

*MARÍA JOSÉ TARANCÓN RODRÍGUEZ*

---

**UNA APROXIMACIÓN PRÁCTICA AL RÉGIMEN DE  
INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN  
ESPAÑA**

*Tesis doctoral*

*Dirigida por:*

*Javier MARTÍN FERNÁNDEZ*

**Universitat Abat Oliba CEU**

*Departamento de Derecho y Ciencia política.*

---

**2017**



## **Resumen.**

*El presente trabajo pretende realizar un estudio de uno de los problemas que presentan mayor conflictividad en materia tributaria, como es el régimen de las infracciones y sanciones. En el mismo, los tipos infractores están regulados de modo objetivo y con pocos elementos subjetivos. Pese a que deben tenerse en cuenta los principios constitucionales aplicables a todo el ámbito sancionador, la práctica administrativa ha generalizado una automaticidad de las sanciones respecto de los incumplimientos de las normas tributarias.*

*Quizás el principio que más hay sido matizado, y sobre todo recientemente, es el que prohíbe que una misma conducta sea sancionada dos veces, ya sea por los mismos órganos o por órganos administrativos y penales. Las últimas reformas del Código Penal y de la Ley General Tributaria contemplan una cierta prejudicialidad administrativa. En definitiva, mayores poderes para los órganos de la Administración, que no van acompañados de mayores derechos para los contribuyentes.*

*Es por ello que, en particular las empresas, se estén dotando de un catálogo de buenas prácticas tributarias y cuyo seguimiento demostrará su buena fe o la falta de intencionalidad en la comisión de las infracciones. Además, se hace necesario contar con elementos que permitan rebajar la cuantía de la sanción, más acordes con el principio de proporcionalidad.*

*Por último, la regulación de la Ley General Tributaria está más dirigida a respetar la garantía de procedimiento en la imposición de sanciones que a regular un verdadero procedimiento contradictorio en el que se pueda ejercitar el derecho de defensa por parte de los obligados tributarios.*

## **Resum.**

*El present treball pretén realitzar un estudi d'un dels problemes que presenten major conflictivitat en matèria tributària, com és el règim de les infraccions i sancions. Els tipus infractors estan regulats de manera objectiva i amb pocs elements subjectius. Malgrat que s'han de tenir en compte els principis constitucionals aplicables a tot l'àmbit sancionador, la pràctica administrativa ha generalitzat una automaticitat de les sancions respecte dels incompliments de les normes tributàries.*

*Potser el principi que més ha estat matisat, i sobretot recentment, és el que prohibeix que una mateixa conducta sigui sancionada dues vegades, ja sigui pels mateixos òrgans o per òrgans administratius i penals. Les últimes reformes del Codi Penal i de la Llei general tributària contempnen una certa prejudicialitat administrativa. En definitiva, més poders per als òrgans de l'Administració, que no van acompanyats de majors drets per als contribuents.*

*És per això que, en particular les empreses, s'estan dotant d'un catàleg de bones pràctiques tributàries i el seguiment demostrarà la seva bona fe o la manca d'intencionalitat en la comissió de les infraccions. A més, cal comptar amb elements que permetin rebaixar la quantia de la sanció, més acords amb el principi de proporcionalitat.*

*Finalment, la regulació de la Llei general tributària està més dirigida a respectar la garantia de procediment en la imposició de sancions que a regular un veritable procediment contradictori en què es pugui exercitar el dret de defensa per part dels obligats tributaris.*

## **Abstract**

*This work intends to carry out a study of one of the problems that presents greater conflict in tax matters, such as the regime of infringements and sanctions. The infringement types are regulated objectively and with few subjective elements. Although the constitutional principles, which are applicable to the entire sanctioning sphere, must be taken into account,*

*the administrative practice has generated automatic sanctions regarding the non-compliance of the tax legislation.*

*Perhaps the principle that has been most nuanced, and specially recently, is the one which prohibits that the same conduct is sanctioned twice, either by the same bodies or by administrative and criminal bodies. The latest reforms of the Criminal Code and the General Tax Law contain some administrative prejudiciality, which means, greater powers for the Administration bodies, which are not accompanied by greater rights for the taxpayers.*

*Because of the above, particularly the companies, are being provided with a catalog of good tax practices and whose monitoring will demonstrate their good faith or lack of intentionality in the commission of infringements. Furthermore, it is necessary to count on elements that permit reducing the amount of the sanction, more in concordance with the principle of proportionality.*

*Finally, the regulation of the General Tax Law is more focused on respecting the guarantee on the procedure of imposition of penalties than in regulating a true contradictory procedure in which the right of defense can be exercised by the taxpayers.*

**Palabras claves / Keywords**

Impuesto - Infracción - Graduación - Potestad sancionadora - Sanciones Tributarias  
Proporcionalidad - Responsabilidad - Tipicidad.



## INDICE.

<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>15</b>
<b>II. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA .....</b>	<b>19</b>
1. Los principios de legalidad y tipicidad.....	20
2. Irretroactividad de las disposiciones sancionadoras .....	31
3. El principio de responsabilidad .....	34
4. El “ <i>principio non bis in idem</i> ” .....	41
5. Principio de proporcionalidad .....	44
6. El derecho a un procedimiento sancionador con todas las garantías.....	46
6.1. Derecho a la defensa .....	47
6.2. Derecho a la presunción de inocencia .....	49
6.3. Derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes .....	51
6.4. Derecho a no confesarse culpable.....	51
<b>III. INFRACCIONES TRIBUTARIAS VERSUS DELITOS.....</b>	<b>61</b>
1. Los delitos contra la Hacienda Pública .....	61
1.1. Planteamiento .....	61
1.2. Delitos contra la Hacienda Pública española .....	64
1.2.1. Tipo ordinario.....	64
1.2.2. Tipo agravado.....	65
1.3. El delito contra la Hacienda de la Unión Europea .....	66
1.4. Reglas comunes .....	67
1.4.1. La regularización tributaria como elemento del tipo.....	67
1.4.2. ¿En que momento se produce la consumación de los delitos?.....	70
1.4.3. La prescripción .....	70
1.4.4. Reducción de la pena.....	71
2. El delito contable .....	72
3. El delito de contrabando .....	74

<b>IV. SUJETOS RESPONSABLES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES</b>	
<b>TRIBUTARIAS .....</b>	<b>81</b>
1. Sujetos infractores.....	81
2. Determinación del sujeto infractor.....	88
2.1. El principio de responsabilidad en materia de infracciones y sanciones .....	88
2.2. La autoría.....	95
2.2.1. Los sucesores.....	97
2.2.1.1. Los sucesores de personas físicas.....	97
2.2.1.2. Los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad .....	98
2.2.1.2.1. Reglas generales.....	98
2.2.1.2.2. Procedimiento .....	100
2.2.2. Los responsables.....	100
2.2.2.1. Concepto.....	100
2.2.2.2. Responsables solidarios.....	105
2.2.2.2.1. Supuestos generales .....	105
2.2.2.2.2. Supuestos relacionados con actividades tendentes a impedir la actuación recaudatoria.....	109
2.2.2.2.3. Procedimiento .....	110
2.2.2.3. Responsables subsidiarios.....	110
2.2.2.3.1. Supuestos de responsabilidad subsidiaria.....	111
2.2.2.3.2. Procedimiento. ....	113
3. Las buenas prácticas y el principio de cumplimiento cooperativo y su relación con las infracciones y sanciones tributarias: El <i>Manual de Buenas Prácticas Tributarias</i> .....	113
3.1. Introducción.....	113
3.2. La necesidad de contar con un <i>Manual de buenas prácticas tributarias</i> .....	123
3.3. Definiciones.....	123
3.3.1. Cumplimiento cooperativo en materia tributaria.....	123
3.3.2. Sujetos obligados al cumplimiento .....	124

3.3.3. Las buenas prácticas tributarias.....	124
3.3.4. “Responsable de buenas prácticas tributarias” .....	124
3.3.5. Canal de denuncias.....	125
3.3.6. Medidas correctivas.....	125
3.4. Sujetos obligados.....	125
3.4.1. El Consejo de Administración.....	125
3.4.2. Cargos Directivos.....	127
3.4.3. Empleados.....	128
3.5. Buenas prácticas tributarias. La gestión del riesgo fiscal.....	128
3.6. Buenas prácticas en materia de transparencia fiscal empresarial.....	130
3.7. Compromisos dirigidos a conseguir un mejor cumplimiento del <i>Código de Buenas Prácticas Tributarias</i> .....	131
3.8. Buenas prácticas tributarias. Aspectos concretos en la aplicación de sistema tributario .....	132
3.9. Buenas prácticas tributarias. Aspectos concretos en determinados tributos.	133
3.10. El “Responsable de buenas prácticas tributarias” .....	133
3.11. Canal de denuncias.....	135
3.11.1. Definición.....	135
3.11.2. Establecimiento del Canal de Denuncias.....	136
3.11.3. Fases del procedimiento.....	138
3.11.3.1. Análisis .....	138
3.11.3.2. Actuación del Consejo de Administración.....	139

## **V. RÉGIMEN GENERAL DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES**

<b>TRIBUTARIAS.....</b>	<b>141</b>
1. Concepto y clases de infracciones tributarias .....	141
1.1. Concepto.....	141
1.2. Clases .....	141
1.2.1. La ocultación.....	142
1.2.2. Los medios fraudulentos.....	142

1.2.2.1. Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.....	142
1.2.2.2. El empleo de facturas, justificantes u otros documentos, falsos o falseados .....	147
1.2.2.3. La utilización de personas o entidades interpuestas.....	147
2. Clases de sanciones tributarias.....	149
3. Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias .....	152
3.1. Criterios de graduación .....	152
3.2. La reducción de las sanciones.....	156
4. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias .....	159
4.1. Infracciones tributarias .....	159
4.2. Sanciones tributarias .....	161
4.2.1. El pago .....	161
4.2.2. Prescripción.....	166
4.2.3. Las medidas cautelares.....	167

## VI. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

<b>TRIBUTARIAS. ....</b>	<b>171</b>
1. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. ....	171
2. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar, de forma completa y correcta, declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. ....	177
3. Infracción tributaria por obtener, indebidamente, devoluciones.....	181
4. Infracción tributaria por solicitar, indebidamente, devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.....	184
5. Infracción tributaria por determinar o acreditar, improcedentemente, partidas, positivas o negativas, o créditos tributarios aparentes.....	185

6. Infracción tributaria por imputar, incorrectamente, o no imputar, bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.....	185
6.1. Breves reflexiones sobre el régimen de atribución de rentas.....	186
6.2. Análisis de la infracción .....	194
7. Infracción tributaria por imputar, incorrectamente, deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.....	195
8. 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 las condiciones de determinadas autorizaciones.....	195
9. Infracción tributaria por presentar, incorrectamente, autoliquidaciones o declaraciones, sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.....	201
10. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.....	203
11. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.....	205
12. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del NIF o de otros números o códigos .....	207
13. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria .....	208
14. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta .....	213
15. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar, correctamente, datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.....	213
16. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.....	214
17. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.	214
17.1. Concepto de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” .....	214

17.2. La infracción en los supuestos de conflicto .....	218
18. Infracción por incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.....	220
18.1. La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero .....	220
18.2. La infracción tributaria .....	221
19. Infracciones por incumplimientos de obligaciones relativas a la asistencia mutua .....	223
20. La especialidad de las infracciones catastrales.....	225
<b>VII. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR .....</b>	<b>231</b>
1. Introducción .....	231
2. Iniciación.....	234
2.1. Inicio de oficio.....	234
2.2. Requisitos temporales.....	239
2.3. Requisitos formales .....	241
3. Instrucción.....	243
3.1. Régimen jurídico.....	243
3.2. Tutela cautelar.....	243
3.3. La tramitación ordinaria o abreviada del procedimiento.....	244
3.4. Actuaciones de instrucción .....	246
4. Terminación .....	250
5. Recursos contra las sanciones.....	254
6. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública .....	256
6.1. Práctica de liquidaciones.....	257
6.2. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito .....	258
6.3. Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación .....	260

6.4. Impugnación de las liquidaciones .....	263
6.5. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública .....	263
6.5.1. Reglas generales .....	264
6.5.2. Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública. ....	264
6.6. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delitos contra la Hacienda Pública .....	265
6.7. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.....	266
6.8. Responsables.....	268
<b>Conclusiones.....</b>	<b>271</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>277</b>
<b>Normativa analizada .....</b>	<b>304</b>
<b>Jurisprudencia y doctrina administrativa analizada .....</b>	<b>308</b>
<b>Abreviaturas.....</b>	<b>321</b>



## I. INTRODUCCIÓN.

El art. 178 de la Ley 51/2003, General Tributaria (en adelante, LGT) señala que el Título IV de la Ley se dedica a las especialidades del régimen sancionador frente al que rige en Derecho Administrativo. De su contenido (arts. 178 a 212) cabe afirmar, con carácter general, que proclama, expresamente, los principios más relevantes de la potestad sancionadora, incorpora las novedades introducidas en nuestro ordenamiento, en su momento, por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (en adelante, LDGC) y se adapta, en lo posible, a la legislación administrativa general, en la actualidad, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP). Hemos de recordar que esta última tiene carácter supletorio en materia tributaria (art. 7.2 de la LGT).

La LGT efectúa una reforma profunda del régimen de infracciones y sanciones, que se caracteriza por una serie de rasgos formales y materiales. Así se dota, formalmente, de sustantividad propia a las infracciones y sanciones tributarias, como una actividad diferenciada de los órganos de la Administración, que se rige por principios y por reglas distintas a las de la aplicación de los tributos. También se crea un Título independiente dedicado a la potestad sancionadora. De esta forma se destaca la importancia que tiene el régimen sancionador tributario, así como su separación de la regulación de los actos de aplicación de los tributos.

En cuanto a la relevancia del régimen sustantivo, destaca la aproximación al Derecho Penal y al régimen administrativo sancionador general. Por tanto, se traslada al Derecho positivo lo que la doctrina y jurisprudencia venían afirmando desde antiguo. Esto es, la existencia de un "*ius puniendi*" único, del que la potestad sancionadora de la Administración es una de sus manifestaciones. Ello es relevante a la hora de aplicar los principios penales. Así, la LGT dedica todo un Capítulo, el primero del Título que comentamos, a su regulación.

Esto demuestra una apuesta decidida por la aplicación de los principios de carácter penal predicables en el ámbito tributario aunque esta cuestión es matizada por la práctica judicial. Si bien puede decirse que la aplicación de los derechos constitucionales aplicables al régimen sustantivo no plantea hoy prácticamente problemas, no sucede lo mismo en los derechos y garantías aplicables al procedimiento. Pese a su proclamada aplicación general, lo cierto es que, en casos concretos, se elude la misma.

Así por ejemplo, la STC 81/2000, de 27 de marzo, reconoce *“el derecho de defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de los derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; o, en fin, el derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados para la defensa, del que deriva la obligación de motivar la denegación de los medios de prueba propuestos”*. En cambio, otras Sentencias, como por ejemplo la STC 18/2005, de 1 de febrero, o la STS de 19 de diciembre de 1999<sup>1</sup>, utilizan las pruebas aportadas bajo coacción para imponer una determinada sanción. Ello muestra una cierta contradicción con la jurisprudencia más reciente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En la línea de la aproximación a la normativa administrativa, también se contiene una clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, que rompe con la tradicional en simples y graves. No obstante, debemos matizar que esta clasificación tripartita es aplicable, prácticamente, a las infracciones que consisten en una falta de ingreso. En definitiva, a las que contemplan los arts. 191,

---

<sup>1</sup> RJ 1999, 9651.

192 y 193 de la LGT. El problema es que la anterior clasificación en simples y graves todavía pervive en la normativa catastral y ello plantea ciertos problemas aplicativos, como tendremos ocasión de analizar.

Se contempla un desarrollo propio de las causas de extinción de la responsabilidad derivada de las sanciones y, en particular, de su prescripción y causas de interrupción. Además de constituir una mejora de técnica jurídica evidente, obedece a la separación de las sanciones del concepto de deuda tributaria. Con todo, la extinción de las sanciones, y más en concreto de las multas, guarda grandes dosis de paralelismo con la del tributo.

