

Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente
[BOE n.º 317, 30-XII-2017]

MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO GENERAL DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA

La modificación de la Ley 58/2003, de Ley General Tributaria, de 17 de diciembre [BOE n.º 284, de 27 de noviembre], por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre [BOE n.º 227, de 22 de septiembre], y 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 [BOE n.º 261, de 30 de octubre de 2019] motivan la modificación del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (RGGI); modificación que ha tardado en llegar (su vigencia ha comenzado el 1 de enero de 2018). Destacaremos las que, a nuestro juicio, son las novedades más relevantes. También modifica el Reglamento que regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, el Real Decreto 1676/2009, en aspectos de composición y orgánicos, sobre los que no nos vamos a referir en este comentario.

Sobre la gestión censal, se señala que en la declaración de baja del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores se comunicarán los sucesores (art. 12.2 del RGGI).

Se prevé, asimismo, la revocación del número de identificación asignado con carácter provisional, si la entidad a la que se le ha concedido no aporta documentación en los plazos que se le señala. Estos plazos son de un mes desde la inscripción en el registro público correspondiente o desde el otorgamiento de las escrituras o documentos fehacientes de su constitución, de los estatutos sociales o documentos equivalentes de su constitución, si no fuera necesaria la inscripción en el registro pertinente. Trascurrido dicho plazo, o seis meses desde la asignación del número provisional sin la aportación de la documentación, la Administración Tributaria podrá requerir de nuevo su aporte en el plazo de 10 días. Si no se atiende a este nuevo plazo, previa audiencia del interesado, se procederá a la revocación del número de identificación provisional.

En pleno proceso de implementación de la Administración electrónica, se procede a la modificación del artículo 29.1 del RGGI, y así se señala que cuando la normativa

tributaria lo prevea, los obligados tributarios realizarán la llevanza y conservación de los libros por medios telemáticos.

Se incorpora un artículo 54 ter, que sale a dar solución a los problemas de la economía colaborativa, en relación con el turismo, fijando obligaciones de información para determinadas plataformas cuyo objeto es la intermediación en el uso de viviendas con fines turísticos. El de las viviendas turísticas es un fenómeno que está siendo regulado tanto desde el punto de vista administrativo como civil por las Comunidades Autónomas, y que entraña problemas fiscales. No siendo objeto del RGGI, sí apuntar que, desde el punto de vista material, el cedente, dependiendo de las circunstancias, por las rentas que recibe, las declarará como rendimientos de actividades económicas o rendimientos de capital inmobiliario. A efectos del IVA, en principio, la prestación de servicios de arrendamiento queda exenta, al ser para vivienda, salvo que se presten servicios propios de la industria hotelera, que entonces se determina la sujeción y no exención, siendo el tipo aplicable en la actualidad el 10%. El nuevo artículo en el Reglamento señala que los intermediarios entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas turísticas sitas en territorio español deberán presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien. Para que opere la obligación de declaración informativa, la vivienda con fines turísticos cedida debe responder a una cesión temporal de uso de toda o parte de la vivienda, que estará amueblada y equipada para condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del que se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa. Quedan excluidos del concepto de vivienda con fines turísticos a efectos de la aplicación del nuevo precepto del RGGI: a) los arrendamientos de vivienda definidos en la Ley de Arrendamientos Urbanos, y subarrendamiento parcial de vivienda regulados en el artículo 8 de su Ley reguladora [Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, [BOE n.º 282, de 25 de noviembre de 1994](#)]; b) los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica, aunque no quedan excluidas las cesiones temporales de uso de vivienda a las que se refiere el artículo 5 e) de la Ley de Arrendamientos urbanos con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido; c) el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles; y d) los usos y contratos del artículo 5 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones a las que se refiere la letra e de tal artículo. Se aprobará un modelo de declaración mediante orden ministerial (véase el proyecto de orden ministerial, que aprobará el [Modelo 179](#)).

En materia de consultas tributarias, el artículo 66.5 del Reglamento prevé que tales podrán presentarse en todo caso por medios electrónicos, pesando el deber de presentarlas por esa vía a quienes estén obligados a relacionarse por dichos medios.

Se incorpora la exigencia de que el obligado tributario no tenga pendientes ingresos por multas, responsabilidades civiles derivadas del delito contra la Hacienda Pública declaradas por sentencia firme como uno más de los requisitos (todos ellos cumulativos) de los que se contemplan en el artículo 79 del RGGI, para la emisión del

certificado regulado en este artículo certificante de que el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias.

