra e) y Apartado Cuatro. Artículo 30. Adición de un nuevo apartado 5.

El apartado Tres suprime la letra e) del artículo 30.4 y su contenido íntegro se lleva en el apartado Cuatro al nuevo artículo 30.5.

Se procede a efectuar una mejora técnica en lo referente a la ubicación (dentro del propio artículo 30) de la responsabilidad solidaria de los destinatarios de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en aquellos casos en que, mediante una acción u omisión culposa o dolosa, dichos destinatarios eludan la correcta repercusión del impuesto.

Por el propio contenido de los supuestos de responsabilidad solidaria del apartado 4 (el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar, que se refiere a incumplimientos de órdenes de embargo) y por su nula relación con el supuesto de la actual letra e), que alude a incumplimientos en el ámbito del IVA, se considera más apropiado que la responsabilidad tributaria de la letra e) del artículo 30.4 se ubique en un nuevo apartado del artículo 30, el apartado 5.

Apartado Cinco. Artículo 30. Adición de un nuevo apartado 6.

Esta modificación trae causa de una propuesta del Plan de Lucha Contra el Fraude Fiscal sobre la mejora de las actuaciones en las derivaciones de responsabilidad. El cambio consiste en modificar la naturaleza de la responsabilidad del apartado 3 del artículo 32 de la Ley Foral General Tributaria (relativa a supuestos del llamado 'levantamiento del velo'), pasándola de responsabilidad subsidiaria a solidaria.

La finalidad del cambio propuesto es la de reforzar las expectativas de cobro de las deudas que se persiguen frente a entramados societarios en los que se hace necesario acudir a la doctrina del levantamiento del velo.

La responsabilidad solidaria permite una actuación más directa y contundente contra el responsable del fraude que la que permite la responsabilidad subsidiaria, que exige la previa declaración de fallido del deudor principal. Esta calificación de responsabilidad solidaria de este supuesto ya es recogida en la normativa de algunas Administraciones tributarias de nuestro entorno, tal como sucede en la del Territorio Histórico de Bizkaia.

Para ello se suprime el apartado 3 del artículo 32 y se añade un nuevo apartado 6 al artículo 30.

Apartado Seis. Artículo 32.2.

El artículo 32.2 está dedicado a regular la responsabilidad subsidiaria de los administradores concursales y de los liquidadores de sociedades cuando no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los obligados tributarios que están en concurso o en proceso de liquidación.

La modificación del artículo 32.2 consiste, por una parte, en eliminar el requisito de la negligencia o mala fe. La razón de esta supresión estriba en que, a efectos de derivar la responsabilidad, muchas veces es difícil probar la negligencia o la mala fe. La experiencia acumulada indica que el Servicio de Recaudación se ha encontrado con varios supuestos de este tipo, cuya derivación de responsabilidad se ha visto frenada. Ha de constatarse que las Administraciones tributarias de nuestro entorno así lo tienen regulado.

Por otra parte, se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para los administradores concursales y los liquidadores de sociedades cuando se hubiesen satisfecho créditos de terceros que no fueran preferentes a los tributarios, con el límite de los importes incorrectamente abonados.

Este nuevo supuesto de responsabilidad viene demandado por la experiencia acumulada de casos que responden exactamente a esa problemática. Su finalidad es, en principio, preventiva, al objeto de que los administradores concursales y los liquidadores sean conscientes de esta nueva posibilidad de derivación de responsabilidad.

Apartado Siete. Artículo 32. Supresión de apartado 3.

En concordancia con lo dicho en la adición de un nuevo apartado 6 al artículo 30. Procede recordar que el cambio consiste en modificar la naturaleza de la responsabilidad del apartado 3 del artículo 32 de la Ley Foral General Tributaria (relativa a supuestos del llamado 'levantamiento del velo'), pasándola de responsabilidad subsidiaria a solidaria. Por eso se suprime el artículo 32.3 y se añade un nuevo apartado 6 al artículo 30.

Apartado Ocho. Artículo 36.4.

La finalidad del cambio propuesto, procedente del Plan de Lucha contra el Fraude Fiscal, es la de reforzar las expectativas de cobro de las deudas que se persiguen frente a los herederos desconocidos del deudor.

El artículo 36 regula la representación de los obligados tributarios. Por su parte, el apartado 4 de ese artículo se ocupa de reglamentar, entre otras, la representación de las entidades sin personalidad jurídica tales como las comunidades de bienes y las herencias yacentes. El contenido del actual precepto permanece inalterado (si bien en lo sucesivo como primer párrafo), y actuará en representación de esas entidades el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad.

Con independencia de ello, en los párrafos siguientes (y ahí está la novedad) se regula la manera de actuar en el caso de las herencias yacentes en las que, una vez justificado debidamente el fallecimiento, no es posible dirigirse a ninguno de los representantes citados en el párrafo citado anteriormente por resultar desconocidos, bien porque no hay testamento, bien porque han renunciado los designados en él. Esta regulación novedosa viene a solucionar el problema consistente en que, cuando la Hacienda Tributaria de Navarra gestiona un procedimiento de recaudación frente a los herederos desconocidos del deudor, se encuentra con que los Registradores de la Propiedad deniegan las anotaciones de embargo sobre bienes inmuebles propiedad del deudor en aquellos casos en los que no existen herederos

conocidos (no hay testamento o hay renuncia a la herencia) por no haberse notificado el embargo a quien tenga la condición de heredero. De ello deriva que, cuando han renunciado los familiares directos o no se conocen, el procedimiento recaudatorio se estanca, dado que la acreditación de quién es el llamado a la herencia se vuelve casi imposible.

El cambio normativo pretende que en aquellos casos que no se conozcan herederos (bien por que no hay testamento o porque los designados en él han renunciado) y ello quede acreditado en el expediente, se pueda convocar a los interesados en la herencia del deudor/causante para que se personen en el procedimiento, continuándose el trámite sin más notificaciones si no lo hiciesen.

