

Modificación del reglamento del régimen sancionador tributario

CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ. *Subdirector General de Tributos. Inspector de Hacienda del Estado.*

- 1.- Introducción
- 2.- Medidas positivas para el contribuyente
- 3.- Particularidades del régimen sancionador en relación al denominado suministro inmediato de información
- 4.- Plazos del procedimiento sancionador
- 5.- Tramitación del procedimiento sancionador en relación con el delito fiscal

El presente trabajo tiene como objetivo efectuar un análisis eminentemente descriptivo del Real Decreto 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, publicado en el BOE el pasado día 30 de diciembre.

1. Introducción

La modificación normativa del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, en adelante RRS, tiene como principales objetivos señalados en la exposición de motivos:

- La adaptación de la normativa reglamentaria a las modificaciones legales que en el ámbito sancionador se produjeron por la aprobación 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 introdujo en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dirigidas a la lucha contra el fraude así como otras de carácter técnico.
- La nueva regulación del delito fiscal en sede administrativa como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Por último, la norma intenta responder a diversas motivaciones de carácter técnico, al margen de la adaptación a las leyes mencionadas.

Los cambios operados en el RRS se podrían clasificar a efectos expositivos en los siguientes grupos:

1. Medidas positivas desde la óptica del contribuyente, por cuanto atenúan la aplicación del régimen sancionador.
2. Las particularidades del régimen sancionador en relación al denominado suministro inmediato de información.
3. Plazos del procedimiento sancionador.
4. Tramitación del procedimiento sancionador en relación con el delito fiscal.

A continuación, pasaremos a exponer las modificaciones más importantes del reglamento teniendo en cuenta la clasificación anterior.

2. Medidas positivas para el contribuyente

Las medidas positivas para el contribuyente se concretan en tres grupos:

- La posible aplicación de la reducción por conformidad a los responsables de las sanciones (art. 7.3).
- El cálculo de la base de la sanción y de determinados criterios de calificación de la infracción no tendrá en cuenta la infracción específica por la falta de presentación del modelo 720 (art. 8.2, 10.1, 11.1 y 12.1).

- Exoneración de la responsabilidad por infracción formal por la falta de presentación de declaración o autoliquidación por medios electrónicos (art. 15.7).

Seguidamente pasaremos a exponer dichas medidas positivas.

2.1. La posible aplicación de la reducción por conformidad a los responsables de las sanciones (art. 7.3)

Se introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 7 (en negrilla) que queda redactado de la siguiente forma:

«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.»

El artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, se prevé que:

“4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, 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.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.

Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.”

En cumplimiento de dicho precepto legal, se determina en el reglamento que en los supuestos de declaración de responsabilidad por sanciones tributarias, se requerirá, en su caso, la conformidad expresa a los efectos de la aplicación de la reducción correspondiente (art. 7.3).

Asimismo, cabe destacar que esta modificación reglamentaria está relacionada con la modificación de la redacción del artículo 124.1 del Real Decreto de modificación del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en adelante RGR, que se ha modificado coetáneamente con el RRS, que señala que en el trámite de audiencia del procedimiento de declaración de responsabilidad el interesado, en su caso, deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la LGT a los efectos de la aplicación en la liquidación

de la responsabilidad por sanciones de la reducción por conformidad.

2.2. El cálculo de la base de la sanción y de determinados criterios de calificación de algunas infracciones no tendrá en cuenta la infracción específica por la falta de presentación del modelo 720 (art. 8.2, 10.1, 11.1 y 12.1).

Se modifican (en negrilla los cambios) el apartado 2 del artículo 8; el apartado 1 del artículo 10; el apartado 1 del artículo 11 y el apartado 1 del artículo 12, que quedan redactados, respectivamente, de la siguiente forma:

«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.»

«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.»

«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.»

«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.»

