Roj: **STS 2595/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:2595**

Id Cendoj: **28079130022019100357**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **10/07/2019**
Nº de Recurso: **83/2018**
Nº de Resolución: **1032/2019**
Procedimiento: **Recurso ordinario**
Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.032/2019

Fecha de sentencia: 10/07/2019

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/d)

Número del procedimiento: 83/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: MINISTERIO ECONOMIA Y HACIENDA

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: 83/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1032/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de julio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo núm. 83/2018, interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales, representada por la procuradora de los Tribunales D.ª Silvia Vázquez Senín, bajo la dirección letrada de D. Esaú Alarcón García, contra el 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 (BOE núm. 317, de 30 de diciembre de 2017).

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso-administrativo se interpuso, el día 1 de marzo de 2018, contra el Real Decreto 1072/2017, citado en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Recibido el expediente administrativo, y con entrega del mismo a la parte recurrente, se confirió trámite para la formulación del correspondiente escrito de demanda.

En el escrito de demanda, presentado el día 18 de julio de 2018, se hacen las alegaciones oportunas, y se solicita que este Tribunal "[...] en su día dicte sentencia en la que estimando el presente recurso contencioso-administrativo, con arreglo a los argumentos vertidos en el cuerpo del presente escrito, se declare la anulación de los preceptos objeto de controversia de la disposición general impugnada, con todos los pronunciamientos accesorios que resulten pertinentes y con expresa imposición de costas a la Administración demandada por su notoria temeridad y mala fe".

TERCERO.- Conferido traslado de la demanda a la Administración General del Estado, el abogado del Estado presenta, el día 24 de septiembre de 2018, escrito de contestación en el que, tras las alegaciones oportunas, suplica "[...] dicte en su día sentencia desestimando el recurso contencioso-administrativo con expresa imposición de costas al recurrente, de conformidad con el artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción , declarando que los preceptos impugnados del RD 1072/ 2017 son conformes a Derecho y no vulneran Ley alguna ni suponen un exceso respecto a la Leyes Tributarias".

CUARTO.- No solicitado el recibimiento a prueba, se concedió a las partes plazo para conclusiones, trámite que fue evacuado por todas ellas. Se declararon conclusas las actuaciones y pendiente de señalamiento, por diligencia de fecha 7 de noviembre de 2018.

QUINTO.- Se señaló para votación y fallo del recurso el día 21 de mayo de 2019, si bien ante la complejidad del asunto, la Sección ha seguido deliberando el mismo hasta el día 25 de junio en que se ha procedido a la votación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra el Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario ["RST"], aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (BOE de 30 de diciembre). La Asociación Española de Asesores Fiscales ["AEDAF"] interpone recurso contencioso-administrativo contra dos apartados del artículo único del Real Decreto 1072/2017, concretamente los apartados siete y nueve, que pasan a conformar respectivamente los art. 16.3 y art. 25.4 RST .

SEGUNDO.- En primer lugar impugna el apartado siete del artículo único del Real Decreto 1072/2017 que introduce un nuevo apartado 3 del art. 16 del RST, renumerándose el actual apartado 3 como apartado 4. El art. 16 del RST se dedica a desarrollar determinados aspectos de la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales, y el nuevo apartado 3 del artículo 16 RST queda 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:

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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 motivo de impugnación de la AEDAF se fundamenta en que, a su juicio, el precepto incurre en *ultra vires*. Entiende que el desarrollo reglamentario de la sanción por retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, prevista en el artículo 16 RST, puede dar lugar a resultados desproporcionados y para el caso de que se considerase que cuenta con apoyo en el art. 200 de la LGT , propone el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad por considerar que se trata de sanciones desproporcionadas con la entidad de la información en que se ha producido el retraso, que no omisión.