El supuesto concreto es el siguiente: fallece una persona en una residencia pública habiendo generado 70.000 € de deuda hacia la Administración. El deudor fallecido hizo testamento pero, al recibir los llamados a la herencia el requerimiento de pago por la deuda generada, renuncian a la herencia.

A pesar de que puede haber dictada una providencia de apremio e incluso una hipoteca constituida al ingresar el deudor en la residencia sobre una vivienda cuyo valor es superior a esos 70.000€, dado que no se conocen otros posibles herederos, el Servicio de Recaudación se encuentra bloqueado, dado que no tiene interlocutor válido a quien comunicar la providencia de apremio.

Para evitar esta situación, se arbitra un procedimiento sencillo y garantista con publicación de una diligencia en el BON y en el tablón de los Ayuntamientos de los últimos domicilios del causante.

Apartado Nueve. Artículo 43. Modificación del apartado 4 y adición de los apartados 5, 6 y 7.

En la materia de la estimación indirecta se introducen importantes novedades:

a) Desaparece el contenido del apartado 4, relativo a cuándo se pueden tener en cuenta los datos o documentos aportados por el contribuyente. La razón es que en el nuevo artículo 139.5 de la LFGT se contempla la extensión del plazo de las actuaciones inspectoras en determinados supuestos de la aplicación de la estimación indirecta.

El artículo 139.5 dice que. ... “Asimismo, el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se extenderá por un periodo de seis meses cuando tras dejar constancia de la apreciación de las circunstancias determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta, se aporten datos, documentos o pruebas relacionados con dichas circunstancias.”

No obstante, se ha añadido un nuevo apartado 7 al artículo 43 con el fin de regular la aportación de datos, documentos o pruebas, relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del régimen de estimación indirecta, a los recursos o reclamaciones que se interpongan. Esos datos, documentos o pruebas solo podrán ser tenidos en cuenta en dichos recursos o reclamaciones cuando hubieran sido aportados con anterioridad a la finalización del

procedimiento inspector, salvo que el obligado tributario demuestre que fueron de imposible aportación durante el procedimiento.

b) Se señalan las fuentes de las que pueden proceder los datos a utilizar en la estimación indirecta: de los signos, índices y módulos si el obligado pudo haberse aplicado el método de estimación objetiva, de la propia empresa, de estudios estadísticos o de una muestra efectuada por la Administración tributaria.

c) Se precisa que la estimación indirecta puede aplicarse solo a las ventas e ingresos, o solo a las compras y gastos, o a ambos simultáneamente, atendiendo a los datos ocultados o inexistentes.

d) En relación con las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, se admite su deducibilidad en este sistema 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 demostraran que el obligado tributario ha soportado efectivamente las cuotas de IVA correspondientes.

e) Dado que la estimación indirecta 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.

Apartado Diez. Artículo 52. Adición de un nuevo apartado 5.

El artículo 52 de la Ley Foral General Tributaria está dedicado a regular los plazos para el pago de la deuda tributaria. Así, en su apartado 1 establece con carácter general que “el pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine la normativa reguladora del tributo o, en su defecto, la normativa recaudatoria.”

Ahora bien, en la gestión diaria de los tributos se observa que en ocasiones se producen supuestos de doble imposición, normalmente en operaciones que han sido gravadas simultáneamente por el Impuesto sobre el Valor Añadido y por la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esta doble imposición simultánea puede ocurrir ante una misma Administración tributaria o ante dos Administraciones diferentes.

El nuevo apartado 5 del artículo 52 viene a solventar este problema, disponiendo la suspensión del ingreso total o parcial de la deuda tributaria devengada en segundo lugar.

En la generalidad de los casos esta doble imposición simultánea tiene lugar en las transmisiones de bienes inmuebles como consecuencia de la falta de coordinación entre dos impuestos incompatibles como son el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Puede suceder que un contribuyente haya ingresado la deuda tributaria correspondiente a uno de los dos y se le exija el pago del otro tributo, incompatible con el primero, por la misma operación y sin opción a obtener la devolución del primero. Para solucionar este problema, el artículo 52.5

establece la suspensión del ingreso de la deuda tributaria a abonar en segundo lugar, como excepción a la regla de la ejecutividad de los actos administrativos.

La norma dispone que para suspender el ingreso han de darse varios requisitos:

1º.- Debe comprobarse que por la misma operación económica se ha satisfecho a la misma o a otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida.

2º.- Además, cuando la doble imposición proviene de que se ha soportado en segundo lugar la repercusión de un impuesto, debe acreditarse que el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente.

Apartado Once. Artículo 55. Plazos.

Se mejora técnicamente la redacción de este artículo 55 dedicado a regular los plazos de la prescripción tributaria. Las modificaciones no son de excesivo calado.

Así, en cuanto al derecho de la Administración tributaria para exigir el pago de las deudas tributarias, se añaden las deudas autoliquidadas.

En cuanto al derecho para la devolución de los ingresos indebidos se precisa la referencia al derecho a solicitarlos. Asimismo se citan expresamente

las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y el reembolso del coste de las garantías.

Apartado Doce. Artículo 57, adición de un nuevo apartado 5.

En el artículo 57.5 se acomete una novedosa regulación de la interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias conexas. Pensemos en un contribuyente al que la Administración tributaria le cuestiona que su vivienda (sobre cuya adquisición está deduciéndose relevantes importes en su IRPF) sea su residencia habitual. Parece claro que la resolución de esa controversia no solo habría de afectar al ejercicio objeto de esa regularización, sino que se proyectaría sobre todos aquellos periodos posteriores en los que el préstamo hipotecario aún sea objeto de amortización al objeto de aplicar la deducción en vivienda.

