

Grado de Relaciones Laborales y Recursos Humanos
UNIVERSIDAD DE VALLADOLID
Facultad de Ciencias del Trabajo



EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Presentado por:

María del Pilar Cobo Morán

“EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO”
Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos
UNIVERSIDAD DE VALLADOLID





I. INDICE

1. INTRODUCCION.....	5
2. NORMATIVA POTESTAD SANCIONADORA Y SUS PRINCIPIOS.....	6
PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA (ART 180 LGT)	7
PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN UNITARIA	8
PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (ART. 179 LGT)	10
3. RESPONSABLES EN LAS INFRANCCIONES TRIBUTARIAS	11
RESPONSABLES SOLIDARIOS	12
RESPONSABLES SUBSIDIARIOS	12
SUCESORES	12
EXCULPACIONES	12
EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD.....	12
REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA (ART 179.3 LGT):	13
4. CLASIFICACION- CALIFICACION Y GRADUACION DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS	14
CALIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN.....	14
OCULTACIÓN. ARTÍCULO 184.2 LGT, 4.1 Y 10 RGRST.....	15
MEDIOS FRAUDULENTOS: ART 184.3 LGT Y ART 4.2 RGRST	16
CRITERIOS DE GRADUACION DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS	18
5. CONTRIBUYENTES PRESENTACION IRPF FUERA DE PLAZO Y SU SANCIONES.....	21
6. INICIACION, INSTRUCCIÓN, TRAMITACION Y TERMINACION DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO	25
INICIACION	25
INSTRUCCIÓN.....	26
TRAMITACION PROCEDIMIENTOS SANCIONADOR.....	26
EL PROCEDIMIENTO SEPARADO.....	27
RESOLUCION DEL PROCEDIMIENTO	29
SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE LA SANCIÓN.....	30
NORMAS APLICABLES EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR:	30
7. LOS RECURSOS	32
A. RECURSO DE REPOSICIÓN	32
B. RECLAMACIÓN ECONOMICO ADMINISTRATIVA	34
C. RECURSOS EN VÍA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA	34
D. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN	35
REVISIÓN DE ACTOS NULOS DE PLENO DERECHO.....	35
DECLARACIÓN DE LESIVIDAD DE ACTOS ANULABLES.....	36
REVOCACIÓN.....	36



RECTIFICACIÓN DE ERRORES.....	37
DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS	37
8. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA	38
REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA	39
PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL EN EL ÁMBITO PENAL	39
PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	40
9. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR POR INCUMPLIMIENTOS CON EL SII (SUMINISTRO INMEDIATO DE INFORMACIÓN).....	41
10. SANCIONES NO PECUNIARIAS	42
CONCLUSIONES	43
BIBLIOGRAFÍA	45



1. INTRODUCCION

Mi interés principal en este trabajo es tratar de explicar la aplicación del régimen sancionador en el ámbito tributario que afecta a todo tipo de contribuyentes y en el cual cualquier persona se puede ver afectada en un momento dado y así poder hacer frente a esta situación que le permita conocer en qué consisten la aplicación de las sanciones porque se generan, su graduación y las posibilidades de recurrirlas que nos ofrece nuestro sistema legal.

El procedimiento sancionador se puede definir como una serie de actos sucesorios a través de los cuales la administración ejerce su facultad sancionadora, aplicando una serie de principios para ofrecer las suficientes garantías al administrado a través de un procedimiento regulado normativamente.

Trataré de hacer una guía práctica y sencilla de todo el procedimiento sancionador tributario.

Para ello trataremos en primer lugar los principios en los cuales se base el procedimiento sancionador, normativa aplicable, la calificación y graduación de las sanciones y finalmente las vías de recurso que darán lugar a la resolución del procedimiento.

ABSTRACT:

My main interest in this work is to try to explain the application of the sanctioning regime in the tax area that affects all types of taxpayers and in which any person can be affected at a given time and thus be able to face this situation that let us know what the application of sanctions consists of because they are generated, their graduation and the possibilities of recourse that our legal system offers us.

The sanctioning procedure can be defined as a series of succession acts through which the administration exercises its sanctioning power by applying a series of principles to offer sufficient guarantees to the administered through a regulatory regulated procedure.

I will try to make a practical and simple guide of the whole tax sanction procedure.

To do this, we will first deal with the principles on which the sanctioning procedure, applicable regulations, the qualification and graduation of sanctions are based, and finally the means of recourse that will lead to the resolution of the procedure.



2. **NORMATIVA POTESTAD SANCIONADORA Y SUS PRINCIPIOS**

La potestad sancionadora de la Administración se encuentra reconocida en la Constitución (art. 25.1), que junto a los delitos y faltas menciona a las “infracciones administrativas”.

La Ley General tributaria (en adelante LGT) regula la potestad sancionadora en materia tributaria de forma separada y autónoma de la aplicación de los tributos. Esta disposición viene desarrollada en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, (en adelante RGRST)

Normativa reguladora:

- Título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT (arts. 178 a 212).
- Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario (RGRST), aprobado por Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre.
- Las normas propias de cada tributo, cuando tipifiquen infracciones específicas.
- Con carácter supletorio resultará aplicable la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Publicas y del procedimiento Administrativo Común. (LRJPAC)

El Tribunal Constitucional también declara y es aplicado por el resto de la Jurisprudencia: “...**los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador**”.

Concepto de infracción tributaria: Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, las cuales estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley.

Esta definición recoge como elemento esencial la conducta punible. En referencia a la culpabilidad, es necesario que en la conducta al menos se dé la simple negligencia, la cual implica una actuación contraria al cuidado del bien jurídico, que no significa necesariamente una intención de defraudar sino un cierto abandono o menoscabo de la norma. La LGT no recoge la presunción de buena fe, eso sí, sin que pueda dar lugar a la pérdida del derecho de presunción de inocencia, lo que significa que la mala fe o ánimo de ocultación deberá quedar fehacientemente probada en las actuaciones del procedimiento sancionador y motivada la aplicación sancionadora no de forma general sino con datos de hecho perfectamente detallados.

Esto es, que el principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo Sancionador determina que, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia * junto a los elementos objetivos de antijuridicidad y tipicidad.

Contenido, propuesta y resolución deberán estar ajustados a los principios con:

1. Enumeración detallada de los hechos: hechos probados durante el procedimiento de comprobación y que dieron lugar a la infracción tributaria.



2. **Antijuridicidad:** Determinar que obligaciones tributarias ha incumplido el presunto infractor.

3. **Tipicidad:** Definición de la conducta constitutiva de infracción tributaria.

4. **Culpabilidad:** Determinar la diligencia del obligado tributario en el cumplimiento de su obligación tributaria, atendiendo al aspecto subjetivo de la culpa.

* Entendiendo por negligencia, la omisión del mínimo deber de cuidado por parte del obligado tributario en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios.

El art. 178 LGT enumera los principios, pero solo desarrolla los de responsabilidad y no concurrencia que serán los que vamos a explicar con profundidad.

La Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) incluye en el **Título IV la Potestad Sancionadora** y lo hace de forma autónoma y separada de la regulación de la deuda tributaria en su art 58.3 LGT, nos detalla tanto los aspectos materiales de tipificación de las infracciones y sanciones como los procedimientos a seguir. Hay que señalar que la regulación reglamentaria está contenida en el R.D. 2063/04 de 15 de octubre que aprueba el **Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario**.

- **Principio de legalidad:** La norma ha de tener forma de Ley.
- **Principio de tipicidad:** La norma ha de fijar la conducta ilícita y la sanción. No cabe analogía.
- **Principio de irretroactividad:** No cabe aplicar normas no vigentes al producirse el hecho sancionable. Se aplica si es más favorable al presunto infractor.
- **Principio de proporcionalidad:** Implica que debe haber proporcionalidad entre la gravedad de la infracción y la sanción.
- **Principio de responsabilidad:** El art. 179 LGT dispone que las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el art 35 apartado 4 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables.
- **Principio de no concurrencia:** no se pueden sancionar dos veces la misma conducta, cuando exista identidad del sujeto, objeto y fundamento.

Principio de no concurrencia (art 180 LGT)

El principio de no concurrencia se contempla en el artículo 180 LGT. En este artículo se resuelven dos situaciones en las que concurren varias sanciones: el principio "non bis in ídem" y el concurso de infracciones.

1.- Non bis in ídem.

Este principio es garantista con un doble significado. Por un lado, es un principio material, conforme al cual nadie debe ser castigado dos veces por la misma infracción. Pero también es un principio de carácter procesal conforme al que nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos.

Cuando una conducta se encuentre tipificada por dos infracciones administrativas distintas, sólo podrá sancionarse en base a una de ellas.