El argumento de la parte demandante no puede ser aceptado en este punto. El nuevo apartado 3 del artículo 16 del RST se limita a desarrollar el régimen sancionador de la infracción tributaria relativa al retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que aparece tipificada en el artículo 200.1.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18) ["LGT"], y que se sanciona de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 200.3, penúltimo párrafo, del mismo cuerpo legal . En efecto, el art. 200 de la LGT dice así:

"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.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

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".

Por consiguiente, la norma reglamentaria cuenta con la habilitación precisa y no incurre en la desproporción que alude la parte demandante. La finalidad de este precepto es únicamente aclarar determinadas cuestiones que no han sido tratadas con detalle en la LGT. Así, 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 otras, como la omisión o el suministro incorrecto de datos, tipificadas como infracción de manera independiente.

Se entiende por retraso "el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación". Se hace necesario recordar, en este aspecto, lo

dispuesto en el artículo 69 bis del Reglamento de 1624/1992, de 29 de diciembre por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido que establece el plazo para la remisión electrónica de los registros de facturación, que será con carácter general de cuatro días naturales para las facturas expedidas y recibidas, y para determinadas operaciones intracomunitarias, si bien de manera transitoria este plazo fue ampliado a ocho días naturales durante el año 2017.

Por otra parte, se especifica que únicamente será aplicable la multa proporcional del 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro electrónico, 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.

En definitiva, el reglamento no incurre en exceso sobre la habilitación legal, ni introduce desproporción alguna. Así, la previsión legal, bastante específica, de suerte que ya el art. 200 LGT establece el criterio de proporcionalidad de las sanciones, 1% para omisión, 0, 50% para retraso, y establece la multa fija de 150 euros. Por último, no entendemos que la previsión legal suponga en absoluto una vulneración del principio de proporcionalidad que alude la demandante, ya que la propia ley introduce un límite mínimo y máximo trimestral a las sanciones resultantes que, con carácter general, adecua la intensidad de la sanción con la necesaria protección de los intereses públicos concernidos con una medida sancionadora que resulta idónea y necesaria, sin perjuicio de que los elementos singulares que puedan concurrir en una determinada aplicación de la norma deben ser objeto de ponderación en el caso concreto. El motivo de impugnación sobre esta norma debe ser rechazado.

TERCERO.- En segundo lugar se impugna el apartado 4, del artículo 25 del RST que se introduce en el apartado nueve del artículo único del Real Decreto 1072/2017 , 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".

La AEDAF argumenta en la demanda que el reglamento incurre en *"ultravires"*. Así, se afirma que la modificación reglamentaria carece de habilitación legal. Según la tesis de la actora, la finalidad de la norma es evitar posibles situaciones de riesgo de caducidad del procedimiento sancionador cuando, en el seno del procedimiento inspector del que deriva un procedimiento sancionador ya iniciado, el órgano competente para liquidar al amparo de los artículos 156.3.b) y 157.4 de la LGT , según se trate de actas de conformidad o disconformidad, ordene completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias. Estas actuaciones complementarias, que eventualmente pueden suponer una modificación de las conductas investigadas en el procedimiento sancionador, tienen una duración que, hasta la reforma introducida, no tenía reflejo alguno en el procedimiento sancionador. Se trataría con la reforma, por tanto, de que el tiempo que transcurra durante estas actuaciones complementarias (hasta que se formalice una nueva acta o propuesta de liquidación) se considere interrupción justificada del procedimiento sancionador, y no compute a efectos del plazo de resolución de seis meses del procedimiento sancionador. Todo ello teniendo en cuenta que el plazo de resolución del procedimiento sancionador es un plazo de caducidad y que dicha caducidad impide el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Alega que la norma carece de habilitación legal suficiente, aun teniendo en cuenta la referencia del art. 211.2 LGT al apartado 2, último párrafo, del artículo 104 de la LGT, según el cual "los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución". Estima que la pretendida habilitación legal resulta totalmente inadecuada puesto que el precepto de la LGT que se utiliza a tal fin, forma parte de la Sección del texto normativo relativa a *"especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria"* - arts. 98 y ss. de la LGT .

