

NOVEDADES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y AL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO INTRODUCIDAS, RESPECTIVAMENTE, POR LOS REALES DECRETOS 1070/2017 Y 1072/2017

I. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 1070/2017, DE 29 DE DICIEMBRE, EN EL REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO, RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO INSPECTOR, DE ACTUACIONES EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y AL PROCEDIMIENTO DE RECUPERACIÓN DE AYUDAS DEL ESTADO

Con fecha 30 de diciembre de 2017, se ha publicado en el BOE el **RD 1070/2017**, de 29 de diciembre, por el que se modifica el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, con la finalidad de adaptar dicha norma reglamentaria a las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria, por la Ley 7/2012, de 29 de octubre y por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el presente artículo se analizan las modificaciones introducidas en el RD 1065/2007, relativas al procedimiento inspector, en la tramitación de los expedientes en los que se aprecia la posible comisión de delitos de defraudación y el desarrollo del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado.

1. Procedimiento inspector

El RD 1070/2017, de acuerdo con la Disposición Final Única (*Entrada en vigor*) entra en vigor el día 1 de enero de 2018, si bien, y por lo que se refiere a la incidencia en los procedimientos que a dicha fecha estén en curso, la Disposición transitoria única del mismo, regula el Régimen transitorio y dispone que:

“1. Lo dispuesto en el artículo primero de este real decreto será de aplicación a los procedimientos tributarios iniciados a partir de la fecha de entrada en vigor del mismo, salvo lo establecido en los apartados siguientes.

2. Será de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de este real decreto lo dispuesto en los siguientes artículos del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio:

a) La nueva redacción de los apartados 1 y 2 del artículo 99, relativo a la tramitación de las diligencias, cuando la diligencia se firme a partir de la entrada en vigor de este real decreto.

b) La nueva redacción del apartado 4 del artículo 125, relativo a la terminación del procedimiento de devolución, cuando el acuerdo de devolución se notifique a partir de la entrada en vigor de este real decreto.

c) La nueva redacción del apartado 3 del artículo 171, relativo al examen de la documentación de los obligados tributarios, cuando el requerimiento se realice a partir de la entrada en vigor de este real decreto.

d) La nueva redacción del apartado 2 del artículo 185, relativo a la formalización de las actas, cuando el acta se firme a partir de la entrada en vigor de este real decreto.

e) La nueva redacción de la letra d) del apartado 2, la letra b) del apartado 3, las letras c) y d) del apartado 4, y el apartado 6 del artículo 190, relativo a las clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección, cuando la liquidación se dicte a partir de la entrada en vigor de este real decreto.

f) La nueva redacción del apartado 4 del artículo 191, relativo a la liquidación de intereses a favor del obligado tributario, cuando la liquidación se dicte a partir de la entrada en vigor de este real decreto.
 g) La nueva redacción del apartado 3 del artículo 196, relativo a la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector, cuando el intento de notificación que contenga el texto íntegro del acuerdo o, en su caso, la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada se realicen a partir de la entrada en vigor de este real decreto.
 h) El Título VII, relativo al procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación, cuando los procedimientos se estén tramitando en la fecha de entrada en vigor de este real decreto.

3. La nueva redacción de la letra e) del artículo 7, así como las nuevas redacciones del apartado 2 del artículo 11 y de los apartados 2 y 3 del artículo 12, relativas a la obligación censal de comunicar la identidad de los sucesores de personas físicas y entidades, serán de aplicación desde el día 1 de julio de 2018.

4. El vencimiento de los periodos a los cuales se refieren los artículos 4.1.a) y 5.2 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en la nueva redacción dada por el artículo segundo, apartados uno y dos, de este real decreto solo resultará aplicable una vez transcurrido el plazo de un año desde su entrada en vigor».

En el presente artículo se van a analizar las modificaciones relativas al procedimiento inspector y al procedimiento de recuperación de ayudas de Estado.

➤ **Artículo 171. Examen de la documentación de los obligados tributarios.**

“3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración. El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles.

Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos.”

La inclusión del término “*hábiles*” en el cómputo del plazo para atender la solicitud es la consecuencia lógica de lo dispuesto en el artículo 30.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, si bien dicha prevención ya venía contemplada en el artículo 48.1 de la anterior Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

De la lectura del primer párrafo de este artículo 171 se observa que se ha sustituido el término “**requerimiento**” por el término “**solicitud**”, si bien a continuación vuelve a referirse al término de requerimiento, por lo que parece desprenderse que se trata de una simple cuestión semántica.

Por otro lado, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, el plazo para atender el requerimiento no podía ser inferior a 10 días (hábiles) mientras que, con la redacción vigente a partir del 1 de enero de 2018, el plazo es de 10 días (hábiles) con carácter general, esto es, podría darse un plazo inferior. No obstante, hay que tener en cuenta que la solicitud se refiere a: *“datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria”*, esto es, la concesión de un plazo inferior a 10 días debería estar motivada y fundamentada.

Por otro lado, se ha incluido un nuevo párrafo en el artículo comentado (*“El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles.”*).

Dicho párrafo se refiere a requerimientos de información efectuados a obligados tributarios respecto de los que no se están llevando a cabo actuaciones inspectoras, toda vez que el artículo 30.4 del RD 1065/2007 dispone que:

“4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

Se concreta por tanto el plazo para cumplimentar las reiteraciones de los requerimientos no atendidos, si bien ahora se menciona no ya el término *“solicitud”* sino el de *“requerimiento”*.

El último párrafo del artículo comentado viene a resolver una cuestión que se venía planteando en el curso del procedimiento inspector una vez que entra en vigor la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (2-10-2016), toda vez que el artículo 14 de dicha Ley impone a determinados colectivos la obligación de relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas.

Pues bien, en el curso del procedimiento inspector, la presentación de dicha documentación podrá efectuarse directamente al órgano de inspección actuante sin necesidad de la utilización de medios electrónicos, si bien dicha documentación habrá de incorporarse al expediente electrónico, previa diligenciación y digitalización.

La modificación introducida resulta de aplicación a los procedimientos iniciados antes del 1 de enero de 2018 si bien para aquellos **requerimientos que se realice a partir de 1 de enero de 2018**, según lo establecido en la letra c) del apartado 2 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

➤ **Artículo 173. Obligación de atender a los órganos de inspección.**

“1. Los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

*Tratándose de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, o en el régimen especial del grupo de entidades, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán atender a los órganos de inspección tanto la sociedad **representante** del grupo como las entidades dependientes.
(...)”*

Con dicha modificación se incluye, por un lado, la referencia al régimen del grupo de entidades en el IVA, regulado en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, del IVA, que en la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 se omitía toda referencia al mismo.

Por otro lado, y por lo que se refiere al régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, se sustituye la referencia que en la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 se hacía a la sociedad **dominante** por la referencia a la sociedad **representante** del grupo fiscal, adaptándose por tanto a lo dispuesto en el artículo 56.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al IVA, el artículo 163 nonies.2 de la Ley 37/1992, considera representante del grupo a la entidad dominante del mismo.

Pues bien, en el caso de obligados tributarios que tributen bien en el régimen de consolidación (IS) o en el régimen de grupo de entidades (IVA), la obligación de atender a los órganos de inspección es tanto para la sociedad representante del grupo como las entidades dependientes.

➤ **Artículo 176. Actas de inspección.**

“1. En las actas de inspección a que se refiere el artículo 143.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consignarán, además de las menciones contenidas en el artículo 153 de dicha ley, los siguientes extremos:

(...)

b) La fecha de inicio de las actuaciones, el plazo del procedimiento y las circunstancias que afectan a su cómputo de acuerdo con los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

4. (SUPRIMIDO)”

La modificación introducida en el artículo 176.1 b), suprimiendo las referencias a las dilaciones e interrupciones justificadas es coherente con la redacción del artículo 150.2 de la LGT, a tenor del cual:

“A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración.”

Por otro lado, se habrán de incluir en el acta que se incoe las referencias a las circunstancias mencionadas en el artículo y que se refieren a:

- Artículo 150.3 de la LGT: Suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector por algunas de las circunstancias mencionadas en dicho apartado de la LGT.
- Artículo 150.4 de la LGT: Extensión del plazo máximo de duración del mismo a solicitud del obligado tributario en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario por un período máximo de 60 días.
- Artículo 150.5 de la LGT: Extensión del plazo máximo de duración del mismo por falta de atención o aportación de documentación o causas determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta (3 meses o 6 meses, en su caso).

Por último, la supresión del apartado 4 del RD 1065/2007 en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 es lógica por cuanto venía a recoger la obligación de incoar las actas en los modelos oficiales aprobados por cada Administración tributaria.

➤ **Artículo 184. Duración del procedimiento inspector**

“1. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un mínimo de 7 días naturales cada uno. Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

2. Para que la solicitud formulada pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

- a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.*
- b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.*
- c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.*

En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado. Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días.

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

3. La realización de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento tendrá efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera el procedimiento. Si la superación del plazo máximo se constata durante el procedimiento de inspección, esta circunstancia se le comunicará formalmente al obligado tributario indicándole las obligaciones y periodos por los que se continúa el procedimiento.”

El artículo 184 del RD 1065/2007, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 venía a desarrollar el artículo 150 de la LGT en la redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015, en el que el plazo general del procedimiento inspector era de 12 meses, ampliable por otros 12 meses, en los casos en los que concurriera alguna de las circunstancias previstas en el a citado artículo 150.1 de la LGT (redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015). De ahí que el título de dicho artículo fuera el de “Ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección”

La actual redacción del artículo 150 de la LGT, dada por la Ley 34/2015, aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de 12 de octubre de 2015, contempla dos plazos diferentes del procedimiento inspector, uno general de 18 meses y otro especial de 27 meses cuando concurren las circunstancias previstas en el actual apartado 150.1 b), de la LGT.

Por tanto, al haberse suprimido la posibilidad de ampliación del plazo de 12 a 24 meses, la redacción del artículo 184 del RD 1065/2007, vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, carece de sentido y de ahí que el contenido del artículo 184 se haya suprimido si bien se destina dicho artículo a regular los supuestos de ampliación del plazo de las actuaciones en los términos previstos en el artículo 150.4 de la Ley 58/2003 (redacción vigente a partir del 12 de octubre de 2015).

Dispone a estos efectos el artículo 150.4 de la LGT, que:

“4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.”

Pues bien, el artículo 184 del RD 1065/2007, en la redacción dada por el RD 1070/2017 desarrolla dicho precepto legal y a estos efectos dispone que:

- Cada uno de los períodos que se soliciten tendrán una duración mínima de 7 días naturales.
- Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento, tanto en el caso de que la duración del procedimiento sea de 18 meses como si es de 27 meses.

Por otro lado, se regulan los requisitos para que la solicitud formulada pueda otorgarse y que son:

a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.

Se trata lógicamente de evitar la presentación de solicitudes por otros medios diferentes a la solicitud directa al órgano de inspección, por ejemplo a través del servicio de correos, que normalmente llegarían con retraso al órgano inspector actuante, por lo que podría darse el caso de que cuando llegue a la inspección, ya se estaría dentro del plazo solicitado sin posibilidad de denegar dicha solicitud.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

En el caso de denegarse la solicitud formulada, la Inspección actuante deberá motivar porqué las circunstancias aducidas por el obligado tributario no se entienden justificadas.

c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

Quizás sea éste el caso, en el que se pueda generalmente fundamentarse una denegación de la solicitud formulada pero en cualquier caso, deberá la Inspección actuante justificar el perjuicio que se ocasionaría en el desarrollo del procedimiento inspector de concederse la solicitud formulada.

Posibilidad de denegación de la solicitud formulada: En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

Ahora bien, como se ha expuesto, la denegación de la solicitud deberá estar suficientemente motivada por parte de la Inspección. Dicho acuerdo denegatorio, que es un acto de trámite, no es susceptible de recurso autónomo, por lo que habrá que esperar a que se dicte el acuerdo de liquidación para poder impugnar la denegación

Concesión automática de la solicitud formulada: La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo se entenderá automáticamente concedida por el periodo

solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado.

Por otro lado, se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días.

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario. En este caso, el obligado tributario debería aceptar el nuevo plazo fijado por la Inspección y ello por cuanto la solicitud que el obligado tributario va a tener como efecto una extensión del plazo máximo de duración del mismo, por lo que será éste quien deba aceptar la modificación que le hace la Inspección sobre el plazo que él mismo solicitó.

El apartado 3 de este artículo 184 del RD 1065/2007 viene a desarrollar los efectos del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector regulados en el artículo 150.6 a) de la Ley 58/2003, que dispone:

“6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”

Como novedoso añade que dicha circunstancia se pondrá en conocimiento del obligado tributario en cuanto se constate la superación del plazo máximo, sin tener que esperar hasta el acuerdo de liquidación (o resolutorio), informándosele de las obligaciones y periodos por los que se continúa el procedimiento.