Como se sabe, hasta la reforma de 2015 de la LGT el conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley no se sancionaba. A partir de dicha reforma, se incorpora un nuevo artículo 206 bis LGT, por el cual el fraude de ley con determinadas circunstancias debe ser sancionado. Para que el fraude de ley pueda ser sancionado deben acreditarse alguna de las siguientes circunstancias: a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria; b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo; c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal; o d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Pues bien, añade la LGT que solo constituirá infracción tributaria si se acredita igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros donde se hubiera establecido criterio administrativo que se hubiera hecho público antes del inicio del plazo para la correspondiente declaración o autoliquidación. Corresponde al Reglamento la regulación de la publicidad del criterio administrativo, y a tal fin se encomienda la modificación del RGGI que comentamos. Señala en este sentido la modificación (art. 194.6 del RGGI) el deber trimestral de publicación de los informes de la Comisión Consultiva en los que se haya apreciado la existencia de fraude de ley. En el ámbito de la Administración General del Estado se publicarán en la sede electrónica de la AEAT, salvo que sean por tributos cuya resolución de consultas tributarias corresponda a otras administraciones tributarias, estando en este caso a los medios que estas señalen. Ordena el Reglamento guardar la debida privacidad en relación con los sujetos afectados.

Se procede a la adaptación del RGGI en los casos en los que medien delitos contra la Hacienda Pública. En este sentido, se introduce un nuevo Capítulo IV en el Título V, que comprende entre los arts. 197 bis a 197 sexies, y que viene a desarrollar la compleja reforma que experimentó la LGT en materia de actuaciones de la Administración Tributaria (con atención distinguida a la inspección tributaria) cuando medie posible delito contra la Hacienda Pública de los contemplados en el Código Penal.

Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública remitirá el tanto de culpa a la jurisdicción competente o trasladará el expediente al Ministerio Fiscal, aunque si la apreciación de los indicios se lleva a cabo en un procedimiento inspector, se sigue su tramitación. La apreciación de delito puede hacerse en cualquier momento, incluso si ya se ha dictado liquidación o si ha llegado a imponerse sanción. Señala el Reglamento en su versión vigente desde 1 de enero de 2018 que la propuesta de liquidación administrativa y de sanción que se hubiera formulado en caso de apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública quedará sin efecto, y se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones si ya hubieran sido dictadas. Si la jurisdicción penal o el Ministerio Fiscal no apreciaran existencia de delito, continuarán las actuaciones o procedimientos administrativos teniendo

presentes los hechos que los tribunales consideren probados. Las liquidaciones o sanciones, o aquellas que fueron suspendidas y sean reanudadas se podrán revisar según los mecanismos revisores que ofrece la LGT, pero señala el RGGI en el artículo 197 bis 3 que no podrán impugnarse los hechos considerados probados por resolución judicial.

De apreciarse indicios de delito en el seno del procedimiento inspector, la inspección debe abstenerse de practicar liquidación vinculada al delito en los supuestos previstos en el artículo 251.1 LGT. Pero pueden preverse excepciones, donde se tendrán en cuenta una serie de cuestiones. La devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración Tributaria, así como la inadmisión de denuncia o querrela, o la resolución judicial firme que no aprecie indicios de delito, determina la continuación del procedimiento inspector, que deberá finalizar en el período que reste según el artículo 150.1 LGT, o en el plazo de 6 meses, si este fuese superior.

Si en el seno del procedimiento inspector se aprecian indicios de delito y no concurren las circunstancias que impiden dictar liquidación según el artículo 251.1 LGT, se dictará una propuesta de liquidación vinculada a delito rigiéndose por los trámites y elementos competenciales que señala el Reglamento en el artículo 197 *quater*. Dicha propuesta se le notificará al obligado tributario para que efectúe alegaciones en el plazo de 15 días desde la fecha de la notificación. Trascurrido el plazo y examinadas las alegaciones, el órgano competente para liquidar dictará una liquidación vinculada a delito, previa o simultánea autorización del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer denuncia o querrela cuando la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de posible delito contra la Hacienda Pública. La autorización se otorgará previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico. También en este caso el órgano competente para liquidar, cuando considere que existen errores en la apreciación de hechos o indebida aplicación de normas jurídicas, podrá rectificar la propuesta de liquidación vinculada a delito, determinando el Reglamento que, si versa sobre cuestiones no alegadas por el obligado tributario y que suponen el agravamiento de su situación, deberá procederse a su notificación ofreciendo un plazo de 15 días naturales para que efectúe alegaciones. También puede devolver el expediente cuando considere que la conducta no es constitutiva de delito, o acordar complementar el expediente, con notificación al obligado tributario.