Otra cuestión importante es la regulación, por vez primera, del procedimiento como un Capítulo dentro de la LGT (arts. 207 a 212) y que ha sido desarrollado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (en adelante, RGRST). Se trata de una novedad formal y sustancial importante puesto que no caben las sanciones impuestas de plano.

El presente trabajo se estructura, partiendo de esta introducción, en siete capítulos. El segundo, se ocupa de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria; el tercero, de los delitos, para diferenciarlos de las infracciones administrativas; el cuarto, de los sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias, con una propuesta para evitar sus consecuencias negativas: *El Manual de Buenas Prácticas Tributarias* (en adelante, *el Manual*); el quinto, del régimen general de las infracciones y sanciones tributarias; el sexto, de la clasificación de ambas; para finalizar con el séptimo, sobre el procedimiento sancionador.

Sólo me resta el capítulo de agradecimientos. En primer lugar, a mis compañeros, tanto del Departamento de Derecho y Ciencias políticas de la Facultad de Ciencias Sociales de la Universitat Abat Oliba CEU, como de mi despacho profesional, pues,

de todos ellos, he recibido consejos e ideas que he intentado plasmar en el presente trabajo. En segundo lugar, a mi director, el profesor Javier Martín Fernández, por su constante ánimo y paciencia y haberme permitido consultar su *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*<sup>2</sup>, cuando se estaba gestando, que me ha servido de pauta y guía. Por último, a mi familia, por mis horas de olvido.

---

<sup>2</sup> Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

## II. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA.

El art. 25 de la Constitución Española (en adelante, CE) establece que *“nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente”*. De este precepto se desprende el tratamiento unitario del fenómeno sancionador, salvo la imposición de penas privativas de libertad. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) desde sus primeros pronunciamientos. En este sentido, la STC 18/1981, de 8 de junio, señaló que *“los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Tributario Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado”*. Más recientemente, la STC 81/2000, de 27 de marzo, reconoce *“el derecho de defensa, que proscribe cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de los derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; o, en fin, el derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados para la defensa, del que deriva la obligación de motivar la denegación de los medios de prueba propuestos”*.

La potestad sancionadora<sup>3</sup> en materia tributaria se ejerce, partiendo de lo anterior, de conformidad con los principios penales que se recogen en los arts. 24 y 25 de la CE y que ha sido trasladados, a todo el ámbito administrativo sancionador, con las especialidades que pasamos a analizar.

---

<sup>3</sup> Las reflexiones más recientes se deben a AGUILAR RUBIO, M.: *“La potestad sancionadora tributaria”*, *Estudios sobre la reforma de la ley general tributaria*, Huygens, Madrid, 2016, p.p. 317-342.

## 1. Los principios de legalidad y tipicidad.

La formulación clásica del principio de legalidad en materia punitiva se concreta en que toda aplicación de una pena supone una Ley previa anterior (*nulla poena sine lege scripta, stricta, praevia e certa*). A su vez, la aplicación de una pena presupone la realización de una conducta tipificada como infracción (*nulla poena sine crimine*) en una norma de rango legal (*nullum crimen sine poena legali*)<sup>4</sup>. Ahora bien, es preciso advertir que la formulación de las normas que regulan el régimen sancionador tributario es distinta a la regulación del sistema tributario.

El principio de legalidad encuentra su plasmación constitucional en el art. 9 de la CE, aunque su concreción en materia sancionadora o punitiva se realiza en el art. 25.1 al establecer que “*nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*”<sup>5</sup>.

El TC se ha referido al contenido de dicho principio, tanto en el ámbito estrictamente penal como en el administrativo. Así, entre otras muchas, la STC 127/1990, de 5 de julio, ha establecido que “*desde la perspectiva del artículo 25.1 de la Constitución, que consagra el derecho fundamental incorporado a la regla nullum crimen nulla poena sine lege, resulta necesario tener en cuenta los (...) principios generales que constituyen un cuerpo de doctrina formulada por la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional*”. Dentro de la jurisprudencia constitucional, “*el derecho a la legalidad penal comprende una doble garantía: por una parte, de carácter formal, vinculada a la*

---

<sup>4</sup> FUSTER ASECIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 44.

<sup>5</sup> ALONSO MADRIGAL, F.J.: *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador)*, Dykinson, Madrid, 1999, p.p. 57 y ss.

*necesidad de una ley como presupuesto de la actuación punitiva del Estado en los bienes jurídicos de los ciudadanos, que exige el rango necesario para las normas tipificadoras de las conductas punibles y de las correspondientes sanciones (...) por otra, referida la seguridad a la prohibición que comporta la necesidad de la predeterminación normativa de las conductas y sus penas a través de una tipificación precisa dotada de la suficiente concreción en la descripción que incorpora. En definitiva, en términos de nuestra STC 133/1987, el principio de legalidad penal implica, al menos, la existencia de una ley (lex scripta), que la ley sea anterior (lex previa) y que la ley describa un supuesto de hecho determinado (lex certa)"<sup>6</sup>.*

El principio de legalidad extiende sus efectos al sistema de fuentes y a las garantías del ciudadano. Desde la primera de las perspectivas señaladas, aparte de la obvia exclusión de las normas no escritas, supone la exclusión de normas distintas a las legales. Es decir, impone el reconocimiento de que la Ley es la única fuente de las infracciones y las sanciones, lo cual implica la proclamación de otro principio: el de reserva de Ley.

El tenor literal del principio significa que tanto las conductas que constituyen infracción como la sanción correspondiente a las mismas han de estar previamente fijadas en una norma con rango de Ley. Tal y como ha señalado Pérez Royo, se otorga un tratamiento idéntico a todo el ámbito punitivo, *"dejando abierta la posibilidad -que deberá concretarse con la invocación de otros preceptos constitucionales, como el 53.1 y el 81.1- de ulteriores diferenciaciones dentro de esta reserva"*<sup>7</sup>. Con ello se

---

<sup>6</sup> STC 127/1990, de 5 julio. En el mismo sentido, entre otras, SSTC 62/1982, 179/1985, 42/1987, 3/1988, 101/1988, 29/1989, 69/1989, 219/1989, 61/1990, 83/1990, 207/1990, 37/1991, 6/1994, 145/1995, 153/1996 y 142/1999.

<sup>7</sup> *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 272. En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios Constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, p. 74. Por otra parte, la doctrina se ha pronunciado sobre la consagración del principio de legalidad en el art. 25 de

trata de someter a la cobertura formal de Ley no sólo las infracciones y las sanciones correspondientes, sino, también, los sujetos, las circunstancias modificativas o eximentes de responsabilidad y las causas de extinción.

La reserva de Ley no impide la colaboración reglamentaria en determinadas materias, como se ha encargado de declarar el TC<sup>8</sup>. En todo caso, entendemos, con los profesores García de Enterría y Fernández, que el papel del reglamento debe limitarse al de ser el “*complemento indispensable*” de la regulación legal, sin que sea posible una regulación reglamentaria independiente<sup>9</sup>.

---

la CE a la hora de tratar diversos aspectos del régimen sancionador tributario. Así, CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho financiero I*, (3ª edic.), Civitas, Madrid, 1999, p. 438; MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (11ª edic.), Tecnos, Madrid, 2000, p. 460; RUFÍAN LIZANA, D.M.: “La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la LGT”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 58, 1988, p. 237; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 207; MERINO JARA, I.: “Infracciones y sanciones” en VV.AA., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 325; ARAGONÉS BELTRÁN, E.: “Artículo 78” en VV.AA., *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, p. 146; PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, p. 61 y ROZAS ZORNOZA, M.: “Las infracciones y sanciones tributarias en su régimen vigente”, *Impuestos*, I, 1987, p. 213.

<sup>8</sup> SSTC 2/1987, de 21 de enero; 42/1987, de 7 de abril; 3/1988, de 21 de enero y 225/1993, de 8 julio.

<sup>9</sup> *Curso de Derecho Administrativo*, I, Civitas Madrid, 2008, p. 172. Este aspecto ha sido puesto de manifiesto, ya tempranamente, por el TC en la STC 83/1984, de 24 de julio, y reiterado en las SSTC 42/1987, de 7 de abril; 29/1989, de 6 de febrero y 61/1990, de 29 de marzo, entre otras.

Además, debe tenerse en cuenta, como ha señalado Ferreiro Lapatza, que las normas que tipifican las infracciones tributarias son normas sancionadoras en blanco<sup>10</sup>. Entre otras consecuencias, ello implica que, para saber cuándo se produce la conducta descrita en el tipo, tendremos que tener en cuenta, en algunos casos, la regulación reglamentaria de determinadas materias. En palabras de Merino Jara, *“las reglas remitidas deberán atenerse a las exigencias de seguridad y certeza”*<sup>11</sup>.

El principio de legalidad no sólo impone la predeterminación normativa, con suficiente claridad y precisión, de las conductas punibles y de su sanción, sino que se realice por una norma con rango de Ley. El profesor Zornoza lo ha explicado en los siguientes términos *“la ley debe fijar las características esenciales de las conductas infractoras sin que pueda presentarse como sancionable cualquier vulneración, sin más, de lo en ello establecido”*<sup>12</sup>. En definitiva, se excluye la interpretación analógica.

La tipicidad constituye una manifestación de la seguridad jurídica y obliga al legislador a llevar a cabo una descripción de las conductas que permita predecir, con grado suficiente de certeza, las que constituyen infracción y el tipo o grado de sanción del que pueda hacerse merecedor quien las cometa. Este principio se encuentra recogido, en el sistema sancionador tributario español, cuando manifiesta

---

<sup>10</sup>“Delito fiscal y prescripción tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, p. 67.

<sup>11</sup>“Infracciones y sanciones”, *op. cit.*, p. 328. Más recientemente se ha pronunciado en el mismo sentido RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: “Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997, p. 77, apoyándose en la STC 219/1989, de 21 de diciembre.

<sup>12</sup> *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, *op. cit.*, p. 83.

que son infracciones tributarias las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas como tales por las Leyes (art. 183 de la LGT). La LGT realiza una tipificación de las conductas que constituyen infracción tributaria en sus arts. 191 a 206 bis. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que en el sistema sancionador tributario contempla tipos en blanco cuya comprensión debe ser complementada mediante la normativa específica de la materia (ciertas Leyes de cada tributo establecen sanciones específicas).

Tal y como hemos señalado, el principio de tipicidad está vinculado al de seguridad jurídica. Éste es un principio universal que afecta a todos los ámbitos del Derecho y al que el ordenamiento jurídico español dota de este carácter en el art. 9.3 de la CE, a cuyo tenor:

*“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.*

Así lo ha entendido también el TC al incluir, en el art. 25.1 de la CE, junto a la garantía formal de la reserva de Ley, otra garantía *“de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas y que se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes”*<sup>13</sup>.

La seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho Tributario, tanto por la condición de obligación legal del tributo (lo que convierte al ordenamiento

---

<sup>13</sup> STC 42/1987, de 7 de abril. Esta doctrina ha sido reiterada por las SSTC 3/1988, de 21 de enero; 101/1988, de 8 de junio; 105/1988, de 8 de junio; 29/1989, de 6 de febrero; 136/1989, de 19 de julio y 116/1993, de 29 de marzo, entre otras.

tributario en un ordenamiento integrado por “obligaciones tasadas” de dar y que deben ser “previsibles” para el ciudadano), como por la producción, amplia e intensa, de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad.

El contenido material de la seguridad jurídica es la exigencia de “previsibilidad” por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que puedan tener una expectativa, lo más precisa posible, de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad sólo tiene sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano. Planteada en estos términos, la seguridad se manifiesta en la idea de protección de la confianza (confianza legítima)<sup>14</sup>.

En virtud del principio *nullum crimen sine lege* ninguna conducta, por reprochable que sea, puede ser considerada infracción si previamente no se ha establecido así en la norma legal correspondiente. Por tanto, la tipicidad alude a la necesaria concreción de la conducta ilícita, sin que sean suficientes amplias y vagas remisiones abstractas carentes de toda precisión. Al contrario, es preciso que la norma defina las concretas acciones u omisiones que considera infracciones de forma precisa, clara e inteligible<sup>15</sup>.

El principio de seguridad jurídica se resume en dos manifestaciones. En primer lugar, la previsibilidad del Derecho exige la llamada “seguridad de orientación”. Esto es, de las reglas de conducta. Ello requiere seguridad sobre cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones del ciudadano, para lo cual es necesario, al mismo tiempo, una seguridad sobre la relevancia jurídica de los hechos. Esta seguridad afecta a la

---

<sup>14</sup> Sobre este principio seguimos las observaciones del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español, op. cit.*, p.p. 96-98.

<sup>15</sup> SSTC 62/1982; 69/1989; 89/1993; 53/1994; 34/1996; 137/1997 y 151/1997.

definición de las hipótesis normativas y, en el campo tributario, a la descripción legal, tanto de los presupuestos de hecho, como de sus consecuencias jurídicas.

En segundo lugar, cabe hablar de una segunda manifestación de la seguridad jurídica, aunque con una inevitable dependencia con la primera. Es la “*seguridad de realización o aplicativa*”, dirigida a los aplicadores del Derecho (Administración y Tribunales). Podemos definirla como la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares.

En suma, la seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de *previsibilidad*. Ésta es un elemento esencial del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho.

La STC 194/2000, de 19 de julio, al establecer que “*el mandato contenido en el art. 25 CE de lex certa o de taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores ... obliga al legislador a llevar a cabo una descripción de las conductas ... que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica y, de este modo, permita predecir, con grado suficiente de certeza, las conductas que constituyen infracción y el tipo o grado de sanción del que pueda hacerse merecedor quien la cometa*”<sup>16</sup>.

Por lo tanto, resultan contrarios a la tipicidad los tipos tan amplios que no permiten deducir las conductas sancionadas. El principio de tipicidad rige, con mayor

---

<sup>16</sup> Sobre esta cuestión ya se había pronunciado la STC 61/1990, de 29 de marzo. Esta doctrina ha sido reiterada, posteriormente, por las SSTC 133/1987, 116/1993, 53/1994 y 142/1999.

intensidad, en la determinación de las acciones u omisiones que integran los tipos de las infracciones que en la fijación de las sanciones. En definitiva, entendemos que una interpretación del principio de tipicidad en esta materia impide considerar comprendidos los tipos formulados de forma tan abierta que su aplicación o inaplicación dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria<sup>17</sup>.

Los supuestos típicos no pueden concebirse de forma análoga a la norma general antiabuso, sino que han de definirse cuáles de esas operaciones se quieren castigar con la imposición de una sanción y, por tanto, se definen como infracciones tributarias. Puede decirse, con Falcón y Tella, que *“ningún inconveniente hay en admitir esta genérica tipificación a efectos puramente liquidatorios, como cláusula de cierre del sistema, pues la exigencia de seguridad jurídica en materia tributaria es menos intensa que en el ámbito sancionador. Pero precisamente por ello las liquidaciones basadas en este precepto no pueden dar lugar a sanciones, pues no cumplen la exigencia de <<lex certa>> en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores”*<sup>18</sup>.

*“Cuando se liga el término fraude al de ley, se produce confusión entre este término y el de defraudar, pero que no tienen nada que ver, fundamentalmente porque el fraude no comporta*

---

<sup>17</sup> La STC 105/1988, de 6 de junio, afirma que el art. 25 de la CE *“exige una descripción de las conductas ... que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica, lo que impide considerar comprendidos dentro del citado precepto constitucional los tipos formulados de forma tan abierta que su aplicación o inaplicación dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria, en el sentido literal de la palabra, de los jueces y tribunales”*. El sistema de la tipificación concreta, caso por caso, fue defendido, en la elaboración de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, por PÉREZ ROYO, F.: *“La reforma de la LGT. Ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias”*, *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993, p. 70.