Por otro lado, el artículo el artículo 184 del RD 1065/2007 hay que ponerlo en relación con lo dispuesto en el artículo 102.4 a 6 del citado Real Decreto que también es objeto de modificación por el **RD 1070/2017, de 29 de diciembre**, (Cómputo de los plazos máximos de resolución) a tenor del cual:

“3. Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, periodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

Los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento de inspección, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

4. Los periodos de interrupción justificada, las dilaciones por causa no imputable a la Administración y los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento inspector deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales, y respecto del procedimiento inspector se estará a lo dispuesto en los artículos 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 184 de este reglamento.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este Reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este Reglamento y en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de

17 de diciembre, General Tributaria, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada periodo, siempre que lo solicite expresamente. (...).”

El contenido del apartado 3 del artículo 184 del RD 1065/2007 en la redacción dada por el RD 1070/2017, no resulta novedoso por cuanto se encontraba recogido en el artículo 184.7 del RD 1065/2007, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

➤ **Artículo 185. Formalización de las actas.**

“2. Las actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas sólo por el funcionario y se hará constar la circunstancia de que se trate. Las actas podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica.

En caso de que el acta se suscriba mediante firma manuscrita, de cada acta se entregará un ejemplar al obligado tributario, que se entenderá notificada por su firma.

En el caso de que el acta se suscriba mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se suspenderá el cómputo del plazo del procedimiento inspector desde el intento de notificación del acta al obligado tributario hasta que se consiga efectuar la notificación. Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de dicha ley.

Cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad. (...).”

Dicha modificación resulta de aplicación a los procedimientos que habiéndose iniciado antes del 1 de enero de 2018, el **acta se firme a partir de 1 de enero de 2018**, según lo establecido en la letra d) del apartado 2 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

Por lo que se refiere a las formas en que pueden firmarse las actas (manuscritas o mediante firma electrónica) simplemente se adapta el RD 1065/2007 a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que regula la *Emisión de documentos por las Administraciones Públicas*.

La firma de firmarse las actas que contienen las propuestas de regularización (firma manuscrita mediante firma electrónica) se contempla igualmente para las diligencias, de acuerdo con lo dispuesto en la nueva redacción dada al artículo 99 del RD 1065/2007, así como la entrega de las diligencias cuando se suscriban mediante firma electrónica.

Por lo que se refiere a la modificación introducida en el párrafo segundo del apartado 2 (Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se suspenderá el cómputo del plazo del procedimiento inspector desde el intento de notificación del acta al obligado tributario hasta que se consiga efectuar la notificación), hay que tener en cuenta que dicha circunstancia va a producir dos efectos:

- El acta se firmará en disconformidad (art. 157.2 de la LGT y art. 188 del RD 1065/2007)
- Existencia de una causa de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003 dispone que:

“3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.”

Aun cuando los supuestos de suspensión del plazo de duración del procedimiento conllevan que la inspección no pueda realizar ninguna actuación en relación con el procedimiento suspendido, por excepción, en este motivo concreto de suspensión pueden, lógicamente continuarse las actuaciones tendentes a la notificación del acta para iniciarse posteriormente el plazo de alegaciones posterior al acta de disconformidad.

La suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurra dicha circunstancia hasta que se consiga efectuar la notificación bien de forma personal o bien de mediante comparecencia (por BOE o NEO), según los casos.

Por último, una vez finalizado el período de suspensión, el procedimiento continuará por el plazo que reste.

➤ **Artículo 186. Tramitación de las actas con acuerdo.**

“7. Una vez firmada el acta con acuerdo, el órgano competente para liquidar dispone de un plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario una liquidación que rectifique los errores materiales. Si dicha notificación no se produce en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

En el caso de que se hubiese notificado liquidación rectificando los errores materiales, se seguirán los siguientes trámites:

a) Si la liquidación es inferior al importe del depósito, se procederá a aplicar este al pago de la deuda y a liberar el resto.

b) Si la liquidación es superior al importe del depósito, se aplicará este al pago de la deuda y se entregará documento de ingreso por la diferencia.

c) Si la liquidación es superior al importe de la garantía, se entregará documento de ingreso por el importe de la liquidación.

(...)”

El artículo 155 de la Ley 58/2003 regula las actas con acuerdo y en su apartado 5 dispone que:

“5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.”

Por tanto, la modificación introducida se limita a aclarar la fecha en la que se entiende notificada la liquidación y que para poder ser válida la rectificación de errores materiales, ha de efectuarse dentro del plazo de los 10 días hábiles.

Se regulan de forma expresa los efectos jurídicos que se producirían en el caso de que no se pudiera lograr notificar la rectificación de los errores materiales contenidos en la propuesta de regularización contenida en el acta con acuerdo, que no es otro que se entenderá dictada y notificada la liquidación al día siguiente del transcurso de los diez días hábiles a contar desde la fecha del acta con acuerdo.

Ahora bien, no se contempla de forma específica el supuesto de hecho en el que el intento de notificación del acuerdo de rectificación se efectúe dentro del plazo de los 10 días si bien la notificación efectiva se produzca una vez transcurridos los 10 días. De la lectura del artículo parece desprenderse que, en estos casos, la liquidación se producirá a los 10 días de la incoación del acta con acuerdo, esto es, el intento de notificación del acuerdo de rectificación no produciría efecto alguno.

➤ Artículo 187. Tramitación de las actas de conformidad.

“3. Una vez firmada el acta de conformidad, el órgano competente para liquidar dispone de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario un acuerdo con alguno de los contenidos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuyo caso se procederá de la siguiente forma:

a) Si se confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta o se rectifican errores materiales, se notificará el acuerdo al obligado tributario. El procedimiento finalizará con dicha notificación.

b) Si se estima que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

c) Si se ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

De no notificarse alguno de dichos acuerdos en el plazo citado, la liquidación se entenderá dictada y notificada el día siguiente conforme a la propuesta contenida en el acta.

El plazo del mes del que dispone el órgano competente para liquidar en los supuestos de las letras b) y c) anteriores se suspenderá cuando concurra la circunstancia a la que se refiere el apartado e) del artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)”

El artículo 156 de la Ley 58/2003 regula las actas en conformidad y en su apartado 3 dispone que:

“3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

(...)”

La modificación introducida se limita a aclarar, por un lado, que los acuerdos mencionados en el apartado 3 han de ser dictados por el órgano competente para liquidar, esto es, por el Inspector-Jefe, cuestión ésta que ya se venía haciendo por cuanto el acta no contiene más que una propuesta de regularización y es el órgano competente para liquidar el que ostenta la competencia bien para dictar una liquidación expresa o bien, una rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta.

Por otro lado, al igual que, el artículo 156.3 de la LGT, se concreta la fecha en la que se entiende notificada la liquidación y que para poder ser válida la notificación por la que se deja sin efecto la propuesta de liquidación contenida en el acta firmada en conformidad, dicho acuerdo ha de efectuarse dentro del plazo del mes, contado a partir de la incoación del acta.

Por tanto, se regulan de forma expresa los efectos jurídicos que se producirían en el caso de que no se pudieran notificar alguno de los actos que se detallan en el artículo 187.3, letras a) b) y c) y que no es otro que se entenderá dictada y notificada la liquidación al día siguiente del transcurso del mes a contar desde la fecha del acta firmada en conformidad.

Ahora bien, el último párrafo que se introduce en el artículo 187.3 del RD 1065/2007 (*El plazo del mes del que dispone el órgano competente para liquidar en los supuestos de las letras b) y c) anteriores se suspenderá cuando concorra la circunstancia a la que se refiere el apartado e) del artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*) hace referencia a la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector cuando se realice el intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de la LGT.

En este sentido, el artículo 150.3 e) de la LGT dispone que:

“El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concorra alguna de las siguientes circunstancias:

*e). El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3 b) de esta Ley.
(...)*

La suspensión finalizará cuando (...) se consiga efectuar la notificación (...)”

Por tanto, el intento de notificación del acuerdo por el que se rectifica la propuesta de liquidación contenida en el acta o bien, por el que se ordena completar actuaciones (letras b) y c) del artículo 186 del RD 1065/2007) impiden que se produzca el acto de liquidación tácito por el transcurso del plazo del mes a contar desde la incoación del acta y asimismo, es una causa de suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento (desde que se efectúa el intento de notificación hasta que se consigue efectuar la notificación de cualquiera de dichos actos).

➤ **Artículo 189. Formas de terminación del procedimiento inspector.**

*“2. Las actuaciones que se refieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de una entidad en régimen de consolidación fiscal o del Impuesto sobre el Valor Añadido de una entidad en régimen especial del grupo de entidades, que no sea la representante del grupo, terminarán conforme a lo dispuesto en el artículo 195 de este reglamento y en la normativa reglamentaria reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente.
(...)”*

En sintonía con la modificación del artículo 173 del RD 1065/2007 (*Obligación de atender a los órganos de inspección*) con dicha modificación se incluye, por un lado, la referencia al régimen del grupo de

entidades en el IVA, regulado en los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, del IVA, que en la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 se omitía mención alguna.

Por otro lado, y por lo que se refiere al régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, se sustituye la referencia que en la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 se hacía a la sociedad *dominante* por la referencia a la sociedad *representante* del grupo fiscal, adaptándose por tanto a lo dispuesto en el artículo 56.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere al IVA, el artículo 163 nonies.2 de la Ley 37/1992, considera representante del grupo a la entidad dominante del mismo.

Pues bien, en el caso de obligados tributarios que tributen bien en el régimen de consolidación (IS) o en el régimen de grupo de entidades (IVA), las actuaciones con las entidades que no sean la entidad representante del grupo finalizarán en los términos establecidos en el artículo 195 del RD 1065/2007, que también es objeto de modificación.

➤ **Artículo 190. Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección.**

“2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

(...)

d) Cuando se dicte liquidación que anule o modifique la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.

3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

(...)

b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o debido a que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.

(...)

4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

(...)

c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación.

d) Cuando por un mismo concepto impositivo y período se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación. En estos casos, ambas liquidaciones tendrán carácter provisional.

e) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.
(...)

6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias. Cuando concurren las circunstancias del artículo 190.3.b) de este reglamento, la regularización se podrá realizar con los nuevos datos que se hayan podido obtener y los que se deriven de la investigación de los mismos.
(...)"

Dicha modificación resulta de aplicación a los procedimientos iniciados antes del 1 de enero de 2018 **cuando la liquidación se dicte a partir de 1 de enero de 2018**, según lo establecido en la letra e) del apartado 2 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

Por lo que se refiere a la modificación de la letra d) del apartado 2 del artículo 190 del RD 1065/2007 (d) Cuando se dicte liquidación que anule o **modifique** la deuda tributaria inicialmente autoliquidada...) es una modificación de carácter técnico por cuanto, por cuanto en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 se hacía referencia a la minoración de la deuda inicialmente autoliquidada, lo que carecía de sentido por cuanto al tratarse de la imputación de elementos de la obligación tributaria a otro obligado tributario o a otro tributo o período impositivo, es evidente que la regularización habrá de afectar o bien a ambos obligados tributarios o bien a ambos períodos impositivos o bien a ambos tributos, estando interrelacionadas las diferentes regularizaciones que se efectúen.

Por lo que se refiere a la modificación de la letra b) del apartado 3 del artículo 190 del RD 1065/2007 (Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o **debido a que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.**) es igualmente una modificación de carácter técnico por cuanto, en ausencia de los datos requeridos a terceras personas, es evidente que no puede finalizar la comprobación de la obligación tributaria. Hay que tener en cuenta que al haberse suspendido los períodos de dilaciones o de interrupciones justificadas de las actuaciones, el procedimiento ha de concluir en el plazo correspondiente, sin que pueda alargarse como consecuencia de los requerimientos no atendidos.

Por tanto, la liquidación mediante la que finalice el procedimiento tendrá carácter provisional sin perjuicio de su corrección o adaptación posterior en función de los datos que se obtengan con posterioridad. Evidentemente se mantiene el efecto preclusivo de lo que se hubiera comprobado siempre que no estén afectados por los datos que se aporten o reciban con posterioridad a la práctica de la liquidación, efecto preclusivo que se recoge en el artículo 148.3 de la LGT y que impide comprobar dos veces lo mismo.

Por lo que se refiere a la modificación de la letra c) del apartado 4 del artículo 190 del RD 1065/2007 (c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se **dictarán dos liquidaciones provisionales, una** como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. **Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación**), se trata igualmente de una modificación técnica y lógica por cuanto, el resultado de la comprobación de valores tendrá incidencia no solo en la primera liquidación (que deriva de la comprobación de valores) como en la segunda, que englobará la totalidad de los resultados de la comprobación efectuada, incluida

la comprobación de valores, por lo que cualquier modificación de los resultados de ésta (por recurso o reclamación o por tasación pericial contradictoria) afectará, lógicamente al resultado total.

Por tanto, la liquidación mediante la que finalice el procedimiento tendrá carácter provisional sin perjuicio de su corrección o adaptación posterior en función de los resultados de la comprobación de valores, una vez agotados los diferentes recursos y reclamaciones (o el resultado de la Tasación pericial contradictoria). Evidentemente se mantiene el efecto preclusivo de lo que se hubiera comprobado siempre que no estén afectados por los resultados de la comprobación de valores.