Otro ejemplo ilustrativo: ¿Cómo afecta a los ejercicios posteriores del Impuesto sobre Sociedades una minoración -o eliminación- de las bases imponibles negativas (BINs) resultado de una actuación inspectora? ¿Y si lo que es objeto de reducción o eliminación son créditos fiscales -deducciones en cuota generadas y aún no aplicadas por esa empresa? ¿Cómo se autoliquidan los siguientes ejercicios?

La regulación de las obligaciones conexas nos indica que la interrupción de la prescripción de una obligación tributaria (pensemos en cualquiera de las antes expuestas) conllevará, por imperativo legal, la de todas aquellas otras obligaciones tributarias con las que aquella mantenga algún vínculo (entiéndase éste en un sentido muy amplio) y, además, sine die. Parece que así se preservan derechos de las dos partes en conflicto: la Administración

tributaria mantiene incólume su derecho a liquidar esas otras obligaciones conectadas, y el contribuyente el de solicitar la devolución de ingresos indebidos.

Apartado Trece. Artículo 58.1.

Como novedad, se regulan en el artículo 58.1 los efectos de la prescripción ganada: ésta aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria y extingue la deuda tributaria.

Por otro lado se precisa que la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria.

Apartado Catorce. Artículo 66.3, letras b) y c).

Se realizan dos cambios técnicos en los sujetos infractores. Por una parte, en el régimen de consolidación fiscal en vez de la entidad dominante el sujeto infractor será la entidad representante del grupo, ya que, cuando la entidad dominante sea no residente, el grupo deberá designar como representante a una entidad del grupo residente en España.

Por otra parte, en la letra c) serán sujetos infractores las entidades que estén obligadas a imputar (entidades en transparencia fiscal) o atribuir (entidades en atribución de rentas) rentas a sus socios o miembros.

Apartado Quince. Artículo 66, apartados 6 y 7. Supresión.

Con motivo de la nueva regulación de las actuaciones de la Administración tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda pública, ubicada en los artículos 160 y siguientes, se suprimen los apartados 6 y 7 del artículo 66.

Apartado Dieciséis. Artículo 99.5, tercer párrafo.

Se añade un inciso final al tercer párrafo del artículo 99.5 con el fin de precisar que, en el caso de personas o entidades obligadas o acogidas voluntariamente al sistema de la recepción de notificaciones electrónicas, bastará con que la Administración tributaria acredite que el contenido del acto administrativo se puso a disposición del obligado tributario en la dirección electrónica habilitada, para entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos.

En este caso, la fecha y la hora del acceso al contenido del acto en la notificación electrónica no será el momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales. Por tanto, no importará que el obligado tributario decida esperar al transcurso del plazo de los diez días naturales a los que se refiere el párrafo cuarto del artículo 99.5 para entender rechazada la notificación del acto administrativo.

En estos casos (respecto de la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos) la puesta a disposición del contenido del acto administrativo es suficiente.

De esta manera se cierra la posibilidad de que en los casos en que haya poco margen temporal para notificar dentro del plazo máximo de duración de

los procedimientos, el obligado tributario pudiera esperar al transcurso del plazo de los diez días para acceder al contenido del acto y en esos días ya se hubiera rebasado el referido plazo máximo de duración de los procedimientos.

Hay que recordar que el párrafo cuarto del artículo 99.5 es del siguiente tenor: “Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición, transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el apartado 3 de este artículo, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso”.

Por ejemplo, con la regulación actual, si la notificación se pone a disposición del obligado tributario el día 15 y el plazo máximo de duración del procedimiento termina el día 16, bastaría que el obligado tributario dejase transcurrir dos días sin acceder a la dirección electrónica habilitada (es decir, accediese el día 17) para que el procedimiento se entendiese finalizado por caducidad. Con la nueva regulación esto no es posible: el día 15 se entenderá realizada la notificación, ya que bastará con que la Administración tributaria acredite que el contenido del acto administrativo se puso a disposición del obligado tributario en la dirección electrónica habilitada, para entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos.

Apartado Diecisiete. Artículo 105.1. Adición de una nueva letra n).

El artículo 105.1 dispone que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva

aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros.

Ahora bien, el propio artículo 105.1 establece una serie de excepciones a ese deber de sigilo.

La modificación normativa consiste en añadir una nueva letra n) al apartado 1, lo cual supone otra excepción al carácter reservado de los datos tributarios. Con arreglo a ella, la Administración tributaria podrá ceder determinados datos a las Administraciones Públicas de Navarra siempre que los precisen para el desarrollo de sus competencias. Los datos a ceder serán los relativos a la identificación y domicilios de personas físicas y jurídicas.

La modificación legal tiene por objeto salir al paso de ciertas disfunciones que provoca la norma actual en el caso de datos que solicitan las Administraciones Públicas de Navarra encaminadas a la correcta identificación y localización de personas físicas y jurídicas en supuestos de desarrollo de funciones de su competencia tales como gestión de subvenciones, funciones recaudatorias o inicio de expedientes sancionadores.

Como se ha dicho, con arreglo a la nueva redacción la Administración tributaria podrá ceder datos tributarios a las Administraciones Públicas de Navarra siempre que se refieran a la identificación y domiciliación de personas físicas y jurídicas, y que se encuentren en el ámbito de las competencias de dichas Administraciones Públicas.

Apartado Dieciocho. Artículo 107. El actual contenido del artículo se convierte en el apartado 1 y se añade un nuevo apartado 2.

La factura seguirá siendo un medio prioritario para justificar los gastos deducibles y las deducciones en base imponible o en la cuota. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituirá un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que, una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad (es decir, la realidad o la existencia de la entrega del bien o de la prestación del servicio), corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

La nueva regulación precisa el valor probatorio de las facturas en el sentido establecido en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, esto es, negando que las facturas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones.