<sup>18</sup>*“El fraude a la Ley tributaria y las exigencias del principio de <<lex certa>> en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000”*, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2001, p.p. 5- 6.

engaño, sino simplemente buscar un comportamiento para reducir cargas fiscales, amparándose en una norma jurídica (de cobertura), con otra finalidad, y así evitar la norma eludida<sup>19</sup>. En palabras de Chico de la Cámara, “se denominan negocios jurídicos que podríamos llamar anómalos, o con abuso de derecho”<sup>20</sup>, que consiste en que los obligados tributarios, utilizan actos o negocios, con una finalidad distinta de la prevista en la Ley, o sin otra justificación económica, que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza<sup>21</sup>. Es decir, se intenta eludir la realización del presupuesto de hecho de la imposición, poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de análogo resultado económico<sup>22</sup>.

Como bien afirma Pérez Royo, el fraude de Ley supone la evitación, no del pago del tributo, sino de un hecho anterior desde el punto de vista lógico: “la producción del hecho imponible<sup>23</sup>,” no existiendo, en palabras de Bajo Fernández,<sup>24</sup> “relación de causalidad entre la argucia del administrado y el posible error en que pueda incurrir la Administración”. En consecuencia no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es

---

<sup>19</sup> STC 120/2005, de 10 mayo.

<sup>20</sup> *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la Ley 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, p. 40.

<sup>21</sup> SIMÓN MARCO, J.: “Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación), la simulación y el delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, 2007, p. 34.

<sup>22</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P.: *Ibidem*, p. 41.

<sup>23</sup> *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, *op. cit.*, p. 89.

<sup>24</sup> “Delitos contra la Hacienda Pública”, *Gaceta Fiscal*, núm. 42, 1987, p. 141.

transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal<sup>25</sup>.

Así pues, Pérez Royo<sup>26</sup> sostiene que, “*la elusión<sup>27</sup> del pago de impuestos a que se refiere el artículo 349<sup>28</sup> del Código Penal, equivale más bien a lo que la doctrina conoce como evasión*”. Es decir, evitar el pago del tributo a través de cualquier artificio engañoso<sup>29</sup>, que son conductas en las que existe un gran reproche jurídico, que cabe imputar al sujeto activo del ilícito respecto al grado de intensidad con el que se realiza el comportamiento antijurídico o desvalor de la acción<sup>30</sup>, ya que alude a las operaciones arbitrarias urdidas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos con violación clara de la Ley, bien sea vía simulación, engaño o cualquier artificio doloso al crédito tributario titularidad de la Hacienda Pública<sup>31</sup>.

---

<sup>25</sup> STC 120/2005, de 10 de mayo.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> El término elusión normalmente hace referencia al fraude a la Ley, mientras que el de evasión hace alusión a la defraudación. Sin embargo y en el art. 305 del CP, el empleo del término elusión equivale al significado de evasión acuñado por la doctrina (PÉREZ ROYO, F.: *Ibidem*).

<sup>28</sup> Actual art. 305 del CP.

<sup>29</sup> MARTÍNEZ- CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “La evasión fiscal en España”, *Gaceta Fiscal*, núm. 341, 2014, p. 2.

<sup>30</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la Ley 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, *op. cit.*, p. 43.

<sup>31</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “La evasión fiscal en España”, *op. cit.*, p. 2.

Del principio de legalidad penal, especialmente de su vertiente material, se deriva la interdicción de la analogía *in peius*. Ello implica que sólo puede anudarse la sanción prevista por la norma a las conductas que reúnan todos los elementos del tipo exigiendo, además, su interpretación rigurosa<sup>32</sup>.

Como ha señalado Merino Jara, *“la identidad sustancial entre la potestad punitiva general y la potestad sancionadora conferida a la Administración reclama una aplicación igual de intensa de los principios que impregnan el Derecho penal, de tal manera que si el artículo 25.1 de la CE no tolera la aplicación analógica in peius de las normas penales ... tampoco parece que deba admitirse para las sanciones tributarias”*<sup>33</sup>. El régimen sancionador tributario no contiene una norma expresa que prohíba la analogía, aunque esta prohibición se desprende, directamente, del principio de tipicidad que consagra el art. 25 de la CE.

El TC rechaza la posibilidad de que los tipos penales o los tipos sancionadores administrativos, sean aplicados analógicamente a supuestos no definidos de modo preciso y concreto en la norma, para cumplir con el mandato contenido en el art. 25.1 de la CE de *lex certa* y de seguridad jurídica, aplicando su tradicional doctrina sobre el principio de tipicidad<sup>34</sup>. El delito fiscal, como Ley penal en blanco, no puede alcanzar a los supuestos de fraude de Ley tributaria, en cuanto que los genéricos términos en que éste aparece definido, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de Ley tributaria y de la seguridad jurídica en dicho sector del

---

<sup>32</sup> CORDERO GARCÍA, J.A.: “La potestad sancionadora de la Administración tributaria”, *Jurisprudencia Tributaria*, I, 2000, p. 1850.

<sup>33</sup> “Infracciones y sanciones”, *op. cit.*, p. 329.

<sup>34</sup> STC 194/2000, de 19 de julio.

ordenamiento, sin embargo no cumplen las más intensas exigencias de *lex certa* inherentes al ámbito penal<sup>35</sup>, de reserva legal en las correspondientes infracciones y sanciones. Así lo ha dicho el TC, en la STC 120/2005, de 10 de mayo, que declaró que la inclusión del fraude de Ley en el ámbito del delito fiscal vulnera el derecho a la legalidad penal.

## **2. Irretroactividad de las disposiciones sancionadoras.**

El principio de *nullum crimen nulla poena sine praevia lege* contiene la exigencia de una Ley previa a la comisión de los hechos. Según esta regla, las normas que disciplinan el régimen de infracciones y sanciones no serán de aplicación a los hechos producidos con anterioridad a su entrada en vigor ni a los posteriores a su derogación. En otras palabras, las normas sancionadoras están marcadas por los principios de irretroactividad y de prohibición de ultraactividad<sup>36</sup>. A partir de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 se considera que la irretroactividad de la Ley es una de las garantías inherentes al Estado de Derecho<sup>37</sup>.

Sin embargo, este principio general presenta un matiz especial en el Derecho sancionador, ya que la retroactividad de las disposiciones sancionadoras está vedada en cuanto contengan disposiciones no favorables al infractor. Por lo tanto,

---

<sup>35</sup> ARIAS VELASCO, J.: "Fraude de ley y delito fiscal: comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2001, p.15.

<sup>36</sup> *Vid.*, art. 4.2 del Cc.

<sup>37</sup> FERNÁNDEZ SEGADO, F.: *El sistema constitucional español*, Dykinson, Madrid, 1992, p. 111.

sólo serán aplicables retroactivamente en la medida en que resulten más beneficiosas<sup>38</sup>.

Así las cosas, la formulación de este principio, en el régimen sancionador tributario, podría ser la siguiente: no será sancionada ninguna infracción tributaria que no se halle prevista por una Ley anterior a su consumación, sin perjuicio del efecto retroactivo de las normas más favorables para el sujeto infractor.

La aplicación retroactiva de las disposiciones más favorables encuentra su fundamento en el fin que las sanciones están llamadas a cumplir, tanto en lo que se refiere a la finalidad preventiva como en la retributiva.

El principio de legalidad conlleva la exigencia de una *lex previa*, de forma que las consecuencias de una determinada conducta sean siempre predecibles. Así se recoge en el art. 25 de la CE cuando afirma que *“nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa según la legislación vigente en aquél momento”*. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, el art. 9.3 de la CE, *“garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables (...), la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”*<sup>39</sup>.

De esta forma, cualquier ciudadano tiene el derecho fundamental a no ser condenado por acciones u omisiones tipificadas y penadas por Ley que no esté vigente en el momento de producirse aquéllas.

---

<sup>38</sup> PÉREZ ROYO, F., “La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, p. 15.

<sup>39</sup> STC 27/1981, de 20 de julio (Fundamento Jurídico 10).

En el ámbito tributario, la consagración explícita y formal de la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables se ha producido a través del art. 10 de la LGT al establecer que *“las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado”*. La plasmación positiva de este clásico e importante principio debe valorarse favorablemente, por cuanto supone un paso más en la paulatina incorporación expresa de garantías propias del Derecho sancionador.

Una vez resuelto qué se entiende por disposición sancionadora, el siguiente paso consiste en determinar cuál es la Ley más favorable. Este último no plantea problemas cuando la conducta deja de considerarse merecedora de sanción y, por lo tanto, se elimina el tipo infractor. También cuando se comparan sanciones de la misma naturaleza, como puede ocurrir en el caso de las multas, ya sean fijas o proporcionales, pues, en este caso, la cuantía resultante constituirá un elemento objetivo de primer orden para determinar la Ley más favorable. Ahora bien, el carácter más beneficioso de la nueva normativa ha de hacerse en su conjunto, de tal forma que lo que se aplique retroactivamente sea un régimen sancionador por entero y no alguna de sus normas, tal y como señalan los profesores Martín Fernández, Galán Sánchez y Rodríguez Márquez<sup>40</sup>. Lo que no resulta posible es aplicar los aspectos más beneficiosos de una Ley y de otra, pues con ello se estaría creando una norma nueva. Ahora bien, resulta oportuno señalar que los efectos de la aplicación retroactiva deben limitarse, en aras de la seguridad jurídica, a todo aquello que no se encuentre firme.

---

<sup>40</sup> “Algunos problemas que plantea la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tras la reforma de la Ley General Tributaria”, *Jurisprudencia Tributaria*, II, 1996, p. 1567.

El carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, predicable también de los Tribunales Económico-Administrativos, y la titularidad de la Administración de la potestad sancionadora en materia tributaria, aconsejan que la nueva sanción sea impuesta por el órgano que goza de competencia sancionadora dentro de la Administración tributaria.

### 3. El principio de responsabilidad.

Se trata de un principio que informa todo el régimen jurídico de la sanción y que nuestro TC ha entendido comprendido en el art. 25 de la CE<sup>41</sup>. Este principio significa que sólo podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción administrativa las personas, físicas y jurídicas, que resulten responsables. Se supone que el legislador debe elaborar una regulación del régimen de infracciones y sanciones que conlleve que la sanción sea impuesta a quien realmente ha cometido o participado en la comisión de la infracción. Además, esta conducta voluntaria del sujeto debe realizarse con dolo o culpa y ello produce, como primer efecto, la exclusión de la responsabilidad objetiva<sup>42</sup>.

El TC se ha referido a esta cuestión en la STC 76/1990, de 26 de abril, cuando señala que *“en la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibile en nuestro ordenamiento ... sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”*.

---

<sup>41</sup> SSTC 219/1988; 254/1988 y 146/1994.

<sup>42</sup> DE PALMA DEL TESO, A.: *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 57 y DEL POZO LÓPEZ, J.: *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, IEF, Madrid, 1983, p.p. 251 y ss.

En relación con esta cuestión, la STC 149/1991, de 4 de julio, en su Fundamento Jurídico cuarto, establece que “la Constitución consagra sin duda el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho Penal., pero la consagración constitucional de este principio no implica en modo alguno que la Constitución haya convertido en norma un determinado modo de entenderlo.”

Así, no puede negarse que quien omite, voluntariamente, la presentación de sus declaraciones fiscales admite, siquiera sea eventualmente, que defraudará a la Hacienda Pública, y ello determina que pueda acreditarse su culpabilidad<sup>43</sup>.

Actúa dolosamente el que sabe lo que quiere y quiere hacerlo<sup>44</sup>: eludir el pago de impuestos y evitar tributar, o sustituir la obligación asumida por otra más beneficiosa y, a su vez, más onerosa para el Erario Público<sup>45</sup>, es decir, conseguir una tributación menor.

El perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública debe ser abarcado por el dolo del sujeto. Tiene que concurrir un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico, mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello<sup>46</sup>, o dicho de otra forma, el conocimiento de los deberes tributarios, cuyo incumplimiento da

---

<sup>43</sup>ARGENTE ÁLVAREZ, J.: *El delito fiscal*, Ciss, Valencia, 2009, p. 167.

<sup>44</sup> APARICIO PÉREZ, J.: *El delito de defraudación tributaria a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 279.

<sup>45</sup> STS 19 de mayo de 2005.

<sup>46</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la Ley 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, op. cit., p. 89.

lugar a la defraudación, tanto la existencia del deber de ingreso, como de los deberes formales conexos al mismo<sup>47</sup>.

Por ejemplo en el caso de simulación negocial, como muy bien dice Chico de la Cámara, lo que se hace es evadir la norma tributaria, mientras que en el anterior fraude a la Ley, hoy denominado conflicto en aplicación de la norma, lo que se hace es eludir la realización del presupuesto de hecho de la imposición<sup>48</sup>. Así, mientras en la simulación entraña, como elemento característico, esa maniobra engañosa de ocultación de datos fiscalmente relevantes, en el fraude no existe engaño, la actividad es transparente, salta a la vista, y así lo ha hecho constar el TC, en STC 41/2006, de 13 de febrero<sup>49</sup>.

La intencionalidad defraudatoria concurrirá cuando se lleva una contabilidad doble. Tienen que darse dos requisitos para que se dé el supuesto legal. En primer lugar, que existan dos (o más) contabilidades, referidas a una misma actividad y ejercicio económico. En segundo lugar, es necesario una específica intencionalidad de ocultación, o disimulación de la verdadera situación de la empresa, haciendo valer, ante terceros, una contabilidad diversa de la exhibida ante Hacienda<sup>50</sup>. Lo que se trata es de ocultar los datos económicos del contribuyente. Es una suma de

---

<sup>47</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., p.p. 142 y ss.

<sup>48</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P.: *Ibidem*, p. 41.

<sup>49</sup> En esta STC, el TC hace referencia expresa a la STC de 120/2005, de 10 de mayo, donde explica que la inclusión del fraude de Ley en el ámbito del delito fiscal vulnera el derecho a la legalidad penal.

<sup>50</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, (21 edic.), Civitas, Madrid, 1999, p. 408.

falsedades y omisiones en los asientos contables, cuya finalidad no se agota en la llevanza de contabilidad de forma incorrecta. Es decir, es una ocultación, todo ello para conseguir una menor tributación, que se convierte en medio comisivo para defraudar a Hacienda, perdiendo autonomía, cuando la maquinación defraudatoria, se ve coronada por el éxito, al conseguir la defraudación al Fisco<sup>51</sup>.

Otro de los medios empleados, que permite calificar como dolosa la conducta, es la utilización de documentos o soportes falsos, conseguir rebajar la tributación a través de una argucia de crear facturas falsas, que se incorporan a la contabilidad mediante anotaciones contables ficticias o gastos ficticios, cuya finalidad es reflejar servicios inexistentes que no obedecen a ninguna operación del tráfico, y que se deducen en las declaraciones presentadas, para crear un soporte documental como medio para la realización maliciosa.

La jurisprudencia constitucional<sup>52</sup>, ha configurado el derecho a la presunción de inocencia<sup>53</sup>, como derecho a no ser condenado, sin que existan pruebas de cargo válidas. La prueba de cargo ha de venir referida al sustrato fáctico de todos los elementos, tanto objetivos, como subjetivos, del tipo delictivo, pues la presunción de

---

<sup>51</sup> SAP de Lleida, de 28 de septiembre de 1998 (ARP 1998/4367).

<sup>52</sup> STC 31/1981, de 28 de julio.

<sup>53</sup> Art. 24 de la CE, que recoge los presupuestos de los arts. 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; art. 6.2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y art. 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

inocencia no consiente, en ningún caso, que alguno de los elementos constitutivos del delito se presuma en contra del acusado<sup>54</sup>.

Cabe plantear la compatibilidad de la presunción de inocencia, con la presunción de veracidad de las actas de inspección, establecida en el art. 145.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/1963), y ahora se comprende en el art. 107 de la actual. La trascendencia de esta valoración como prueba de los documentos inspectores, no supone más que una inversión de la carga de la prueba, no la veracidad intrínseca de los hechos aceptados. Es decir, que se exime de probar a la inspección, trasladando la carga de la prueba de contrario a quien acepta un hecho como cierto<sup>55</sup>. La Administración no está dispensada de toda prueba, ni los documentos de la inspección son una presunción *iuris et de iure*, sino que es un medio más que ha de ser valorado con los demás elementos probatorios<sup>56</sup>.