Por lo que se refiere a la inclusión de la nueva letra d) del apartado 4 del artículo 190 del RD 1065/2007 (d) Cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación. En estos casos, ambas liquidaciones tendrán carácter provisional), el motivo de su inclusión no es otro que la adaptación del RD 1065/2007 a la regulación del Título VI de la Ley 58/2003, tras la reforma de la Ley 34/2015 (Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública), concretamente a lo dispuesto en el artículo 253.3 a) y b) de dicha Ley.

Pues bien, ambas liquidaciones, tanto la liquidación de la deuda vinculada a delito que se denuncia como la liquidación administrativa de elementos de la obligación tributaria no vinculados al delito, tienen carácter provisional, por estar esta segunda íntimamente relacionada con lo que en el proceso penal determine el juez.

En sintonía con dicha letra, se han incluido en el RD 1065/2007 los artículos 197 bs a 197 sexies que serán analizados posteriormente.

Por lo que se refiere a la inclusión del último párrafo en el apartado 6 del artículo 190 del RD 1065/2007 (Cuando concurren las circunstancias del artículo 190.3.b) de este reglamento, la regularización se podrá realizar con los nuevos datos que se hayan podido obtener y los que se deriven de la investigación de los mismos) lo que viene a matizar es que, al margen del efecto preclusivo de los elementos tributarios ya comprobados, en el caso de que con posterioridad a dictar la liquidación, se reciban los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración, la liquidación deberá modificarse en tanto y cuanto dichos datos afecten a los tenidos en cuenta a la hora de practicar la liquidación inicial, pero de ahí no se puede inducir que se pueda volver a efectuar una nueva comprobación de los hechos no afectados por dichos datos o informes.

Dispone a estos efectos el artículo 148.3 de la LGT que:

“3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concorra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.”

➤ **Artículo 191. Liquidación de los intereses de demora.**

“1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del

artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.

(...)

4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.

b) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento”.

La nueva redacción del apartado 4 resulta de aplicación a los procedimientos iniciados antes del 1 de enero de 2018, **cuando la liquidación se dicte a partir de 1 de enero de 2018**, según lo establecido en la letra f) del apartado 2 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

La referencia que se hace en el apartado 1 es de carácter técnico, toda vez que los efectos del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector se encuentran actualmente regulados en el artículo 150.6 de la Ley 58/2003.

En el caso de devolución de ingresos indebidos (letra a) del apartado 4 del artículo comentado, la exclusión en el cómputo de los días de suspensión de actuaciones a solicitud del obligado tributario por un período máximo de 60 días, es lógica por cuanto dicho período de suspensión supone una ampliación del plazo del procedimiento, por lo que, de incluirse dicho período, se estaría incentivando la solicitud de suspensión con la finalidad de obtener más intereses de demora.

Por otro lado, el artículo el artículo 191 del RD 1065/2007 hay que ponerlo en relación con lo dispuesto en el artículo 125 del citado Real Decreto que también es objeto de modificación por el RD 1070/2017, (*Terminación del procedimiento de devolución*) a tenor del cual:

“4. Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, a efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos.”

➤ **Artículo 193. Estimación indirecta de bases o cuotas.**

“5. Cuando los datos utilizados para la estimación indirecta a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, procedan de la propia

Administración tributaria, se utilizarán aquellos métodos que permitan preservar el carácter reservado de los datos tributarios de terceros sin perjudicar el derecho de defensa del obligado tributario. En particular, se disociarán los datos de forma que no pueda relacionarse entre sí:

- a) la identificación de los sujetos contenidos en la muestra.*
- b) los datos contenidos en sus declaraciones tributarias que sirvan para el cálculo de los porcentajes o promedios empleados para la determinación de las bases, los cálculos y estimaciones efectuados.*

La Administración indicará las características conforme a las cuales se ha seleccionado la muestra elegida. Entre otros, podrán tenerse en cuenta el ámbito espacial y temporal de la muestra, la actividad que desarrollan o el intervalo al que corresponde su volumen de operaciones”.

La Ley 34/2015, de reforma parcial de la LGT ha introducido importantes modificaciones en la estimación indirecta de bases imponibles. La regulación actual se encuentra recogida en los artículos 53 y 158 de la Ley 58/2003.

La redacción del artículo 193 del RD 1065/2007 en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, contenía el desarrollo reglamentario de la antigua regulación de la estimación indirecta, de ahí que fuera necesaria su adaptación a la actual regulación.

Pues bien, la modificación del apartado 5 del artículo 193 del RD 1065/2007 viene a desarrollar reglamentariamente lo dispuesto en la letra d) del apartado 3 del artículo 158 de la Ley 58/2003, que dispone:

“3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:

d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, y señalar el Registro Público o fuente de la que se obtuvieron los datos. En caso de que los datos utilizados procedan de la propia Administración Tributaria, la muestra se realizará de conformidad con lo dispuesto reglamentariamente.”

Se trata por tanto de efectuar una estimación de la base imponible de un determinado obligado tributario mediante la utilización de datos obtenidos de otros obligados tributarios que lleven a cabo actividades o explotaciones de características similares.

Es evidente que, por el deber de secreto y sigilo contenido en el artículo 95 de la Ley 58/2003 (*Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria*) la Administración tributaria a la hora de efectuar sus estudios y cálculos para poder aplicar el método de estimación indirecta, ha de disociar la identificación de los obligados tributarios que sirven de muestra de los datos declarados por dichos obligados tributarios.

Por otro lado, se habrán de indicar las características conforme a las cuales se ha seleccionado la muestra elegida, al igual que las circunstancias relativas al ámbito espacial y temporal de la muestra, la actividad que desarrollan o el intervalo al que corresponde su volumen de operaciones.

Dichas circunstancias son importantes por cuanto el posible motivo de recurso contra la cuantificación de la base imponible por el método de estimación indirecta (o, en su caso, de las cuotas) puede ser precisamente la falta de idoneidad de la muestra tomada para efectuar los cálculos.

➤ **Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

“2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

(...)

5. La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el apartado 2 de este artículo hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.

Dicha suspensión no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante esta situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva, en cuyo caso continuará el procedimiento respecto de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen.

En dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados.”

La modificación que se efectúa en el apartado 2 del artículo 194 del RD 1065/2007 es de carácter técnico toda vez que tras la reforma de la Ley 58/2003 llevada a cabo por la Ley 34/2015, la apreciación de un posible conflicto en la aplicación de las normas deja de ser, como en la redacción anterior del artículo 150 de la LGT, una causa de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras para pasar a ser una causa de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3 de la Ley 58/2003).

Por tanto, la modificación del apartado 5 del artículo 194 del RD 1065/2007 viene a recoger lo ya previsto en el artículo 150.3 de la LGT en el sentido de que si el procedimiento inspector se refiere bien a períodos impositivos o algún elemento de la obligación tributaria que no se encuentra afectado por el posible conflicto de aplicación de la norma, dicha causa de suspensión solo afectaría al elemento de la obligación tributaria afectada por el conflicto, no así para el resto de la obligación tributaria, por lo que el procedimiento ha de proseguir en el plazo legal.

En este caso, desde el momento en el que concurre la circunstancia de la suspensión por el posible conflicto de aplicación de la norma, se desagregarán los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa, por no verse afectado por el conflicto de aplicación de la norma y la que queda suspendida. A partir de dicha desagregación, cada parte del procedimiento se registrará por sus propios motivos de suspensión y extensión del plazo.

Por lo que se refiere a los motivos de regularización no afectados por el posible conflicto de aplicación de la norma, al no existir causa de suspensión del procedimiento, habrá de regularizarse mediante liquidación provisional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 190.41 a) del RD 1065/2007 a tenor del cual:

“4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.”

Por otro lado y por lo que se refiere al motivo de regularización afectado por el posible conflicto de aplicación de la norma, la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento empezará a contar a partir del momento en el que se comunica al obligado tributario la remisión del expediente a la Comisión Consultiva y finalizará cuando tenga entrada en el registro de la correspondiente Administración Tributaria el informe de la citada Comisión.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 159.4 de la Ley 58/2003 el plazo máximo para emitir el informe es de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. No obstante, dicho plazo puede ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. En consecuencia, el plazo máximo de duración de la suspensión por la causa analizada en el presente artículo será de tres meses, salvo que se hubiera ampliado por un mes más por parte de la citada Comisión consultiva.

Por último y por lo que se refiere a la inclusión de un nuevo apartado 6 en este artículo, su finalidad no es otra que la de poder hacer operativa la aplicación de lo dispuesto en el artículo 206 bis de la Ley 58/2003 que regula la *Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria*.

En efecto, dispone el artículo 206.bis.2 de la Ley 58/2003 que:

“2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.”

Pues bien, el **apartado 6 del artículo 194 del RD 1065/2007**, viene a establecer la obligación de publicar trimestralmente los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Con carácter general y dentro del ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la AEAT.

Lógicamente los informes deberán estar blanqueados para evitar vulnerar el deber de secreto y sigilo de los datos tributarios de los obligados a los que se refiere el informe.

➤ **Artículo 195. Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal.**

“1. La comprobación e investigación de la sociedad **representante** y del grupo fiscal se realizará en un único procedimiento de inspección, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad **representante** objeto del procedimiento.

En relación con los grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español, cuando no se haya comunicado la entidad que ostente la condición de representante del grupo, la Administración tributaria podrá considerar como tal a cualquiera de las entidades integrantes del mismo. En estos grupos fiscales, cuando se comunique el cambio de sociedad representante una vez iniciado el procedimiento, éste continuará por el mismo órgano actuante, por lo que afecta a las actuaciones relativas al grupo, con la nueva entidad representante.

2. En cada entidad dependiente, **que no sea representante del grupo**, que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal, se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal.

3. De acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal se interrumpirá:

a) Por cualquier actuación de comprobación e investigación realizada con la sociedad **representante del grupo** respecto al Impuesto sobre Sociedades.

b) Por cualquier actuación de comprobación e investigación relativa al Impuesto sobre Sociedades realizada con cualquiera de las sociedades dependientes, siempre que la sociedad **representante del grupo** tenga conocimiento formal de dichas actuaciones.

4. Las **circunstancias a que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**, que se produzcan en el curso de un procedimiento seguido con **cualquier entidad del grupo** afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad **representante** y del grupo fiscal, siempre que la sociedad **representante** tenga conocimiento formal de ello. **La concurrencia de dichas circunstancias no impedirá la continuación de las actuaciones inspectoras relativas al resto de entidades integrantes del grupo.**

El periodo de extensión del plazo a que se refiere el artículo 150.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se calculará para la sociedad representante y el grupo teniendo en cuenta los periodos no coincidentes solicitados por cualquiera de las sociedades integradas en el grupo fiscal. Las sociedades integradas en el grupo fiscal podrán solicitar hasta 60 días naturales para cada uno de sus procedimientos, pero el periodo por el que se extenderá el plazo de resolución del procedimiento de la sociedad representante y del grupo no excederá en su conjunto de 60 días naturales.

5. La documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente, **que no sea representante del grupo**, se desglosará, a efectos de **la tramitación**, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades, en el que se incluirá la diligencia resumen a que se refiere el artículo 98.3.g) de este reglamento. Dicho expediente se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación de la sociedad **representante** y del grupo fiscal.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

6. La documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad **representante del grupo** se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal, que incluirá las diligencias resumen a que se refiere el apartado anterior.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.”

Las modificaciones que se introducen a lo largo de este artículo referidas a la sustitución del término “*sociedad dominante*” por el de “*entidad representante del grupo*” y a la sustitución del término “*entidad dependiente*” por el término “*entidad que no sea representante del grupo*”, obedecen a modificaciones técnicas, en el sentido ya expuesto en el comentario de las modificaciones introducidas en los artículos 173 y 189 del RD 1065/2007.

La inclusión del nuevo párrafo en el apartado 1 de este artículo viene a contemplar la situación de grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante no sea residente en territorio español.

En este sentido, el artículo 56.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, define como entidad representante del grupo:

“Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante. “

Pues bien, la modificación introducida en el artículo 195.1 del RD 1065/2007 es una norma de cautela y viene a contemplar los efectos que tiene el cambio de la entidad representante sin que se hubiera comunicado dicho cambio de entidad representante del grupo a la Administración tributaria.

En este sentido, si el cambio se ha producido antes del inicio del procedimiento inspector y no se hubiera comunicado a la Administración tributaria, ésta podrá considerar como tal entidad representante a cualquiera de las entidades integrantes del mismo.

Por el contrario, si dicho cambio se produce durante el procedimiento inspector y no se hubiera comunicado el mismo, los efectos jurídicos de dicho cambio se producirán a partir del momento en el que se comunique al órgano de la inspección que esté desarrollando las actuaciones dicha modificación en la representación del grupo. Las actuaciones posteriores a dicha comunicación y por lo que se refiere lógicamente a las actuaciones relativas al grupo, se desarrollarán con la nueva entidad representante, si bien no se verá afectada la competencia territorial del órgano inspector que estuviera llevando a cabo las actuaciones inspectoras respecto del grupo de consolidación.

Esto es, la modificación de la entidad representante del grupo no afectará, para los procedimientos ya iniciados a la competencia territorial del órgano de la administración que venía actuado al inicio de los procedimientos, si bien, las actuaciones posteriores a la notificación del cambio de la entidad representante del grupo se efectuarán con la nueva entidad designada como representante del grupo.