Cuando una conducta constituya infracción independiente y criterio de calificación o de graduación de otra infracción administrativa distinta, sólo podrá constituir infracción tributaria autónoma cuando no hayan intervenido como criterio de graduación o como circunstancia determinante de la de la infracción, como grave o muy grave.

La norma contempla expresamente a los siguientes casos:

- Art_ 16.4 RGRST: No cabe infracción del art 200 LGT por incumplimiento de obligaciones contables y registrales, cuando deba imponerse sanción art 191 a 197LGT.
- Art 17.3 RGRST: No cabe infracción del art 201 LGT por incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación, cuando deba imponerse sanción del art. 191 a 197 LGT.
- D.A. Tercera RGRST: No caben las infracciones de los art 191, 193, 194 o 195 LGT cuando se haya cometido infracción por incumplimiento de la obligación de consignar el IVA devengado por inversión del sujeto pasivo o por AIB con la infracción del art 170.Dos.4º LIVA.

2.- Concurso de infracciones.

En cambio, el artículo 180.3 LGT prevé la concurrencia en los siguientes casos:

- La sanción del art 191 es compatible con la del art 194 y 195 LGT.
- La sanción del art 198 es compatible con la del art 199 y 203 LGT.
- Conviene señalar que el art. 180.3 LGT únicamente se refiere a los recargos del periodo ejecutivo.

Los recargos del art. 27 LGT son incompatibles con las sanciones de dejar de ingresar de los Art. 191 y 192 LGT.

Principio de calificación unitaria

Los artículos 184.1 LGT y 3.1 RGRST disponen que la calificación de la infracción tributaria se llevará a cabo de forma unitaria por "cada infracción" cometida. La infracción cometida se califica analizando globalmente la conducta del infractor, que quedará ubicada, exclusivamente, en una de las tres categorías: leve, grave o muy grave.

La consecuencia del principio de calificación unitaria, en el caso de multas proporcionales, es que el porcentaje de sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda (art. 184.1 LGT). Es decir, la calificación efectuada se extiende a toda la base de la sanción sin posibilidad de desglosar.

EXCEPCIÓN: Si la calificación no fuera unitaria por concurrir el supuesto del artículo 191.6 LGT, determinante de infracción leve en una parte de la cuota dejada de ingresar. con otras circunstancias determinantes de infracción grave o muy grave, respecto de otra parte de la cuota dejada de ingresar, el porcentaje de la sanción a imponer se calculará de forma "troceada" sobre cada uno de los dos tramos de la base de la sanción.

En el supuesto del Art 191.6 LGT, las cantidades indebidamente declaradas en un período no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización de aquél. (art. 8.5 RGRST).



Aplicación del principio en caso de un único procedimiento de verificación o comprobación limitada en el que se comprueben varios períodos impositivos o de liquidación:

- Si son tributos con periodos impositivos trimestrales/mensuales, se considerará, para su calificación, que existe una infracción por cada tributo y período comprobado.
- Si son tributos sin período impositivo ni de liquidación o hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos.
- Si se trata de infracciones consistentes en el incumplimiento de obligaciones formales, se considerará que existe una infracción por cada incumplimiento.

Aplicación del principio en caso de que se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos que se refiere a un mismo tributo y período:

Se considerará que se ha cometido una única infracción:

- Si son tributos con período impositivo o de liquidación: Cuando los distintos procedimientos recaigan sobre el mismo tributo y período impositivo o de liquidación.
- Si son tributos sin período impositivo ni de liquidación o respecto de los hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica: Cuando los distintos procedimientos se refieran a la misma obligación tributaria.

En estos casos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un sólo procedimiento de aplicación de los tributos, con minoración de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores, que por tanto actúan como sanciones a cuenta (art. 3.3 RGRST).

Esquemáticamente hablando podríamos resumir la aplicación de los porcentajes aplicables en el procedimiento sancionador tributario atendiendo a la conducta del administrado con su consecuente calificación que más adelante en nuestra guía vamos a ir desarrollando.

<i>CONDUCTA</i>	<i>CALIFICACION</i>	<i>SANCION</i>
<i>No ocultación</i>	<i>Infracción LEVE</i>	<i>50%</i>
<i>Ocultación</i>	<i>Infracción GRAVE</i>	<i>50 -100%</i>
<i>Medios Fraudulentos</i>	<i>Infracción MUY GRAVE</i>	<i>100-150 %</i>



Principio de responsabilidad (art. 179 LGT)

El principio de responsabilidad debe aplicarse teniendo en cuenta la presunción de inocencia que juega en el ámbito tributario, a favor del obligado tributario, respecto al que se presume que no tiene responsabilidad, mientras no se demuestre lo contrario. Por ello las resoluciones sancionadoras deben ser especialmente cuidadosas en la motivación de la culpabilidad.

Art 183 LGT: "Son infracciones administrativas las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley."

El artículo 179.2 LGT contiene una enumeración de supuestos que no dan lugar a responsabilidad, no es una enumeración cerrada.

- Quienes carezcan de capacidad de obrar en orden tributario
- Fuerza mayor
- Decisiones colectivas
- Cumplimiento diligente (interpretación razonable de la norma)
- Defectos técnicos en los programas informáticos



3. RESPONSABLES EN LAS INFRANCCIONES TRIBUTARIAS

La responsabilidad tributaria no alcanza como regla general a las sanciones, pero existen algunas excepciones que nos vienen referidas en la LGT.

Importante detallar el responsable-s en el procedimiento sancionador distinguiendo entre sujeto pasivo y sujeto activo.

Sujeto pasivo:

El sujeto pasivo siempre es el titular del bien lesionado por la infracción cometida lo que concluye que es sujeto pasivo el ente público titular del crédito tributario y demás derechos de carácter accesorio.

Sujeto activo:

Viene regulado en el art 181 LGT que dispone:

“serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el art 35 de esta ley LGT”.

Entre otros serán sujetos infractores los siguientes:

- a) Los contribuyentes.
- b) Los sustitutos del contribuyente.
- c) Los obligados a realizar pagos fraccionados.
- d) Los retenedores.
- e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- f) Los obligados a repercutir.
- g) Los obligados a soportar la repercusión.
- h) Los obligados a soportar la retención.
- i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.
- j) Los sucesores.
- k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.

También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

Las entidades sin personalidad jurídica, que constituyan una unidad económica o bien un patrimonio el cual pueda ser susceptible de imposición, así como comunidades de bienes y herencias yacentes también estarían dentro de los obligados tributarios.

También son obligados tributarios los responsables solidarios y subsidiarios los cuales van a responder según su condición.

Tenemos dos clasificaciones de responsables que serían: los responsables solidarios y los subsidiarios.



Responsables Solidarios

Responderán Solidariamente del pago de las sanciones tributarias derivadas o no de una deuda tributaria las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, así como los sucesores en explotaciones o actividades económicas artículo 42 .1 a) y c) LGT y aquellos a los que se refiere el artículo 42. 2 LGT en los términos señalados en dicho artículo.

El procedimiento a seguir para declarar y exigir la responsabilidad solidaria está previsto en el artículo 175 y artículo 182.1 LGT.

Responsables Subsidiarios

Responderán de forma subsidiaria del pago de sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentre en los supuestos que establece los párrafos a) g) y h) del artículo 43.1 de la L.G.T.

Es importante matizar que cuando concurren varios obligados tributarios en una misma obligación, esto determinará que queden solidariamente obligados ante la Administración tributaria, salvo que por Ley se disponga otra cosa.

Si la administración solo conoce la identidad de un titular, este será al cual se le practique la notificación quedando como único obligado frente a su responsabilidad sino solicita su división

Sucesores

Hay que indicar que las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos ni a los legatarios de las personas físicas que hayan cometido una infracción tributaria.

No obstante, aquellas infracciones tributarias que hayan sido cometidas por sociedades y entidades disueltas si se transmitirán a los sucesores de estas según lo previsto en el artículo 40 de la Ley General tributaria.

Exculpaciones

Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando concurren alguno de los siguientes supuestos:

- a) Cuando las acciones u omisiones sean realizadas por aquellos que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario
- b) Cuando concorra fuerza mayor
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva para aquellos que hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en la cual se adoptó la misma
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias aquí entenderemos por diligencia necesaria cuando lo obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando haya ajustado su actuación a lo marcado por la Administración Tributaria competente.