Nuestro ordenamiento tributario establece que, se excluirá el reproche administrativo del comportamiento del actor, cuando haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>57</sup>. Se ha puesto

---

<sup>54</sup> SSTC 127/1990 de 5 de julio; 87/2001 de 2 de abril; 233/2005 de 26 de septiembre; 267/2005 de 24 de octubre; 8/2006 de 16 de enero y 92/2006 de 27 de marzo.

<sup>55</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, J.: *El delito fiscal*, op. cit., p. 485.

<sup>56</sup> STC 76/1990 de 26 de abril.

<sup>57</sup> Según el art. 179. 2 de la LGT: *“Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:*

...

*d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma”.*

diligencia, cuando el contribuyente presenta una declaración completa y veraz, y practique la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma<sup>58</sup>. La actuación conforme a la interpretación razonable de la norma tributaria, excluiría la culpabilidad del obligado tributario<sup>59</sup>

Se entiende que existe dolo, cuando el sujeto tiene conocimiento de sus obligaciones fiscales y, de manera consciente, no las cumple. En caso de que tenga conocimientos de contabilidad, facilitando él los datos para la presentación de las declaraciones que resultan ser inveraces e incompletas, y haciendo el correspondiente ingreso en una cuantía inferior, se puede decir que abarca con su conciencia y quiere, con voluntad libre, defraudar<sup>60</sup>.

La STS de 9 de diciembre de 2000<sup>61</sup>, en su Fundamento Jurídico quinto, manifiesta que no hay responsabilidad por sanción tributaria, cuando el contribuyente, en su actuación, ha partido de una interpretación razonable de las normas. Además, añade que es un supuesto claro de no exigibilidad de responsabilidad, porque se ha tenido que llevar una profunda interpretación del ordenamiento jurídico, y exonera al acusado de toda sanción aunque no haya presentado autoliquidación. Podemos decir que, la jurisprudencia excluye la culpabilidad del obligado tributario, si ha efectuado una interpretación razonable de normas tributarias complejas u oscuras.

---

<sup>58</sup> SAP de Jaén de 9 de abril de 2007 (ARP 2007/482).

<sup>59</sup> STS 9 de diciembre de 2000 (RJ 2001/2788).

<sup>60</sup> SAP de Jaén de 9 de abril de 2007 (ARP 2007/482).

<sup>61</sup> RJ 2001/2788. De igual modo, las SSTS de 18 de junio de 2007, 10 de marzo de 2004, 3 de mayo de 2005, 22 de marzo de 2003, 16 de julio de 2002, 9 de diciembre de 2000 y 29 de junio de 1998.

También, la STS de 16 de julio de 2002<sup>62</sup>, en su Fundamento Jurídico segundo, establece que, no debe imponerse sanción ya que el obligado tributario presentó una declaración completa, la contabilidad recogía fielmente las operaciones realizadas por la empresa, no hubo ánimo elusivo, ni opuso resistencia a las actuaciones inspectoras, ni los datos estaban falseados, sólo hubo una discrepancia interpretativa sobre el cómputo de las partidas que no cumplían los requisitos reglamentarios. Cuando el contribuyente en su actuación, ha partido de una interpretación razonable de las normas, no hay responsabilidad por sanción tributaria, porque no existe culpabilidad<sup>63</sup>.

Puede ocurrir que el contribuyente, en una interpretación razonable de la norma, se acoja a aquella interpretación que más le favorezca, y esto es legítimo<sup>64</sup>. Cuando la norma pueda resultar compleja, y la interpretación del sujeto activo es razonable, aún cuando sea incorrecta desde el punto de vista jurídico-tributario, se debe excluir la culpabilidad del mismo<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> RJ 2002/7299.

<sup>63</sup> STS de 9 de diciembre de 2000 (RJ 2001/2788).

<sup>64</sup> SAP de Vizcaya de 28 de mayo de 2007 (ARP 2007/660). SSTS 30 de junio de 2003 y 25 de junio de 2004. Estos dos últimos pronunciamientos aplican la interpretación razonable de la norma a delitos de estafa.

<sup>65</sup> ARGENTE ÁLVAREZ, J.: *El delito fiscal*, op. cit., p. 176.

#### 4. El “*principio non bis in idem*”.

Este principio consiste en la prohibición de que una misma persona sea sancionada dos veces por la misma infracción<sup>66</sup>. De esta caracterización general, la doctrina suele distinguir dos vertientes<sup>67</sup>. La primera de ellas sería la material y se traduce en la prohibición de duplicidad de sanciones sobre los mismos hechos. La segunda vertiente del principio es la procedimental y supone que no pueden seguirse dos procedimientos sobre los mismos hechos.

Como ha señalado García de Enterría, “*la infracción administrativa ha dejado de ser con ello un tipo superpuesto a un tipo penal y mucho menos un tipo de funcionamiento independiente al penal y hasta contradictorio con él (<<autónomo>>, se llamaba a esta extraña figura)”<sup>68</sup>.*

La STC 2/1981, de 30 de enero, señala que, si bien el principio *non bis in idem* “*no se encuentra recogido en los artículos 14 a 30 de la Constitución ... no por ello cabe silenciar que ... va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución”<sup>69</sup>.*

---

<sup>66</sup> Vid., AGULLÓ AGÜERO, A.: “<<Non bis in idem>>, contrabando y tráfico de drogas” en VV.AA., *Problemática jurídica y psicosocial de la droga*, Generalitat Valenciana, Valencia, 1987, p.p. 13 y ss.; LOZANO, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, p. 38 y PÉREZ LARA, J.M.: “<<Non bis in idem>> y los requerimientos de la Inspección”, *Tribuna Fiscal*, núm. 38, 1993, p. 40.

<sup>67</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio non bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p.p. 42 y ss.

<sup>68</sup> *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 2006, p. 247.

<sup>69</sup> Esta doctrina ha sido reiterada por las SSTC 77/1983, de 3 de octubre; 159/1985, de 27 de noviembre; 66/1986, de 23 de mayo; 94/1986, de 8 de julio; 150/1991, de 4 de julio; 205/1994,

El art. 180 de la LGT contempla este principio. Su núm. 1 coincide, básicamente, con la regulación de la anterior LGT. Consiste en la prohibición de que una misma persona sea sancionada dos veces por la misma infracción. El núm. 2 del precepto impide que una misma acción u omisión sea, de un lado, presupuesto de hecho de la infracción y criterio de graduación de la sanción y, de otro, que sea sancionada de modo independiente. El apartado tercero del art. 180, establece que la realización de varias acciones u omisiones determinará la imposición de sanciones independientes por cada una de ellas. En estos casos habrá un concurso de infracciones, que es, precisamente, lo que regula este apartado tercero del precepto, al hacer compatible la infracción del art. 191 con las de los arts. 194 y 195. Realmente utiliza la técnica de la consunción y de la compensación de sanciones, así como la del art. 198 con las de los arts. 199 y 203 de la LGT.

La vertiente material del principio reside en entender que engloba la prohibición de duplicidad de sanciones en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento. Se consagra la imposibilidad de ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria sobre aquellos hechos que puedan ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, especialmente del tipo del art. 305 del Código Penal (en adelante, CP). Como ha señalado el profesor Zornoza, debe incorporarse al contenido del principio, la exigencia de que la Administración respete el planteamiento fáctico realizado por los Tribunales<sup>70</sup>.

---

de 11 de julio; 204/1996, de 16 de diciembre y 177/1999, de 11 de octubre, entre otras. Entre las aportaciones doctrinales que enmarcan el principio *non bis in idem* en el art. 25.1 de la CE, en íntima conexión con los principios de legalidad y tipicidad, destaca GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Ibidem*, p. 246.

<sup>70</sup> *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios Constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit., p. 109.

Por lo que se refiere a la coordinación de la potestad sancionadora de la Administración con la que ejercen los Juzgados y Tribunales a través de los órganos de la jurisdicción penal, debe tenerse en cuenta que, si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, puede proceder a liquidar o abstenerse de ello, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitiendo el expediente al Ministerio Fiscal.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados. En otro caso, la Sentencia condenatoria de la Autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

Como consecuencia de lo anterior, este principio también impide el enjuiciamiento simultáneo de un mismo hecho, ya sea a través de un procedimiento jurisdiccional y administrativo sancionador, ya en dos procedimientos de este último carácter. Es lo que se conoce como *non bis in idem* procedimental

La STC 77/1983, de 3 de octubre, estableció que *“la subordinación de los actos de la Administración ... a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse a favor de la primera”*. Con este pronunciamiento del supremo intérprete de la CE, se eliminaba la legitimidad de la prejudicialidad tributaria instaurada por el art. 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Sin embargo, la reciente reforma de la LGT, por parte de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha reinstaurado un sistema similar la prejudicialidad puesto la inspección puede

continuar el procedimiento hasta la liquidación de los hechos relacionados con el delito<sup>71</sup>.

Esta regla, consistente en la prohibición de simultanear dos procedimientos, uno penal y otro administrativo, sobre los mismos hechos, también se aplica dentro de cada una de las manifestaciones de la potestad sancionadora estatal. Así lo ha expresado la STC 94/1986, de 8 de julio, al manifestar que *“el principio non bis in idem impone ... la prohibición de que, por autoridades de un mismo orden y a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente una misma conducta”*.

Por último, como es lógico y de conformidad con el art. 180.4 de la LGT, las sanciones son compatibles con el interés de demora y los recargos del período ejecutivo, no con los recargos por declaración extemporánea.

## **5. Principio de proporcionalidad.**

Este principio impone que la configuración legislativa de las normas punitivas y la aplicación, tanto administrativa como jurisprudencial, de las mismas, se acomode al fin previsto por el ordenamiento jurídico, que la interpretación se realice según sus parámetros y que se observe una justa relación entre la gravedad del hecho y la sanción<sup>72</sup>.

---

<sup>71</sup> *Vid.*, GARCÍA MORENO, V.A.: “Cuota defraudada en el IVA, prejudicialidad penal y paralización de procedimientos sancionadores de obligaciones tributarias carentes de relevancia penal”, *Carta Tributaria*, núm. 21, 2016, p.p. 32-40.

<sup>72</sup> En este sentido, COBO DEL ROSAL, M. y VIVES ANTÓN: *Derecho Penal. Parte General*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, p. 81; MARTÍN QUERALT, J.: “Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario”, *Tribuna Fiscal*, núm. 68, 1996, p. 7; MERINO JARA, I.:

Según la STC 55/1996, de 28 de marzo, “*el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales*”. La STC 136/1999, de 20 de julio, sin romper con sus propios precedentes, entiende ínsito el principio de proporcionalidad “*en la relación entre el artículo 25.1 de la Constitución y los demás derechos fundamentales y libertades públicas*”<sup>73</sup>.

El principio de proporcionalidad exige que la selección de los comportamientos a tipificar como infracciones, y las sanciones a imponer, constituyan ataques graves frente al bien jurídico que se pretende proteger. En palabras de Pérez Royo, “*se trata de un principio que debe fundamentalmente conducir la acción del legislador, pero que también es guía para la tarea de interpretación de los preceptos tipificadores*”<sup>74</sup>.

La proporcionalidad, en sentido estricto, se manifiesta en la sanción, al tener que atender a la gravedad de la infracción cometida, al mal causado y a la mayor o

---

“*Infracciones y sanciones*”, *op. cit.*, p. 330 y NIETO MARTÍN, A.: *Fraudes comunitarios*, Praxis, Barcelona, 1996, p. 22.

<sup>73</sup> El Fundamento Jurídico 21 de la STC 136/1999, de 20 de julio. Sobre el principio de proporcionalidad en materia punitiva, *vid.* Las SSTC 62/1982; 35/1985; 65/1986; 160/1987; 6/1988; 209/1988, 37/1989; 113/1989; 178/1989; 154/1990; 111/1993; 66/1995; 55/1996 y 161/1997. También, en relación con diversos aspectos de la materia tributaria, las SSTC 66/1985; 19/1988 y 50/1995.

<sup>74</sup> *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, *op. cit.*, p. 276.

menor reprochabilidad del autor. Como señala la STC 161/1997, de 2 de octubre, sólo podrá considerarse desproporcionada una sanción *“cuando concurra un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma a partir de las pautas axiológicas constitucionalmente indiscutibles”*<sup>75</sup>. En este sentido, debe tenerse en cuenta la única limitación constitucional en cuanto a las sanciones a imponer por la Administración, ya que el art. 25.3 de la CE prohíbe imponer sanciones que, directa o indirectamente, conlleven la privación de libertad. Manifiesta Zornoza que *“la regla de la proporcionalidad encuentra su ámbito natural de aplicación como inspiradora de las normas relativas a la graduación de las sanciones”*<sup>76</sup>.

## **6. El derecho a un procedimiento sancionador con todas las garantías.**

La imposición de sanciones por los órganos administrativos debe realizarse a través de un determinado procedimiento. En efecto, constituye doctrina constitucional reiterada la afirmación de que las garantías procesales, constitucionalizadas en el art. 24.2 de la CE, también resultan aplicables a las sanciones impuestas por la Administración<sup>77</sup>. Entre estas garantías, la STC 81/2000, de 27 de marzo, ha destacado *“el derecho de defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición absoluta de*

---

<sup>75</sup> En el mismo sentido se pronuncia la STC 136/1999, de 20 de julio.

<sup>76</sup> *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios Constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit, p. 113.

<sup>77</sup> Vid., entre las más recientes, las SSTC 276/2000, de 16 de noviembre y 194/2000, de 19 de julio y las que citan.

*utilizar pruebas obtenidas con vulneración de los derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; o, en fin, el derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados para la defensa, del que deriva la obligación de motivar la denegación de los medios de prueba propuestos*<sup>78</sup>.

### **6.1. Derecho a la defensa.**

Este derecho constitucional tiene por finalidad asegurar la plena eficacia del principio contradictorio en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador, de tal forma que se evite la indefensión<sup>79</sup>.

El derecho de defensa no se ejercita en un solo trámite sino que se compone de diversas vertientes o derechos instrumentales que posibilitan su completa satisfacción. No parece existir dificultad alguna en trasladar este derecho al procedimiento sancionador tributario de forma proporcionada a los intereses en juego<sup>80</sup>.

Ha señalado la STC 31/1986, de 20 de febrero, que *“el derecho a ser informado de la acusación, como principio establecido en el artículo 24 de la Constitución, no es exclusivo del*

---

<sup>78</sup> Esta línea se inició por la STC 18/1981, de 8 de junio.

<sup>79</sup> PARADA VÁZQUEZ, R.: “Evolución y constitucionalización de las infracciones administrativas”, *Poder Judicial*, núm. 4, p. 23. Así, la STC 47/1987, de 22 de abril y las SSTC 245/1988, de 19 de diciembre; 135/1991, de 17 de junio; 91/1994, de 21 de marzo y 18/1995, de 24 de enero.

<sup>80</sup> SSTC 74/1985, de 18 de junio; 42/1982, de 5 de julio y 2/1987, de 21 de enero. Esta última entiende que el derecho a la asistencia jurídica gratuita sólo existe, claramente, en los procesos judiciales.

*orden penal, sino que tiene su vigencia frente a todas las instancias públicas represivas, como manifestación puntual del principio de que nadie puede ser condenado sin haber sido acusado*"<sup>81</sup>. En todo caso, parece claro que dicha comunicación debe efectuarse antes de las fases de alegación y prueba, sin que deba retrasarse dicho conocimiento hasta el momento de la propuesta de resolución<sup>82</sup>.

Deben comunicarse los hechos que se imputan, la infracción que se entiende cometida y la sanción que, en su caso, corresponda así como el órgano competente para la instrucción del procedimiento y para su resolución.