En este sentido, el artículo 195.1 del RD 1065/2007 hay que ponerlo en relación con lo dispuesto en el artículo 59 del citado Real Decreto que también es objeto de modificación por el RD 1070/2017, a tenor del cual:

“5. En relación con los grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español respecto de los que se produzca un cambio de sociedad representante del grupo, se atenderá en los procedimientos de aplicación de los tributos a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 195 de este reglamento.”

El apartado 4 del artículo 195 del RD 1065/2007 se modifica como consecuencia de la supresión de las dilaciones e interrupciones justificadas del procedimiento inspector a partir de la reforma efectuada por la Ley 34/2015, de reforma parcial de la Ley GT, pero sustituyendo dichas referencias por:

- La causa de extensión del plazo de duración del procedimiento por suspensión de las actuaciones formulada a solicitud del obligado tributario, por un período máximo de 60 días, en los términos ya vistos (art. 150.4 de la LGT)
- A las circunstancias que suponen la extensión del plazo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses por falta de aportación de documentación o la falta de aportación íntegra de la misma en el plazo concedido en el tercer requerimiento, cuando con posterioridad se procede a su aportación posterior una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias (art. 150.5 de la LGT).
- Extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector 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 (art. 150.5 de la LGT).

En este sentido y por lo que se refiere al plazo de duración del procedimiento inspector en el caso de que un obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora, la duración del procedimiento es de 27 meses (art. 150.1.b) 2º de la LGT).

Pues bien, cuando dichas circunstancias se produzcan en el curso de un procedimiento seguido con cualquier entidad del grupo afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad representante y del grupo fiscal, siempre que la sociedad representante tenga conocimiento formal de ello.

Por otro lado, la concurrencia de dichas circunstancias (las previstas en el artículo 150.4 y 150.5 de la LGT) no impedirá la continuación de las actuaciones inspectoras relativas al resto de entidades integrantes del grupo.

Ahora bien, como la solicitud de suspensión de actuaciones es por un período total de 60 días (art. 150.4 de la LGT), dicho periodo de extensión del plazo se calculará para la sociedad representante y el grupo teniendo en cuenta los periodos no coincidentes solicitados por cualquiera de las sociedades integradas en el grupo fiscal.

Las sociedades integradas en el grupo fiscal podrán solicitar hasta 60 días naturales para cada uno de sus procedimientos, pero el periodo por el que se extenderá el plazo de resolución del procedimiento de la sociedad representante y del grupo no excederá en su conjunto de 60 días naturales.

Esto es, cada una de las entidades del grupo fiscal podrán solicitar hasta 60 días naturales para sus respectivos procedimientos pero el tiempo máximo que se extenderá el plazo del procedimiento inspector para el grupo no podrá exceder de los 60 días, teniendo en cuenta la solicitud de cada una de las

entidades, esto es, habrá de procederse a descontar las solicitudes que sean coincidentes en las mismas fechas.

➤ **Artículo 196. Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector.**

“2. El trámite de audiencia al responsable se realizará con posterioridad a la formalización del acta al deudor principal y, cuando la responsabilidad alcance a las sanciones, a la propuesta de resolución del procedimiento sancionador al sujeto infractor.

El responsable dispondrá de un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas, tanto respecto del presupuesto de hecho de la responsabilidad como de las liquidaciones o sanciones a las que alcance dicho presupuesto.

Durante el trámite de audiencia se deberá dar, en su caso, la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Salvo el supuesto previsto en el apartado 4 de este artículo, el responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos.

3. El acuerdo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación y habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor.

*El acuerdo de declaración de responsabilidad se notificará al responsable. De no efectuarse la notificación antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal, o si en dicho plazo no se hubiera acreditado al menos un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acuerdo o, en su caso, de no haberse efectuado la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración tributaria o en la dirección electrónica habilitada, se procederá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.
(...)”*

Las modificaciones efectuadas en este artículo son de aplicación a los procedimientos iniciados antes del 1 de enero de 2018, cuando el intento de notificación que contenga el texto íntegro del acuerdo o, en su caso, la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada se realicen a partir de 1 de enero de 2018, según lo establecido en la letra g) del apartado 2 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

El párrafo introducido en el apartado 2 del artículo 196 del RD 1065/2007 (“Durante el trámite de audiencia se deberá dar, en su caso, la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”), que ya se venía aplicando por vía de hecho, permite que el responsable tributario preste conformidad expresa en el caso de derivación de responsabilidad cuyo alcance incluya sanciones tributarias impuestas al deudor principal, al objeto de poder tener derecho a la reducción del 30 % de la sanción prevista en el artículo 188.1.b) de la Ley 58/2003.

Conviene recordar que la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad, al objeto de que, de prestar conformidad, vea reducido el alcance de la responsabilidad en el 30 % de la sanción.

Al margen de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.2 b) de la LGT, el responsable tributario tiene igualmente derecho a la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.3 de la LGT (reducción del 25 %), de cumplirse los requisitos establecidos en dicho precepto.

Por lo que se refiere a la modificación introducida en el apartado 3 de este artículo 196 (“De no efectuarse la notificación antes de la finalización del plazo voluntario de ingreso otorgado al deudor principal, o si en dicho plazo no se hubiera acreditado al menos un intento de notificación que contenga el texto íntegro del acuerdo o, en su caso, de no haberse efectuado la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada, se procederá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.3 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio”) delimita la competencia de los órganos de inspección para derivar la responsabilidad en el curso de un procedimiento inspector.

En efecto, el artículo 174.2 de la Ley 58/2003 dispone que:

“2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.”

En consecuencia, la competencia la ostenta la Inspección de los tributos hasta el momento en el que finaliza el período voluntario de pago de la deuda para el deudor principal.

El párrafo introducido trata de zanjar la cuestión que se había venido planteando en el sentido de si, para delimitar dicha competencia, era necesario que el acuerdo de derivación estuviera efectivamente notificado dentro del período voluntario de pago o si bastaba con un intento válido de notificación.

Pues bien, el precepto concreta que la competencia se ostenta por los órganos de inspección no solo en el caso de que se notifique el acuerdo antes de finalizar el período voluntario de pago del deudor principal sino también en el caso de que se hubiera realizado un primer intento válido de notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad aun cuando la notificación efectiva se produzca con posterioridad y ello en sintonía con lo preceptuado en el artículo 104 de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

“2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución. En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.”

En el caso de que antes de la finalización del período voluntario de pago de la deuda respecto del deudor principal, no se hubiera realizado un primer intento válido de notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, decaería la facultad de la Inspección para efectuar la derivación de responsabilidad y ésta podría llevarse a cabo por los órganos de Recaudación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124 del Reglamento General de Recaudación

Por otro lado, el artículo el artículo 196 del RD 1065/2007 hay que ponerlo en relación con lo dispuesto en el artículo 102 del citado Real Decreto que también es objeto de modificación por el RD 1070/2017, (**Cómputo de los plazos máximos de resolución**) en cuyo apartado 3 se ha incluido un nuevo párrafo:

“3. (...)”

Los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento de inspección, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.”

Esto es, al vincularse el procedimiento de derivación de responsabilidad desarrollado por los órganos de inspección de los tributos con el procedimiento inspector, es lógico que las circunstancias relativas al dicho procedimiento hayan de tener necesariamente incidencia en el ámbito del procedimiento de derivación de responsabilidad en lo que se refiere al plazo y a la competencia del órgano de inspección para derivar la responsabilidad.

➤ **Artículo 197. Otras actuaciones inspectoras.**

“8. Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, éstas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.7 de la citada Ley.”

Se trata simplemente de una modificación de carácter técnico toda vez que en la actual Ley 58/2003 tras la reforma de la Ley 34/2015, la retroacción de actuaciones se encuentra regulada en el artículo 150.7 de la LGT, a diferencia de la normativa anterior que se encontraba en el apartado 5 de dicho artículo 150 de la LGT (redacción vigente hasta el 12 de octubre de 2015)

2. Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública

Por otro lado, el **RD 1070/2017**, por el que se modifica el RD 1065/2007, de 27 de julio, al margen de las modificaciones anteriores, ha introducido un nuevo capítulo (Capítulo IV) en el Título V del RD 1065/2007 (Actuaciones y procedimiento de inspección) dedicado a las **Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública y que comprende los nuevos artículos 197 bis a 197 sexies**.

En efecto, desde la reforma de la Ley 58/2003, efectuada mediante Ley 34/2015 y con efectos a partir del 12 de octubre de 2015, el título VI introducido por dicha Ley 34/2015 (Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública), estaba pendiente de desarrollo reglamentario, desarrollo que se efectúa ahora mediante el RD 1070/2017.

Veamos por separado cada uno de los artículos que regulan esta materia:

➤ **Artículo 197 bis. Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.**

1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos correspondientes de este reglamento.

2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.

En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto.

Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente.

3. De no haberse apreciado la existencia de delito por la jurisdicción competente o por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria iniciará o continuará, cuando proceda, las actuaciones o procedimientos correspondientes, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetarán al régimen de revisión y recursos regulado en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.

El apartado 1 del artículo 197. Bis contiene una regla de aplicación general, esto que es, que cuando el presunto delito de defraudación denunciado se aprecie como consecuencia de un procedimiento inspector, serán de aplicación las reglas previstas en el título VI de la Ley 58/2003 y en los artículos del RD 1065/2007, introducidos por el RD 1070/2017 que desarrolla el citado Título.

El apartado 2 del artículo 197. Bis contempla la posibilidad de apreciar la existencia de delito contra la Hacienda pública en tres posibles momentos:

- Antes de la incoación del acta.
- Después de la incoación del acta pero antes de dictarse la liquidación administrativa que deriva del acta y una vez notificada la propuesta de sanción.
- Después de dictarse la liquidación administrativa que deriva del acta y en su caso, que se hubiera dictado el acuerdo de imposición de sanción.

No obstante, los efectos de la tramitación del expediente de delito son diferentes según el momento en el que se aprecie que la conducta del obligado tributario es constitutiva de un presunto delito contra la Hacienda Pública.

En cualquier caso, la tramitación del expediente de delito deberá llevarse a cabo de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 250 a 259 de la Ley 58/2003, si bien, tendrá incidencia en el procedimiento inspector.

Así:

- ***Apreciación del posible delito antes de la incoación del acta.***
- ✓ De practicarse la liquidación de la cuota vinculada a delito de defraudación objeto de denuncia (artículos 250 (*Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública*) y 253 (*Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación*) de la LGT):

Se tramitará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 250 y 253 de la LGT. Dicha liquidación de la cuota vinculada a delito una vez notificada al obligado tributario la denuncia o querrela interpuesta, dará por finalizado el procedimiento inspector, en los términos contemplados en el artículo 253.1 de la LGT.

En este caso, y por lo que se refiere al procedimiento sancionador, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos.

En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad a la remisión del expediente a la vía penal, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos en los que una vez remitido al Ministerio Fiscal o interpuesta la querrela no se hubiera apreciado la existencia de delito.

Si finalmente no se apreciase la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

- ✓ Si la denuncia se formula sin la liquidación vinculada a delito (artículo 251 de la LGT, *Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública*):

En este caso y por lo que se refiere al procedimiento inspector, se produce una causa de suspensión del procedimiento inspector, de acuerdo con lo establecido en el artículo 150.3 a) de la LGT por lo que el cómputo del plazo (18 o 27 meses) se suspenderá por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de la LGT.

Por tanto, la Administración se abstendrá de continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

- ***Apreciación del posible delito después de la incoación del acta pero antes de dictarse la liquidación administrativa que deriva del acta y una vez notificada la propuesta de sanción.***

En este caso, la **propuesta de liquidación administrativa y la propuesta de sanción** que se hubieran formulado, quedarán sin efecto, lo que deberá ser comunicado al obligado tributario.

- ✓ De practicarse la liquidación vinculada al delito de defraudación objeto de denuncia (artículos 250 y 253 de la LGT):

Se tramitará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 250 y 253 de la LGT. Dicha liquidación de la cuota vinculada a delito una vez notificada al obligado tributario la denuncia o querrela interpuesta, dará por finalizado el procedimiento inspector, en los términos contemplados en el artículo 253.1 de la LGT.

Esto es, por un lado, se dejará sin efecto el acta no practicándose la correspondiente liquidación administrativa y, por otro lado, se deberá llevar a cabo la tramitación de la liquidación de la cuota vinculada a delito en los términos expresados en el artículo 253 de la LGT.

Por lo que se refiere al expediente sancionador, iniciado con la propuesta de sanción notificada al obligado tributario, concluirá con la remisión del expediente a la vía penal, conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

Si finalmente no se apreciase la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, un nuevo procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

- ✓ Si la denuncia se formula sin la liquidación vinculada a delito (artículo 251 de la LGT):

En este caso y por lo que se refiere al procedimiento inspector, se produce una causa de suspensión del procedimiento inspector, de acuerdo con lo establecido en el artículo 150.3 a) de la LGT por lo que el cómputo del plazo (18 o 27 meses) se suspenderá por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de la LGT.