Considera que la potestad sancionadora en materia tributaria no es parte integrante de dichos procedimientos, citando al efecto el artículo 83 de la LGT que regula el ámbito de aplicación de los tributos, en cuyo perímetro se encuentran -apartado 3- "los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este Título".

Además de la ausencia de mención expresa del procedimiento sancionador, señala que la potestad sancionadora tampoco forma parte de ese Título Tercero de la LGT, sino del Cuarto, de lo que concluye que

en modo alguno se le aplican las especialidades en materia tributaria de los artículos 98 y ss. de la LGT y, por tanto, que el artículo 104 LGT no es aplicable al ámbito de la potestad sancionadora en materia tributaria.

Por último, afirma que, aun en el caso de entender aplicable el art. 104.2 LGT se trataría de un artículo genérico que precisa de concreción en cada uno de los diversos procedimientos tributarios existentes, encontrando un correlato claro en el ámbito de las actuaciones de comprobación e investigación - art. 150.3 de la LGT -, pero no así en materia sancionadora, en cuya instrucción -regulada en el artículo 210 LGT - no se prevé en modo alguno la existencia de causa de paralización alguna.

Finalmente solicita la declaración de nulidad del precepto.

Por su parte, en la contestación a la demanda se argumenta que el artículo 211.2 de la LGT constituye la habilitación legal necesaria para que se aplique al cómputo del plazo de 6 meses del procedimiento sancionador en materia tributaria, las circunstancias previstas en el artículo 104.2 de la LGT que inciden en el cómputo del plazo de resolución, como dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria y los periodos de interrupción justificada especificados reglamentariamente, a excepción de los períodos de suspensión del plazo que sólo se aplican en el procedimiento de inspección. Es decir, según el abogado del Estado, el precepto específico del procedimiento sancionador - art. 211.2 LGT - remite expresamente al artículo 104.2 de la LGT , a efectos del cumplimiento del plazo de notificación y de computar el plazo de resolución.

CUARTO.- La eventual habilitación legal que invoca el abogado del Estado obedece, afirma, al art. 211.2 LGT , aunque reconoce que en la fase de preparación del Real Decreto 1072/2017, esta norma no fue considerada, invocándose tan solo el art. 104.2 LGT . Establece en el art. 211.2 de la LGT lo siguiente:

"2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley .

Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta Ley , el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado".

Por su parte el art. 104. 2 LGT , al que hace remisión el art. 211.2 LGT dispone:

"Artículo 104. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa.

1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

[...]

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.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Destacar, por último, que el apartado correspondiente del dictamen del Consejo de Estado no encuentra obstáculo alguno en la reforma. A estos efectos el dictamen del Consejo de Estado dice:

"Es claro, por tanto, y especialmente a la vista de los términos del artículo 156.3.b), que la realización de actuaciones para completar el expediente merece la consideración de interrupción justificada y que, en consecuencia, el plazo que requiera no ha de computarse a los efectos del cómputo del plazo máximo para resolver. En este punto, conviene recordar que, según dispone el artículo 104.2, último párrafo, de la Ley

General Tributaria (incluido en las normas sobre actuaciones y procedimientos tributarios), "los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución"".

QUINTO.- Para dar respuesta a la cuestión litigiosa, es preciso recapitular sobre las características del procedimiento sancionador tributario a fin de verificar la legalidad de la nueva previsión reglamentaria. Hay que recordar que a partir de que la Ley 58/2003, se regula el nuevo régimen sancionador tributario en su Título IV, "La potestad sancionadora", que a su vez aparece clasificado en cuatro capítulos dedicados a la regulación de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria; las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones; la clasificación de las infracciones y sanciones, y, en último lugar, el procedimiento sancionador en materia tributaria. Entre su declaración de intenciones se halla la voluntad de dotar de una regulación a "la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria", en palabras de la Exposición de Motivos de la nueva Ley, atendiendo tanto a los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como a los procedimentales, cuando estos últimos no eran regulados anteriormente por la LGT.