Estas modificaciones tienen su origen en evitar el eventual bis in ídem que se pudiera producir por la confluencia de la aplicación de los citados preceptos con la disposición adicional decimooctava de la LGT que establece la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y el régimen sancionador que la disposición adicional primera de la Ley 7/2012 anudó a las ganancias patrimoniales no justificadas y a las rentas no declaradas derivadas de la falta de presentación de la declaración anterior, en aplicación de los artículos 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, en adelante LIRPF, y 121.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, (anteriormente 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) que establecen una infracción específica. Dicha infracción se sanciona con una multa del 150 por ciento de la base de la sanción que es la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los citados artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 de la LIS.

Por tanto, la especialidad de la infracción y sanción aplicable provoca que las ganancias no justificadas y rentas no declaradas en estos casos no deban tenerse en cuenta a efectos del cálculo de diferentes elementos de la infracción tributaria. En concreto:

- La base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT (artículo 8.2).
- El cálculo de la incidencia de la ocultación (artículo 10.1).
- El cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros (artículo 11.1).
- El cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (artículo 12.1).

2.3. Exoneración de la responsabilidad por infracción formal por la falta de presentación de las declaraciones o autoliquidación por medios electrónicos (art. 15.7)

Se introduce un nuevo apartado 7 en el artículo 15 con la siguiente redacción:

«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.»

Con esta modificación se pretende explicitar, en el marco del artículo 179.3 de la LGT, la exoneración de 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 sin requerimiento previo de la Administración tributaria en el sentido señalado por el artículo 27.1 de la LGT o antes del inicio del correspondiente procedimiento sancionador.

En este sentido, debe recordarse que el artículo 27.1, párrafo segundo de la LGT dispone que:

“A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.”

3. Las particularidades del régimen sancionador en relación al denominado suministro inmediato de Información

Se introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 16 con la siguiente redacción:

«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 nuevo apartado 3 del artículo 16 del RRS desarrolla el régimen sancionador del retraso en la llevanza de los libros en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, lo que se denomina con carácter genérico como “suministro inmediato de información”.

En efecto, el artículo 29.3 de la LGT prevé que las disposiciones reglamentarias pueden establecer que la aportación o llevanza de los libros registro se efectúe de forma periódica y por medios telemáticos, teniendo esta previsión legal su correlato reglamentario en la nueva redacción del artículo 29.1 del Reglamento de Aplicación de los Tributos (también modificado coetáneamente con este precepto del RRS que ahora analizamos).

En este sentido, el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, prevé la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural. Asimismo, los sujetos pasivos del impuesto no obligados a la llevanza de libros por este sistema podrán optar voluntariamente al mismo. Es el denominado Suministro Inmediato de Información (SII).

En concordancia con lo anterior, se estableció una infracción específica relativa al retraso en el cumplimiento de la obligación formal en el artículo 200.1.g) de la LGT que se sanciona de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 200.3, penúltimo párrafo del mismo cuerpo legal. Este régimen sancionador es desarrollado en términos reglamentarios por el artículo 16.3.

Así, en el reglamento se establecen las reglas a aplicar en el caso de retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la finalidad de aclarar determinadas cuestiones que no han sido tratadas con detalle en la LGT.

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 esta conducta de la omisión o el suministro incorrecto de datos, infracciones éstas contempladas legalmente con carácter independiente del retraso. Así, en el párrafo a) se entiende como retraso “el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación”. En este punto, es necesario recordar que el suministro debe producirse en un plazo de cuatro días (artículo 69 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido), si bien con carácter transitorio dicho plazo fue ampliado a 8 días hasta 31 de diciembre de 2017.

Por otra parte, se especifica que únicamente será aplicable la multa proporcional del 0,5 por ciento sobre el importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la LGT en los supuestos relativos al libro registro de facturas expedidas y para el de recibidas, ya que es información con un importe numérico al que aplicar la multa proporcional. Por el contrario, en el caso de 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.

Se determina también qué se entiende por “importe” de la factura, utilizando una definición omnicompreensiva que pueda incluir las diferentes modalidades que pueden concurrir. De esta forma se distingue el caso general y el aplicable al régimen especial del IVA de caja.