Por tanto, la Administración se abstendrá de continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

- ***Apreciación del posible delito después de la práctica de la liquidación que deriva del acta incoada y una vez notificada la propuesta de sanción.***

En estos casos, de difícil aplicación en la práctica habitual, lo que se deja sin eficacia jurídica es tanto la liquidación como la sanción administrativa. Esto es, no se anulan los actos de liquidación y de imposición de sanción tan solo se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas.

Entendemos que en estos casos, tanto el procedimiento inspector como el procedimiento sancionador concluyeron con la notificación de la liquidación y de la sanción por lo que no resultaría de aplicación lo dispuesto en el Título VI de la Ley 58/2003.

Por tanto, se habrá de remitir el expediente completo, incluida la liquidación practicada si bien se dejarán sin efectos tanto el acuerdo de liquidación como el de imposición de sanción.

El apartado 3 del artículo 197. Bis contempla la situación en la que, una vez remitido el expediente a la vía penal, bien por la jurisdicción penal o bien, por el Ministerio Fiscal no se apreciara la existencia de delito.

En estos casos la Administración Tributaria continuará, cuando proceda, las actuaciones inspectoras mediante la finalización del procedimiento inspector e iniciará un nuevo procedimiento sancionador todo ello de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Por tanto, las actuaciones a realizar dependerán del momento en el que se hubiera efectuado la remisión del expediente al Ministerio Fiscal u órganos de justicia.

Así:

- ***Apreciación del posible delito antes de la incoación del acta o después de la incoación del acta pero antes de dictarse la liquidación que deriva del acta.***

En este caso, puede que la remisión al Ministerio Fiscal (o a los órganos de justicia) se hubiera efectuado mediante:

- ✓ Con liquidación vinculada al delito de defraudación objeto de denuncia (artículos 250, 253 y 257 de la LGT).
- ✓ Sin la liquidación vinculada a delito (artículo 251 de la LGT).

En el primer caso el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el artículo 150.1 de la LGT o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Por tanto, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta correspondiente, en su caso.

En el segundo caso, el procedimiento que quedó suspendido de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 a) de la LGT, deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de la LGT o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetarán al régimen de revisión y recursos regulado en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.

- ***Apreciación del posible delito después de la práctica de la liquidación que deriva del acta incoada y una vez notificada la propuesta de sanción.***

En estos casos, tanto el procedimiento inspector como el sancionador finalizaron con la notificación de los respectivos acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, quedando exclusivamente suspendida la ejecución de dichos actos con la remisión del expediente al Ministerio Fiscal (o a los órganos de justicia).

Por tal motivo, en el caso de que se procediera posteriormente a la devolución del expediente por no apreciarse la comisión del delito denunciado, se reanudará la ejecución de dichos actos de liquidación y de imposición de sanción.

- **Artículo 197 ter. *Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública y tramitación a seguir.***

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector, se abstendrá de practicar la liquidación vinculada a delito en los supuestos previstos en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Todo ello, sin perjuicio de las restantes excepciones a la práctica de liquidación que pudieran derivarse de otras disposiciones legales.

En cualquier caso, estas excepciones afectarán, exclusivamente, al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación.

2. En la tramitación a seguir en estos casos, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) No se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

b) Se trasladará el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querrela, para su remisión a la jurisdicción competente, o al Ministerio Fiscal, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

En caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública, devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

c) Dicha remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta suspensión se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación, circunstancia que deberá quedar motivada en el expediente.

3. La devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria, así como la inadmisión de la denuncia o querrela, o la resolución judicial firme en la que no se aprecie la existencia de delito, determinarán la continuación del procedimiento inspector.

Dicho procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o en el plazo de 6 meses, si éste último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

El artículo 197. Ter desarrolla lo dispuesto en el artículo 251 de la Ley 58/2003 que regula las *Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública*.

En estos casos, al concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 251 de la LGT que impiden practicar la liquidación de la cuota vinculada al delito de defraudación objeto de denuncia, se produce una suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3. a) de la LGT)

El párrafo segundo apartado 1 del artículo 197. Ter contempla la posibilidad de que dichas excepciones a la práctica de la liquidación de la cuota vinculada al delito, puedan concurrir en solo alguno de los periodos impositivos respecto de los que se aprecie la presunta comisión del delito.

En estos casos, se procederá a la remisión del expediente a la vía penal sin liquidación de cuota vinculada a delito en un período impositivo (por concurrir algunas de las causas previstas en el artículo 251 de la LGT) y en los restantes periodos, se practicaría la correspondiente liquidación de la cuota vinculada a delito, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 250 y 253 de la Ley 58/2003.

El apartado 2 del artículo 197. Ter contempla los efectos de la remisión del expediente sin liquidación de cuota vinculada al delito denunciado y que son:

a) No se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

b) Se trasladará el expediente, previo informe, en su caso, del órgano con funciones de asesoramiento jurídico. En caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública, se procederá a la devolución del expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

c) Dicha remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Esta suspensión se comunicará, lógicamente, al obligado tributario pero a efectos meramente informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación, circunstancia que deberá quedar motivada en el expediente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 150.3 de la LGT.

El apartado 3 del artículo 197. Ter contempla los efectos de la devolución a la vía administrativa del expediente remitido, devolución que puede efectuarse bien porque el Ministerio Fiscal no presente la querrela, bien porque el Juez no admita la querrela o bien porque el juez entienda que no existen hechos constitutivos de delito.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 251 el procedimiento inspector había quedado suspendido, por lo que deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o en el plazo de 6 meses, si éste último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

En este sentido, el artículo 251.3 de la Ley 58/2003 dispone que:

“En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.”

➤ **Artículo 197 quater. Reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito.**

1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se dictará una propuesta de liquidación vinculada a delito en la que se expresarán, con el detalle que sea preciso, los hechos y fundamentos de derecho en que se base la misma, haciendo constar el derecho del obligado tributario a efectuar las alegaciones que considere oportunas en el correspondiente trámite de audiencia, dentro del plazo de los 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya notificado dicha propuesta de liquidación.

2. Esa notificación podrá efectuarse al obligado tributario o al representante autorizado por él en el procedimiento de inspección en el que se dicte la propuesta de liquidación vinculada a delito.

3. Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones, en su caso, presentadas, el órgano competente para liquidar actuará de la siguiente forma:

a) Dictará una liquidación vinculada a delito, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Dicha autorización se otorgará previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

En caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública, devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

b) Rectificará la propuesta de liquidación vinculada a delito, cuando considere que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

En los casos en que esa rectificación afecte a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, suponiendo además un agravamiento de la situación para dicho obligado tributario, se notificará el acuerdo de rectificación para que, en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la notificación, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo, se dictará el acuerdo que proceda, que deberá ser notificado siguiéndose, respecto del mismo, la tramitación que corresponda. En cualquier otro caso, se notificará sin más trámite la liquidación vinculada a delito.

c) Devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda, cuando considere que la conducta del obligado tributario no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

d) Acordará que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, cuando así lo estime conveniente, notificándose al obligado tributario. Una vez efectuadas las actuaciones complementarias, se procederá de la siguiente forma:

En el supuesto de que no se aprecien indicios de delito, se ultimaré el expediente en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública debiendo modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito inicialmente formulada, se procederá a su rectificación otorgando nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales, siguiendo la tramitación que corresponda.

En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública, pero sin necesidad de modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito, ésta mantendrá su vigencia, procediendo el órgano competente para liquidar a dictar el acuerdo que corresponda, una vez otorgado nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales.

4. Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 197. Quater desarrolla lo dispuesto en el artículo 253 de la Ley 58/2003 que regula las *Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación*.

El apartado 1 del artículo 197. Quater viene a reproducir lo dispuesto en el artículo 253.1 de la LGT.

El apartado 2 del artículo 197. Quater matiza que la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito presuntamente cometido puede notificarse bien al propio obligado tributario bien a su representante, toda vez que las circunstancias descubiertas de las que pudiera inferirse la comisión de un posible delito de defraudación lo han sido en el curso del procedimiento inspector en el cual, el obligado tributario ha actuado a través de un representante autorizado.

El apartado 3 del artículo 197. Quater concreta las distintas opciones de las que dispone el órgano competente para liquidar (Inspector-Jefe), a la vista de la propuesta de liquidación de cuota vinculada a delito y de las alegaciones presentadas.

Dichas opciones son:

a).- Dictar la liquidación vinculada a delito, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de un posible delito contra la Hacienda Pública. Dicha autorización se otorgará, en su caso, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

No obstante, puede darse el caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública. En este caso se devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

Hay que entender que dicha circunstancia se produciría una vez dictada la liquidación vinculada a delito, toda vez que, para poder dictar dicha liquidación, ha de contar con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela.

b).- Dictar acuerdo mediante el que se efectúa una rectificación la propuesta de liquidación vinculada a delito, cuando considere que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

En los casos en que esa rectificación afecte a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, suponiendo además un agravamiento de la situación para dicho obligado tributario, se notificará el acuerdo de rectificación para que, en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la notificación, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo, se dictará el acuerdo que proceda, que deberá ser notificado siguiéndose, respecto del mismo, la tramitación que corresponda.

En el caso de que la rectificación se efectúe de acuerdo con las cuestiones alegadas por el obligado tributario no será necesario otorgar un nuevo plazo de alegación, notificándose sin más trámite la liquidación vinculada a delito.

c).- Devolver el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda, cuando considere que la conducta del obligado tributario no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

Esto es, a la vista del expediente y de las alegaciones presentadas el propio **órgano competente para liquidar** aprecia la inexistencia del delito y ordena la continuación del mismo en vía administrativa por lo, en su caso, una vez incoada el acta, se practicará la liquidación administrativa o se dictará el acuerdo resolutorio que corresponda.

d) Acordar que se **complete el expediente** en cualquiera de sus extremos, cuando así lo estime conveniente, notificándose al obligado tributario.

Una vez efectuadas las actuaciones complementarias, se procederá de la siguiente forma:

- En el caso de que, una vez efectuadas las actuaciones complementarias, **no se aprecien indicios de delito**: Se ultimaré el expediente en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.
- En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública **debiendo modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito inicialmente formulada**: Se procederá a su rectificación otorgando nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales.
- En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública, pero **sin necesidad de modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito**, ésta mantendrá su vigencia, procediendo el órgano competente para liquidar a dictar el acuerdo que corresponda, una vez otorgado nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales.

No se concreta el plazo del que dispone la Inspección para realizar las actuaciones complementarias. En todo caso hay que tener en cuenta que el plazo de duración del procedimiento inspector no ha quedado suspendido, por lo que podría darse el caso de que el plazo de duración del procedimiento (18 o 27 meses, en su caso) se consuma íntegramente en esta fase de cumplimiento de actuaciones previas a la propuesta de liquidación vinculada al delito.

El apartado 4 del artículo 197. Quater concreta los trámites posteriores al momento en el que se dicta la liquidación de la cuota vinculada al delito cuya denuncia se va a presentar, así como los efectos de la presentación de dicha denuncia, reproduciéndose el párrafo quinto del apartado 1 del artículo 253 de la LGT.

➤ **Artículo 197 quinquies. *Cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito, en casos de concurrencia de cuota vinculada y no vinculada a delito contra la Hacienda Pública.***

1. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos no vinculados a dicho delito, se aplicará la normativa prevista en el artículo 197 quater de este reglamento, con las especialidades señaladas en este precepto.

Para verificar si los elementos vinculados al delito contra la Hacienda Pública determinan una cuota defraudada determinante de dicho ilícito penal, se tendrá en cuenta lo establecido en la letra a) del apartado siguiente.

2. En los supuestos a los que se refiere el apartado anterior, se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecien indicios de delito, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho en ese periodo. Adicionalmente, se minorarán las partidas a compensar o deducir susceptibles de aplicación, salvo que el obligado tributario ejercite la opción a que se refiere el apartado siguiente de este mismo artículo. Si la declaración presentada en plazo hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación vinculada a delito.

b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito. En estos casos, la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada a delito, minorará la cuota de la propuesta de liquidación contenida en el acta.

3. No obstante, en caso de que el obligado tributario optara por la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota a que se refiere el apartado anterior, el importe concreto a minorar por dichas partidas en la liquidación vinculada a delito, se determinará aplicando al importe total de las mismas, el coeficiente resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma de los incrementos y disminuciones en la base imponible, multiplicada por el tipo medio de gravamen, y los incrementos y disminuciones en la cuota, todos ellos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

b) En el denominador, la suma de la totalidad de los incrementos y disminuciones en la base imponible multiplicada por el tipo medio de gravamen, y la totalidad de los incrementos y disminuciones en la cuota, con independencia de que se hallen o no vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Se entenderá por tipo medio de gravamen, el resultado de dividir la cuota íntegra entre la base liquidable.

El cálculo de ese coeficiente se efectuará prescindiendo del importe de todas las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

El artículo 197. Quinquies desarrolla lo dispuesto en el artículo 253.3 de la Ley 58/2003.

El apartado 1 del artículo 197. Quinquies viene a reproducir lo dispuesto en el artículo 253.3 de la LGT, si bien teniendo en cuenta las especificaciones del artículo 197. Quinquies.