También hay que tener en cuenta que el Real Decreto 2063/2004, regula este pretendidamente innovador régimen sancionador tributario que se caracteriza, según siempre su exposición de motivos, por "la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria" y "por la aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales del Derecho administrativo". Debe destacarse también que se incorporan a este reglamento las normas especiales relativas a los procedimientos sancionadores tramitados por los órganos de inspección de los tributos y que hasta ahora se ubicaban en el Reglamento General de Inspección de los Tributos.

La separación procedimental, que fue objeto de intensos y vehementes debates por parte de la doctrina en los últimos tiempos a raíz de la incorporación de su exigencia en la Ley 1/1998, siendo tal agregación la principal y más controvertida novedad de esta ley, se ha convertido en la regla general desde la promulgación de la LGT de 2003 y del RST.

Frente a la rapidez y eficacia que caracterizaba a la prosecución unificada de los procedimientos de gestión y recaudación junto con el sancionador, el nuevo sistema opta por la separación de procedimientos. Esta opción es fruto del otorgamiento de una mayor prevalencia a la necesidad de un tratamiento independiente de la materia sancionadora, limitado por los principios tradicionalmente penales susceptibles de extrapolación al derecho administrativo sancionador.

La LGT establece el régimen jurídico por el que se desarrolla el procedimiento sancionador en sus artículos 207 a 212, ordenando que en defecto de las normas contenidas en dicha Ley se apliquen de forma supletoria las que, con carácter general, se encargan de regular el procedimiento sancionador en el ámbito general administrativo.

Por su parte, el RST, recoge en sus artículos 22 a 24 la regulación separada del procedimiento sancionador de modo similar a como lo hacía el RD 1930/1998 , aunque eso sí, de forma más sucinta, dada la remisión que establece el art. 207 de la LGT a la normativa del Derecho administrativo sancionador.

SEXTO.- Por lo que a este recurso interesa, el art. 25 del RST se encarga de diseñar las normas especiales que se aplican en los procedimientos sancionadores que se inician como consecuencia de un procedimiento de inspección, a diferencia de lo que ocurría anteriormente, cuando estas normas se ubicaban en el RD 939/1986 , - Reglamento General de Inspección de los Tributos-, fundamentalmente en su art. 63 bis.

Partiendo de estos textos, podemos analizar la regulación de la tramitación separada del procedimiento sancionador, en aquellas fases que mayor relevancia presenta para el análisis de la cuestión que nos ocupa, la eventual admisibilidad de interrupciones justificadas por razón de las incidencias en el procedimiento inspector.

Pues bien, en cuanto a la iniciación del procedimiento sancionador, según dispone el art. 209 de la LGT y 22.1 del RST, el procedimiento sancionador se inicia de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente. El Reglamento, en su art. 22.1, establece como contenido necesario de dicha comunicación "las siguientes menciones:

a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.

b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.

c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.

d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio".

Por lo que se refiere al órgano competente para iniciar el procedimiento, el art. 22.2 del RST, realiza una remisión a la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de tal norma expresa, precisa el mismo precepto, el órgano competente para iniciar será aquel que tenga atribuida la competencia para resolver dicho procedimiento, y que recoge el art. 211.5 de la LGT . Ahora bien, esta regla general rige únicamente para los procedimientos sancionadores que tramiten los órganos de gestión tributaria, no así para los procedimientos tramitados por los órganos de inspección. Para estos últimos, que son los que nos interesan, el art. 22.3 del RST establece reglas especiales distinguiendo según nos hallemos ante un procedimiento sancionador que trae causa en un procedimiento de inspección propiamente dicho o en actuaciones inspectoras distintas a un procedimiento de inspección. En ambas reglas especiales, como se desprende de la lectura conjunta de los arts. 22 y 25 del Reglamento, la competencia es atribuida al equipo o unidad de inspección que ha realizado la actuación o tramitado el procedimiento del que trae causa el expediente sancionador.