Extinción de la responsabilidad

1. La Ley General tributaria en su artículo 189.1 señala que la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción. El plazo de prescripción para imponer una sanción tributaria será de 4 años y comenzará a



contarse desde el momento en el cual se cometieron las correspondientes infracciones. Este plazo de prescripción puede ser interrumpido por:

- a) Cualquier acción de la Administración Tributaria realizada con conocimiento formal del interesado conducente a la imposición de la sanción o bien
- b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

Importante hay que señalar que la prescripción se aplica de oficio por la Administración Tributaria sin necesidad de que sea invocada por el interesado.

2. El artículo 190 de la Ley General tributaria dispone que las sanciones tributarias se extinguirán por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

Regularización voluntaria (art 179.3 LGT):

1. Si la subsanación lleva aparejado un ingreso tardío, procederá exigir recargos por declaración extemporánea, en lugar de sanciones (art. 27 LGT).

2. Si la subsanación se refiere a obligaciones formales, únicamente podrán imponerse las sanciones inherentes a la presentación tardía o incorrecta en base al art. 198.2 LGT de esas declaraciones o comunicaciones, pero no de las que, en su caso, se hubieran presentado inicialmente.

El artículo 2 RGRST aclara que para que la regularización voluntaria produzca los efectos de los artículos 27 y 179.3 LGT debe realizarse con anterioridad a la notificación de un requerimiento relativo al incumplimiento de la obligación tributaria en cuestión, del inicio del procedimiento de comprobación o investigación o del inicio de un procedimiento sancionador.



4. CLASIFICACION- CALIFICACION Y GRADUACION DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

La LGT establece las infracciones tributarias que pueden ser objeto de sanción las cuales se clasifican atendiendo a la acción u omisión cometida.:

- Dejar de ingresar deuda tributaria resultante de autoliquidación
- Presentación incompleta de declaraciones o documentos
- Obtención indebida de devoluciones
- Solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos
- Determinación improcedente de partidas o créditos tributarios aparentes. Imputación incorrecta de bases imponibles, rentas o resultados por empresas en régimen de imputación de rentas
- Imputación incorrecto deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por entidades en régimen de imputación de rentas
- No presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico
- Incumplimiento obligaciones contables y registrales
- Incumplimiento de obligaciones de facturación documentación
- Incumplimiento de obligaciones de utilización del NIF
- Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la Administración Tributaria
- Incumplimiento del deber de sigilo de retenedores y obligados a ingresar a cuenta
- No comunicar correctamente datos al pagador de rentas sujetas a retención
- No entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta
- conflicto en la aplicación de la norma tributaria
-

CALIFICACIÓN DE LA INFRACCIÓN

El artículo 184.1 LGT determina que las infracciones tributarias se calificarán como **leve, grave o muy grave** de acuerdo con lo dispuesto en cada uno de los artículos 191 a 206 LGT.

Las infracciones de los artículos 191 (dejar de ingresar en autoliquidación). 192 (declarar incorrectamente) y 193 (obtener indebidamente devoluciones), remiten a los criterios de calificación del artículo 184 LGT, que son:

1. La ocultación y
2. Los medios fraudulentos:
 - las anomalías en contabilidad o libros registro.
 - incumplimiento absoluto.
 - Llevanza de contabilidades distintas.



- Llevanza incorrecta. (10% - 50%)
- La utilización de documentos falsos o falseados. (10%)
- La utilización de persona o entidad interpuesta.

Por su parte, las infracciones reguladas en los artículos 194 a 206 contienen directamente la calificación que corresponde a cada infracción.

Infracciones tributarias de los artículos. 191 192 y 193 LGT

1. Dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria. ART 191
2. Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o cualquier documento necesario para practicar liquidaciones. ART 192
3. Obtener indebidamente devoluciones. ART 193

OCULTACIÓN. Artículo 184.2 LGT, 4.1 y 10 RGRST

Hay ocultación de datos a la Administración tributaria cuando: ...

- No se presenten declaraciones
- Se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos,
- En las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.

...siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%, es decir:

Parte derivada de la sanción derivada de la ocultación

$$\frac{\text{Parte derivada de la sanción derivada de la ocultación}}{\text{Base de la sanción}} * 100 > 10\%$$

El hecho de reflejarse las operaciones en la contabilidad no excluye la existencia de ocultación. La ocultación se refiere a los datos incorporados o no en declaraciones tributarias. Cuestión distinta a las anomalías contables (art 184.3 LGT). (Resolución TEAC 02693/2011/00/00)

*No cabe analizar la ocultación cuando la base de la sanción sea menor o igual a 3.000 €. La sanción será LEVE, salvo que se den el resto de las circunstancias del art 191-192-193, entre otras, la existencia de medios fraudulentos.

- Cuando la base sea superior a 3.000 € se comprobará que la incidencia de la ocultación sea superior al 10%.



Si base sanción < 3.000€	LEVE
Salvo que existan medios fraudulentos	GRAVE/ MUY GRAVE
Si base sanción >= 3.000€ y ocultación	GRAVE

MEDIOS FRAUDULENTOS: Art 184.3 LGT Y Art 4.2 RGRST

La concurrencia de alguna de estas circunstancias determinará que una infracción tributaria pase de ser considerada leve a muy grave:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Es decir:

- Incumplimiento absoluto.
- Llevanza de contabilidades distintas.
- Llevanza incorrecta > 50% de la base de sanción. (Si está entre 10-50% la infracción se califica como grave). Art. 11 RGRST.
- Falsedad de asientos, registros, importes.
- Omisión de operaciones
- Contabilización de operaciones en cuentas incorrectas.

b) El empleo de facturas falsas > 10% de la base de sanción. Art 12 RGRST. (Si es inferior se califica como grave).

c) La utilización de personas o entidades interpuestas.

Porcentaje sobre la base de sanción de retenciones practicadas o ingresos repercutidos no ingresados.

En los artículos 191-193 LGT también se tiene en cuenta este porcentaje para la calificación de estas Infracciones

% de retenciones practicadas, no Ingresadas / Base de sanción *	Calificación IT 191-193 LGT
Inferior o igual al 50%	Grave
Superior al 50%	Muy grave



Base de la sanción: falta de ingreso, tanto por las retenciones practicadas como las no practicadas.

Obtención de una devolución y regularización resulta a ingresar.

Se establece una regla especial para este supuesto en cuanto al cálculo de la base de la sanción que consiste en sumar las cantidades tanto de la devolución obtenida de forma indebida y la cantidad efectivamente dejada de ingresar por lo que el perjuicio económico será del 100 por 100.

Regularizaciones extemporáneas sin requerimiento previo cuando no se cumplen los requisitos del art 27.4 LGT .

Los requisitos referidos son dos:

Presentación de una autoliquidación que identifique exactamente el periodo a que se refiere

La autoliquidación deberá de contener únicamente los datos de ese periodo

En este caso los obligados que regularicen sin cumplir cualquiera de estos dos requisitos señalados no tendrán derecho a que se les apliquen los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo del art 27 de la LGT y serán sancionados con una sanción calificada como leve en todo caso, es decir del 50%. Esta regla especial es para poder diferenciar entre haber regularizado, aunque sea de forma incorrecta y no haberlo hecho.

Cuadro resumen de los Art. 191-192 -193 LEY GENERAL TRIBUTARIA

LGT	Infracción	Calificación		SANCIÓN
Art.191	<ul style="list-style-type: none"> Dejar de ingresar deuda tributaria resultante de una autoliquidación No presentar declaraciones o hacerlo de forma incompleta Obtención indebida de devoluciones 	Leve	Base de sanción inferior a 3.000 o superior sin ocultación	Leve: 50% X B.S.
Art 192		Grave	Superior a 3.000 y ocultación o con documentos falsos	Grave: 50-100% X B.S.
Art193		Muy grave	Uso de medios fraudulentos	Muy Grave: 100 A 150% X B.S.



CRITERIOS DE GRADUACION DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Las sanciones que sean una multa proporcional sobre la base, de la cuantía siguiente:

- Infracción leve: 50%.
- Infracción grave: 50-100%.
- Infracción muy grave: 100-150%.

Una vez calificada la infracción como leve, grave o muy grave, se gradúa.

El artículo 187 de la LGT determina que las sanciones tributarias se graduarán "exclusivamente" conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

- a) Comisión repetida de infracciones tributarias aplicable a:
 - Infracción art 191-192-193 LGT cuando se califique de grave o muy grave.
 - Infracciones art 199, 201 y 204.
- b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública aplicable a:
 - Infracción art 191-192-193 LGT cuando se califique de grave o muy grave.
- c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.
- d) Acuerdo o conformidad del interesado.

Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

a) Comisión repetida. Ad 187.1.a) LGT y Art. 5 RGRST.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, en virtud de resolución firme en vía administrativa (no se exige en vía CA) dentro de los 4 años anteriores a la comisión de la infracción.