En síntesis, se trata de separar la parte de cuota defraudada respecto de la que se aprecia que pudiera ser constitutiva de un presunto delito de defraudación y que será objeto de liquidación de cuota vinculada

al delito, de aquella otra parte de cuota no ingresada respecto de la que no se aprecia la existencia de conducta dolosa, por lo que será objeto de liquidación administrativa normal, si bien, puede ser objeto de calificación como constitutiva de infracción tributaria.

El apartado 2 del artículo 197. Quinquies se especifica, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 190.4 d) del RD 1065/2007, introducido por el RD 1070/2017, que ambas liquidaciones (la vinculada al delito y la liquidación administrativa) tienen carácter de provisional y ello por cuanto están íntimamente interrelacionadas.

Por otro lado, las letras a) y b) de este apartado 2 del artículo 197 quinquies reproducen lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 253 de la LGT, sin añadir nada nuevo.

El apartado 3 del artículo 197. Quinquies viene a desarrollar la remisión al desarrollo reglamentario contenida en el artículo 253.3, último párrafo en cuanto a la concreción del criterio de reparto proporcional entre la liquidación de la cuota vinculada a delito y la cuota que deriva de la liquidación no vinculada a delito (liquidación administrativa) de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

En este sentido, el importe concreto a minorar por dichas partidas en la liquidación vinculada a delito, se determinará aplicando al importe total de las mismas, el coeficiente resultante de una fracción en la que figuren:

- a) En el numerador, la suma de los incrementos y disminuciones en la base imponible, multiplicada por el tipo medio de gravamen, y los incrementos y disminuciones en la cuota, todos ellos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.
- b) En el denominador, la suma de la totalidad de los incrementos y disminuciones en la base imponible multiplicada por el tipo medio de gravamen, y la totalidad de los incrementos y disminuciones en la cuota, con independencia de que se hallen o no vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Se entenderá por tipo medio de gravamen, el resultado de dividir la cuota íntegra entre la base liquidable.

El cálculo de ese coeficiente se efectuará prescindiendo del importe de todas las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

Se trata por tanto de determinar el porcentaje que representa la cuota vinculada al delito (teniendo en cuenta los ajustes dolosos) respecto del total de la cuota dejada de ingresar (teniendo en cuenta tanto los ajustes dolosos como los ajustes no dolosos y no sancionables).

Una vez concretado el porcentaje que representa la cuota vinculada al delito respecto del total de la cuota dejada de ingresar (o devuelta indebidamente), dicho porcentaje se aplicará al importe total de las magnitudes pendientes de compensar en la base imponible o de deducir en la cuota.

De alguna forma dicho criterio de reparto proporcional recuerda a la fórmula de cálculo de la base de la sanción recogida en el artículo 8 del RD 2063/2004, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento sancionador.

➤ **Artículo 197 sexies. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito.**

1. Cuando la Administración tributaria haya dictado una liquidación vinculada a delito, se tendrán en cuenta las distintas resoluciones judiciales, así como, en su caso, las decisiones del Ministerio Fiscal, en los términos que se indican en los apartados siguientes.

2. En caso de que en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, procederá actuar de la siguiente forma:

a) Si la cuota defraudada determinada en el proceso penal fuera idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Entre esos intereses de demora, se exigirán los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querrela.

b) Si la cuantía defraudada determinada en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación vinculada a delito deberá modificarse en ese sentido.

En esos casos, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en dicho proceso.

Adicionalmente, se ajustarán los intereses de demora, procediendo, en todo caso, la exigencia de los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querrela.

Lo indicado anteriormente, se entenderá sin perjuicio de la procedencia de exigir en vía administrativa, en su caso, los importes que, de acuerdo con los hechos considerados probados en la resolución judicial, pudieran adeudarse a la Hacienda Pública, a pesar de no formar parte de la cuota defraudada. A esos efectos, y cuando sea necesario, se llevará a cabo la retroacción del procedimiento inspector para la liquidación de esos importes adicionales, en los términos indicados en el apartado 4 de este mismo precepto.

Por otra parte, cuando la cuantía defraudada determinada en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

El acuerdo adoptado por la Administración tributaria en los dos casos previstos en las letras a) y b), se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el proceso penal, a efectos de lo previsto en el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

3. En caso de que en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación vinculada a delito previamente dictada será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria, en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

4. Finalmente, en los casos que se recogen a continuación, procederá la retroacción del procedimiento inspector al momento anterior a aquél en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, formalizando el acta que pudiera corresponder:

a) Devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria.

b) Inadmisión de la denuncia o querrela.

c) Auto de sobreseimiento.

d) Resolución judicial firme en la que no se aprecie delito, por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria.

En estos casos, el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o en el plazo de 6 meses, si éste último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector, producirá, respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, los efectos previstos en el artículo 150.6 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 197. Sexies desarrolla lo dispuesto en el artículo 257 de la Ley 58/2003.

El apartado 1 del artículo 197. Sexies viene a reproducir lo dispuesto en el artículo 257.1 de la LGT, si bien introduce un nuevo párrafo (...**así como, en su caso, las decisiones del Ministerio Fiscal,**) que hay que entender que se refiere al supuesto de liquidación de cuotas vinculadas a delito respecto de las que se efectúa la correspondiente denuncia y una vez en sede del Ministerio Fiscal, tras las correspondientes diligencias de investigación efectuadas en sede de la Fiscalía, se alteran los hechos objeto de denuncia no dando lugar a la interposición de la querella.

El apartado 2 del artículo 197. Sexies se regulan los efectos de la sentencia condenatoria, distinguiéndose dos supuestos:

a) Que la cuota defraudada determinada en el proceso penal sea idéntica a la liquidada en vía administrativa. No será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Entre esos intereses de demora, se exigirán los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querella.

Por tanto, se reproduce el artículo 257.2 a) de la LGT, si bien se matiza que los intereses de demora se calcularán desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querella. La razón de finalizar el cómputo de los intereses de demora en la fecha en la que se admite a trámite la denuncia o querella es por cuanto el artículo 255 de la LGT dispone que:

“Una vez que conste admitida la denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley.”

Por tanto, una vez que finalice el período voluntario de pago de la liquidación vinculada a delito, dicha liquidación entrará en período ejecutivo, devengándose el correspondiente recargo ejecutivo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de la LGT.

b) Que la cuantía defraudada determinada en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación vinculada a delito deberá modificarse en ese sentido.

Pueden darse dos situaciones diferentes:

- *Que la cuantía defraudada sea superior a la cuantificada en la liquidación de la cuota vinculada a delito objeto de denuncia:*

En este caso, se practicará una nueva liquidación con el importe que resulten de los hechos probados en la sentencia pero no obstante, subsistirá el acto inicial (liquidación practicada por la Administración que acompañó a la denuncia presentada), que será lógicamente rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en dicho proceso.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 257.2 a) de la LGT:

“Dicha modificación, practicada por la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el párrafo anterior, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.”

El acuerdo adoptado por la Administración tributaria, se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el proceso penal, a efectos de lo previsto en el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, a tenor del cual:

“1. En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado al pago con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al Tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días desde su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación.

2. Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica.”

En consecuencia, se habrá de proceder a una nueva liquidación de la cuota defraudada, de acuerdo con los hechos declarados probados por el Tribunal, y de dicho importe se deducirá la liquidación vinculada a delito que acompañó a la denuncia/querrela interpuesta.

Sobre la liquidación de la cuota vinculada al delito que acompañó a la denuncia/querrela hay que adicionar los intereses de demora devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querrela, por el mismo motivo que el expresado en el caso de confirmación íntegra de la cuota vinculada a delito (letra a) anterior).

Por la cuota adicional que resulte de acuerdo con los hechos declarados probados por el Tribunal, habrá que calcularse igualmente intereses de demora desde la finalización del período voluntario de declaración del tributo y período respecto del que se refiere la sentencia condenatoria, hasta la fecha en la que se practique la liquidación.

Ahora bien, puede ocurrir que en el proceso penal, alguno de los ajustes incluidos en la liquidación de la cuota vinculada al delito que acompaña a la denuncia/querrela no sea considerada dolosa por parte del Tribunal, sin perjuicio de que se pueda regularizar en vía administrativa. Pues bien, para estos casos, el último párrafo del apartado 2 del artículo 197 sexies, dispone que:

“Lo indicado anteriormente, se entenderá sin perjuicio de la procedencia de exigir en vía administrativa, en su caso, los importes que, de acuerdo con los hechos considerados probados en la resolución judicial, pudieran adeudarse a la Hacienda Pública, a pesar de no formar parte de la cuota defraudada. A esos efectos, y cuando sea necesario, se llevará a cabo la retroacción del procedimiento inspector para la liquidación de esos importes adicionales, en los términos indicados en el apartado 4 de este mismo precepto.”

- *Que la cuantía defraudada sea inferior a la cuantificada en la liquidación de la cuota vinculada a delito objeto de denuncia:*

Al igual que en el caso anterior, se practicará una nueva liquidación con el importe que resulten de los hechos probados en la sentencia, subsistiendo no obstante el acto inicial (liquidación practicada por la Administración que acompañó a la denuncia presentada), que será lógicamente rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en dicho proceso.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 257.2 a) de la LGT:

“Dicha modificación, practicada por la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el párrafo anterior, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.”

Por tanto, en el caso de que la liquidación de la cuota vinculada a delito objeto de denuncia sea inferior a la confirmada en la sentencia condenatoria, de haberse ingresado una vez notificada la carta de pago, notificada al obligado tributario una vez admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 255 de la LGT, procederá la devolución de ingresos indebidos. En el caso de que, en lugar de ingresarse, se hubiera garantizado su importe, resultaran de aplicación la normativa correspondiente al reembolso del coste de las garantías, siendo de aplicación la normativa general contenida en la Ley 58/2003 y en el RD 520/2005, de 13 de mayo.

Por otro lado, y al igual que en el caso anterior, el acuerdo adoptado por la Administración tributaria, se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el proceso penal, a efectos de lo previsto en el artículo 999 de la LECrim, transcrito anteriormente.

Ahora bien, puede ocurrir que en el proceso penal, alguno de los ajustes incluidos en la liquidación de la cuota vinculada al delito que acompaña a la denuncia/querrela no sea considerada dolosa por parte del Tribunal, sin perjuicio de que se pueda regularizar en vía administrativa.

Pues bien, para estos casos, el último párrafo del apartado 2 del artículo 197 sexies, dispone que:

“Lo indicado anteriormente, se entenderá sin perjuicio de la procedencia de exigir en vía administrativa, en su caso, los importes que, de acuerdo con los hechos considerados probados en la resolución judicial, pudieran adeudarse

a la Hacienda Pública, a pesar de no formar parte de la cuota defraudada. A esos efectos, y cuando sea necesario, se llevará a cabo la retroacción del procedimiento inspector para la liquidación de esos importes adicionales, en los términos indicados en el apartado 4 de este mismo precepto.”

Esto es, se habría de practicar una nueva liquidación de la cuota dolosa, de acuerdo con los hechos declarados probados por el Tribunal, de cuantía inferior al inicialmente objeto de denuncia/querrela y por otro lado, aquellos ajustes respecto de los que el Tribunal no hubiera apreciado conducta dolosa, se regularizaran en vía administrativa.

El apartado 3 del artículo 197. Sexies se regulan los efectos de la sentencia absolutoria por inexistencia de obligación tributaria.

Dicho precepto reproduce lo dispuesto en el artículo 257.2 b) de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

“b) Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías“.

En este caso, de haberse ingresado la liquidación de la cuota vinculada al delito objeto de denuncia/querrela, una vez notificada la carta de pago (que se notificará al obligado tributario una vez admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública), de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 255 de la LGT, procederá la devolución de ingresos indebidos. En el caso de que, en lugar de ingresarse, se hubiera garantizado su importe, resultaran de aplicación la normativa correspondiente al reembolso del coste de las garantías, siendo de aplicación la normativa general contenida en la Ley 58/2003 y en el RD 520/2005, de 13 de mayo.

Al declararse la inexistencia de obligación tributaria a por el Tribunal, no procedería retroacción alguna de las actuaciones inspectoras.

Por último, el apartado 4 del artículo 197. Sexies recoge una serie de supuestos que dan lugar a la retroacción del procedimiento inspector al momento anterior a aquél en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito. Dichas circunstancias son:

- a) Devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria.
- b) Inadmisión de la denuncia o querrela.
- c) Auto de sobreseimiento.
- d) Resolución judicial firme en la que no se aprecie delito, por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria.

Conviene recordar que el procedimiento inspector ya finalizó con la notificación al obligado tributario de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o la interposición de la querrela, y ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 253.2 de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

“Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta Ley.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.”

Pues bien, una vez devuelto el expediente a la vía administrativa, procederá la retroacción de las actuaciones, mediante la incoación de la correspondiente acta y posteriormente con el acuerdo de liquidación o, en su caso, con el acuerdo resolutorio que corresponda practicar.

En estos casos, el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o en el plazo de 6 meses, si éste último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

Por otro lado, se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector, producirá, respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, los efectos previstos en el artículo 150.6 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo de los 18 o 27 meses.

(...)

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Asimismo, hay que tener en cuenta que en el trámite de alegaciones de la propuesta de liquidación de cuota vinculada al delito objeto de denuncia/querrela, el artículo 253.1 de la LGT dispone que:

“En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta Ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.”