Con carácter general, el importe a estos efectos será 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.

Por otro lado, en el caso del régimen especial del IVA de caja, hay que distinguir dos momentos. En el caso de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, se considerará como importe el relativo a la propia factura, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago producido en el momento de dicha factura. En relación a los registros relativos solo a los cobros o pagos posteriores correspondientes, se reputará como importe 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.

También se especifica la forma de aplicar el mínimo y máximo trimestral, al señalar de forma expresa que se aplicará por trimestre natural.

4. Plazos del procedimiento sancionador

En la modificación del RRS se introducen una serie de cambios que inciden sobre los plazos del procedimiento sancionador dichas modificaciones son las siguientes:

- Se deroga el apartado 4 del artículo 24 al no ser necesario reflejar que el inicio de la tramitación del delito fiscal suspende el plazo de resolución del procedimiento sancionador (art. 24.4).
- 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, en su caso, se recoge como interrupción justificada que no se incluirá del cómputo del plazo de seis meses del procedimiento sancionador (art. 25.4).
- En 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. Tampoco en el procedimiento inspector los supuestos de suspensión y de extensión del plazo (art. 26.1).
- En los supuestos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos es preciso notificar de forma separada el inicio del procedimiento sancionador para que posteriormente ambos procedimientos se tramiten de forma conjunta. La redacción vigente establece que el tiempo que transcurra desde el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador hasta que se entienda éste notificado se considera interrupción justificada. Al eliminarse del procedimiento de inspección las interrupciones justificadas, es preciso adecuar el artículo a la nueva normativa (art. 27.1).

4.1. Derogación del apartado 4 del artículo 24

Se deroga el apartado 4 del artículo 24 al no ser necesario reflejar que el inicio de la tramitación del delito fiscal suspende el plazo de resolución del procedimiento sancionador, por cuanto la apreciación de indicios de delito fiscal de acuerdo con la nueva tramitación del delito fiscal en sede administrativa de acuerdo con la Ley 34/2015 provoca que no se pueda iniciar el procedimiento sancionador o que el procedimiento sancionador iniciado concluya.

4.2. En el cómputo del procedimiento sancionador no se incluye el periodo durante en que se completan actuaciones (art. 25.4)

Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 25, renumerándose los actuales apartados 4 a 7 como apartados 5 a 8, respectivamente, con la siguiente redacción:

«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.»

En caso de que se dicte por parte del órgano competente acuerdo por el cual se ordene completar actuaciones (artículos 156.3.b) para el caso de las actas de conformidad y 157.4 de la LGT para las actas de disconformidad), a efectos del cómputo del plazo del procedimiento sancionador de seis meses, se considerará que concurre una interrupción justificada por el tiempo transcurrido desde el día siguiente a la orden de completar el expediente hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta.

Dicha modificación tiene su origen para evitar que los retrasos en el procedimiento de inspección se transfieran al cómputo del plazo del procedimiento sancionador con el cual está relacionado.

4.3. Cómputo del plazo de renuncia a la tramitación separada en el procedimiento sancionador (art. 26.1)

Se modifica el apartado 1 del artículo 26 que queda redactado de la siguiente forma:

«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 procedimiento sancionador se puede tramitar de forma separada o conjunta en relación con el procedimiento de aplicación de los tributos del cual se deriva. Con carácter general se tramitará de forma separada, ahora bien, el artículo 208 de la LGT regula la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador para su tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente.

Dicha renuncia es desarrollada por el artículo 26 en cumplimiento de lo estipulado por el apartado 2 del artículo 208 de la LGT.

El artículo 26.1 señala que se puede renunciar a la tramitación separada en el procedimiento de aplicación de los tributos durante los dos primeros meses, con carácter general, o durante los seis primeros meses, si el procedimiento de aplicación fuera de inspección. Dicha disposición regula el cómputo del plazo.