En lo tocante al factor tiempo, y este es el punto central del litigio, el art. 209.2 de la LGT establece un plazo de caducidad que implica que cuando el procedimiento sancionador se incoe como consecuencia de la presentación de una declaración tributaria, o tras un procedimiento de comprobación o de inspección, no podrá iniciarse una vez transcurridos tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación tributaria. El legislador estableció el nuevo plazo de tres meses aplicable a todos los supuestos de inicio del procedimiento de sancionador que traen causa de un previo procedimiento de regularización en vía Inspectora con la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, que incorporó un nuevo párrafo sexto en el art. 81 la LGT de 1963 .

En este punto nos interesa detenernos en las formas de terminación del procedimiento sancionador. Según lo dispuesto en el art. 211 de la LGT , el procedimiento sancionador podrá terminar bien por resolución, bien por caducidad. El procedimiento deberá concluir en el plazo máximo de seis meses, contados desde la notificación del inicio del procedimiento, y no desde el día en que se dicta el acuerdo de iniciación ni desde el día en que el Inspector-Jefe hubiera ordenado la iniciación de un expediente sancionador. La notificación por la que se comunica al interesado la resolución del procedimiento sancionador deberá practicarse durante el transcurso de dicho plazo.

El vencimiento de este plazo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento, que podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado. La declaración de caducidad implicará ordenar el archivo de las actuaciones e impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, tal y como prevé expresamente el último inciso del apartado cuarto del art. 211 de la LGT . Esta regulación constituyó una importante novedad, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 36 del derogado RD 1930/1998 , el procedimiento sancionador había de finalizar en el plazo de seis meses desde la notificación de su iniciación, pero, una vez transcurrido dicho plazo era posible iniciar su cómputo de nuevo siempre que la infracción no hubiese prescrito.

Cuando el procedimiento finalice mediante resolución expresa, ésta deberá ser dictada por el órgano competente para resolver. En este último sentido, el art. 211.5 de la LGT . En el caso de que el procedimiento sancionador derive de uno de inspección, el art. 25.7 del RST, acorde con la exigencia de separación de procedimientos, señala que "El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el inspector jefe" cuando el mismo Inspector jefe debía encomendar la práctica de la instrucción, sin embargo, "al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso", -art. 25.3 del RST-.

Pues bien, con la nueva previsión reglamentaria impugnada en este recurso -apartado 4 del art. 25 RST-, se introduce una figura de todo punto extraña a la dinámica del procedimiento sancionador, a través de un pretendido supuesto de interrupción justificada del procedimiento sancionador que, sin embargo, ni es congruente con la estructura y principios del procedimiento sancionador, tal y como se configura en le LGT.

En primer lugar, y entrando ya en el análisis de la habilitación legal, no compartimos la tesis del abogado del Estado, que, significativamente, ni tan siquiera fue hecha valer en la fase de elaboración de la norma. No estimamos que exista habilitación legal expresa en el art. 211.2 LGT , que se remite al art. 104.2 de la LGT a los solos efectos del cómputo del plazo máximo para dictar resolución y la obligación de notificar, pero no así de otros extremos que regula el propio art. 104.2 como son las interrupciones justificadas o dilaciones indebidas.

Más relevante aún es destacar la incoherencia de la referencia a la figura de la interrupción justificada en el sistema actual de la LGT. Este concepto de interrupción justificada, que podía tener sentido en la estructura originaria del procedimiento inspector de la LGT, sujeto a caducidad como forma de terminación, carece de

toda coherencia hoy día, con la supresión del efecto extintivo de la superación del plazo máximo de resolución del procedimiento inspector por virtud de la reforma operada en la LGT por la ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por tanto, no resulta lógico que careciendo de relevancia la pretendida interrupción justificada en el procedimiento inspector, sin embargo se traslade esta figura al procedimiento sancionador que, con mayor razón, y por efecto del papel esencial que juega en el mismo la caducidad, no es susceptible de interrupción.