Pues bien, una vez que se retrotraigan las actuaciones por cualquiera de las causas anteriores, dichos defectos procedimentales podrán ser ahora en vía administrativa, alegados por el obligado tributario.

3. Procedimiento de recuperación de ayudas de estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación

Por último, el **RD 1070/2017**, por el que se modifica el RD 1065/2007, ha introducido un nuevo Título VII en el RD 1065/2007 dedicado al **Procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación** y que incorpora el nuevo artículo 208 del RD 1065/2007.

En efecto, desde la reforma de la Ley 58/2003, efectuada mediante Ley 34/2015 y con efectos a partir del 12 de octubre de 2015, el título VII introducido por dicha Ley 34/2015 (**Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, artículo 260 a 271 de la LGT**) estaba pendiente de desarrollo reglamentario, desarrollo que se efectúa mediante el RD **RD 1070/2017**.

El artículo 261 de la Ley 58/2003 regula los *Procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado* y dispone:

“1. Son procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado los siguientes:

- a) Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión.*
- b) Procedimiento de recuperación en otros supuestos.*

2. La ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado también se podrá llevar a cabo mediante el procedimiento de inspección regulado en la sección 2.ª del capítulo IV del título III cuando el alcance de dicho procedimiento exceda de lo dispuesto en el artículo 265.1 de esta Ley.

En estos casos, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos a los que se refiera la decisión y aquellos que no estén vinculados a la misma.”

Pues bien, aun cuando el apartado 2 de este artículo permite llevar a cabo la ejecución de recuperación ayudas de Estado en el curso de un procedimiento inspector “*normal*” el apartado 1 prevé dos procedimientos específicos para realizar actuaciones administrativas tendentes a la recuperación de ayudas de Estado, el primero de ellos (*Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión*), se regula en los artículos 265 a 268 de la LGT mientras que el segundo de ellos (*Procedimiento de recuperación en otros supuestos*) se regula en los artículos 269 a 271 de la citada Ley.

El artículo 208 del RD 1065/2007 viene a contener el desarrollo reglamentario del primero de los procedimientos.

Dicho artículo, introducido por el RD 1070/2017, resulta de aplicación a los procedimientos iniciados antes del 1 de enero de 2018 que a dicha fecha se estén tramitando, según lo establecido en la letra h) del apartado 2 de la disposición transitoria única del RD 1070/2017.

El *Procedimiento de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado* no es, propiamente dicho, un procedimiento inspector sino de un procedimiento instruido y resuelto por los órganos de inspección.

En este sentido, el artículo 265.2 de la LGT dispone que:

“2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

- 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.”*

➤ **Artículo 208. Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación.**

“1. En el caso de que un obligado tributario deba ser objeto de actuaciones en relación con diferentes decisiones de recuperación, podrá iniciarse un único procedimiento para la ejecución de todas ellas o, si ya se estuviera tramitando un procedimiento de recuperación, incorporar al mismo la ejecución de otras decisiones de recuperación que afecten a la misma obligación tributaria.”

Esto es, se iniciará un procedimiento de recuperación de ayudas de Estado que recoja varias decisiones de recuperación de ayudas de Estado, salvo que en el curso de uno de estos procedimientos se incorpore la ejecución de otra decisión de recuperación y siempre que afecte a la misma obligación tributaria, entendida ésta con referencia al mismo tributo y período.

“2. Se podrá prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.”

El artículo 266 de la LGT regula el *Inicio* de este procedimiento y dispone que:

“1. El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión se iniciará de oficio por acuerdo del órgano competente, que se determinará en las normas de organización específica de la Administración Tributaria.

2. El inicio de las actuaciones del procedimiento deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones. 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.”

Por su parte, el artículo 267.3 de la LGT dispone que:

“3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración Tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que, en un plazo de 10 días, alegue lo que convenga a su derecho.”

Pues bien, el apartado 2 del artículo 208 del RD 1065/2007 contempla la posibilidad de prescindir del trámite de alegaciones en el caso de que la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada y ello por cuanto en el acuerdo resolutorio del procedimiento, quedarán confirmados los datos declarados por el obligado tributario.

“3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista de la propuesta de liquidación y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.”

El párrafo segundo está contemplando una situación similar a la que se regula en la tramitación de los actos posteriores a la incoación de actas firmadas en conformidad o en disconformidad (arts. 187.3 b) y 188.3 del RD 1065/2007) con carácter previo a dictarse la correspondiente liquidación, cuando se rectifica la propuesta de liquidación contenida en el acta, esto es, la posibilidad de formular nuevas alegaciones ante la nueva apreciación de hechos o como consecuencia de la aplicación de otras normas jurídicas en las que, en su caso, se fundamentará el acuerdo resolutorio.

“4. El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto la propuesta formulada y se formalizará una nueva que sustituirá a todos los efectos a la anterior.

b) Si se mantiene la propuesta de liquidación, se concederá al obligado tributario un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.”

El apartado 4º está contemplando una situación similar a la que se regula en la tramitación de los actos posteriores a la incoación de actas firmadas en disconformidad (art. 188.4 del RD 1065/2007) con carácter previo a dictarse la correspondiente liquidación, a tenor del cual:

“4. El órgano competente para liquidar podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos. Dicho acuerdo se notificará al obligado tributario y se procederá de la siguiente forma:

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.

b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.”

“5. En caso de tramitación simultánea de un procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y de un procedimiento inspector las liquidaciones que, en su caso, se dicten como consecuencia de los mismos tendrán el carácter que corresponda con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el presente reglamento.”

Dispone a estos efectos el artículo 268.1. a) 3º de la Ley 58/2003, que:

“1. El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración Tributaria, que deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

1.º (...)

2.º (...)

3.º Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la decisión de recuperación.”

Por tanto, la liquidación que derive del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado tendrá el carácter de provisional. Por su parte, la liquidación que derive del procedimiento inspector, podrá ser a su vez, provisional o definitiva, según las circunstancias que concurran en dicho procedimiento.

“6. En relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la decisión de recuperación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados.”

El inicio del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado se regula en el artículo 265 de la Ley 58/2003, a tenor del cual:

“1. El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión se iniciará de oficio por acuerdo del órgano competente, que se determinará en las normas de organización específica de la Administración Tributaria.

2. El inicio de las actuaciones del procedimiento deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.”

Por su parte, el artículo 268 regula la terminación de dicho procedimiento y en su apartado 1. a) 1º y 3º de la Ley 58/2003, dispone que:

“1. El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración Tributaria, que deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

1.º Elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y ámbito temporal objeto de las actuaciones.

2º (...)

3.º Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la decisión de recuperación.”

En consecuencia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 208 del RD 1065/2007, podrá dictarse un único acuerdo resolutorio mediante una liquidación que sea la suma algebraica de las liquidaciones por cada uno de los ejercicios objeto de comprobación.

“7. En las actuaciones realizadas respecto a entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal relativas al procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación, resultará, asimismo, aplicable lo dispuesto en el artículo 195 de este reglamento, salvo su apartado 4.”

Dicho apartado se limita a que lo dispuesto en el artículo 195 del RD 1065/2007 (**Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal.**) resultará igualmente de aplicación a los procedimientos de recuperación de ayudas de Estado referidas a un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal.

II. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 1072/2017, DE 29 DE DICIEMBRE EN EL REAL DECRETO 2063/2004, DE 15 DE OCTUBRE, RELATIVAS AL REGLAMENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

Con fecha 30 de diciembre de 2017, se ha publicado igualmente en el BOE el **RD 1072/2017**, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, con la finalidad de adaptar dicha norma reglamentaria a las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria, por la Ley 7/2012, de 29 de octubre y por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este apartado se analizarán las modificaciones introducidas en el Reglamento General del Régimen sancionador tributario.

El RD 1072/2017, de acuerdo con la Disposición Final Unica (*Entrada en vigor*) entra en vigor el día 1 de enero de 2018, no conteniendo disposición transitoria alguna que regule los efectos de las modificaciones introducidas en los procedimientos sancionadores que, habiéndose iniciado antes del 1 de enero de 2018, a dicha fecha no hubiera concluido.

➤ **Artículo 7.º Conformidad del obligado tributario.**

“3. En los supuestos a los que se refiere el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se deberá de dar la conformidad de forma expresa conforme a lo dispuesto en dicho precepto.”

Se refiere a la derivación de responsabilidad cuando la hacen la Dependencia de Recaudación.

El artículo 124 del RD 939/2005 (RGR) ha sido igualmente modificado por el RD 1071/2017, de 29 de diciembre, y ha quedado redactado en los siguientes términos:

*“1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado.
El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.
En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.”*

La modificación introducida por tanto es coherente con la modificación efectuada en el artículo 196 del RD 1065/2007, modificado por el RD 1070/2017, artículo que regula la derivación de responsabilidad cuando se lleva a cabo por los Organos de Inspección.

La modificación introducida en el artículo 124.1 del RD 939/2005 (RGR) permite que el responsable tributario preste conformidad expresa en el caso de derivación de responsabilidad cuyo alcance incluya sanciones tributarias impuestas al deudor principal, al objeto de poder tener derecho a la reducción del 30 % de la sanción prevista en el artículo 188.1.b) de la Ley 58/2003.

Conviene recordar que la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad, al objeto de que, de prestar conformidad, vea reducido el alcance de la responsabilidad en el 30 % de la sanción.

Al margen de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.2 b) de la LGT, el responsable tributario tiene igualmente derecho a la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.3 de la LGT (reducción del 25 %), de cumplirse los requisitos establecidos en dicho precepto.

➤ **Artículo 8. Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

*“2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
(...)”*

La Disposición adicional primera de la Ley 7/2012 contiene el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas y dispone que:

“La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

El artículo 39.2 de la Ley 35/2006 dispone que:

“2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.”

Por su parte, el contenido del artículo 134.6 del RD-Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el TRIS, se contiene actualmente en el artículo 121.6 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos:

“6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la Disposición adicional decimoctava de la Ley General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.”

Por tanto, la modificación introducida en el artículo 8 del RD 2063/2004 se produce precisamente para excluir del cálculo de la **base de la sanción** aquellos motivos de regularización a los que se refiere tanto el artículo 39.2 de la Ley 35/2006 (del IRPF) como el artículo 121.6 de la Ley 27/2017 (LIS).

Por tanto, la parte de cuota dejada de ingresar u obtenida indebidamente que derive de bienes situados en el extranjero que no hubieran sido objeto de declaración en el correspondiente modelo informativo (Modelo 720) se sancionaran al 150 %, con total independencia del resto de las magnitudes regularizadas por otros conceptos.

La base de la sanción correspondiente al resto de las magnitudes regularizadas por otros conceptos, teniendo en cuenta la consideración de sancionables y de no sancionables, se calculará de forma independiente, de tal forma que ni en el numerador ni en el denominador se incluirán las magnitudes correspondientes a la regularización que derive de bienes situados en el extranjero que no hubieran sido objeto de declaración en el correspondiente modelo informativo.

Artículo 10. Cálculo de la incidencia de la ocultación.

1. La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. **A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.**
(...)

La modificación introducida en el artículo 10 del RD 2063/2004 es coherente con la modificación del artículo 8 analizado anteriormente.

Por tanto, dicha modificación se produce precisamente para excluir del cálculo de la **ocultación** (como criterio de calificación de las infracciones tributarias) aquellos motivos de regularización a los que se refiere tanto el artículo 39.2 de la Ley 35/2006 (del IRPF) como el artículo 121.6 de la Ley 27/2017 (LIS).

Por tanto, la parte de cuota dejada de ingresar u obtenida indebidamente que derive de bienes situados en el extranjero que no hubieran sido objeto de declaración en el correspondiente modelo informativo (Modelo 720) se sancionaran al 150 %, con total independencia del resto de las magnitudes regularizadas por otros conceptos.

Para el cálculo de la **ocultación** se tendrán en cuenta exclusivamente el resto de las magnitudes regularizadas por otros conceptos en los que se aprecie la existencia de ocultación (numerador), y en el denominador, exclusivamente los restantes ajustes sancionables, de tal forma que ni en el numerador ni en el denominador se incluirán las magnitudes correspondientes a la regularización que derive de bienes situados en el extranjero que no hubieran sido objeto de declaración en el correspondiente modelo informativo.

➤ **Artículo 11. Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros.**

“1. La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.”
(...)

La modificación introducida en el artículo 11 del RD 2063/2004 es coherente con la modificación del artículo 8 y en el artículo 10, analizados anteriormente.

Por tanto, dicha modificación se produce precisamente para excluir del cálculo **de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros** (como criterio de calificación de las infracciones tributarias) aquellos motivos de regularización a los que se refiere tanto el artículo 39.2 de la Ley 35/2006 (del IRPF) como el artículo 121.6 de la Ley 27/2017 (LIS).

Por tanto, la parte de cuota dejada de ingresar u obtenida indebidamente que derive de bienes situados en el extranjero que no hubieran sido objeto de declaración en el correspondiente modelo informativo (Modelo 720) se sancionaran al 150 %, con total independencia del resto de las magnitudes regularizadas por otros conceptos.