Pues bien, a efectos del cómputo de dicho plazo la normativa anteriormente vigente estipulaba que no se deducían las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas. Ahora bien, como consecuencia de la modificación operada por la Ley 34/2015 en el régimen del cómputo de los plazos de inspección, dejan de aplicarse a dicho procedimiento las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables que sí se aplican, con carácter general, al resto de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador, sustituyéndose por los supuestos de suspensión y de extensión del plazo.

Ello provoca que se deba modificar la redacción del precepto para tener en cuenta que se deducirán las dilaciones no imputables a la Administración y las interrupciones justificadas cuando el procedimiento de aplicación que se tramite conjuntamente con el sancionador no sea de inspección. Asimismo, si fuera un procedimiento inspector no se tendrán en cuenta los supuestos de suspensión y de extensión del plazo, circunstancias que fueron introducidas de forma novedosa, como se ha dicho antes, por la Ley 34/2015 como vicisitudes que afectan al cómputo del plazo de dicho procedimiento. De este modo, la redacción del artículo 26.1 se adapta a la aparición de estas nuevas circunstancias que exclusivamente afectan al procedimiento inspector y que se regulan en el artículo 150 de la LGT en la redacción dada por la Ley 34/2015.

4.4. En los supuestos de tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo que transcurra desde el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador hasta que se entienda éste notificado se considera interrupción justificada

Se modifica el apartado 1 del artículo 27 que queda redactado de la siguiente forma:

«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.»

Como se ha comentado anteriormente, la norma faculta a renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de aplicación de los tributos del cual se deriva. Pues bien, en los supuestos en que se renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y, consecuentemente, se tramite conjuntamente con el procedimiento de aplicación de los tributos correspondiente es preciso notificar de forma separada el inicio del procedimiento sancionador para que, posteriormente, a partir de la renuncia, ambos procedimientos se tramiten de forma conjunta, aplicándose la normativa correspondiente al procedimiento de aplicación de los tributos, incluso la relativa a los plazos y el incumplimiento de los mismos.

La redacción vigente establece que el tiempo que transcurra desde el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador hasta que se entienda éste notificado se considera interrupción justificada. Sin embargo, dicha calificación de “interrupción justificada” no casa con la actual normativa legal, puesto que en el actual procedimiento de inspección se eliminan las interrupciones justificadas, como se ha comentado con anterioridad, desapareciendo éstas y las dilaciones no imputables a la Administración, sustituyéndose por los supuestos de suspensión y de extensión del plazo.

En consecuencia, es preciso adecuar el artículo a la nueva normativa. Por lo tanto, se elimina la calificación jurídica de “interrupción justificada” del tiempo transcurrido citado y se sustituye, simplemente, por la expresión “no se tendrá en cuenta”.

5. Tramitación del procedimiento sancionador en relación con el delito fiscal

La Ley 34/2015 de modificación de la LGT supuso un notable cambio en la tramitación del delito fiscal en sede administrativa, ya que modificó el régimen hasta ese momento

vigente de suspensión de la tramitación administrativa en el caso de estimación de indicios de concurrencia de delito fiscal, por la regla general de continuación de la tramitación administrativa de las actuaciones, pudiendo llegar incluso hasta el cobro de la liquidación administrativa vinculada a delito fiscal. Dicho cambio, evidentemente, debe tener su reflejo no solo respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos relacionados con el delito fiscal, sino también, respecto del eventual procedimiento sancionador que se pudiera tramitar.

Así, se modifica el RRS respondiendo a esos nuevos principios ordenadores de la tramitación administrativa en caso de concurrencia de indicios de delito fiscal.

La adaptación del régimen de la tramitación del procedimiento sancionador a la nueva regulación legal de la tramitación del delito fiscal en sede administrativa se centra en dos aspectos.