Apartado Diecinueve. Artículo 112.4.

Se añade el segundo párrafo al artículo 112.4 al objeto de precisar que tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas en los casos de que haya elementos de la obligación tributaria vinculados a delito fiscal. Ver lo dispuesto en los artículos 160.2 y 163.b).

Apartado Veinte. Artículo 118.5. Adición de una nueva letra e).

El nuevo precepto se refiere a la adopción de medidas cautelares en casos de procedimiento de inspección en supuestos de presunto delito fiscal.

Es el caso en que la Administración Tributaria aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias que impiden dictar

liquidación de acuerdo con el artículo 160.1. En ese supuesto procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que aquélla se basa.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

En estos casos las medidas cautelares se adoptarán durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 163 ó tras su conclusión. Sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 163, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 160.2, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Las medidas a que se refiere esta letra e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Apartado Veintiuno. Artículo 118.7, primer párrafo.

En este primer párrafo del artículo 118.7 se regulan las medidas cautelares en el supuesto de procedimiento inspector en el que se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya

dirigido proceso judicial por dicho delito. Se aclara que el párrafo se refiere al supuesto en que no se haya dictado la liquidación vinculada a delito a que se refiere el artículo 160.2.

En definitiva, también en los casos en que no se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 160.2, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Apartado Veintidós. Artículo 139.3.a).

El apartado 3 del artículo 139 se ocupa de regular los casos en que se suspenderá el cómputo del plazo del procedimiento inspector.

La precisión que se hace en la letra a) consiste en añadir al precepto el inciso final “sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 161”. Por tanto, el cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá con motivo de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, pero solo en los casos en que no se practique la liquidación señalada en el artículo 161.

Cabe recordar que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 160, en los casos de remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente por delito contra la Hacienda Pública, la práctica de liquidaciones tributarias por parte de Hacienda Tributaria de Navarra se regula no como una facultad sino como de una obligación. Ahora bien, en el artículo 161 se

establecen una serie de excepciones a esta obligación de practicar la liquidación.

Apartado Veintitrés. Artículo 139.3, último párrafo.

Con respecto a la finalización del plazo del procedimiento inspector en casos de suspensión del cómputo de dicho plazo, se iguala la regulación al supuesto de retroacción de las actuaciones inspectoras.

Así, en el caso de suspensión del procedimiento inspector, una vez finalizada ésta, el procedimiento continuará por el plazo que reste hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 (esto es, hasta 18 ó 27 meses, según los casos) o por seis meses, si el plazo que resta para la terminación del plazo fuera inferior a los señalados seis meses.

Apartado Veinticuatro. Artículo 149. Reembolso de los costes de las garantías.

En concordancia con lo regulado en el artículo 9.1.c), se modifica el contenido del artículo 149. Ambos preceptos se refieren al derecho que tiene el obligado tributario al reembolso del coste de las garantías aportadas.

El artículo 149 está dedicado a regular específicamente este derecho del obligado tributario. Tal como se decía al modificar la letra c) del artículo 9.1, el objetivo es incrementar el contenido de ese derecho: se amplía tanto el ámbito de aplicación como el contenido del mencionado derecho al reembolso del coste de los avales y garantías aportados para suspender la ejecución de una

deuda tributaria cuando ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

La ampliación del derecho abarca varios aspectos:

1º.- El derecho al reembolso alcanzará también a los casos en que los avales y garantías hayan sido aportados para aplazar o fraccionar el pago de una deuda (esto es, no solo cuando se haya suspendido la ejecución de un acto administrativo), si dicha deuda es declarada total o parcialmente improcedente.

2º.- El importe del reembolso incluirá el abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

3º.- El interés legal se devengará desde que se hubiese incurrido en esos costes hasta la fecha en que se hubiese ordenado el pago.

4º.- Se indica también que el reembolso del coste de las garantías no se aplicará respecto de las garantías establecidas por la normativa propia de cada tributo para responder del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Veinticinco. Adición de un nuevo Título V. Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda pública

El nuevo Título V de la Ley Foral General Tributaria titulado “Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda pública” se incardina claramente en la prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Tanto las actuaciones como el procedimiento establecidos traen causa del artículo 305.5 del Código Penal (en la modificación practicada a través de la Ley Orgánica 7/2012 de 27 de diciembre), en el que se abre la posibilidad de que en casos de delito fiscal el procedimiento de recaudación de la Administración no quede suspendido por el procedimiento penal.

Los aspectos centrales de la nueva regulación son los siguientes:

1º.- Se siguen las directrices de la Ley Orgánica citada: en los procedimientos tributarios con indicios de delito fiscal la regla general será que HTN no paralice sus actuaciones sino que practique una liquidación tributaria y desarrolle las pertinentes actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria. Por tanto, la deuda tributaria quedará cuantificada en la mayoría de los casos por medio de la mencionada liquidación tributaria, sin perjuicio de que exista un posterior pronunciamiento judicial que la contradiga o la suspenda. Con independencia de lo anterior, se delimitan determinados supuestos tasados en los cuales se podrán paralizar las actuaciones tributarias, sin practicar liquidación.

En definitiva, se articula un procedimiento tributario que en la mayoría de los casos permitirá practicar liquidaciones tributarias y efectuar su recaudación aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal.

2º.- Esta nueva forma de actuar permitirá mejorar claramente la situación actual en la que las actuaciones recaudatorias y de adopción de medidas cautelares de los juzgados son escasas, lo que permite que en muchos casos se “evapore” el patrimonio del presunto infractor.

3º.- La paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y de recaudación de la deuda tributaria provoca en la actualidad la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta: la responsabilidad civil derivada del delito, la cual solamente es recaudada después de la sentencia condenatoria. Con la nueva regulación, seguirá siendo deuda tributaria y será liquidada y recaudada por la Administración tributaria en la mayoría de los casos.