- Infracción de los art 191, 192, 193 (*): estas infracciones se consideran de la misma naturaleza y se graduarán de la siguiente forma:

INFRACCIÓN ANTERIOR	AUMENTO EN % SANCIÓN ACTUAL
LEVE	5 puntos
GRAVE	15 puntos
MUY GRAVE	25 puntos

- Infracción de los art -199, 201 y 204: se considerarán infracciones de la misma naturaleza las infracciones previstas en el mismo artículo. Se sancionan con un aumento de sanción del 100%.



(*) Si se han cometido varias infracciones de la misma naturaleza se aplica sólo un único antecedente por la calificación más grave (art 5.1 RGRST).

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública. Art 187.1.b) LGT

$$PE = \frac{\text{Base de la sanción}}{\text{Cantidad que debió ingresarse en la auto liquidación}} * 100$$

o

Importe de la devolución inicialmente obtenida

Porcentaje del Perjuicio E. sanción	Incremento
No superior al 10%	NO
Superior al 10% e inferior o igual al 25%	10 puntos
Superior al 25% e inferior o igual al 50%	15 puntos
Superior al 50% e inferior o igual al 75%	20 puntos
Superior al 75%	25 puntos

Si el contribuyente ha obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la comprobación resulta a ingresar, el perjuicio económico es del 100% (art 191.5 LGT). La base de la sanción es la suma de la cuantía indebidamente obtenida y la cuantía a ingresar.

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Art. 187.1.c) LGT y Art. 6 RGRST

Cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración

tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

En el supuesto previsto en el apartado 4 del artículo 201 de esta ley, se entenderá producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a

más del 20 por ciento de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.



d) Acuerdo o conformidad del interesado. Art 187.1.d) LGT y Art 7 RGRST.

- En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa. Se pierde la reducción si se interpone recurso o reclamación contra la liquidación (Ad 188.2 LGT).
- Aplicable a las infracciones art 191 a 197 LGT.
- Reducción del 30% sobre la sanción en los supuestos de conformidad (Art 188.1 LGT).
- Si se interpone recurso contra la sanción, no se pierde la reducción 30%.

Reducción por pago en voluntaria de la sanción y no impugnación de la liquidación ni la sanción. Ad 188.3 LGT.

Reducción del 25% sobre la sanción en los supuestos en que:

- Se ingreses el importe restante de la sanción en plazo 62.2 LGT o se ingresen los plazos del

aplazamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución solicitado antes fin plazo 62.2LGT.

- No se recurra la liquidación ni la sanción.
- Esta reducción no se pierde por falta de ingreso en periodo voluntario del importe de la liquidación de la que traiga causa, en su caso, la sanción.
- Aplicable a todas las infracciones.



5. CONTRIBUYENTES PRESENTACION IRPF FUERA DE PLAZO Y SU SANCIONES

Vamos a analizar las situaciones con todas las posibilidades ante una presentación de IRPF fuera de plazo, es decir una presentación extemporánea, en la que mucho contribuyente en un momento dado se puede encontrar.

Explicaremos la responsabilidad a la que se enfrenta y la aplicación o no de una sanción

a) Presentación extemporánea de un obligado a IRPF con resultado a ingresar sin requerimiento previo de la administración.

Este es uno de los casos más habituales en el que nos podemos encontrar. Un olvido o descuido en nuestra presentación de renta, estando OBLIGADOS a ello, con resultado a ingresar, y sin que la administración nos haya requerido su presentación.

Regularizando la situación antes de un requerimiento por parte de la administración tributaria sería de aplicación el art. 27 LGT “Recargos por declaración extemporánea **sin requerimiento previo**”.

Esto implicaría que tendríamos que hacer el ingreso que nos corresponde a la presentación del IRPF más un recargo por demora.

Este recargo se calculará sobre el importe a ingresar del IRPF y vienen establecidos en la ley:

- | | |
|---|--------------------|
| 1. Presentación realizada dentro de los 3 meses | 5% recargo |
| 2. Presentación realizada entre 3 y 6 meses | 10% recargo |
| 3. Presentación realizada entre 6 meses y 1 años | 15% recargo |
| 4. Presentación Realizada en los 12 meses posteriores se exigirá un recargo del 20% más los Intereses de demora que corresponda desde los 12 meses posteriores a la presentación y la fecha efectiva de la presentación realizada. | |

Estamos hablando de una regularización voluntaria del contribuyente, lo que implica en este caso que la administración no va a exigir sanción, ni intereses de demora, exceptuando opción d.

b) Presentación extemporánea del IRPF con resultado a ingresar y con requerimiento previo de la administración.

En este caso la administración nos ha requerido por lo cual ya no es de aplicación el artículo 27 de la Ley General tributaria. en este caso estaremos obligados a atender el requerimiento dictado por la administración (no atención a un requerimiento también puede ser objeto de sanción, se entendería obstrucción a las actuaciones de la administración. Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.



En atención al requerimiento recibido alegaremos si es correcta nuestra obligación de presentación o por el contrario no estamos obligados, cuestión que deberemos de demostrar.

Si estamos obligados atenderemos al requerimiento y efectuaremos la presentación que aquí conlleva la aplicación de una sanción en aplicación del art 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

Si es el ingreso efectuado fuera de plazo no supera la cuantía de 3000 euros, estaríamos ante una infracción calificada como LEVE.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento sobre la cuantía no ingresada.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

- Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

- Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.
- - Infracción leve: base de la sanción es inferior a 3.000€ o, siendo superior, no existe ocultación. La multa aplicada es del 50%.
- - Infracción grave: base de la sanción es superior a 3.000€ y existe ocultación. El porcentaje de la sanción es de entre el 50% y el 100%, teniendo en cuenta dos criterios: si se ha cometido perjuicio económico a la Hacienda Pública o si se han realizado infracciones tributarias repetidamente.
- - Infracción muy grave: cuando se han utilizado medios fraudulentos o, también, si se han dejado de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta cuya cuantía supere el 50% de la base de la sanción. La multa fijada es de entre el 100% y el 150%, siguiendo los criterios mencionados en el punto anterior.



c) Presentación extemporánea IRPF obligado a su presentación con resultado negativo. SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

Nos encontramos ante una obligación de presentación pero que no ha causado perjuicio económico a la administración.

No es de aplicación el art 27 puesto que se trata de una presentación sin resultado de devolución, por lo cual no se pueden aplicar recargos sobre importe cero o negativo.

Sería de aplicación el art 198 infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior. Nos iríamos a un importe de 100 euros

Importe de la multa fija	100 euros
Reducción del 25%	25 euros
Sanción reducida	75 euros

d) Presentación extemporánea IRPF sin obligación a presentación con resultado a devolver.

En este caso tampoco se produce perjuicio económico a la administración, no hemos dejado de ingresar y estamos hablando de una regularización voluntaria. A primeras estaríamos también a la aplicación del art 198 LGT, que daría lugar a una sanción reducida de 75 euros igual que en anterior caso.

¿Qué es lo que la administración suele aplicar?

La actuación de la administración se basará en su potestad discrecional

La regla general es que en este caso es de aplicación el artículo 198 LGT, que impone una sanción por presentación extemporánea del IRPF sin requerimiento previo y sin causar perjuicio económico a la administración, no obstante en virtud de la potestad discrecional de la que goza la administración y atendiendo tanto al elemento objetivo (presentación fuera de plazo), como al elemento subjetivo de la acción (intencionalidad, culpabilidad, imprudencia) la administración deberá tener en cuenta estos elementos así como el principio de proporcionalidad en la aplicación o no de la sanción.



Es decir, la intención del contribuyente no se podría calificar de dolosa, puesto que no está generando un perjuicio económico a la administración y el contribuyente del que estamos refiriendo en este caso no es un obligado y el hecho de presentar la renta extemporánea no lo convierte en obligado.

La solicitud de una comunicación o devolución de ingresos indebidos no es sancionable, pero si lo es una presentación extemporánea de una liquidación o una autoliquidación, pero esta presentación se podría asimilar a una solicitud de devolución de ingresos indebidos por lo cual la administración deberá valorar la aplicación de la sanción, sin perjudicar en exceso al interesado.

En resumen:

¿Estamos ante un hecho sancionable? = SI

¿La administración puede sancionar? = SI o NO - Esto implica que el contribuyente inmerso en este supuesto deberá valorar antes de la presentación si le compensa económicamente la misma puesto que no tendrá garantizada la no aplicación de la sanción.



6. INICIACION, INSTRUCCIÓN, TRAMITACION Y TERMINACION DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

INICIACION

La apertura de un expediente sancionador no implica necesariamente que vaya a finalizar con imposición de sanción, ya que para determinar si los hechos son efectivamente constitutivos de infracción se tendrá que estar a lo que resulte del desarrollo del procedimiento.