Otro derecho instrumental del de defensa es el de audiencia. La jurisprudencia constitucional se refiere al mismo en unos términos muy amplios, de forma que, prácticamente, se identifica con el primero. En el procedimiento sancionador administrativo este trámite constituye una garantía esencial y un trámite sustancial del mismo, tal y como ha señalado la doctrina y la jurisprudencia<sup>83</sup>. En este sentido, debe exigirse que las normas que regulen el procedimiento sancionador contemplen este trámite de audiencia, integrando así el art. 105 c) de la CE, que establece que la Ley regulará, cuando proceda, el trámite de audiencia al interesado. En este sentido,

---

<sup>81</sup> SSTC 12/1981, de 10 de abril; 104/1985, de 4 de octubre, 141/1986, de 12 de noviembre; 17/1988, de 16 de febrero; 53/1987, de 7 de mayo; 30/1989, de 7 de febrero; 168/1990, de 5 de noviembre; 211/1991, de 11 de noviembre; 100/1992, de 25 de junio y 95/1995, de 19 de junio, entre otras.

<sup>82</sup> La STC 29/1989, de 6 de febrero afirmaba que *"sin ningún género de dudas, el derecho a conocer la propuesta de resolución de un expediente sancionador ... forma parte de las garantías que establece el artículo 24.2 de la Constitución"*.

<sup>83</sup> *Vid.*, por todos, ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios Constitucionales del derecho sancionador)*, *op. cit.*, p. 121 y la STC 69/1983, de 26 de julio.

debe tenerse en cuenta la especial significación que posee el trámite de audiencia posterior a la propuesta de resolución pues, como ha señalado la STC 29/1989, de 6 de febrero, *“el derecho a conocer la propuesta de resolución de un expediente sancionador ... forma parte de las garantías que establece el artículo 24.2 de la Constitución, pues sin él no hay posibilidades reales de defensa en el ámbito del procedimiento”*.

## **6.2. Derecho a la presunción de inocencia.**

El art. 24 de la CE contempla el derecho a la presunción de inocencia cuya aplicación, al ámbito sancionador administrativo, ha sido reiteradamente señalada por el TC<sup>84</sup>. En palabras de la STC 76/1990, de 26 de abril, *“no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias”*.

El principio de presunción de inocencia se caracteriza por las siguientes notas: rechazo de la responsabilidad presunta u objetiva y de la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción. Es preciso verificar la existencia de culpabilidad en la actuación del sujeto, de tal manera que se excluya la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta.

La STC 150/1991, de 4 de julio, ha señalado que *“la Constitución consagra sin duda el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal ... pero la consagración constitucional de este principio no implica en modo alguno que la Constitución*

---

<sup>84</sup> Cfr., en términos generales, las SSTC 13/1982, de 1 de abril; 66/1984, de 6 de junio; 106/1986, de 24 de septiembre y 76/1990, de 26 de abril. También las aportaciones de ALONSO GONZALEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional tributaria*, IEF, Madrid, 1993 y ALONSO FERNANDEZ, F.: *“La interpretación del Derecho Sancionador Tributario a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional”*, *Tribuna Fiscal*, núm. 3, 1991, p.5.

*haya convertido en norma un determinado modo de entenderlo*". Ello permite al legislador establecer distintos grados de culpabilidad para imponer una sanción.

Zornoza ha identificado dos vertientes de esta influencia de la presunción de inocencia en el régimen jurídico de la prueba que conviene diferenciar. Por un lado, opera como regla de juicio en todo lo que atañe a la prueba y, por otro, constituye una regla de tratamiento del presunto infractor<sup>85</sup>.

La presunción de inocencia es una presunción *iuris tantum* que requiere que, en el procedimiento para la imposición de sanciones, se realice una actividad probatoria que demuestre la existencia de la infracción y la culpabilidad del autor. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones. Ello implica que corresponde la carga de la prueba a quien acusa sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.

En este aspecto, relativo a la carga de la prueba, es importante tener en cuenta la posible colisión que puede producirse con otros principios propios del actuar administrativo, como la presunción de legalidad de la actuación administrativa y la presunción de veracidad de la actas de la inspección de los tributos.

Podría cuestionarse la aplicación de la estimación indirecta desde el punto de vista de la presunción de inocencia. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que este

---

<sup>85</sup> *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios Constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit., p. 136. En el mismo sentido, DEL PASO BENGEOA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998, p. 387.

régimen de determinación de bases constituye una prueba indiciaria que puede ser tenida en cuenta para la imposición de una sanción<sup>86</sup>.

### **6.3. Derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes.**

El art. 24.2 de la CE señala, como otro de los derechos fundamentales de todo inculcado, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa. El contenido de este derecho comprende, en primer lugar, la posibilidad de proponer todos los medios de prueba autorizados por el ordenamiento jurídico. En segundo lugar, este derecho tiene, por objeto, que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas.

En los casos en los que el instructor llegue a la convicción de que la prueba es impertinente debe motivarlo. Lo que garantiza el art. 24.2 de la CE no es tanto que se practiquen todas las pruebas que el sujeto proponga, sino sólo las que cumplan los tres requisitos que ha identificado la STC 218/1997, de 4 de diciembre. Esto es, que sean pruebas pertinentes y necesarias, que se propongan en tiempo y forma y, finalmente, que sean relevantes para la decisión del litigio.

### **6.4. Derecho a no confesarse culpable.**

El art. 24.2 de la CE garantiza que todos tienen derecho a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables. Estamos ante *“garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer la*

---

<sup>86</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.: *Ibidem.* p.p. 141 y ss. También se muestra favorable a la admisión de la estimación indirecta, FALCÓN y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, p.p. 8-9.

*imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses*"<sup>87</sup>.

Como señala Aneiros Pereira, la doctrina se ha pronunciado sobre esta cuestión en diversos momentos<sup>88</sup> y, en esencia, se pueden distinguir tres orientaciones doctrinales al respecto<sup>89</sup>. Así y para un primer sector, el sujeto debe aportar todos los datos con trascendencia tributaria, puesto que subsisten los deberes de colaboración en el procedimiento de liquidación y su infracción es punible salvo que entren en colisión con el derecho a no declarar contra sí mismo<sup>90</sup>. Frente a esta postura, otro sector doctrinal se pronunció a favor de la total incomunicabilidad de procedimientos como fórmula con la que salvaguardar los derechos de defensa<sup>91</sup>. De

---

<sup>87</sup> SSTC 36/1983 y 127/1992.

<sup>88</sup> *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p. 224.

<sup>89</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, núms. 15-16, 1997, p. 143.

<sup>90</sup> PALAO TABOADA, C.: "Lo <<blando>> y lo <<duro>> del proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes", *Estudios Financieros*, núm. 171, 1997, p. 31 y ss., en la que alude a la "subsistencia de los deberes de colaboración en el procedimiento de liquidación y punibilidad de su infracción mediante la imposición de las correspondientes multas por infracción simple", aunque más adelante señala que los deberes de colaboración deben cesar cuando surge el riesgo de incriminación. Creemos que en esta corriente también se podría englobar el pensamiento del profesor BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *El procedimiento sancionador*, Tecnos, Madrid, 2005, p. 7 y ss., al incluir el procedimiento sancionador en el de regularización de la situación tributaria.

<sup>91</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", *op. cit.*, p.p. 5 y ss. Por su parte, SOLER ROCH, apunta la incomunicabilidad como

este modo, será en el sancionador donde se obtengan los elementos de juicio que permitan imponer la sanción correspondiente. Finalmente, puede identificarse una postura mixta que, sin dejar de defender la autonomía del procedimiento sancionador, acepta la introducción de determinados datos o pruebas que obran en el expediente de comprobación e investigación<sup>92</sup>.

Desde la óptica del derecho a la presunción de inocencia, el contenido del derecho a no autoincriminarse supone, según señalan Aguillo Avilés y García Berro, *“el derecho a no ser condenado o sancionado con fundamento en la información*

---

una de las posibles soluciones (*“Deberes tributarios y derechos humanos”*, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, p. 101 y *“Procedimiento separado”* en VV.AA., *Comentarios a la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, p. 598).

<sup>92</sup> JUAN LOZANO, A. M.: *“Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales”*, *Estudios Financieros*, núm. 173-174, 1997, p. 46 y ss.; CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A.M.: *“Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)”*, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1998, p. 14; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *“El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario”*, *Estudios Financieros*, núm. 196, 1999, p. 12; LAGO MONTERO, J.M.: *“Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”*, *Impuestos*, II, 1999, p.p. 120 y ss.; SESMA SÁNCHEZ, B.: *“Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario”*, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 42, 1998, p. 132; AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: *“Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente”* en VV.AA., *Anais das XX Jornadas do ILDT*, Vol. I, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Salvador de Bahía, 2000, p.p. 740 y ss.

*autoincriminatoria aportada bajo coacción*<sup>93</sup>. En definitiva, se entenderá vulnerado el derecho cuando el sujeto se vea compelido a aportar, es decir a entregar material probatorio, al procedimiento sancionador que ponga de manifiesto la comisión por su parte de una infracción tributaria.

El dato fundamental para entender que se ha vulnerado el derecho a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable es la existencia de coacción para aportar esos datos. Este es el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, en la Sentencia Funke, declaró nulas las sanciones impuestas por negarse a aportar información autoincriminatoria y en la J.B. y Saunders anuló las sanciones impuestas sobre la base de la información aportada bajo la amenaza de la comisión de una infracción por falta de colaboración.

En estos casos, es decir, cuando el incumplimiento de la obligación de aportar datos, informes o antecedentes constituye una infracción, debe presumirse *iuris tantum*, como ha señalado un sector de la doctrina, que han sido aportados coactivamente<sup>94</sup>.

En Derecho Tributario se ha planteado la compatibilidad de la infracción consistente en la negativa a la exhibición o en la falta de aportación de pruebas o documentos contables, con el derecho a no confesarse culpable. El TC se ha pronunciado al respecto en las SSTC 110/1984, de 26 de noviembre y 76/1990, de 26 de abril, concluyendo que la *“actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente de que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación”*.

---

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 740.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p. 743.

De este modo, “cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”<sup>95</sup>. La contradicción de esta doctrina jurisprudencial con la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se puso de manifiesto en las Sentencias Funke, Bendenoun y Saunders<sup>96</sup>, cuyos efectos no se limitan al caso concreto que se ha planteado, protegiendo los intereses jurídicos que se derivan del Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y obligando, en determinados casos, al Estado demandado a reparar las consecuencias de una decisión interna contraria a dichos intereses, sino que se extienden a todos los Estados parte, al interpretar el Tribunal las disposiciones del Convenio con efectos *erga omnes*<sup>97</sup>.

---

<sup>95</sup> SÁNCHEZ SERRANO, L., “Los españoles, ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos*, núm. 8, 1992, p. 20, donde se critica la STC 76/1990 por haber sacado del baúl de los recuerdos la doctrina autoritaria de la relación de poder.

<sup>96</sup> Un comentario de estas Sentencias puede verse en FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 236, 1995, p.p. 451 y ss. También, FALCÓN y TELLA, R., Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, *op. cit.*, p.p. 5 a 10 y “El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia “Saunders” y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997 p.p. 5 y ss.

<sup>97</sup> BUJOSA VADELL, L.M.: *Las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el ordenamiento español*, Tecnos, Madrid, 1997, p. 136. Este autor señala que este último es el llamado “efecto indirecto de las sentencias del TEDH que se deriva del propio artículo 45 del Convenio y tiene un cierto efecto uniformador de los distintos ordenamientos”. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el art. 10.2 de la CE es la puerta de entrada en nuestro ordenamiento de los convenios internacionales. Sobre esta cuestión, MARTÍN-RETORTILLO

El problema se plantea con la incorporación al procedimiento sancionador de aquellos datos, pruebas o circunstancias obtenidas en el curso de un procedimiento inspector en el que rige el principio de colaboración con la Administración. Pues bien, si la incorporación de esos elementos probatorios, supone que la Administración no realizará ninguna otra actividad probatoria o que los datos aportados, coactivamente, por el sujeto se tendrán en cuenta para la imposición de una sanción, se estaría vulnerando, igualmente, el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

Palao afirmó que *“el deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar -y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar la colaboración- desde el momento en que surja el riesgo de incriminación”*<sup>98</sup>. Otra posibilidad de interpretar la normativa vigente, de acuerdo con la CE, consiste en entender que, como han señalado Aguallo Avilés y García Berro, *“sólo podrán utilizarse para fundamentar la resolución sancionadora aquellos datos que no hayan sido obtenidos del propio imputado mediante el ejercicio de la coacción, es decir: a) los datos aportados voluntariamente por el imputado en el procedimiento de comprobación; b) los datos facilitados por terceras personas en virtud del deber de colaborar legalmente establecido, y c) los datos obtenidos por la propia Administración sin necesidad de obligar al imputado a aportar la prueba del ilícito (entrada en locales de negocio, registro y examen de todo tipo de documentos, toma de muestras, etc.)”*<sup>99</sup>.

---

BAQUER, L.: “La recepción por el Tribunal Constitucional de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista de Administración Pública*, núm. 137, 1995, p. 7.

<sup>98</sup> “Lo <<blando>> y lo <<duro>> del proyecto de ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, *op. cit.*, p. 33.

<sup>99</sup> “Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente”, *op. cit.*, p. 781.

En palabras de Falcón y Tella, *“la información proporcionada por el propio sujeto en el cumplimiento de su obligación de declarar y de proporcionar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo”*<sup>100</sup>.

Además, la presunción de inocencia no sólo condiciona al legislador y al intérprete, sino que también influye en el régimen jurídico de la prueba: ésta corresponde a quien acusa, en este caso, a la Administración tributaria.

De conformidad con el art. 105.1 de la LGT, en *“los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*<sup>101</sup>. Es decir, se reitera la norma común a todo el Derecho privado: quien afirma un hecho que le favorece, debe probarlo. En su aplicación, la jurisprudencia ha considerado, con la LGT/1963, que la Administración debe probar la realización del hecho imponible, mientras que el obligado tiene que hacer lo propio con la existencia de supuestos de no sujeción, exenciones o bonificaciones<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> “El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia "Saunders" y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *op. cit.*, p. 12.

<sup>101</sup> Seguimos la exposición de MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Normas comunes a los procedimientos tributarios”, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, p.p. 333-339.

<sup>102</sup> Sólo por citar algunas, las SSTs de 30 de diciembre de 1991 (RJ, 1992/736) y 20 y 30 de enero, 13 de abril, 6 y 27 de junio, 13 y 17 de julio y 16 de diciembre de 1992 (RJ, 1992/739, 779, 3292, 5373, 5998, 6330, 6575 y 9228, respectivamente).

Sin embargo, el art. 105.1 de la LGT ha acogido, en parte, la concepción que sostiene que, en el ámbito tributario, no deben regir sólo las normas de Derecho privado, derivadas del principio dispositivo<sup>103</sup>. Es preciso tener en cuenta que la Administración no defiende un interés propio, sino el interés general. Por ello mismo, no debe estar interesada en obtener la mayor recaudación, sino la legalmente debida, adoptando una posición activa en cuanto a la totalidad de la labor probatoria y no sólo en aquellos hechos que *“le favorecen”*. Teniendo en cuenta estas consideraciones, el precepto facilita la prueba de los obligados tributarios, permitiéndoles que la practiquen designando aquéllas que estén en poder de la Administración (art. 105.2).

Es preciso tener en cuenta que el Tribunal Supremo<sup>104</sup> ha matizado, ante ciertas situaciones, el rigor de este principio dispositivo. Es el caso del principio de *“facilidad probatoria”*<sup>105</sup>, elaborado en torno al art. 114 de la LGT/1963, y que viene a

---

<sup>103</sup> Tal y como ponen de manifiesto los profesores MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, *“tratándose de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, e incluso exigible a la Administración como auténtico poder, deber, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso ante un Juez imparcial”* (Curso de Derecho Financiero y Tributario, op. cit., p.p. 355-356).