4º.- La nueva redacción de la norma permitirá terminar también con el trato de favor que se daba a los presuntos autores de un delito contra la Hacienda Pública. Así, en la actualidad el infractor administrativo tributario tiene la obligación de pagar el importe de la liquidación o de garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación. El presunto autor de un delito fiscal, no. Con el nuevo contenido el infractor por delito fiscal también tendrá que pagar o avalar para garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto tributario de la liquidación dictada por la Administración tributaria.

5º.- Sin perjuicio de lo anterior, se mantiene la preferencia del orden penal en dos aspectos básicos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación.

Veintiséis. Artículo 160. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

En los procedimientos tributarios en los que Hacienda Tributaria de Navarra aprecie indicios de delito fiscal, el citado procedimiento no se paralizará sino que continuará, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio fiscal.

Hay que recordar el tenor del artículo 305.5 del Código Penal.

“Cuando la Administración 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, en concordancia con lo dispuesto en el Código Penal, la Administración tributaria va a poder realizar dos liquidaciones tributarias diferentes: la primera, que comprenderá los elementos de la obligación tributaria vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública; y la segunda, referida a los elementos de la obligación tributaria no vinculados al posible delito fiscal.

De conformidad con el contenido del apartado 2 del artículo 160, en estos supuestos la Administración tributaria no podrá iniciar procedimiento sancionador. En el caso de que ya lo hubiera iniciado deberá paralizarlo, con independencia de que podrá iniciar un nuevo procedimiento si se cumplen los requisitos legales establecidos: no haberse apreciado la existencia de delito.

En el caso de que haya sentencia condenatoria respecto del delito, no habrá posibilidad de que se imponga sanción administrativa por los mismos hechos enjuiciados. Por el contrario, si finalmente no hubiese condena, tal 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 161.2 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.

Según el apartado 3 de este artículo 160, la liquidación relativa a los elementos no vinculados al delito se ajustará en su tramitación al procedimiento inspector ordinario (Capítulo VI del Título IV de la Ley Foral General Tributaria y

al régimen de revisión establecido en el Capítulo VII del Título IV de la misma norma legal).

Con ello quiere decirse que las otras liquidaciones, o sea, las vinculadas al delito, no siguen en su tramitación el procedimiento inspector ordinario sino el que se expone en los artículos siguientes.

Veintisiete. Artículo 161. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

Con carácter general, en los supuestos en que Hacienda Tributaria de Navarra aprecie indicios de delito, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. Con arreglo a lo dicho en el artículo anterior, en estos casos la práctica de liquidaciones tributarias por parte de Hacienda Tributaria de Navarra se regula no como una facultad sino como de una obligación. Ahora bien, en este artículo 161 se establecen una serie de supuestos en los que se excepciona a esta obligación de practicar la liquidación:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito de conformidad con el artículo 131 del Código Penal (plazo de prescripción: 5 ó 10 años según se trate del tipo del artículo 305 ó del artículo 305 bis).

b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación tributaria, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado concreto.

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

En estos supuestos Hacienda Tributaria de Navarra trasladará, junto al escrito de denuncia o querrela, un acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias antedichas determinantes de la decisión de Hacienda Tributaria de Navarra de no proceder a dictar la liquidación.

En este caso, el obligado tributario no tendrá ni trámite de audiencia ni posibilidad de plantear alegaciones.

Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 161, Hacienda Tributaria de Navarra se abstendrá en estos casos de continuar o de iniciar el procedimiento administrativo quedando éste suspendido hasta que no haya sentencia firme, sobreseimiento o archivo de actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

En las situaciones en las que finalmente no se hubiese apreciado delito, Hacienda Tributaria de Navarra iniciará o continuará sus actuaciones, de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubiesen considerado probados, de conformidad con los plazos de las actuaciones inspectoras establecidos en el artículo 139 de la Ley Foral General Tributaria.

Apartado Veintiocho. Artículo 162. Regularización voluntaria.

El artículo 162 regula la regularización voluntaria del obligado tributario como una causa que prohíbe pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal. De este modo, no habrá remisión del expediente a la jurisdicción penal cuando haya completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria por el obligado tributario antes de que se hubiera notificado a éste el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que no se hubieran producido esas 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.

La regularización voluntaria exige, de forma conjunta, el reconocimiento de la deuda y el ingreso simultáneo de ella (cuota, intereses de demora y recargos).

Por último, se dispone que Hacienda Tributaria de Navarra podrá realizar cuantas actuaciones de comprobación o investigación resulten procedentes en orden a determinar la existencia del completo reconocimiento y pago efectuado, aún en el caso de que dichas actuaciones afecten a periodos y conceptos tributarios prescritos.

Apartado Veintinueve. Artículo 163. Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación.

Este artículo 163 contiene los aspectos básicos del específico procedimiento tributario regulado en su nuevo Título V.

Con arreglo a ello, en los casos en que se aprecien indicios de delito y no concurra ninguna de las excepciones para la práctica de la liquidación del artículo 161.1, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa dicha propuesta.

La propuesta de liquidación se notificará al obligado tributario concediéndole un trámite de audiencia de 15 días naturales. Se especifica que cualquier defecto procedimental que haya podido haber durante la tramitación administrativa, no producirá los efectos de extinción total o parcial de la obligación vinculada al delito ni de los previstos en las letras a) y b) del artículo 139.6 relativo al plazo de las actuaciones inspectoras.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia, el Director del Servicio de Inspección Tributaria dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del Director Gerente de HTN, competente para interponer la denuncia o querrela, cuando se considere que la regularización procedente pone de manifiesto un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, HTN 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 regularizados en dicha liquidación y se comunicará al obligado tributario el periodo voluntario de ingreso que comenzará cuando sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela ha sido notificada al obligado tributario. Este pase del tanto de culpa o remisión al Ministerio Fiscal interrumpe los plazos de prescripción para la determinación de la deuda y la imposición de sanción.