El procedimiento sancionador en el ámbito tributario está regulado en el Capítulo IV del Título IV de la LGT y en el Capítulo III del Reglamento.

El procedimiento tributario en materia sancionadora se iniciará siempre de oficio, estableciendo la separación entre la fase instructora y sancionadora y se notificará al obligado con el acuerdo del órgano competente. Art 209 LGT

Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado.

- **Los procedimientos sancionadores que se inicien por la apertura de un procedimiento iniciado mediante declaración por un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección** no podrán iniciarse con respecto a la persona o entidad si han transcurrido más de **3 meses** desde el cual se hubiese notificado o si entendiéndose notificada la correspondiente liquidación o resolución. **Art 209 LGT**

Resolución TEAC 5704/2011/00/00, de 19/02/2014 “No es contrario a lo recogido en el artículo 209.2 Ley 58/2003 que el expediente sancionador se inicie antes de que sea notificado el acuerdo de liquidación. Lo que la norma prohíbe es que se inicien expedientes sancionadores una vez transcurridos tres meses desde la notificación de la liquidación, pero no antes de dicha notificación, de manera que el expediente sancionador puede iniciarse una vez que el órgano gestor considere que existen indicios suficientes para ello, lo cual puede suceder antes de haber notificado la liquidación. También el artículo 22 del RD 2063/2004 se pronuncia en esta dirección al indicar que "se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación" y no que "se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como liquidaciones".

- **Inicio del procedimiento sancionador cuando no se incoen como consecuencia de un procedimiento que lleve aparejada liquidación o resolución. Art 189 LGT**

No se establece un plazo de inicio, por lo que sólo rigen las normas generales relativas a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.

Los procedimientos sancionadores que se inicien con la finalidad de imponer sanciones no pecuniarias no podrán iniciarse transcurrido más de 3 meses desde que se hubiese notificado o se entendiéndose notificada la sanción pecuniaria correspondiente.

Contenido acuerdo de inicio procedimiento sancionador

El artículo 22 del reglamento del régimen sancionador establece el contenido obligado y necesario de un acuerdo de inicio el cual tendrá que contener:



- a) identificación del presunto responsable.
- b) Los hechos que lo motivan
- c) su posible calificación, así como la sanción que pudiera corresponder
- d) órgano competente para resolver
- e) indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia del procedimiento
- f) plazos para su ejercicio

Órganos competentes para imposición de sanciones.

Regulados en el artículo 211. 5 de la Ley General tributaria son los siguientes:

- a) El consejo de ministros
- a) Ministro de Hacienda
- b) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal
- c) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador

En cuanto a la **competencia territorial** será la misma que la establecida para el procedimiento de aplicación de los tributos salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa.

INSTRUCCIÓN

La instrucción viene regulada en el artículo 201 LGT y el art 23 del Reglamento. Será de aplicación en la instrucción las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a los que se refiere el art 99 de la LGT.

Se unirán al expediente sancionador todas las pruebas, informes y declaraciones que sean necesarios para llevar a cabo la resolución.

En cualquier momento previo al trámite de audiencia al interesado-s, estos podrán formular alegaciones y aportar cualquier documento o pruebas que estimen oportunos para su defensa.

Una vez concluidas las actuaciones se formulará propuesta de resolución, perfectamente motivada con los hechos, se calificará la infracción y se le notificará al interesado, concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y aporte la dominación o justificantes, pruebas que estime necesario.

De no formular alegaciones, se le dará por conforme y se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Durante la instrucción del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares según el art 146 LGT.

TRAMITACION PROCEDIMIENTOS SANCIONADOR

La forma general de tramitación es a través PROCEDIMIENTO ABREVIADO del artículo 210.5 LGT.



El procedimiento separado.

La LGT establece en su artículo 208 que el procedimiento sancionador se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

Existen excepciones al procedimiento separado:

Las actas con acuerdo y en los casos que el obligado tributario hay renunciado a la tramitación separada, las cuestiones relativas a las infracciones deberán analizarse según las normas reguladoras del procedimiento de aplicación de los tributos y según los dispuesto en el reglamento.

El artículo 26 del RGST nos detalla que el interesado podrá renunciar mediante manifestación expresa que deberá de formular siempre durante los dos primeros meses de procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que en ese plazo se notifique la propuesta de resolución, en este caso la renuncia la podrá formular hasta la finalización del plazo del trámite de alegaciones posterior.

Cuando estamos a procedimientos de Inspección, el plazo para la renuncia a la tramitación separada será dentro de los seis primeros meses, excepto si antes de dicho plazo se produce la finalización del trámite de audiencia previo a la firma del acta, en este caso la renuncia la podrán realizar hasta dicho momento.

En los procedimientos de gestión tributaria que se hayan iniciado directamente con la notificación de la propuesta de resolución solo se podrá renunciar a la tramitación separada en el plazo de alegaciones

La renuncia deberá realizarse por escrito

En las actas con acuerdo la renuncia al proveimiento separado deberá hacerse constar en las mismas.

Contenido del expediente electrónico: Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución (Art 210.2 LGT).

Fases del procedimiento:

1. Acuerdo de inicio con propuesta de resolución y apertura de trámite de alegaciones por 15 días hábiles. Firma del Técnico de Hacienda.
2. Resolución del procedimiento. Firma del titular del Jefe de Dependencia o del Administrador.

Acuerdo de inicio con propuesta de resolución y apertura de trámite de alegaciones por 15 días hábiles.

IMPORTANTE: Cumplir con el plazo del artículo 209.2 LGT.



Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. No basta un intento de notificación del expediente sancionador, sino que éste ha de estar válidamente notificado.

Auto del TS del 16 de abril de 2018 (RC 26/2018). Requerimientos. Cuestión con interés casaciones: Determinar si el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT para el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de la comisión de una infracción tributaria, resulta de aplicación, únicamente, a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección; o, por el contrario, **resulta también de aplicación en caso de incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria.**

En resumen:

La notificación del inicio de un expediente sancionador deberá ser realizada en el plazo de 3 meses, ello está establecido en el art. 209.2 de la LGT. También en este artículo señalado nos indica que están afectadas por este plazo de 3 meses siempre que exista una resolución del procedimiento determinados requerimientos no atendidos (aportación de libros, justificantes etc...).

Así podemos indicar que los Tribunales Económicos Administrativos están aplicando de oficio la caducidad del ejercicio de la potestad sancionadora por el transcurso del plazo de 3 meses desde que se cometió la infracción.

De acuerdo con el art. 211.2 de la LGT, un expediente sancionador ha de concluir en el plazo máximo de 6 meses contados desde que se ha dado por notificada la comunicación del inicio del procedimiento. Esta conclusión también hace alusión en el art. 104 LGT en cuanto a la notificación de la resolución, “que es suficiente con acreditar que se ha realizado un único intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”.

El art 104 LGT nos ofrece detalladamente información sobre los periodos de interrupción que se pueden producir en el procedimiento, indicando que las dilaciones que se produzcan por causa no imputable a la a administración Tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución de los 6 meses.

Si existen dilaciones en el procedimiento sancionador imputables al obligado tributario la administración deberá reflejarlo en la resolución.

La apertura de un procedimiento sancionador no implica necesariamente que este vaya a finalizar con la imposición de la sanción puesto que la administración deberá determinar si los hechos ocurridos son efectivamente constitutivos de dicha infracción por lo que tendremos que estar a lo que resulte del desarrollo del procedimiento.



Tramite de alegaciones

Como ya hemos señalado para formular alegaciones y aportar los documentos y justificantes se dispone de un plazo de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente de la recepción de la notificación.

Modo de presentación.

La presentación se podrá realizar bien por internet, a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria , www.agenciatributaria.gob.es .Ante esto señalar la obligación de presentación de forma telemática es decir obligados a relacionarse con administración a través de medios electrónicos para determinados colectivos. (ver nota al pie)

También se podrá hacer la presentación de las alegaciones en las oficinas de asistencia en materia de registro, así como las oficinas de correos en la forma establecida específicamente.¹

Una vez finalizado dicho plazo y estudiadas las alegaciones y aportación de documentación y justificantes, el titular del órgano en el cual se esté tramitando el procedimiento en dicho momento adoptará la resolución.

Si con anterioridad a la finalización del plazo de alegaciones el contribuyente manifiesta su decisión de no efectuar ninguna alegación se tendrá por realizado el trámite de audiencia.