<sup>104</sup> Entre otras, pueden citarse las SSTs de 25 de septiembre de 1992 (RJ, 1992/7068 y 7069), 23 de enero de 1995 (RJ, 1995/105), 29 de marzo y 11 de mayo de 1996 (RJ, 1996/2742 y 4302), 28 de octubre de 1997 (RJ, 1997/7146, 7147, 7148 7149 y 7150) y 14 de diciembre de 1999 (RJ, 1999/9322).

<sup>105</sup> La carga de la prueba, son palabras de la STS de 11 de junio de 1998 (RJ, 1998/4504), debe asumirla *“aquél a quién, precisamente, por las circunstancias concurrentes, les sean “más fácil” demostrar los presupuestos de lo pretendido o de lo que es objeto de controversia”*.

desplazar la carga de la prueba hacia la Administración en aquellos casos en que ésta se encuentra a su disposición y no al alcance de los sujetos pasivos.

Así, la STS de 25 de septiembre de 1992<sup>106</sup> afirma que *“la jurisprudencia ha modulado tal exigencia –se refiere a la del art. 114 de la LGT/1963- en el sentido de excluir de la obligación probatoria no sólo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos sino también los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar, con hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume (sistema o mecanismo, este último, el de la «facilidad», que permite llegar a soluciones circunstancialmente más justas y equitativas)”*.

Por su parte, la STS de 14 de diciembre de 1999<sup>107</sup> entiende que *“en este caso, y en función de lo actuado por una y otra parte, es obvio que el Ayuntamiento... es quien ha debido asumir y pechar con la demostración y acreditación... también en razón al criterio aplicativo de que el «onus probandi» debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene «más facilidad» para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad”*.

El art. 106 de la LGT efectúa una remisión a las normas generales sobre la prueba [Código Civil (en adelante, Cc) y art. 4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil<sup>108</sup>]. No obstante y en los gastos y deducciones derivados de actividades empresariales, establece la preferencia de la factura como medio

---

<sup>106</sup> RJ, 1992/7068.

<sup>107</sup> RJ, 1999/9322.

<sup>108</sup> Sobre todo esta última, ya que su disposición derogatoria única, deroga numerosas de las disposiciones del Cc en esta materia.

probatorio (art. 106.3). Dicha norma, a nuestro juicio, carece de valor alguno. Es cierto que la factura es el medio más directo y claro de acreditar un gasto o una deducción [esencial en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA)]. Este es el único sentido del precepto. Pero no puede ser sólo el medio de prueba admitido, ya que lo contrario es tanto como atribuirle efectos constitutivos a la factura, con vulneración del principio de capacidad económica<sup>109</sup> y del principio de tutela judicial efectiva.

---

<sup>109</sup> Dudas ya avanzadas por el profesor PALAO con la LGT/1963 (“La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad”, *Gaceta Fiscal*, núm. 32, 1986, p.p.151-155). La jurisprudencia y la doctrina administrativa vienen admitiendo otros medios de prueba en tributos distintos del IVA. *Vid.*, entre otras, las SSAN de 13 de abril y 20 de diciembre de 2000 (*JT*, 2000/994 y 2001/460) y las resoluciones del TEAC de 11 de enero de 1995 y 6 de noviembre de 1996 (*JT*, 1995/226 y 1996/1619). También las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos de 22 de junio de 2001 y 10 de junio de 2002 ([www.minhfp.es](http://www.minhfp.es)).

### III. INFRACCIONES TRIBUTARIAS VERSUS DELITOS.

#### 1. Los delitos contra la Hacienda Pública.

##### 1.1. Planteamiento.

Las infracciones tributarias se diferencian de los delitos tanto por la cuantía de la cuota defraudada como por la presencia de dolo en los segundos. Pues bien y cuando hablamos de estos últimos en el ámbito tributario<sup>110</sup>, hemos de referirnos, de un lado, a los delitos contra la Hacienda Pública, sea española (donde el CP contempla dos tipos, uno ordinario y otro agravado), o comunitaria<sup>111</sup>. De otro, al

---

<sup>110</sup> Sobre la diferenciación entre las infracciones administrativas y penales, *Vid.*, MORILLO MÉNDEZ, A.: *Infracciones, sanciones tributarias y delitos*, Ciss-Praxis, Valencia, 2001 y *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit.

<sup>111</sup> La doctrina española se ha ocupado, profusamente, de estas figuras. Sin ánimo de ser exhaustivos pueden citarse los trabajos de APARICIO PÉREZ, A.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Universidad de Oviedo, 1990; *El delito fiscal*, Tecnos, Madrid, 1992; *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 1997; *El delito de defraudación tributaria a través de la jurisprudencia*, op. cit.; ARAGONES BELTRÁN, E. (Coordinador): *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social*, Mutual Cyclops-Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995; BAJO FERNÁNDEZ, M.: "Delitos contra la Hacienda Pública", op. cit.; DE LA PEÑA VELASCO, G.: *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, Comunidad Autónoma de Murcia, 1984; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1997; MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: *El delito fiscal*, EDERSA, Madrid, 2000; RANCAÑO MARTÍN, M<sup>a</sup>. A.: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1996; RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Presente y futuro del delito fiscal*, Cuadernos Cívitas,

delito contable, por la relación que tiene con los anteriores, y al de contrabando, ya que también perjudica los intereses de los recursos públicos.

Por lo que respecta a los delitos contra la Hacienda Pública y hasta la reforma de la LGT de 2015, se estaba produciendo una disfunción radical entre sus previsiones y las del CP, en cuanto al modelo de relaciones entre los procedimientos de inspección y las actuaciones judiciales. Esta disfunción impedía, de facto, la aplicación de las normas penales. El modelo anterior se basaba en premisas totalmente distintas de las establecidas a partir de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social: impedir que la recaudación de las deudas defraudadas se encuentre mucho más comprometida de lo deseable cuando derivan de ilícitos penales<sup>112</sup>.

Actualmente, lo normal pasa a ser la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos, se opte por su paralización sin practicar liquidación y en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento judicial.

Para ello se regula un procedimiento específico que, manteniendo la estructura del procedimiento de inspección, en cuanto a su inicio y tramitación, incorpora significativas modificaciones en su fase de terminación, siendo precisa, para dictar la liquidación, la autorización previa del órgano competente para interponer la

---

Madrid, 1974 y SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

<sup>112</sup> Nuestra exposición sigue el *iter* discursivo del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, *op. cit.*, p.p. 611 y ss.

denuncia o querrela. De inadmitirse, retomarán a la Administración las actuaciones, de forma plena.

Tras la concreción, en el seno de la comprobación administrativa, la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública, puede ocurrir que, respecto de una misma obligación tributaria, concepto y periodo, existan elementos integrantes sobre los que pueda predicarse la existencia de defraudación delictiva y otros que no. Para ese supuesto se regula un mecanismo de división, separando, en dos liquidaciones distintas, los elementos afectados.

Se fija una regla general, con una clara vocación garantista para el obligado tributario, inspirada en la aplicación del principio de mínima intervención de la norma penal, según la cual todas las partidas, a compensar o deducir en base o en cuota, se imputan a la liquidación vinculada al delito, dándose al obligado, sin embargo, la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional.

Queda sujeta a una tramitación singular la liquidación vinculada a delito, en la que, por coherencia con el régimen sustantivo aplicable, se impide que sean objeto de análisis aquellas cuestiones que no guarden relación con la extinción, total o parcial, de la obligación tributaria, como son las dilaciones o defectos del procedimiento.

También se reconoce la preferencia del orden penal en dos aspectos. De un lado, corresponde al Juez la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo, de ese modo, el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria. De otro, por el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el Juez declare probados, cuando juzgue y se pronuncie sobre la existencia y cuantía de lo defraudado.

En caso de que el pronunciamiento judicial hubiese excluido la existencia de delitos contra la Hacienda Pública, siendo factible, sin embargo, la liquidación

administrativa, la tutela judicial se desarrolla en la forma prevista para cualquier liquidación.

Finalmente, también es objeto de regulación un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria, basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación, cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal. La declaración de responsabilidad permite la actuación de la Administración tributaria en orden al cobro de la deuda al responsable y liquidada, en origen, al obligado principal.

## **1.2. Delitos contra la Hacienda Pública española.**

### **1.2.1. Tipo ordinario.**

A tenor del art. 305.1 del CP, 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”* y en los términos que veremos más adelante.

Son dos los elementos básicos sobre los que pivota este delito: los conceptos de defraudación (*“por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública”*) y elusión (*“eludiendo el pago de tributos”*). Es decir, es necesaria la concurrencia, conjunta y simultánea, no sólo una ocultación de la capacidad económica existente, sino, también, de engaño [ejemplo: a través de la utilización de medios fraudulentos y que ya conocemos (art. 184.3 de la LGT)]. Para la STC 57/2010, de 4 de octubre, *“en el*

*delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño". En definitiva, la presencia de un dolo cualificado.*

Junto a las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

Para la fijación de la cuantía se establecen las siguientes reglas (art. 305.2 del CP):

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración. De ser inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se refiere al año natural.

Pese a lo anterior y en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real, sin desarrollarla de forma efectiva, el delito es perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad de ciento veinte mil euros.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entiende referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

### **1.2.2. Tipo agravado.**

Existe un tipo agravado de delito contra la Hacienda Pública, que se castiga con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota

defraudada, siempre que la defraudación se cometa concurriendo alguna de las circunstancias siguientes (art. 305.bis.1):

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
  
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
  
- c) Que la utilización de personas, físicas o jurídicas, o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación, oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o el patrimonio de aquéllos.

Al presente tipo agravado le son de aplicación todas las restantes previsiones del tipo anterior. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años (art. 305.bis.2).

### **1.3. El delito contra la Hacienda de la Unión Europea.**

Idénticas penas del tipo ordinario del delito contra la Hacienda Pública española se impondrán cuando las conductas descritas en el mismo se cometan contra la de la UE, siempre que la cuantía defraudada exceda de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural.

En los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real, sin desarrollarla de forma efectiva, el

delito resulta perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad mencionada en el párrafo anterior.

En caso de no superarla, pero si excede de cuatro mil euros, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año, o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años (art. 305.3 del CP).

#### **1.4. Reglas comunes.**

##### **1.4.1. La regularización tributaria como elemento del tipo.**

Antes de la última reforma del CP, la regularización de la situación tributaria tenía la naturaleza jurídica de excusa absolutoria. Es decir, se eximía de pena, pero sin excluir la antijuridicidad de la conducta ni la culpabilidad del autor. Ello no ocurre actualmente, pues la ausencia de regularización constituye, ahora, un elemento del tipo penal. A sensu contrario, esto significa que convierte en atípica la conducta del defraudador, por acción u omisión, en las cuantías señaladas.

Como elemento del tipo penal debe resultar abarcado por el dolo del autor, algo que, en principio, no es complicado de acreditar. Por ello, no van a ser muy comunes los supuestos de error (salvo que se trate de un problema contable acerca de la cuantía a regularizar, o en el caso de partícipes)<sup>113</sup>.

Dos son las razones que justifican esta modificación. De un lado, resultaba necesario cambiar la naturaleza jurídico-penal de la regularización para impedir la remisión

---

<sup>113</sup> BLANCO CORDERO, I.: "Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del RD-L 12/2012", *La amnistía fiscal*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, p. 141-142.

innecesaria de denuncias o querellas por delito fiscal a los órganos del orden jurisdiccional penal. De otro, evitar que quien regulariza sea procesado por un delito de blanqueo de capitales. De esta manera se da seguridad jurídica a los defraudadores que tienen pensado regularizar su situación tributaria<sup>114</sup>.

El art. 305.4 del CP considera regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido, por el obligado tributario, al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, en los términos que veremos más adelante, antes de que:

a) Por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización.

b) O, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido:

- Antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra el defraudador.

- O antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan a aquél tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Resultan aplicables los efectos de esta regularización cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

Destacar que la regularización por el obligado tributario impide que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que,

---

<sup>114</sup> *Ibidem*, p.p. 142-143.

exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de la primera, pudiera haber cometido con carácter previo.

Ahora bien, la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos (segundo párrafo del art. 305.1). Con ello se impide que la misma forme parte del engaño. Hemos de resaltar la importancia que se le da al pago, de manera que la presentación no excluye el tipo, aunque puede dar lugar a la aplicación de una atenuante, como veremos al ocuparnos de la reducción de la pena. Tal y como puede comprobarse, es lo contrario de lo que ocurre en vía administrativa y donde la declaración sin ingreso lleva aparejado el devengo de los recargos por declaración extemporánea sin sanción (arts. 27 y 179.3 de la LGT).

La deuda tributaria, a efectos de la regularización, se entiende integrada por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, el interés de demora, así como los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, los del período ejecutivo y los exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros Entes públicos (art. 58). Por tanto, el obligado tributario debe proceder a la autoliquidación e ingreso simultáneo de todos estos elementos devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados, voluntariamente, no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, ha de proceder a presentar la declaración correspondiente e ingresar la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo previsto para el pago.

Al objeto de determinar la existencia del completo reconocimiento y pago, la Administración puede desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción [arts. 66.a) y 252].

#### 1.4.2. ¿En que momento se produce la consumación de los delitos?

La consumación de los delitos precisa de la realización de todos los elementos del tipo. De un lado, la defraudación en determinada cuantía, atendiendo a la normativa de cada tributo, que es la que establece el nacimiento y el importe de la deuda tributaria, así como los plazos para el pago. De otro, la falta de regularización<sup>115</sup>.

#### 1.4.3. La prescripción.

El plazo de prescripción del tipo ordinario y del delito contra la Hacienda de la UE es de cinco años y de diez en el incrementado (art. 131.1 del CP)<sup>116</sup>. Comienza a computarse "*desde el día en que se haya cometido la infracción punible*" (art. 132.1). Tal y como sabemos, se van a entender cometidos los delitos y, por lo tanto, consumados, cuando, además de la defraudación en las cuantías conocidas, no se proceda a regularizar la situación tributaria (art. 305.4). Con ello y en una interpretación literal, el plazo de prescripción comienza a contar no desde que se defraude a la Hacienda Pública, sino desde el momento en que ya no sea posible la regularización. Es decir, cuando se le haya notificado al obligado al pago el inicio de actuaciones de comprobación o investigación; el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración tributaria interpongan querrela o denuncia o haya tenido conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales

---

<sup>115</sup> *Ibidem*, p. 143.

<sup>116</sup> Punteras fueron las reflexiones expuestas ya hace algunos años por MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Prescripción y delito fiscal", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, 2005, p.p. 17-19.

por parte del Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción. Con ello se produce un alargamiento del plazo de prescripción<sup>117</sup>.

Sin duda, esta interpretación genera una situación de incertidumbre en cuanto al inicio del cómputo de la prescripción y que, en nuestra opinión, resulta contraria a los principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora, en la medida en que ya no depende de un comportamiento llevado a cabo por el defraudador, sino de circunstancias que ya no dependen de él y que determinan que no es posible la regularización.

Para finalizar, considerar la falta de regularización como elemento del tipo motiva que, en algunas ocasiones, el comienzo del cómputo de la prescripción y la suspensión del mismo surjan de un mismo hecho, cual es la interposición de querrela o denuncia. Esta última lo suspende (art. 132.2.2ª). De esta manera, la denuncia o la querrela generan dos efectos contrapuestos. De un lado, determinan el inicio de la prescripción de los delitos, en la medida en que motivan que ya no sea posible la regularización. De otro, suponen, también, la suspensión del cómputo del plazo de la prescripción. Por lo que parece que el delito fiscal va a ser imprescriptible. Sin embargo y tal y como hemos expuesto, ello resulta contrario a la CE, por lo que el plazo de prescripción se inicia desde que se defraude a la Hacienda Pública.

#### **1.4.4. Reducción de la pena.**

Los Jueces y Tribunales pueden imponer, al obligado tributario o al autor del delito, la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial, satisfaga la deuda tributaria y reconozca, judicialmente, los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros

---

<sup>117</sup> Seguimos la exposición de BLASCO CORDERO, I.: *Ibidem*, p.p. 143-144.

partícipes distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren, activamente, para la obtención de pruebas decisivas y la identificación o captura de otros responsables, el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables (art. 305.6 del CP).