En el caso de inadmisión de la denuncia o de la 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 inspectora que se tramitará 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 139 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.

Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo y en función de lo dicho anteriormente, en el caso de que en un mismo periodo y concepto impositivo haya elementos dolosos y otros elementos no dolosos, la Ley Foral prevé la existencia de dos liquidaciones:

1ª) La liquidación directamente vinculada al delito, que comprenderá los elementos declarados, así como aquellos (no declarados) en los que se aprecie dolo y se restarán todos los ajustes a favor del obligado tributario, así como las partidas a compensar o a deducir en la base o en la cuota que le correspondan. De la cuota resultante se restará, en su caso, la cuota que se hubiera ingresado. Es preciso notar que se hace una matización importante: se restarán todos los ajustes a favor del obligado tributario, así como las partidas a compensar o a deducir en la base o en la cuota que le correspondan con

arreglo a lo establecido en la normativa propia de cada tributo. Con ello se pretende que resulte de aplicación, por ejemplo, lo establecido en el artículo 72.7 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2ª) 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 de esta última propuesta se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

En previsión de que esta doble liquidación presente dificultades, 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. Esta opción deberá comunicarse en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada a delito.

Apartado Treinta. Artículo 164. Impugnación de las liquidaciones.

Con respecto a la liquidación tributaria vinculada al posible delito (es decir, la del artículo 160.2), a pesar de tratarse de un acto administrativo, se establece un sistema que impide la intervención de los tribunales económico-administrativos y, por ende, de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Así, el artículo 164 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.

Por el contrario, frente a la liquidación no vinculada al delito, operará el régimen ordinario de recursos y reclamaciones.

Apartado Treinta y uno. Artículo 165. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

En relación con la recaudación, la Ley Foral establece que, en los casos del artículo 160.2 (esto es, en los que haya liquidación tributaria vinculada al delito) 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 Foral General Tributaria.

Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, HTN procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada.

Apartado Treinta y dos. Artículo 166. Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación.

Frente a los actos administrativos del procedimiento de recaudación, sólo les serán oponibles los motivos previstos en el artículo 128 de la Ley Foral General Tributaria: pago de la deuda, prescripción, aplazamiento o falta de notificación de la liquidación. También podrán ser oponibles los motivos que en cada caso se puedan oponer a la diligencia de embargo y al acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

A este respecto, conviene señalar que la Disposición final primera de la Ley General Tributaria estatal introduce también varias modificaciones a la Ley de Enjuiciamiento Criminal 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 118 de la Ley Foral General Tributaria.

– En caso de acceder a la suspensión solicitada, el juez de lo penal fijará el alcance de la garantía y el plazo para hacerlo.

Apartado Treinta y tres. Artículo 167. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.

El artículo 167 regula los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria practicada por HTN.

Así, la liquidación dictada por HTN en los supuestos a los que se refiere el artículo 160.2 de esta Ley Foral, deberá ajustarse a lo que se determine

finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

Pueden darse las siguientes situaciones:

a) Si la cuantía establecida en el proceso penal es idéntica de la fijada en vía administrativa, la liquidación tributaria no será objeto de modificación pero se liquidarán los intereses de demora y recargos que correspondan.

b) Si la cuantía establecida en el proceso penal difiere de la fijada en vía administrativa, la liquidación tributaria 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.

c) 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.

d) 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, y dichas actuaciones se basarán necesariamente en los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, extendiéndose el acta correspondiente, 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 hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

Apartado Treinta y cuatro. Artículo 168. Responsables.

Los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de los actos que den lugar a la liquidación tributaria prevista en el artículo 160.2 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 los supuestos de responsabilidad de las disposiciones del artículo 30.4 de la Ley Foral General Tributaria

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 y la competencia 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 118.5.e) de la Ley Foral General Tributaria.

Apartado Treinta y cinco. Adición de un nuevo Título VI. Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

Se adapta la Ley Foral General Tributaria a la normativa comunitaria en materia de la recuperación de las ayudas de estado: tanto las denominadas ilegales como las incompatibles.

Como es sabido, 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 restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro destinatario.

Hasta la reciente modificación de la Ley General Tributaria estatal, la normativa interna española no preveía ningún procedimiento para la recuperación de ayudas en el ámbito tributario. Para cubrir esa carencia o necesidad, recientemente constatada en la norma navarra, se introduce este nuevo título en la Ley Foral General Tributaria con el fin de regular los procedimientos a seguir para la ejecución de las mencionadas Decisiones de recuperación de las ayudas de Estado en ese ámbito tributario.

En la recuperación de ayudas de Estado la Administración tributaria de la Comunidad Foral actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta

por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia, en particular , a los principios de ejecución inmediata y efectiva de la decisión establecidos en el artículo 16 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Con arreglo a ello, como se ha dicho, se introduce un nuevo título VI en la Ley Foral General Tributaria que se ocupa de regular los procedimientos a seguir para la ejecución de las Decisiones de recuperación en el ámbito tributario.

Características básicas de los procedimientos:

a) Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se establece la posibilidad de modificar actos administrativos que hayan devenido firmes.

b) Las deudas tributarias resultantes de la recuperación de la ayuda no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento.

c) Se introduce una modificación sustancial en materia de prescripción. El plazo será de diez años, tal como requiere la normativa comunitaria Por ello, en estos casos no serán aplicables los plazos de prescripción de la normativa navarra en relación con la deuda tributaria resultante de la ejecución de la decisión.

d) Se articulan dos procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación. Uno, para la recuperación en supuestos en que sea necesario regularizar alguno de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación; y otro, cuando no sea necesaria esa regularización.