- El procedimiento sancionador no se puede iniciar o, si ya se ha iniciado, concluye en el caso de concurrencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública. Impidiendo la condena penal la imposición de sanción administrativa (art. 32).
- Las mismas reglas aplicables al delito fiscal de los art. 305 y 305 bis del Código Penal se aplican al delito del art. 310 del mismo Código (delito contable) y al resto de los delitos contra la Hacienda Pública que no son delito fiscal en sentido estricto (art. 33).

5.1. Adaptación del procedimiento sancionador a la nueva tramitación administrativa del delito fiscal (art. 32)

Se modifica el artículo 32, que queda redactado de la siguiente forma:

«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.»

En el artículo 32 se analizan las diferentes consecuencias que la apreciación de la concurrencia de la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal puede tener sobre la tramitación del procedimiento sancionador. Las consecuencias estarán en función del momento de apreciación de los indicios.

Si se apreciaran antes del inicio del procedimiento sancionador, dicha apreciación impedirá el inicio del mismo. Si se apreciaran con posterioridad a dicho inicio, implicarán la conclusión del procedimiento sancionador. Si se apreciaran con posterioridad al momento de la imposición de la sanción, la ejecución de la misma quedará suspensa.

En su caso, la Administración podrá iniciar el procedimiento sancionador o reanudar la ejecución de la sanción si no se hubiera apreciado la existencia del delito sobre los hechos que se hubieran considerado probados en sede jurisdiccional penal.

Asimismo, el principio de non bis in ídem hace que la sentencia condenatoria impida la imposición de sanción por los mismos hechos.

5.2. Regulación del procedimiento sancionador en caso de delitos contra la Hacienda Pública que no son delitos fiscales (art. 33)

Se modifica el artículo 33 (en negrillas los cambios), que queda redactado de la siguiente forma:

«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.»*

Se introducen cambios en los dos apartados del artículo 33. Ello genera una modificación integral del precepto.

Así, el apartado 1 del artículo 33 va a seguir manteniendo en principio general de que al delito contable tipificado en el artículo 310 del Código Penal se le va a aplicar la misma normativa que al delito fiscal en sentido estricto (art. 305 y 305 bis del Código Penal). Ello hace que se deba modificar el precepto que antes sí que permitía que se pudieran dictar los correspondientes actos de liquidación sin que fuera posible iniciar o continuar el procedimiento sancionador.

Ahora tras la modificación operada en la tramitación del delito fiscal por la LGT, se aplicará en caso de concurrencia del procedimiento sancionador con la apreciación de indicios de delito contable, respecto del procedimiento sancionador, lo previsto en el artículo 32 para el delito fiscal en sentido estricto, esto es, que no se podrá iniciar el procedimiento sancionador y que en caso de inicio, éste deberá concluir.

Por lo que se refiere al resto de delitos contra la Hacienda Pública que no son delito fiscal en sentido estricto y tampoco se identifican con el delito contable, es decir, con los delitos tipificados en los artículos 306 (fraude en los presupuestos comunitarios), 307, 307 bis, 307 ter (fraude a la Seguridad Social), 308 (delito de fraude en subvenciones públicas) se sigue aplicando la normativa vigente hasta este momento, es decir, en caso de que la Administración tributaria estime que en los hechos descubiertos pudieran existir indicios de haberse cometido alguno de los delitos previstos en los preceptos anteriores, se hará constar en diligencia los hechos y circunstancias concurrentes e informará de ello al órgano administrativo competente para efectuar la correspondiente comprobación, salvo cuando se trate de fraude en subvenciones cuya comprobación corresponda a la Agencia Tributaria, en que se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo 32.

La única modificación operada en el apartado 2 del artículo 33 es la supresión de la referencia al artículo 309 del Código Penal como precepto al que resulta aplicable la normativa de este apartado 2 del artículo 33, por cuanto dicha referencia ya carece de sentido al haberse derogado el artículo 309 del Código Penal por la disposición derogatoria única.1 de Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social al refundirse en el artículo 306 del Código Penal la defraudación a los presupuestos de la Unión Europea.