## **2. El delito contable.**

Del delito contable de ocupa el art. 310 del CP, a cuyo tenor, será *“castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:*

*a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.*

*b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.*

*c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.*

*d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.*

*La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico”.*

Estamos en presencia de un delito especial, basado en irregularidades, contables o registrales, y con carácter autónomo<sup>118</sup>. El elemento común a todos los supuestos que contempla es la existencia de una obligación legal previa de llevar contabilidad, libros o registros.

Nos encontramos en presencia de un delito de riesgo y de peligro en abstracto, ya que no se requiere, para su existencia, que se haya producido un peligro real al Tesoro, pues si éste se hubiese consumado, se subsumiría en los delitos contra la Hacienda Pública, como elemento integrante de los mismos. Su justificación reside, precisamente, en la imposibilidad de establecer la base imponible y, consecuentemente, la deuda tributaria real. Su característica es la falta de cooperación y lealtad por parte del obligado tributario.

Ahora bien, comparte con los anteriores en que se protege el mismo bien jurídico, encontrando la diferencia en el distinto ámbito de protección, al adelantarse, en el delito contable, la barrera protectora a la puesta en peligro del objeto jurídico.

Finalmente, presenta un carácter instrumental, en la medida en que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria, anticipando las barreras de protección penal, que sólo queda elevado a la categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación.

---

<sup>118</sup> FERRE OLIVE, J.C.: *El delito contable*, Praxis, Madrid, 1988 y PALAO TABOADA, C.: "Notas sobre el nuevo delito contable-tributario", *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, p.p. 251-256.

### 3. El delito de contrabando.

El delito de contrabando<sup>119</sup> se tipifica en el art. 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando (en adelante, LORC) y sus autores serán castigados con las penas de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos (art. 3.1), salvo que el delito se cometa por medio o en beneficio de personas, entidades u organizaciones, de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para su comisión, en cuyo caso se impondrá la pena superior en un grado (art. 3.2).

En primer lugar, lo cometen, siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea, igual o superior, a ciento cincuenta mil euros, los que realicen alguno de los siguientes hechos (art. 2.1):

a) *“Importen o exporten mercancías de lícito comercio sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas o en los lugares habilitados por la Administración aduanera”*.

La ocultación o sustracción de cualquier clase de mercancías a la acción de la Administración aduanera, dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación.

Las penas se impondrán en su mitad inferior (art. 3.1).

b) *“Realicen operaciones de comercio, tenencia o circulación de mercancías no comunitarias de lícito comercio sin cumplir los requisitos legalmente establecidos para acreditar su lícita importación”*.

Las penas se impondrán en su mitad inferior (art. 3.1).

---

<sup>119</sup> Vid., por todos, MUÑOZ MERINO, A.: *El delito de contrabando*, Aranzadi, Pamplona, 1992.

c) *“Destinen al consumo las mercancías en tránsito con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero, establecida en los artículos 62, 63, 103, 136, 140, 143, 144, 145, 146 y 147 del Reglamento (CE) n.º 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), y sus disposiciones de aplicación, así como en el Convenio TIR de 14 de noviembre de 1975”.*

Las penas se impondrán en su mitad superior.

d) *“Importen o exporten, mercancías sujetas a medida de política comercial sin cumplir las disposiciones vigentes aplicables; o cuando la operación estuviera sujeta a una previa autorización administrativa y ésta fuese obtenida bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos, o bien de cualquier otro modo ilícito”.*

Las penas se impondrán en su mitad superior.

e) *“Obtengan, o pretendan obtener, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el levante definido de conformidad con lo establecido en el artículo 123 del Reglamento (CE) n.º 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), y sus disposiciones de aplicación o la autorización para los actos a que se refieren los apartados anteriores”.*

Las penas se impondrán en su mitad inferior (art. 3.1), salvo para los productos de la letra d).

f) *“Conduzcan en buque de porte menor que el permitido por los reglamentos, salvo autorización para ello, mercancías no comunitarias en cualquier puerto o lugar de las costas*

*no habilitado a efectos aduaneros, o en cualquier punto de las aguas interiores o del mar territorial español o zona contigua”.*

Las penas se impondrán en su mitad superior.

g) *“Alijen o transborden de un buque clandestinamente cualquier clase de mercancías, géneros o efectos dentro de las aguas interiores o del mar territorial español o zona contigua, o en las circunstancias previstas por el artículo 111 de la Convención de Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, hecha en Montego Bay, Jamaica, el 10 de diciembre de 1982”.*

En segundo lugar y siempre que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos sea, igual o superior, a cincuenta mil euros, los que realicen alguno de los siguientes hechos, imponiéndose las penas en su mitad superior (arts. 2.2 y 3.1):

a) *“Exporten o expidan bienes que integren el Patrimonio Histórico Español sin la autorización de la Administración competente cuando ésta sea necesaria, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito”.*

b) *“Realicen operaciones de importación, exportación, comercio, tenencia, circulación de:*

*Géneros estancados o prohibidos, incluyendo su producción o rehabilitación, sin cumplir los requisitos establecidos en las leyes.*

*Especímenes de fauna y flora silvestres y sus partes y productos, de especies recogidas en el Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973, o en el Reglamento (CE) n.º 338/1997 del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, sin cumplir los requisitos legalmente establecidos”.*

c) *“Importen, exporten, introduzcan, expidan o realicen cualquier otra operación sujeta al control previsto en la normativa correspondiente referido a las mercancías sometidas al mismo por alguna de las disposiciones siguientes:*

*1.º La normativa reguladora del comercio exterior de material de defensa, de otro material o de productos y tecnologías de doble uso sin la autorización a la que hace referencia el capítulo II de la Ley 53/2007, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.*

*2.º El Reglamento (CE) n.º 1236/2005 del Consejo, de 27 de junio de 2005, sobre el comercio de determinados productos que pueden utilizarse para aplicar la pena de muerte o infligir tortura u otros tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes con productos incluidos en el anexo III del citado Reglamento, sin la autorización a la que hace referencia el capítulo II de la Ley 53/2007, o habiéndola obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino último de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito.*

*3.º La normativa reguladora del comercio exterior de precursores de drogas sin las autorizaciones a las que se refiere el Reglamento (CE) n.º 111/2005 del Consejo, de 22 de diciembre de 2004, por el que se establecen normas para la vigilancia del comercio de precursores de drogas entre la Comunidad y terceros países, o habiéndolas obtenido bien mediante su solicitud con datos o documentos falsos en relación con la naturaleza o el destino de tales productos o bien de cualquier otro modo ilícito”.*

d) *“Obtengan, o pretendan obtener, mediante alegación de causa falsa o de cualquier otro modo ilícito, el levante definido de conformidad con lo establecido en el artículo 123 del Reglamento (CE) n.º 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), y sus disposiciones de aplicación”.*

En tercer lugar, quiénes realicen alguno de los hechos anteriores y concurra alguna de las circunstancias siguientes, imponiéndose las penas en su mitad superior (arts. 2.3 y 3.1):

a) *“Cuando el objeto del contrabando sean drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas, armas, explosivos, agentes biológicos o toxinas, sustancias químicas tóxicas y sus precursores, o cualesquiera otros bienes cuya tenencia constituya delito, o cuando el contrabando se realice a través de una organización, con independencia del valor de los bienes, mercancías o géneros”.*

b) *“Cuando se trate de labores de tabaco cuyo valor sea igual o superior a 15.000 euros”.*

En cuarto lugar, quien, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones, de las previstas en primer y segundo lugar, *“en las que el valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos aisladamente considerados no alcance los límites cuantitativos de 150.000, 50.000 ó 15.000 euros establecidos en los apartados anteriores de este artículo, pero cuyo valor acumulado sea igual o superior a dichos importes”*, imponiéndose las penas en su mitad superior (arts. 2.4 y 3.1).

Las anteriores conductas son igualmente punibles cuando se cometan por imprudencia grave (art. 2.5) y se aplica la pena inferior en un grado (arts. 2.5 y 3.1)

Las personas jurídicas son penalmente responsables en relación con los delitos anteriores (arts. 31.bis del CP y 2.6 de la LORC). Cuando proceda la exigencia de responsabilidad penal y tras aplicar los criterios anteriores, se les impondrá la pena siguiente (art. 3.3 de la LORC):

a) En todos los casos, multa proporcional del duplo al cuádruplo del valor de los bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando, y prohibición de obtener subvenciones y ayudas públicas para contratar con las Administraciones públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social por un plazo de entre uno y tres años.

b) Adicionalmente:

– En los supuestos previstos en segundo lugar, suspensión por un plazo, de entre seis meses y dos años, de las actividades de importación, exportación o comercio de la categoría de bienes, mercancías, géneros o efectos objeto del contrabando.

- En los previstos en tercer lugar, clausura de los locales o establecimientos en los que se realice su comercio.

Asimismo y cuando el delito se cometa en el seno, en colaboración, a través o por medio de empresas, organizaciones, grupos, entidades o agrupaciones carentes de personalidad jurídica, el Juez o Tribunal les podrá imponer, motivadamente, una o varias consecuencias accesorias a la pena que corresponda al autor del delito o acordar la prohibición definitiva de llevar a cabo cualquier actividad, aunque sea lícita (arts. 129 del CP y 2.7 de la LORC).

En los procedimientos por delito de contrabando la responsabilidad civil comprende la totalidad de la deuda tributaria no ingresada y que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción o por alguna de las excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública y que ya conocemos, incluidos sus intereses de demora (arts. 251.1 de la LGT y 4 de la LORC).

Para la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria, que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio (art. 4.bis de la LORC).

Toda pena, que se impusiere por un delito de contrabando, lleva consigo el comiso de determinados bienes, efectos e instrumentos o su intervención. También se contempla su enajenación anticipada en ciertos supuestos y la adscripción de los que no sean enajenables, así como normas específicas sobre las mercancías de monopolio y respecto de la valoración de los bienes objeto de contrabando (arts. 5 a 9 de la LORC).

#### IV. SUJETOS RESPONSABLES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

##### 1. Sujetos infractores.

De conformidad con el art. art. 181.1 de la LGT, son sujetos infractores, las personas, físicas o jurídicas, y las entidades sin personalidad, que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes. Ello requiere que cuenten con capacidad jurídica y de obrar<sup>120</sup>.

Tienen capacidad jurídica en el ámbito tributario todos los sujetos que la tengan conforme al Derecho Civil. Es decir, las personas físicas desde su nacimiento (arts. 29 y 30 del Cc) y las jurídicas, según establezca la normativa que les resulte aplicable y, con carácter general, desde su inscripción en el Registro público procedente con lo que no se mantienen secretos sus pactos (arts. 35 a 37 y 1.669 del Cc).

El art. 35.4 de la LGT establece, sin embargo, que *“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*. Este precepto no supone el reconocimiento de una capacidad jurídica tributaria propia a estas entidades. Al hablar de que *“Tendrán la consideración de obligados tributarios”*, el legislador deja muy claro que no lo son. Lo que ocurre es que, debido a la pluralidad y número de los que actúan en el mercado, se les otorga dicha

---

<sup>120</sup> En líneas generales, seguimos la exposición del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español, op. cit.*, p.p. 188 y ss.

consideración a los únicos efectos de facilitar a la Administración la aplicación de determinados tributos con ellas relacionados<sup>121</sup>.

Tal y como puede observarse, el precepto contempla una serie de entidades de naturaleza muy heterogénea. En primer lugar, las herencias yacentes, que son un patrimonio indeterminado mientras no se lleve a cabo su aceptación por parte de los herederos o legatarios. En segundo lugar, las comunidades de bienes, utilizando este término en un sentido amplio o impropio y que comprende tanto las auténticas comunidades de bienes<sup>122</sup> como las sociedades mercantiles irregulares que actúan en el mercado con esta denominación (ejemplo: la mayoría de comunidades de bienes que desarrollan actividades económicas). Por último, otras que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Ello ocurre en el IVA, donde estas entidades tienen la condición de sujetos pasivos. No sucede lo mismo en la imposición personal, pues, salvando excepciones, por ejemplo, la relativa a los fondos de inversión en el Impuesto sobre Sociedades, no son sujetos pasivos de este último tributo ni del Impuesto sobre la Renta de las

---

<sup>121</sup>Esta es la conclusión a la que llega la práctica mayoría de la doctrina española. Buen ejemplo de esto último son los trabajos de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Las entidades colectivas sin personalidad jurídica", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, I, IEF, Madrid, 1991, p.p. 567-584; FALCÓN Y TELLA, R.: "Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995, p.p. 657-670; GARCÍA NOVOA, C.: "La sujeción pasiva de los entes sin personalidad", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1997, p.p. 35-58 y SÁINZ DE BUJANDA, F.: "La capacidad jurídica tributaria en los entes colectivos no dotados de personalidad", *Hacienda y Derecho*, V, IEP, Madrid, 1967, p. 408.

<sup>122</sup> "Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas" (art. 392 del Cc).

Personas Físicas (en adelante, IRPF). En ambos, se aplica un régimen, denominado de atribución de rentas, en cuya virtud estas últimas se atribuyen a sus miembros en función de su participación en aquéllas.

Por su parte, tienen capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la ostenten conforme al Derecho Civil (en el caso de personas físicas, los mayores de edad y los emancipados legalmente), los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate (art. 44 de la LGT)<sup>123</sup>.

Partiendo de lo anterior, son sujetos infractores, los siguientes (art. 181.1 de la LGT)<sup>124</sup>:

a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.

Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible (art. 36.2 de la LGT). Es decir, quien pone de manifiesto la capacidad económica gravada por el tributo y se corresponde con el elemento subjetivo del hecho imponible.

---

<sup>123</sup> Vid., ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: "La capacidad de obrar en el Derecho Tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 89, 1996, p.p. 23-48 y CAYÓN GALIARDO, A.: "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, p.p. 155-164.

<sup>124</sup> El *Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria* (IEF, Madrid, 2001, p. 213), se muestra favorable a mantener una relación ejemplificativa de sujetos.

Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (ejemplo: el constructor de la obra en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras)<sup>125</sup>. Cuando la normativa de cada tributo establezca la figura del sustituto, este desplaza, plenamente, al contribuyente, de forma que la Hacienda Pública no puede dirigirse contra él.

El sustituto puede exigir del contribuyente el importe de las “*obligaciones tributarias satisfechas*” (por tanto, no puede exigirle las sanciones que le imponga la Administración), salvo que la Ley señale otra cosa (art. 36.3 de la LGT). En definitiva, tiene una acción civil de regreso frente al contribuyente.

b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.

Son obligados a realizar pagos a cuenta, el obligado a realizar pagos fraccionados, el retenedor y el obligado a practicar ingresos a cuenta, de conformidad con lo establecido en la Ley de cada tributo (art. 37 de la LGT)<sup>126</sup>.

Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien se le impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible (ejemplo: los pagos a cuenta que deben llevar a cabo los contribuyentes tanto del IRPF, siempre que desarrollen actividades económicas, como del Impuesto sobre Sociedades).

---

<sup>125</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992 y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "El sustituto en los tributos locales", *Revista de Hacienda Local*, núm. 76, 1996, p.p. 47-72.

<sup>126</sup> *Vid.*, COLLADO YURRITA, M.A.: *La retención a cuenta en el I.R.P.F.*, Civitas, Madrid, 1992.

Es retenedor la persona o entidad a quien se le impone la obligación de “*detraer e ingresar*” en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que grave dichos pagos (ejemplo: el empresario cuando satisface rentas de trabajo a sus empleados). El retenedor está obligado a “*detraer e ingresar*”. Por tanto, puede ser sancionado si ingresa pero no detrae, al incumplir con una obligación tributaria formal.

Existe una doctrina consolidada del Tribunal Supremo, en el sentido que no puede exigirse esta obligación al retenedor cuando el retenido ha cumplimentado su declaración y consignado en la misma las retenciones efectivamente practicadas (SSTTS 27 de febrero de 2007 y 5 de marzo y 16 de julio de 2008), pues, en otro caso, se produciría un enriquecimiento injusto para la Administración. Cuestión distinta es que pueda ser sancionado.