RESOLUCION DEL PROCEDIMIENTO

El plazo para finalizar el procedimiento sancionador es siempre de 6 meses. Si se incumple el plazo, se produce la caducidad del procedimiento, con imposibilidad de iniciar uno nuevo (art 211.2 y 4 LGT). Basta acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución (art 104 LGT).

Si existen dilaciones en el procedimiento imputables al o deberá describirse detalladamente en el acuerdo sancionador.

Contenido de la resolución expresa, artículo 211.3 LGT:

- La fijación de los hechos,
- La valoración de las pruebas practicadas,
- La determinación de la infracción cometida,
- La identificación de la persona o entidad infractora
- y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de esta y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley.

En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

¹¹ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Artículo 14. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.



La forma de finalización del procedimiento sancionador es dictando la resolución correspondiente. El art 24 del RGRST hace referencia a dicha resolución, que conlleva la notificación al interesado con la mención de los medios de impugnación que puede ejercitar el contribuyente, los plazos y los órganos ante los cuales puede interponerlos.

Como medios de impugnación haremos referencia a el Recurso de Reposición y a la Reclamación Económico Administrativa.

Resolución del procedimiento con archivo de actuaciones:

El procedimiento podrá conllevar su resolución con archivo de actuaciones por el órgano instructor cuando se compruebe:

- Que no hay hechos que puedan ser constitutivos de infracción
- Cuando los hechos objeto de iniciación del procedimiento no queden acreditados
- Cuando los hechos probados no constituyan infracción administrativa
- Cuando no haya sido posible identificar a la persona-s responsables o bien identificados no sean responsables o estén exentos de responsabilidad
- Cuando la infracción este prescrita.

El vencimiento del plazo de 6 meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento sancionador sin que la administración haya dictado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. Esta declaración de caducidad podrá ser dictado de oficio o bien a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones, implicando la imposibilidad de apertura de un nuevo procedimiento sancionador por estos hechos

Suspensión de la ejecución de la sanción

La interposición de recurso implicara automáticamente la suspensión de la ejecución de la sanción, sin que sea necesario la solicitud de garantía, tampoco se exigirán intereses de demora, ni se tendrá que realizar el ingreso mientras se tramitan todos los recursos administrativos que se interpongan.

La suspensión se terminará en el momento que se interponga recurso contencioso-administrativo, ante los Tribunales de Justicia, sin perjuicio de que dichos Tribunales puedan también acordar la suspensión.

Normas aplicables en el procedimiento sancionador:

- Ley General Tributaria (Ley 58/ 2003)
- Principio de responsabilidad. Artículos 178 y 179
- Tipo de sanción y sanción aplicable: Artículo según corresponda
- Reducción de la sanción. Artículo 188 si procede
- Iniciación. Artículo 209
- Instrucción. Artículo 210
- Órgano competente para la resolución. Artículo 211



- Caducidad. Artículo 211
- Reglamento general del régimen sancionador tributario (RD 2063/ 2004)
- Cambio de adscripción del obligado tributario. Artículo 20.2
- Tramitación del procedimiento sancionador. Artículos 22 al 28
- Órgano competente para la iniciación e instrucción. Artículo 22.2 y 23.1 y 6
- Obligación de relacionarse electrónicamente con la Administración Pública. Artículo 14
- Resolución de 19 de febrero 204 de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
- Órgano competente para la iniciación e instrucción. Disposición Adicional Cuarta.



7. LOS RECURSOS

La LGT regula los siguientes medios de revisión en la vía administrativa.

- Los procedimientos especiales de revisión
- Recurso de reposición
- Reclamación económico-administrativa

Se establecen unos límites a la revisión dentro de la vía administrativa y son los siguientes:

- a. La ya existencia de una resolución económico-administrativa, la cual sea firme. Las resoluciones firmes del Tribunal Económico Administrativo sobre una sanción no podrán ser revisados en vía administrativa, independientemente del de la causa de alegación, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho, rectificación de errores, recurso extraordinario de revisión y declaración previa de legibilidad.
- b. La existencia de sentencia judicial firme.

A. Recurso de Reposición

Estamos hablando del recurso administrativo por excelencia.

El mismo órgano que dicta resolución sobre el acto objeto de este recurso es el COMPETENTE para su resolución. Esta competencia del órgano para resolver nos hace aconsejable acudir a esta vía cuando tengamos una certeza de salir airosos en la resolución, bien porque se hay producido algún error o un vicio del acto fragante que nos pueda dar un alto grado de certeza de una resolución positiva, sino es el caso o cuestión, lo único que nos servirá es para ganar tiempo en la resolución del proceso y quizás podría ser de mejor interés acudir directamente a la reclamación económico-administrativa.

El recurso de reposición tiene carácter potestativo, esto es que la interposición de este esa voluntad del reclamante, el cual puede optar por su presentación o acudir directamente a la vía económico-administrativa. también hay que indicar que tiene carácter previo e incompatible con la reclamación administrativa, esto es que si se interpone el recurso de reposición es necesario esperar a su resolución para poder interponer reclamación administrativa. Si se interponen ambos recursos de forma simultánea, se dará por valido el presentado en primer lugar, dándose por no valida la segunda presentación.

Interposición

Se deberá de interponer ante el órgano que dictó resolución.

Legitimados

Estarán legitimados para interponer el recurso los obligados tributarios y los sujetos infractores, así como cualquier persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.



Plazos

Se interpondrá en el improrrogable plazo de 1 MES ante el órgano que dicto el acto objeto de impugnación contado desde el día siguiente a su notificación o aquel en el que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

Importante hay que señalar que cuando se trata de plazo de meses, el computo se debe realizar según lo señalado en el código civil en su art 5º, eso es, de fecha a fecha, por lo que, aunque se mide desde el día siguiente a la notificación o publicación del acto, el plazo concluye el día correlativo a tal notificación.

Ejemplo.

Si la notificación se produce el 15 de marzo, el plazo de 1 mes finaliza el 15 de abril al menos que el día 15 de abril sea inhábil que nos permitiría irnos al siguiente día hábil.

Esta cuestión tiene seria importancia pues es importante distinguir cuando los *plazos se expresan en días y cuando se expresan en meses o años.*

Efectos

Los efectos fundamentales que produce la interposición del recurso de reposición son:

- la interrupción de los plazos para poder ejercer la interposición de otro recurso.
- una posible suspensión de la ejecución del acto impugnado

El Recurso de Reposición contra la sanción viene regulado en el art 212 de la LGT nos regula las cuestiones específicas ante la interposición de un recurso contra la sanción.

- A. El acto de resolución del procedimiento sancionador se puede recurrir con independencia de la liquidación procedente del procedimiento tributario que da lugar a la apertura del procedimiento sancionador.
- B. La ejecución del procedimiento sancionador se suspende de forma automática en periodo voluntario con la interposición del recurso, sin necesidad de aportar garantías.
- C. Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción del 30% LGT ART 188.3 por conformidad con la liquidación o su propuesta.
- D. No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurre hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario que se abrió con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Se exigirán intereses de demora desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo.
- E. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.



B. Reclamación Económico Administrativa

La reclamación económico administrativa viene regulado en el art 226 y siguientes LGT.

Previo a la vía Contencioso Administrativa y en el plazo de 1 mes desde la notificación de la resolución del procedimiento sancionador, cabe la interposición de este recurso ante el Tribunal Económico Administrativo.

También una vez que la administración hay dado resolución al recurso de reposición, siendo este desestimatorio se abre la posibilidad de interposición de la reclamación económico administrativa en el plazo de 1 mes desde la notificación desestimatoria.

La reclamación económico-administrativa implica una revisión de los actos de gestión con la finalidad de convertirlos en definitivos o no, antes de que puedan ser impugnados ante los tribunales de justicia. Constituye una vía de revisión administrativa previa que es necesario agotar para poder acudir a la vía judicial y tiene carácter **gratuito**. Esto implica que, el conocimiento de estas reclamaciones le corresponde en exclusiva a los Órganos Económicos Administrativos cuya actuación será con total independencia funcional dentro del ejercicio de sus competencias.

Los tribunales económicos administrativos son:

- TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central
- TEAR: Tribunal Económico Administrativo Regional (a nivel CCAA)
- TEAL: Para Ceuta y Melilla

La reclamación se iniciará mediante escrito, solicitando dicha interposición con los datos del reclamante, el acto contra el cual se reclama, el domicilio a efectos de notificación y el tribunal ante el cual se interpone. Este escrito se tiene que dirigir al órgano el cual dictó el acto reclamable, el cual tendrá la obligación de remitirlo al tribunal competente en el plazo de 1 mes junto con el expediente pudiendo incorporar un informe si lo considera conveniente. Así mismo el tribunal podrá también solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado si es necesario aclarar alguna cuestión.