Dicho lo anterior, el nuevo artículo 197 *quinquies* del RGGI señala las reglas para el 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, previendo que puede haber elementos sobre un mismo concepto impositivo y periodo que estén contaminados por delito y los que no estén contaminados. Se realizarán dos liquidaciones provisionales de forma separada, realizándose dos propuestas de liquidación y actas. El Reglamento desarrolla cómo se aplican los ajustes a favor del obligado tributario, las minoraciones de partidas y compensaciones y deducciones.

Como se ha dicho, detectados indicios de delito en el procedimiento inspector, este continúa, aunque no en todos los casos puede haber liquidación vinculada a

delito contra la Hacienda Pública. También hemos señalado que pueden apreciarse los indicios de delito incluso ya habiendo liquidación y sanción. Habiendo liquidación vinculada a delito por la Administración Tributaria, el artículo 197 *sexies* regula los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito dictada por la Administración. Si la cuota defraudada determinada en un proceso penal corresponde con la liquidada en vía administrativa, no es necesario modificar esta, sin perjuicio de los intereses y recargos que procedan. Los intereses de demora serán los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de la notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querrela. Si la cuantía determinada en el proceso penal fuera diferente a la liquidada en vía administrativa, la liquidación vinculada a delito deberá modificarse, ajustándose los intereses de demora a lo señalado anteriormente. Si la cuantía defraudada determinada en proceso penal fuera menor a la fijada en vía administrativa, son de aplicación las normas en relación a la devolución de ingresos y reembolso del coste de las garantías. Si en el proceso penal no se apreciara existencia de delito por inexistencia de obligación tributaria, la liquidación vinculada a delito dictada por la Administración Tributaria será anulada, siendo aplicables las normas relativas a devolución de ingresos y reembolso de costes de garantías.

También el artículo 197 *sexies* desarrolla la retroacción del procedimiento inspector al momento anterior a aquel en el que se dictó propuesta de liquidación vinculada a delito, para la formalización del acta que corresponda en los siguientes supuestos: devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de interposición de querrela ante la jurisdicción penal por parte de la Administración Tributaria, inadmisión de la denuncia o querrela, auto de sobreseimiento o resolución judicial firme en la que no se aprecie delito por motivos diferentes a la inexistencia de la obligación tributaria (por ejemplo, porque el elemento objetivo del tipo no supere los 120.000 o por ausencia de dolo, superando o no esta cantidad). Retrotraído el procedimiento inspector, la conclusión del mismo se sujetará a los plazos del artículo 150.1 LGT o de 6 meses si este último fuese superior. Se determina que se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. El *dies a quo* del cómputo de intereses será el de la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado nueva liquidación.

La modificación del Reglamento también incorpora un nuevo Título VII, denominado «Procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación». Dicho título comprende un solo artículo, el 208. Señala la modificación que cuando el obligado tributario sea objeto de actuaciones de recuperación, podrá iniciarse un único procedimiento para la ejecución de todas las decisiones que la afecten, o si ya se estuviera tramitando un procedimiento para la recuperación, puede incorporarse al mismo la ejecución de todas las decisiones de recuperación que afecten a la misma obligación tributaria. Si tras la comprobación realizada no corresponde regularizar la situación tributaria, se puede (potestativo) prescindir del trámite de audiencia.

Recibidas las alegaciones el obligado tributario, o si no las realiza agotado el plazo para realizarlas, el órgano competente para liquidar, a la vista de la propuesta de liquidación y de las alegaciones, dictará acto administrativo que será notificado al obligado tributario. También este órgano puede acordar la rectificación de la propuesta por existencia de errores de hecho o indebida aplicación de la norma, o podrá exigir que se complete el expediente. Prevé el Reglamento (art. 208.6) que en relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento de recuperación podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de recuperación a fin de que la deuda resultante se determine por la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados.

Marcos IGLESIAS CARIDAD
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
iglesiascaridad@usal.es