Para el cálculo de la **incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros** se tendrán en cuenta exclusivamente el resto de las magnitudes regularizadas por otros conceptos en los que se aprecie la existencia de **incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros** (numerador), y en el denominador, exclusivamente los restantes ajustes sancionables, de tal forma que ni en el numerador ni en el denominador se incluirán las magnitudes correspondientes a la regularización que derive de bienes

situados en el extranjero que no hubieran sido objeto de declaración en el correspondiente modelo informativo.

➤ **Artículo 12. Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados**

1. La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
(...)

La modificación introducida en el artículo 12 del RD 2063/2004 es coherente con la modificación del artículo 8 y en los artículos 10 y 11, analizados anteriormente.

Por tanto, dicha modificación se produce precisamente para excluir del cálculo de la **incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados** (como criterio de calificación de las infracciones tributarias) aquellos motivos de regularización a los que se refiere tanto el artículo 39.2 de la Ley 35/2006 (del IRPF) como el artículo 121.6 de la Ley 27/2017 (LIS).

Para el cálculo de la **incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados** se tendrán en cuenta exclusivamente el resto de las magnitudes regularizadas por otros conceptos en los que se aprecie la **existencia de falsedad documental** (numerador), y en el denominador, exclusivamente los restantes ajustes sancionables, de tal forma que ni en el numerador ni en el denominador se incluirán las magnitudes correspondientes a la regularización que derive de bienes situados en el extranjero que no hubieran sido objeto de declaración en el correspondiente modelo informativo.

➤ **Artículo 15. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información**

“7. A efectos de lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador.”

El artículo 15 del RD 2063/2004 desarrolla la infracción tipificada en el artículo 199 de la LGT.

Dicho artículo 199 de la LGT recoge la *Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información*, entre cuyas conductas se encuentra la presentación de

las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Pues bien, con el nuevo apartado 7, introducido por el RD 1072/2017 se elimina la responsabilidad por infracción formal por falta de presentación de la declaración por medios electrónicos o telemáticos cuando la declaración se hubiera presentado por otros medios y siempre que se presente la declaración por medios electrónicos o telemáticos antes de cualquier requerimiento previo efectuado por la Administración tributaria o inicio de procedimiento sancionador.

➤ **Artículo 16. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.**

3. Cuando se trate del retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se aplicarán las siguientes reglas:

a) Se entenderá por retraso el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación.

b) Procederá la multa proporcional del 0,5 por ciento del importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los retrasos relativos a los Libros Registro de facturas expedidas y facturas recibidas.

Dicho porcentaje se aplicará sobre el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación.

En el caso de los registros de facturación que se correspondan con operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará como importe total:

i) En el supuesto de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, el relativo a la misma, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago que corresponda.

ii) En el supuesto de que se trate únicamente del registro relativo al cobro o pago correspondiente, el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

c) Procederá la multa pecuniaria fija de 150 euros por registro en los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

El artículo 16 del RD 2063/2004 desarrolla la infracción tipificada en el artículo 200 de la LGT, relativa a la *Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales* y a estos efectos dispone que:

“1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:
(...)”

g) *El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.*

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes.

(...)

El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.”

Mediante el RD 1072/2017 se incluye un nuevo apartado (3) en el artículo 16 del RD 2063/2004, que viene a desarrollar reglamentariamente los elementos necesarios para poder imponer la sanción por dicha infracción.

En este sentido, se define qué se considera retraso en la llevanza electrónica de los libros registro para que se cometa la infracción, con el objeto de diferenciar claramente esta conducta (referida al retraso en la presentación) de la del incumplimiento de la obligación de presentar dicha información.

Por otra parte, se especifica que únicamente será aplicable la multa proporcional del 0,5 por ciento en los supuestos relativos al **Libro Registro de facturas expedidas y para el Libro Registro de facturas de recibidas**, ya que es información con un importe numérico al que aplicar la multa proporcional.

Asimismo, se define qué se entiende por importe de la factura, distinguiéndose entre la aplicación del criterio general de devengo y el régimen especial de criterio de caja, en los siguientes términos:

Criterio general de devengo:

“Dicho porcentaje se aplicará sobre el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación.”

Régimen especial de criterio de caja:

- *En el supuesto de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, el relativo a la misma, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago que corresponda.*
- *En el supuesto de que se trate únicamente del registro relativo al cobro o pago correspondiente, el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*

Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

Se especifica la forma de aplicar el mínimo y máximo trimestral, en los siguientes términos:

“Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.”

Por último, se especifica que los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias se sancionarán con una multa fija de 150 euros por registro, al resultar de aplicación la sanción general contenida en el artículo 200.3 de la LGT.

➤ **Artículo 24. Resolución del procedimiento sancionador.**

El RD 1072/2017 suprime el apartado 4 del artículo 24 vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 derogado tácitamente por las modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 toda vez que en el caso de apreciarse la existencia de delito y tras su remisión al Ministerio Fiscal (u órganos de justicia), de haberse iniciado el procedimiento sancionador a la fecha de la remisión, dicho procedimiento sancionador queda automáticamente finalizado, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 250 y 251 de la LGT, sin perjuicio de que, en el caso de devolución del expediente a la vía administrativa por no apreciarse el delito denunciado, se inicie un nuevo expediente sancionador, de acuerdo con los hechos declarados probados por los tribunales de justicia.

➤ **Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.**

4. En caso de retraso producido en el procedimiento sancionador como consecuencia de la orden de completar el expediente del procedimiento inspector a la que se refieren los artículos 156.3.b) y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se computará una interrupción justificada en el procedimiento sancionador derivado del procedimiento inspector que se hubiera iniciado, desde el día siguiente a aquel en el que se dicte la orden de completar hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta.

Mediante el RD 1072/2017 se incluye un nuevo apartado (4) en el artículo 25 del RD 2063/2004, que viene a resolver algunos problemas que se habían venido planteado con relación al plazo de finalización del procedimiento sancionador, toda vez que dicho plazo es de 6 meses a contar desde la notificación de inicio del mismo.

En este sentido, cuando el inicio del procedimiento sancionador se realiza conjuntamente el mismo día de la firma del acta, las vicisitudes que pueden darse en el procedimiento inspector en relación al acta, no afectaban al procedimiento sancionador, por ejemplo, acuerdos de complemento de actuaciones y posterior incoación de una nueva acta (anulando la anterior) con la correspondiente liquidación.

En estos casos podía resultar que, a la fecha de incoación de la segunda acta, el plazo de 6 meses a contar desde el inicio del expediente sancionador ya hubiera concluido, por lo que se produciría la caducidad del expediente sancionador, sin posibilidad de iniciar uno nuevo, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 211.4 de la LGT, a tenor del cual:

“4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.

La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador. “

Pues bien, el nuevo apartado 4 del artículo 25 del RD 2063/2004 trata de solucionar dicho problema recogiendo como un **supuesto de interrupción justificada del procedimiento sancionador** el tiempo transcurrido desde el día siguiente a la orden de completar el expediente hasta la formalización de la nueva acta o el nuevo trámite de audiencia, por lo que dicho período de tiempo no se incluirá en el cómputo del plazo de seis meses del procedimiento sancionador.

➤ **Artículo 26. Ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.**

1. A efectos de lo establecido en el artículo 208 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador mediante manifestación expresa que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior.

En el procedimiento de inspección, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador durante los seis primeros meses, salvo que antes de dicho plazo se produjese la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta; en este caso, la renuncia podrá formularse hasta dicho momento.

El cómputo de los plazos a que se refieren los apartados anteriores se realizará por meses, sin que a esos efectos se deduzcan del cómputo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria ni los periodos de suspensión o de extensión del plazo del procedimiento inspector.

La renuncia regulada en este apartado se realizará por escrito.
(...)

El artículo 208 de la LGT se dedica al Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias y recoge dos modalidades diferentes de tramitación de dicho procedimiento:

- Tramitación separada
- Tramitación conjunta

La regla general en la tramitación es la modalidad de tramitación separada, salvo que el obligado tributario hubiera renunciado a ella, en cuyo caso se tramitará de forma conjunta.

Pues bien, el desarrollo reglamentario de la renuncia a la tramitación separada se encuentra recogido en el artículo 26 del RD 2063/2004, que es objeto de modificación por el RD 1072/2017 en el sentido de que para el cómputo del plazo de renuncia a la tramitación separada en el procedimiento sancionador no se deducirán las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas cuando dichos procedimientos sancionadores se instruyen al margen del procedimiento inspector (por cuanto en dicho procedimiento no hay causas de dilaciones ni interrupciones justificadas del procedimiento).

En el caso de que el procedimiento sancionador se instruya como consecuencia de un procedimiento inspector en el cómputo del plazo para efectuar la renuncia no se incluirán los supuestos de suspensión y de extensión del plazo regulados en el artículo 150.3, 4 y 5 de la LGT..

➤ **Artículo 27. Tramitación y resolución del procedimiento sancionador en caso de renuncia.**

1. Cuando el interesado haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de

forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, y será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **no se tendrá en cuenta** en el cómputo del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.

Una vez notificado el inicio, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a éstos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento.
(...)

La modificación introducida se refiere simplemente a la sustitución de la expresión vigente hasta el 31 de diciembre de 2017:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerará como periodo de interrupción justificada en el cómputo del plazo del procedimiento...”

Por la expresión utilizada a partir del 1 de enero del 2018:

*“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **no se tendrá en cuenta** en el cómputo del plazo del procedimiento...”*

En los supuestos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos, por haberse renunciado a la tramitación separada, es preciso notificar de forma separada el inicio del procedimiento sancionador para que posteriormente ambos procedimientos se tramiten de forma conjunta.

La redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 establecía que el tiempo que transcurriese desde el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador hasta que se entienda éste notificado se consideraba interrupción justificada.

Ahora bien, al haberse eliminado del procedimiento de inspección las interrupciones justificadas, no puede hacerse una referencia a las interrupciones justificadas, motivo por el cual se adapta la redacción a la expresión de “ **no se tendrá en cuenta** ...”

➤ **Artículo 32. Actuaciones en supuestos de **los delitos previstos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal.****

*“1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en **los artículos 305 o 305 bis del Código Penal**, **el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal producirá las siguientes consecuencias:***

- a) En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el mismo.
- b) En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido.
- c) En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución. Estas mismas consecuencias se producirán, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

Se incluye por un lado la referencia al artículo 305 Bis del Código Penal (delito de defraudación agravado) al que no se hacía referencia en la normativa anterior pero que no deja de ser una modificación de carácter puramente técnico.

Por otro lado, la modificación introducida en el RD 2063/2004 por el RD 1072/2017 está en consonancia con la modificación que a su vez el **RD 1070/2017** ha efectuado en el RD 1065/2007, de 27 de julio, mediante el que se ha introducido un nuevo capítulo (Capítulo IV) en el Título V del RD 1065/2007 (Actuaciones y procedimiento de inspección) dedicado a las **Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública y que comprende los nuevos artículos 197 bis a 197 sexies** y que fue objeto de análisis anteriormente.

Por tanto, se viene a reproducir tanto la Ley 58/2003 como los nuevos artículos introducidos en el RD 1065/2007 respecto de los supuestos en los que se haya apreciado la posible existencia de delito, pero ahora referido a la modificación del RD 2063/2003.

➤ **Artículo 33. Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda pública.**

1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que la infracción cometida pudiera ser constitutiva del delito previsto en el artículo 310 del Código Penal, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, sin que sea posible iniciar o continuar el procedimiento para la imposición de sanciones por los mismos hechos y sin que éstos puedan ser **tenidos en cuenta** para la calificación de las infracciones tributarias cometidas.

En los supuestos previstos en este apartado, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria **podrá iniciar** el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que en los hechos descubiertos pudieran existir indicios de haberse cometido alguno de los delitos previstos en los artículos 306 a 308 del Código Penal, hará constar en diligencia los hechos y circunstancias concurrentes e informará de ello al órgano administrativo competente para efectuar la correspondiente comprobación. No obstante, cuando se trate de subvenciones cuya comprobación corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior.

La modificación introducida en el apartado 1 se refiere simplemente a la sustitución de la expresión vigente hasta el 31 de diciembre de 2017:

“y sin que éstos puedan ser considerados para la calificación de las infracciones cometidas.”

Por la expresión utilizada a partir del 1 de enero del 2018:

“y sin que éstos puedan ser **tenidos en cuenta** para la calificación de las infracciones tributarias cometidas.”

La modificación introducida en el apartado 8 se refiere a la inclusión del delito tipificado en el artículo 308 del Código Penal, que contempla como figura delictiva:

“1. El que obtenga subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas en una cantidad o por un valor superior a ciento veinte mil euros falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de su importe salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo.

2. Las mismas penas se impondrán al que, en el desarrollo de una actividad sufragada total o parcialmente con fondos de las Administraciones públicas los aplique en una cantidad superior a ciento veinte mil euros a fines distintos de aquéllos para los que la subvención o ayuda fue concedida salvo que lleve a cabo el reintegro a que se refiere el apartado 5 de este artículo.

(...)”

José M.^a Díez-Ochoa Azagra
Inspector de Hacienda del Estado