Plazo de resolución

6 meses para resolver.

Órgano de resolución

Tribunales Económico Administrativos.

C. Recursos en vía económico-administrativa

- **Recurso de anulación** en los casos exclusivos previstos legalmente (artículo 241 bis de la Ley 58/2003, General Tributaria), ante el mismo órgano económico administrativo en el plazo de 15 días desde la notificación.
- **Recurso de alzada ordinario** contra resoluciones dictadas en primera instancia, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.
- **Recurso extraordinario de revisión**, en el plazo de tres meses contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 244 de la Ley 58/2003.



- **Recurso contencioso-administrativo** en el plazo de dos meses de acuerdo con el artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

D. Procedimientos especiales de revisión

Vienen señalados en la LGT en el artículo 216 siendo los siguientes:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

Revisión de actos nulos de pleno derecho

- a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. Que tengan un contenido imposible.
- c) Que constituyan infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- d) Que se dicten prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- e) Actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición.
- f) Otros que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Iniciación: de **oficio** por acuerdo del órgano que dictó el acto o a instancia de sus superior jerárquico que deber notificarlo al interesado, así como **a instancia del interesado** dirigiendo su escrito al órgano que dictó el acto.

En el procedimiento se dará trámite de audiencia al interesado por un plazo de 15 días y serán oídos todos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o resultaron afectados por el mismo. una vez concluido el trámite de audiencia se formulará propuesta de resolución al órgano competente para resolver. Sobre la propuesta de resolución se solicitará dictamen al Consejo de Estado, siendo necesario el dictamen favorable de este para la nulidad.

La resolución le corresponde al Ministro de Hacienda, siendo el plazo máximo para la resolución expresa de **1 año** desde la presentación de la solicitud del interesado o desde que se le notifique al interesado el acuerdo de iniciación de oficio. Si transcurrido el plazo no se produce notificación expresa de la resolución se dará desestimado cuando haya sido interpuesto por el interesado. Se producirá la caducidad cuando se haya iniciado de oficio.

Contra la resolución se podrá interponer recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses de acuerdo con el artículo 46 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.



Declaración de lesividad de actos anulables

Se iniciará de oficio por la Administración

Tramitación: Se concederá audiencia por un plazo de 15 días a cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento.

Se formulará propuesta de resolución, y se solicitará informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de que el acto sea declarado lesivo.

Terminación: Mediante resolución adoptada por el Ministro de Hacienda y Función Pública u órgano en quien delegue.

La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo. También podrá terminar por caducidad.

Resolución El plazo para resolver es de 3 meses y el órgano encargado de resolver el Ministro de Hacienda y Función Pública u órgano en quien delegue.

La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo.

También podrá terminar por caducidad.

Revocación.

Este procedimiento especial de revisión, consiste en que la Administración tributaria puede revocar sus actos en beneficio de los interesados, en tres supuestos:

1. Cuando se estime que infringen manifiestamente la ley.
2. Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.
3. Cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

Inicio: de oficio por la Administración

Tramitación: El órgano que dictó el acto deberá remitir copia del expediente, acompañando un informe sobre los antecedentes relevantes y la procedencia de la revocación.

Se concederá audiencia a los interesados por un plazo de 15 días. Se solicitará informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia

Resolución: será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente y que deberá ser distinto al órgano que dictó el acto objeto de revocación.

El plazo para resolución expresa es de **6 meses** desde la notificación del acuerdo de incitación del procedimiento produciéndose la caducidad

de la revocación.

Terminación: Acuerdo del director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto. Si el acto se dictó por un Director de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será competente su superior jerárquico inmediato.



No se podrá acordar la revocación de los actos sobre los que haya recaído resolución económico-administrativa.

Rectificación de errores.

Inicio: De oficio por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico y también a instancia de parte.

Si el procedimiento se hubiera iniciado de oficio, junto con el acuerdo de iniciación se notificará la propuesta de rectificación para que el interesado pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días.

Tramitación: Cuando el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado, la Administración podrá resolver directamente lo que proceda cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que los presentados por el interesado. En el caso contrario, deberá notificar la propuesta de resolución para que el interesado pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta.

Terminación: Resolución acordando la rectificación o desestimando la misma.

Plazo de resolución de 6 meses y los recursos que se pueden interponer son el recurso de reposición o Reclamación Económico Administrativa en el plazo de 1 mes desde la notificación de la resolución.

Devolución de ingresos indebidos

El contribuyente puede solicitar el inicio de un procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos conforme al Art. 221 LGT

Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

Plazo de prescripción para la solicitud de devolución de ingresos indebidos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria, será de **CUATRO años**.



8. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PUBLICA

Tratare de hacer un breve resumen sobre los delitos contra la Hacienda pública, con las reformas que se han venido sucediendo en la normativa. En el delito fiscal nos encontramos ante un tema con muchas controversias y lagunas que se van disipando poco a poco con la doctrina o sentencias de los tribunales, que van clarificando las distintas situaciones cuando se producen delitos contra la hacienda pública. Dudas en cuanto a la aplicación, los plazos, así como la posibilidad de regularización voluntaria mediante el reconocimiento y pago de la deuda tributaria.

Exponer que el delito fiscal en materia tributaria implicará un perjuicio económico para la Hacienda Pública, esa defraudación tributaria tendrá relevancia final cuando la cantidad defraudada alcance la cifra de 120.000 € la cual está determinada por la norma penal y nos va a plantear la limitación o la frontera entre la sanción administrativa y la sanción penal y la vinculación entre ambas normas. Tendremos que estar a la infracción tributaria por delito contra la Hacienda Pública regulado en la LGT en su art. 250 o delito fiscal regulado en el Código Penal en el artículo 305.1.

La modificación de la Ley General tributaria ha marcado una serie de objetivos cómo reforzar la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la administración , prevención del fraude fiscal, incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias así como incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos ,es decir mejorar y adaptar la regulación del sistema tributario haciéndolo más justo y más eficaz para hacer cumplir la Constitución en su artículo 31.1 que señala que los contribuyentes deberán contribuir al mantenimiento del sistema público de acuerdo con su capacidad económica.

Anteriormente hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre la administración tributaria tenía que pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal debiendo paralizar sus actuaciones si estimaba que existía infracción que pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública (artículo 180.1 de la **LGT anterior a la reforma**).

Esto implicaba un tratamiento de favor al presunto delincuente fiscal, ya que daba lugar a la total paralización del procedimiento administrativo.

La ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT en unión a la Ley Orgánica del Código Penal , aprueba el procedimiento para la liquidación de la deuda tributaria en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. ART 250.1 LGT

Se establecen excepciones donde la Administración Tributaria se abstendrá de practicar la liquidación que será en los siguientes supuestos, también referido en el RGRST (Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario en su art. 32:

1. Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.



2. Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
3. Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación

No obstante, **si se hubiese ya iniciado un procedimiento sancionador**, se dará por finalizado en el momento en el cual se haga el traspaso de tanto de culpa a la jurisdicción competente o sea remitido al expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de poder iniciar de nuevo un procedimiento sancionador si finalmente **no se aprecia delito** y de acuerdo con los hechos que los tribunales hubiesen considerado como probados. Por lo tanto, el traspaso del tanto de la culpa o remisión del expediente sancionador interrumpirá los plazos de prescripción del derecho de la administración tributaria para determinar el importe de la deuda e imponer la sanción.

Los artículos 305 , 305.bis , 306 , 307 , 308 , 310 y 310 bis del Código penal son los encargados de regular estos delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social , tipificando como tales las conductas que el legislador ha considerado de especial gravedad, ya se refieran a la falta de pago de un tributo (supuesto típico del delito fiscal) o se trate de aquellas que generan un gasto público, falseando las conductas previstas en la ley.

Regularización voluntaria

Una de las novedades a aplicar con la nueva normativa después de las reformas de la LGT y el Código penal, es la regularización voluntaria del infractor.

En caso de que se produzca la **regularización voluntaria** mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, la Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.

“Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.”

Prescripción del delito fiscal en el ámbito Penal

El delito fiscal contra la Hacienda Española se distinguiría entre el general o tipo básico y el agravado.

El general será aquel que ha supuesto una defraudación de más de 120.000€ de cuota. La prescripción sería a los 5 años.



El agravado es aquel en que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000€ o se haya cometido la defraudación en el seno de una organización o de un grupo criminal. La prescripción sería a los 10 años.

Prescripción del delito fiscal en el ámbito tributario

La prescripción de los delitos fiscales viene regulada en la Ley General Tributaria en su artículo 66. En este artículo se establece un **plazo de 4 años para la prescripción de infracciones fiscales.**

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.”*
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.”*

¹ **Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal Artículo 305.1** El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de **ciento veinte mil euros** será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.



9. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR POR INCUMPLIMIENTOS CON EL SII (Suministro Inmediato de Información)

Considero importante en este trabajo hablar del Suministro Inmediato de Información (SII), sistema implantado por la Agencia Tributaria para facilitar al contribuyente la aportación de libros registro a través de la sede electrónica realizar y que la administración pueda recoger dicha información de forma inmediata. Es un sistema avanzado de transmisión de datos.

Este nuevo sistema de llevanza de los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria le permitirá disponer de información suficiente y de calidad como para, no solo facilitar el control y la prevención del fraude fiscal, objetivos prioritarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sino también para poder ofrecer una herramienta de asistencia al contribuyente en la elaboración de sus declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La **entrada en vigor** de este sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) es el **1 de julio de 2017**.

Los obligados a utilizar este nuevo sistema serán los establecidos en el art 62.6 de Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El incumplimiento de la aplicación de este sistema por parte del obligado dará lugar a la aplicación del procedimiento sancionador por incumplimientos con el SII

Infracciones derivadas del SII:

- Inexactitud u omisión de operaciones en los libros registros a través de la sede electrónica. (Art. 200.1.a)
- Incumplimiento de la obligación de llevar los libros a través de la sede electrónica. (Art 200.1.c)
- 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. (art 200.1.g)

Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan 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 establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa tributaria.



10. SANCIONES NO PECUNIARIAS

Las sanciones no pecuniarias podrán consistir en la pérdida del derecho a aplicar exenciones, reducciones, bonificaciones u otro tipo de beneficio fiscal de carácter rogado. Regulado en el art 30 del RGRGT y el art 186 LGT.

SI la multa pecuniaria es de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias:

- Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.
- Prohibición para contratar con la Administración Pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

Si la multa pecuniaria es de importe igual o superior a 60.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias:

- Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 o 300.000 euros, respectivamente.
- Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 o 300.000 euros, respectivamente.



CONCLUSIONES

El procedimiento sancionador tributario está basado en una serie de principios básicos.

Lo regula una serie de leyes y normas con un procedimiento pautado. Este procedimiento se inicia siempre de oficio y ofrece unas garantías al contribuyente en cuanto a su iniciación y notificación, abriéndose un plazo de alegaciones y recursos.

La potestad administrativa esta sujeta al principio de legalidad, cuyos fines lo constituyen el interés general o público y en ningún caso el particular o privado. El administrado deberá basar su defensa en hechos muy claros y siempre dentro del marco tan estrecho que ofrece el procedimiento tributario sancionador, ya que no goza de aplicación del principio de buena fe, pues únicamente se recoge una conducta punible como elemento esencial.

Simplemente con que se dé la simple negligencia, no necesariamente tiene que haber un interés de defraudación sino con un cierto abandono o menoscabo de la norma, la administración puede promover la iniciación del procedimiento sancionador, siempre eso si respetando el principio de inocencia, lo cual obliga a la administración a motivar de forma clara y fehaciente el motivo de sanción, así La LGT en su **artículo 210 apartado 4**, señala que las sanciones deben estar motivadas:

El TEAC, está siendo muy claro en la necesidad de que las sanciones tributarias sean suficientemente motivadas por las administraciones, demostrando la existencia de culpabilidad en las acciones del administrado, que tienen que ser determinadas como culposas o dolosas.

Así en el dolo, en el administrado concurren los dos requisitos tanto el elemento intelectual o cognitivo, en el que tiene conocimiento del hecho (sabe que está defraudando), como el volitivo en el que sabiendo que está defraudando tiene el ánimo de hacerlo.

En la culpabilidad o negligencia se infringe un deber de cuidado o menoscabo de la norma sin que exista una intención última de defraudación o de infringir. Esto da lugar a que la jurisprudencia exija a la administración tributaria una motivación suficiente de la negligencia, en caso contrario la sanción será improcedente.

Sería discutible la práctica habitual de una sanción impuesta por la administración en la que, existiendo una negligencia por abandono del deber de cuidado, no implique esta actuación un daño o perjuicio económico a la administración.

Así en el caso de que el contribuyente justifique su diligencia no procederá la sanción tributaria.

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 jun. 2012, Rec. 2776/2008, *“la apreciación de una infracción tributaria sancionable requiere, en primer lugar, la concurrencia de un elemento objetivo, consistente en la existencia de una conducta antijurídica y tipificada como infracción sancionable en las leyes. Además de apreciar el elemento objetivo, la ley exige que sea asimismo apreciable un elemento subjetivo, consistente en la consideración de*



la conducta enjuiciada como culpable (bien sea a título de dolo, culpa o simple negligencia)”.

El TEAC en su Resolución de fecha 18 de febrero de 2016 (número 07036/2015/00/00), por la que unifica criterios sobre la necesidad de motivación en el procedimiento sancionador tributario y los requisitos exigibles, nos señala:

“La utilización de la expresión “analizadas las circunstancias concurrentes, la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad”, no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada, que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor.

Esto nos lleva a deducir de nuevo, la obligación de la administración de motivar suficientemente el hecho o hechos objeto de sanción , la administración no puede basar la culpabilidad del contribuyente de forma general ,lo tiene que motivar , pues más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados y la imposición de sanciones debe obedecer, en todo caso, a la falta de diligencia del contribuyente, así como el principio de presunción de inocencia también debe ser salvaguardado en el ámbito de las infracciones tributarias .

Cita: Don Ramón Valdés Costa. Doctor en Derecho y Ciencias Sociales, solía insistir en la importancia del estudio de los principios: pongan énfasis en los principios “porque los impuestos son esencialmente cambiantes, van y vienen, pero los principios quedan”.

Esta cita tan inteligente ,me permite decir que no todo está perdido , que tu defensa tiene que estar basada siempre en los principios del derecho, la administración tiene que motivar siempre y de forma clara las infracciones objeto de sanción , no basta simplemente con que nos declare una conducta negligente, también deberá demostrar la falta de diligencia, es **la Administración la que pruebe que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.**



STS de 6-06-2008 señalaba que "El principio de presunción de inocencia no permite que la Administración razone la existencia de culpabilidad por exclusión, o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad, entre otras razones porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad". Luego, la simple afirmación de que no se aprecia la existencia de causas que excluyan de responsabilidad equivale a una inversión de la carga de la prueba, y esa argumentación no resulta admisible ya que no es el contribuyente quien tiene que probar la falta de culpabilidad, sino que debe ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia.

CONCLUYENDO: Para la correcta imposición de sanciones tributarias resulta necesario que la Administración disponga una motivación de la culpabilidad en la actuación del contribuyente como claramente la jurisprudencia viene exigiendo, demostrando la culpabilidad para que se respeten las garantías constitucionales en materia sancionadora.



BIBLIOGRAFÍA

“Procedimiento Sancionador, Infracciones y Sanciones Tributarias”

- Aranzadi Fiscal Parte general: procedimiento: Régimen sancionador tributario. [www. Expertoaranzadi.es](http://www.Expertoaranzadi.es) - Magnífica recopilación de derecho en esta página web con estudio del derecho y doctrina de los tribunales.
- MEMENTO TRIBUTARIO - Obra de carácter colectivo bajo la colaboración y coordinación de FRANCIS LEVEFRE. Varios Autores: Bernardo Gómez, Fortuny Zaforteza, Juan Lozano: Edición: 2018-2019
-  Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE, 22-septiembre-2015)
-  Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre,
- Normativa tributaria. web de la Agencia Tributaria: [www.agenciatributaria .es](http://www.agenciatributaria.es)
- Derecho Financiero y Tributario Infracciones y sanciones tributarias 11/2005. Editorial: Tirant lo Blanch Autor/es: José Garbera Llobregat Guadalupe Buitrón Ramírez José Manuel Cambra Gras Gracia M. Luchena Mozo .
- AGUALLO AVILÉS A. / BUENO GALLARDO E. “Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la Ley General Tributaria” en Crónica Tributaria. Núm. 134, 2010.
- DELGADO SANCHO C. D. Principios de Derecho tributario sancionador. El Derecho Editores S.A. Madrid, 2010.
- CAMBRA GRAS J. M. / PÉREZ MIÑANA R. “Los efectos del acuerdo o conformidad del obligado tributario: la reducción de las sanciones” en VVAA Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias. Tomo I (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos prácticos y Legislación) (Dir. GARBERÍ LLOBREGAT J.) Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2005.
- “Jurisprudencia sobre Procedimiento sancionador tributario” <https://www.iberley.es/jurisprudencia/procedimiento-sancionador-tributario>