Además, se indica que también se podrán ejecutar las decisiones de recuperación a través del procedimiento de inspección ordinario cuando al obligado tributario se le comprueben también otras obligaciones u otros elementos de la obligación distintos de aquellos que constituyen el objeto de la decisión de recuperación. .

Apartado Treinta y seis. Capítulo I. Disposiciones generales. Apartado Treinta y siete. Artículo 169. Disposiciones generales

En el artículo 169, con el título de Disposiciones generales, se establece que corresponde a HTN la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario en el que ejerza su potestad tributaria la Comunidad Foral de Navarra, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico.

Aquí se plantea una importante cuestión competencial.

Obsérvese que se dilucida qué Administración tributaria tiene la competencia para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario. Para evitar posibles conflictos con la Administración tributaria estatal se alude en la norma foral al ámbito en el que, con arreglo a lo establecido en el Convenio Económico, ejerza su potestad tributaria la Comunidad Foral de Navarra.

Bien es cierto que de esta forma no se soslayan todos los problemas, ya que el concepto potestad tributaria puede referirse a competencia normativa, recaudatoria, gestora o inspectora. Los problemas de colisión con otras Administraciones se plantearán, por ejemplo, en el caso del Impuesto sobre Sociedades cuando el sujeto pasivo tribute en cifra relativa de negocios y aplique la normativa estatal. Ejemplo: si la entidad aplica la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades y la cuota tributaria es declarada como ayuda de Estado pero una parte es recaudada por la Comunidad Foral ¿quién inicia el procedimiento: Navarra, el Estado o cada uno por la parte que ha recaudado?

Nos inclinamos por pensar que iniciará el procedimiento de ejecución de la decisión comunitaria la Administración tributaria que ostente la competencia inspectora sobre la entidad, si bien es cierto que no se deduce claramente de la norma.

Por otra parte, se precisa que se consideran procedimientos de gestión tributaria el ejercicio de las actividades administrativas necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivados de dichas decisiones.

Treinta y ocho. Artículo 170. Procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado

En el artículo 170 se distinguen tres procedimientos de recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario:

a) En supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión comunitaria de recuperación.

b) En supuestos en que los elementos de la obligación tributaria no resulten afectados por la decisión comunitaria de recuperación.

c) En supuestos en que se utilice el procedimiento ordinario de inspección, cuando el alcance del procedimiento exceda de la comprobación de los elementos a los que se refiera la decisión.

Apartado Treinta y nueve. Artículo 171. Prescripción

En relación con la prescripción, se incorporan reglas especiales impuestas por la normativa comunitaria, no siendo aplicables los plazos de prescripción de la normativa navarra en relación con la determinación y exigencia de la deuda tributaria resultante de la ejecución de la decisión.

En ese contexto, el artículo 171 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 hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria.

El plazo de prescripción se interrumpirá por:

a) Cualquier actuación de la Comisión o de la Administración tributaria a petición de la Comisión que esté relacionada con la ayuda de Estado.

b) 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.

c) 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.

Apartado Cuarenta. Artículo 172. Efectos de la ejecución de la decisión de recuperación

En cuanto a los efectos de la ejecución de la decisión de recuperación, el artículo 172 dispone 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.

Por otro lado, los intereses de demora se regirán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.

Apartado Cuarenta y uno. Artículo 173. Recursos contra el acto de ejecución

El artículo 173 establece que la resolución o liquidación que se derive de la ejecución de la decisión comunitaria de recuperación podrá ser recurrida. Puede interponerse contra ella recurso de reposición, y en su caso, reclamación económico-administrativa.

No obstante, la suspensión de la resolución o de la liquidación en caso de recurso solo será posible aportando como garantía el depósito de dinero en la Tesorería de HTN.

Apartado Cuarenta y dos. Capítulo II. Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación

El Capítulo II se ocupa de reglamentar el procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación (Artículos 174 a 177 inclusive)

Apartado Cuarenta y tres. Artículo 174. Recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación

En el artículo 174 se determina que en este procedimiento la Administración tributaria se limitará a la comprobación de los elementos de la obligación tributaria a los que se refiere la decisión de recuperación y que podrá realizar únicamente las actuaciones que se enumeran a continuación:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria.

c) 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.

d) Requerimientos de información a terceros.

Asimismo, el artículo 174 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 131.2, 132 y 133.

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.

Apartado Cuarenta y cuatro. Artículo 175. Inicio

En el artículo 175, en relación con el inicio del procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación, se precisa que el procedimiento se iniciará de oficio y deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

Apartado Cuarenta y cinco. Artículo 176. Tramitación

Respecto a la tramitación del procedimiento, el artículo 176 dispone que las actuaciones del citado procedimiento se efectuarán por la Inspección Tributaria y se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el artículo 134 de la Ley Foral General Tributaria y los artículos 46 y 47 del Reglamento de Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

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

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.

Apartado Cuarenta y seis. Artículo 177. Terminación

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 177, 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:

a) Por resolución expresa del Director del Servicio de Inspección 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.

b) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto del procedimiento de recuperación.

El apartado 2 del artículo 177 establece que el incumplimiento del plazo de 6 meses de duración del procedimiento previsto en el artículo 87 de la LFGT, no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación. En este caso no se considerará 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.

Apartado Cuarenta y siete. Capítulo III. Procedimiento de recuperación en otros supuestos

El Capítulo III se ocupa de regular el procedimiento de recuperación en otros supuestos (Artículos 178 a 181 inclusive)

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

Apartado Cuarenta y ocho. Artículo 178. Procedimiento de recuperación en otros supuestos

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 123 de la Ley Foral General Tributaria.

Apartado Cuarenta y nueve. Artículo 179. Inicio.