En definitiva, ni existe habilitación legal, ni se puede considerar que esté justificada una interrupción por razón de un procedimiento distinto como es el inspector, que por mandato legal está separado del sancionador, y que, además, no requiere ni exige la iniciación del sancionador antes de dictar el acuerdo de liquidación, ya que se permite el inicio del procedimiento sancionador hasta un máximo de tres meses después de dicho acuerdo de liquidación. La concurrencia en el procedimiento inspector de una orden del Inspector jefe para completar actuaciones, carece de toda relevancia en el curso temporal del procedimiento inspector, y pretender otorgarle transcendencia en el procedimiento sancionador, como una situación de interrupción justificada, es contrario a la regla general que resulta de la regulación del procedimiento sancionador, que es la inexistencia de causas de interrupción. Así, hay que recordar que el art. 150.6 LGT dispone que "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", efectos que se limitan a la no interrupción de la **prescripción**, pago espontáneo, no devengo de intereses de demora desde el incumplimiento del plazo hasta la finalización del procedimiento, entre otros.

Por otra parte, aunque existen supuestos de extensión o ampliación del plazo del procedimiento sancionador, lo cierto es que están expresamente reguladas en el art. 211.2 párrafo segundo LGT , y esta regulación expresa apoya la idea de que el legislador no ha querido ninguna otra alteración temporal del procedimiento sancionador, menos aún la interrupción.

En conclusión, ni existe habilitación legal para el reglamento en este campo, ya que la interpretación del art. 211 no permite atribuir esta finalidad a la remisión que hace al art. 104.2 LGT , ni, por otra parte, resuelta congruente la previsión reglamentaria impugnada a tenor de las características del procedimiento sancionador, tal y como está configurado, ya que supondría supeditar el procedimiento sancionador al curso de un procedimiento inspector cuando la voluntad del legislador, y esto es indiscutible, fue la de hacer por completo independiente el sancionador respecto a otros procedimientos tributarios como el de inspección.

La solución legal para la eventualidad que trata de precaver la reforma que introduce el Real Decreto 1072/2017 es clara en la LGT, y radica en que el procedimiento sancionador no se inicie mecánicamente de forma simultanea o acompasada con el inspector. La indudable relevancia del procedimiento inspector en el ejercicio de la potestad sancionadora tiene perfecto acomodo en el esquema legal por la simple regla de no iniciarlo hasta la finalización del procedimiento inspector, conforme prevé el art. 209.2 LGT , que otorga un plazo máximo de tres meses para hacerlo, lo que parece más que suficiente.

SÉPTIMO.- Por consiguiente, procede estimar el recurso en este punto y declarar la nulidad del apartado nueve del artículo único del Real Decreto 1072/2017 que introduce la nueva redacción del apartado 4 del artículo 25 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

OCTAVO.- De conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 de la LJCA , tras la reforma por Ley 37/2011, atendida la fecha de interposición del recurso, y la estimación parcial de las pretensiones de la actora no procede hacer imposición de las costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Estimar en parte el recurso contencioso administrativo núm. 83/2018, interpuesto por Asociación Española de Asesores Fiscales contra el 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.

2. Declarar nulo el apartado nueve del artículo único del Real Decreto 1072/2017 y, en consecuencia, el apartado 4 del artículo 25 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, precepto que declaramos nulo y sin efecto. Desestimamos el resto de pretensiones de la parte actora.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

3. Ordenar la publicación de esta sentencia en el Boletín Oficial del Estado una vez sea firme.

4.- No hacer especial imposición de las costas del presente recurso a ninguna de las partes en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