Al igual que el procedimiento regulado en el capítulo II, el procedimiento de recuperación en otros supuestos se iniciará de oficio (artículo 179), debiéndose notificar a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza de las actuaciones e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de aquellas. 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.

Apartado Cincuenta. Artículo 180. Tramitación

Respecto a la tramitación del procedimiento, el artículo 180 regula un procedimiento similar al del artículo 176. Ahora bien, dado que estos procedimientos de recuperación de la ayuda serán más sencillos (no hay que regularizar elementos de la obligación tributaria) se ha preferido que las actuaciones se efectúen por los órganos de Gestión Tributaria y se documenten en las correspondientes comunicaciones y diligencias. Además, se ha de ser concordante con el artículo 181, que establece que el procedimiento terminará por resolución expresa del Director del Servicio de Gestión Tributaria.

No obstante, para evitar imprecisiones, se dispone que los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones, y que 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.

Apartado Cincuenta y uno. Artículo 181. Terminación

Respecto a la terminación del procedimiento (artículo 181), se dispone que terminará por resolución expresa del Director del Servicio de Gestión 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 177 (seis meses).

La resolución que ponga fin al procedimiento deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) 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.

b) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

c) 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 172.2 de la Ley Foral General Tributaria.

Cuando una resolución judicial aprecie defectos formales, y ordene la retroacción de las actuaciones administrativas, 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 último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el Director del Servicio de Gestión Tributaria.

Apartado Cincuenta y dos. Disposición adicional decimosexta. Régimen fiscal sobre asistencia mutua. Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

Se modifica la disposición adicional decimosexta con el fin de acoger en la normativa foral navarra las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. Para ello, el contenido de la actual disposición queda como apartado 1 de ella.

En el nuevo apartado 1 que se propone (que continúa con la misma redacción que en la actualidad) se efectúa, en defecto de regulación propia, una remisión a la normativa estatal, y, más concretamente, al capítulo VI del Título III de la Ley General Tributaria en relación con el cobro de intereses de demora, el aplazamiento y fraccionamiento del pago, la interrupción de los plazos de prescripción, la prelación y garantías de créditos, la cesión de datos

tributarios, los medios y valoración de pruebas, la adopción de medidas cautelares y el devengo de recargos en periodo ejecutivo. La razón de esta remisión es que, dada la índole de la materia, las actuaciones de la Administración tributaria foral se prevén escasas.

Con este mismo fundamento, en el nuevo apartado 2 de la disposición adicional decimosexta se vuelve a utilizar esta técnica remisoría a la normativa estatal con motivo de la incorporación a la norma foral de las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. Como es sabido, estas obligaciones provienen de una doble fuente:

a) De la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

b) De lo dispuesto en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras.

También hay una remisión expresa a la normativa estatal en relación con las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras conforme a lo dispuesto en el Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA.

En este apartado 2 se regula la llamada DAC 2 CRS (Common Reporting Standar). La obligación formal se sustancia en una declaración informativa anual que deberán cumplimentar y enviar las instituciones financieras.

Hacienda Tributaria de Navarra se encuentra preparando, al igual que el Estado, el modelo informativo 289. La normativa navarra habilita al Consejero de Hacienda y Política Financiera para publicar el citado modelo 289.

Apartado Cincuenta y tres. Adición de una Disposición adicional vigésimo sexta. Medidas específicas aplicables a las solicitudes de concesión de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria que sean realizadas durante 2017.

La disposición adicional vigésimo sexta establece una serie de medidas específicas aplicables a las solicitudes de concesión de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria que sean realizadas durante el año 2017. Ha de hacerse notar que el año 2012 fue el primero en el que se contemplaron medidas específicas en esta materia, y que con posterioridad se han mantenido, con pequeñas variantes, durante los siguientes años. La idea básica de esas medidas era que, bajo el impacto de la crisis económica, se debía ser menos exigente en la concesión de aplazamientos para ayudar así a los contribuyentes al pago de las deudas tributarias. Puede pensarse que en el momento actual la crisis se ha ido moderando o atemperando y en función de ello la medida adoptada para el año 2017 es más restrictiva que en años anteriores y supone un acercamiento a la regulación general del Reglamento de Recaudación. Estas medidas más severas para la concesión de

aplazamientos obviamente conllevarán en el año 2017 un apreciable incremento recaudatorio.

Las novedades son:

1ª.- Con carácter general no se exigirán garantías en los aplazamientos cuyo plazo no exceda de dos años y se exigirá siempre el ingreso del 30%. Antes se exigía en algunos casos solamente un 20% de ingreso y se admitía el aplazamiento de hasta tres años.

2ª.- Con carácter especial no se exigirá garantía ni ingreso previo a los aplazamientos inferiores a 6.000 euros (antes 12.000 euros) y con un plazo de hasta seis meses (antes un año).

3ª.- Será causa de denegación automática (en el caso de deuda en periodo voluntario) la existencia de tres (antes eran cuatro) o más aplazamientos pendientes de cancelación total.

Por tanto, puede afirmarse que las nuevas reglas más rigurosas para la concesión de aplazamientos se centran, a grandes rasgos y con requisitos adicionales, en los deudores entre 6.000 y 12.000 euros (deberán ingresar en 2017 el 30% de la deuda mientras antes no hacían ingreso a cuenta); y en los deudores entre 12.000 y 200.000 (que ingresarán el 30% de la deuda y antes lo hacían el 20% en determinados casos).

Disposición final única. Entrada en vigor.

La Disposición final única regula los efectos de la entrada en vigor.

La Ley Foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra y tendrá efectos a partir de 1 de enero de 2107.

No obstante, lo dispuesto en los nuevos títulos V (procedimiento en caso de delito fiscal) y VI (procedimiento de recuperación de ayudas de Estado) de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, resultará de aplicación en los procedimientos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2017.