Por último, es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas, en especie o dinerarias, y a quien se le impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo.

c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa, tributaria o aduanera, a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros (art. 29.1 de la LGT)<sup>127</sup>.

---

<sup>127</sup> Cfr., LAGO MONTERO, J. M<sup>a</sup>: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

Entre otras se encuentran las siguientes (art. 29.2), aunque algunas de ellas las estudiaremos, con especial interés, más adelante:

-La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar, en territorio español, actividades u operaciones, empresariales y profesionales, o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

-La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal (en adelante, NIF) en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria<sup>128</sup>.

- La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

- La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

- La obligación de aportar libros, registros, documentos o información, que se esté obligado a conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante, con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático debe suministrarse en el mismo cuando así fuese requerido (arts. 93 y 142.1 de la LGT)<sup>129</sup>.

---

<sup>128</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, 1990, p. 490-502.

<sup>129</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Obligaciones contables y formales en el ámbito tributario. (Consecuencias de su incumplimiento)*, Bosch, Barcelona, 1985 y SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al

-La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (art. 142.1).

-La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

-Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.

f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

El sujeto infractor tiene la consideración de deudor principal en relación con la declaración de responsabilidad (arts. 41.1 y 181.2 de la LGT).

---

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, p.p. 5-50.

## 2. Determinación del sujeto infractor.

### 2.1. El principio de responsabilidad en materia de infracciones y sanciones.

El art. 179.1 de la LGT establece la responsabilidad por infracción tributaria de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad del art. 35.4, sin que los socios, miembros o partícipes respondan de las mismas, salvo que colaboren en su realización o sean declarados responsables o sucesores. En definitiva, supone la recepción, en el ámbito tributario, del principio de personalidad de la pena reconocido constitucionalmente. Según este principio la sanción ha de ser exigida, exclusivamente, al sujeto que ha cometido la infracción tributaria de que se trate.

Tal y como se ha señalado por la doctrina y la jurisprudencia, la infracción debe ser la realización voluntaria de una lesión o puesta en peligro de un bien jurídico protegido<sup>130</sup>. Además, esta conducta voluntaria del sujeto ha de realizarse con dolo o culpa y ello produce, como primer efecto, la exclusión de la responsabilidad objetiva<sup>131</sup>. La *“conurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica consciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas”*<sup>132</sup>.

---

<sup>130</sup> GARCÍA NOVOA, C.: “El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario”, *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 35.

<sup>131</sup> ANÍBARRO PÉREZ, S.: “El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias”, en VV.AA., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, I, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 871 y DEL POZO LÓPEZ, J.: *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, op. cit., p.p. 251 y ss.

<sup>132</sup> SAN de 7 de diciembre de 1994.

Como consecuencia de lo anterior, el principio de personalidad conlleva que la sanción sea impuesta a la persona que ha realizado o intervenido en la comisión de la conducta punible.

En consecuencia, nos encontraremos ante supuestos en los que no existe infracción, pese a haberse realizado la conducta típica, porque esta última no es voluntaria y culpable, como sucede en algunos de los previstos, específicamente, como causas de exención de responsabilidad. Las de las letras a), b) y c) del art. 179.2 de la LGT se corresponden con las mismas del art. 77.4 de la LGT/1963. Así, se excluye la responsabilidad por infracción tributaria cuando la conducta es realizada por quien carece de capacidad de obrar, si concurre fuerza mayor o, cuando deriven de una decisión colectiva, para quien haya salvado su voto o no hubiera asistido a la reunión.

Se excluye también la responsabilidad, de haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual significa exigir a los contribuyentes un determinado nivel de diligencia en sus actuaciones. Debe tenerse en cuenta que nuestro ordenamiento coloca al contribuyente en el papel del aplicador del Derecho y le obliga, en la mayoría de las ocasiones, a realizar una interpretación de la finalidad pretendida por la norma que puede ser distinta de la que realiza la Administración.

La LGT, para evitar esta consecuencia, especifica algunos casos en los que se entiende que el obligado tributario actúa en cumplimiento de las obligaciones que le han sido impuestas. Así, entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, ajustando su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la

contestación exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

Ello nos obliga a realizar una breve reflexión sobre el papel de las consultas tributarias<sup>133</sup>. En relación a las mismas<sup>134</sup>, la LGT aclara, de forma expresa, que la consulta no tiene por qué referirse, exclusivamente, al cumplimiento de obligaciones tributarias de carácter material. Por el contrario, también pueden versar sobre el ejercicio de derechos o el cumplimiento de obligaciones formales. En cualquier caso, la consulta debe presentarse antes de que finalice el plazo para el ejercicio del derecho o el cumplimiento de la obligación de que se trate<sup>135</sup>. La competencia para su contestación corresponde al órgano que tiene atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones tributarias.

La principal novedad relativa a las consultas<sup>136</sup> que incorpora la actual LGT es la generalización de los efectos vinculantes de la contestación y su extensión a

---

<sup>133</sup> En líneas generales, seguimos la exposición del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español, op. cit.*, p.p. 306 y ss.

<sup>134</sup> Cfr. GARRIDO MORA, M.: "La consulta tributaria tras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", *Impuestos*, núm. 3, 2005, p.p. 173-208; VILLAVERDE GÓMEZ, M.B.: *Las consultas a la Administración tributaria*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2002 y ZORNOZA PÉREZ, J.: "Interpretación administrativa y consulta tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, p.p. 463-500.

<sup>135</sup> De conformidad con el art. 66.8 del RGAT, "si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario".

<sup>136</sup> También debe resaltarse que el art. 66 del RGAT ha dotado de gran agilidad a la formulación de consultas, permitiendo que se presenten por medios electrónicos,

cualquier obligado y no sólo a los que las formulan (art. 89)<sup>137</sup>. Por lo que se refiere al consultante, los efectos vinculantes se producen siempre que haya presentado la consulta dentro de plazo y en tanto no se modifiquen las circunstancias reflejadas en su escrito y, por tanto, tenidas en cuenta para su emisión.

Con relación a los demás obligados tributarios, han de aplicárseles los criterios contenidos en la consulta mientras exista "*identidad de razón*" entre su situación y la considerada para contestar a la consulta, lo cual fuerza a publicarlas. Aparentemente, nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado que puede dar lugar a cierta litigiosidad. Sin embargo, no creemos que deba ser así. La expresión "*identidad de razón*" nos remite al procedimiento analógico, profusamente empleado desde antiguo en otros sectores del ordenamiento. En cualquier caso, queremos dejar constancia que tal expresión no debe identificarse con una identidad absoluta entre las situaciones comparadas. Tan sólo implica que, al tratarse de presupuestos de hecho coincidentes en lo esencial, deban recibir la misma consecuencia jurídica.

Ahora bien, la previsión anterior parece que deja de tener sentido si observamos el art. 179.2, que excluye la imposición de sanciones cuando el obligado se haya

---

informáticos o telemáticos siempre que la identificación quede garantizada –apartado quinto- e, incluso, por fax, aunque condicionándolo a que se remitan los documentos originales por los medios ordinarios en un plazo de diez días (apartado sexto).

<sup>137</sup> Para el caso de las consultas formuladas por las entidades del art. 88.3 de la LGT, el art. 68.2 del RGAT introduce un matiz relevante: no tendrán efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formularse la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación relacionado con las cuestiones planteadas en aquélla.

ajustado a los criterios contenidos en una contestación a consulta de un tercero, cuando entre las dos situaciones exista una *“igualdad sustancial”*.

Parece que existe una contradicción entre ambas afirmaciones, ya que, si no existe liquidación porque se aplican los mismos criterios de la consulta formulada por el otro obligado, nunca puede existir sanción, de manera que sería absolutamente superflua la mención del art. 179.2. A nuestro juicio, la única forma de compatibilizar ambas afirmaciones pasa por entender como diferentes los términos *“identidad de razón”* e *“igualdad sustancial”*. El primero exige, como hemos visto, una coincidencia en los hechos que determina la necesidad de aplicar idéntica consecuencia jurídica, por lo que no hay lugar a la práctica de liquidación alguna. El segundo se refiere a aquellos otros casos en los que, practicándose liquidación por falta de esa *“identidad de razón”*, la confusión del obligado no puede calificarse como culpable, al existir un alto grado de coincidencia entre las dos situaciones fácticas.

Tanto para el consultante como para los demás obligados tributarios, los criterios contenidos en la consulta dejarán de vincular a la Administración si tiene lugar un cambio de legislación o de jurisprudencia aplicable al caso. No obstante, el precepto sólo incluye dicha previsión referida al propio consultante.

Según el art. 89.3 de la LGT, la presentación de consultas no interrumpe el plazo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso, debemos entender, las relacionadas con el objeto de la consulta. Por tanto, hemos de preguntarnos qué sucede si, llegado el momento de cumplimiento de aquéllas, la Administración tributaria no ha contestado. El art. 88 ilustra que la falta de contestación en plazo no da lugar a un silencio positivo. Pero puede suceder que dicho plazo ni siquiera haya transcurrido cuando la obligación deba ser cumplida.

De lo anterior son evidentes tres conclusiones. La primera, que la Administración no va a estar vinculada por los criterios manifestados por el consultante, tal y como se

deduce de los arts. 88 y 89 de la LGT, por lo que podrá practicar la correspondiente liquidación de la cuota. La segunda, que el obligado tributario, si actúa según los criterios que él mismo ha manifestado en la consulta, no puede ser objeto de sanción alguna, ya que falta el elemento de la culpabilidad. La tercera, que no pueden exigirse intereses de demora si el motivo de esta forma de proceder del obligado es el incumplimiento por la Administración del plazo máximo para contestar a la consulta. Así se desprende de la regla general formulada en el art. 26.4.

Sin embargo, la cuestión es distinta en relación al *“error de derecho”*. La letra d) del precepto establece un concepto mucho más amplio que el previsto en el art. 77.4.d) de la LGT/1963, ya que este último estaba siendo interpretado, de forma literal, por la Administración, hasta el punto de exigir para su concurrencia la presentación de *“una declaración veraz y completa”* y, en su caso, de *“la correspondiente autoliquidación”*. Requisitos a los que no alude la actual LGT, aunque vienen siendo exigidos reiteradamente por la jurisprudencia.

Junto a estos supuestos, en los que se excluye la conducta voluntaria o la antijuridicidad, hay que añadir otros en los que la actuación del obligado tributario está ausente de culpabilidad. Debe recordarse que, para que pueda entenderse cometida una infracción tributaria, la acción u omisión tiene que ser voluntaria e intencionada, excluyendo la comisión por el mero resultado. Piénsese que, en este ámbito, es habitual la intervención de profesionales liberales que dan fe de determinados negocios y que hacen constar a las partes intervinientes las obligaciones tributarias que se derivan de aquéllos. Es el caso de los notarios que incluyen como cláusula de los documentos que formalizan una relativa a las consecuencias fiscales del negocio. Pues bien, y enlazando con lo anterior, parece que un error en la determinación de los deberes de unos y otros no debe perjudicar al obligado tributario que, si actúa de acuerdo con el tenor de dicha disposición, lo haría de buena fe o, más precisamente, actuaría sin dolo ni culpa.

Frente a la LGT/1963, se incorpora, como nuevo supuesto de exención de responsabilidad, el contenido en la letra e) del núm. 2, en referencia a los programas informáticos suministrados por la Administración para la confección de declaraciones o el módulo de impresión que han de incorporar las empresas de informática a los programas de gestión tributaria.

En nuestra opinión, resulta criticable que este supuesto de exención de responsabilidad quede reducido a este tipo de errores y no incluya otros, bastante habituales, como son los producidos por programas informáticos de utilización generalizada por parte de los despachos profesionales para la aplicación de los tributos. En estos últimos resulta evidente que las correspondientes autoliquidaciones se presentan en plazo, haciendo constar todos los datos requeridos por la normativa del tributo. Sólo se incurre en un error al consignar, incorrectamente, algún elemento de la autoliquidación. Pues bien, en la medida en que la complitud y la veracidad excluyen la malicia no debe de considerarse sancionable alguno de ellos, ya que la Administración tiene en su poder todos los elementos necesarios para liquidar, correctamente, el tributo de que se trate.

Por último, ha de tenerse en cuenta que el art. 179.3 de la LGT declara que el cumplimiento extemporáneo de una obligación tributaria no lleva aparejada responsabilidad por infracción tributaria. En estos casos e interpretado literalmente, de llevar aparejado ingreso, se exigirá el recargo por declaración extemporánea del art. 27 que resulte procedente y, en otro caso, las sanciones como consecuencia de la presentación tardía. No obstante, debe tenerse en cuenta que, para que la presentación de la autoliquidación fuera de plazo exima de responsabilidad por infracciones, ha de realizarse en los términos del art. 27.4, puesto que –con un elevado grado de rigor– el art. 191.6 contempla una infracción para los casos en los que la regularización voluntaria no se realiza “correctamente”.

## 2.2. La autoría.

Tal y como ya sabemos, el art. 181 de la LGT establece que *“serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes”*, añadiendo una enumeración de personas, físicas o jurídicas, que tienen tal consideración. Este precepto es, *mutatis mutandi*, una reproducción del art. 77.3 de la LGT/1963. Así, incluye a los contribuyentes, sustitutos, retenedores y obligados a ingresar a cuenta, obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal, las entidades que están obligadas a imputar o a atribuir rentas a sus miembros y al representante legal de los sujetos que carecen de capacidad de obrar.

Los autores de las infracciones tributarias serán, en la generalidad de los casos, los contribuyentes del tributo correspondiente y tanto si son personas físicas como jurídicas o entidades sin personalidad jurídica. No obstante, también debe destacarse la figura del sustituto ya que será, en muchos casos, quien tenga el dominio de la acción u omisión típica.

Para el caso de que concurren varios sujetos en el mismo presupuesto de hecho de una obligación tributaria, el art. 181.3 de la LGT contempla la solidaridad entre sujetos infractores, siendo de aplicación las reglas que regulan la misma en el resto de preceptos de la Ley, como por ejemplo, el art. 35.6. Esto es una aproximación al criterio civilístico de responsabilidad por deudas y no al criterio penal de imposición de la sanción a cada uno de los autores de la conducta típica y, en su caso, a la diferenciación de la sanción por el grado de participación en los hechos<sup>138</sup>.

---

<sup>138</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *“La autoría y la participación”*, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1, 1996, p. 2. El actual art. 27 del CP establece que *“son responsables criminalmente de los delitos y faltas los autores y los cómplices”*.

En este sentido, el profesor Calvo Ortega abogaba por sancionar, de forma independiente, a cada uno de los sujetos, modificando la regulación de la responsabilidad solidaria por actos ilícitos<sup>139</sup>.

En cualquier caso, la solución prevista por la normativa tributaria para la coautoría es la solidaridad en el pago de la sanción, tal y como establece el apartado tercero del art. 181 de la LGT. Ahora bien, entendemos que ello es así, exclusivamente, en los supuestos en los que existe solidaridad en la realización del hecho imponible. Es decir, la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación (ejemplo: la solidaridad de los miembros de la unidad familiar en caso de declaración conjunta en el IRPF). Ello determina que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que legalmente se disponga, expresamente, otra cosa.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a su nombre. Éste vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. Para que la misma proceda, resulta indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido (arts. 35.7 de la LGT).

El único en el que se sanciona, de modo autónomo, al coautor es el relativo a quien acredita partidas a deducir en la base o en la cuota de declaraciones de terceras personas que, por expresa disposición del art. 195, es sancionado de modo independiente. Esta infracción, aunque está pensada para aquellas conductas que pretenden compensar bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

---

<sup>139</sup> “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *Hacienda Pública Española*, núm. 5, 1970, p.p. 57 y ss.

Por su parte, el art. 182 vuelve a reiterar lo expuesto en el arts. 40 (sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad); 42.1.a) (responsabilidad solidaria por causar o colaborar, activamente, en la realización de un infracción tributaria) y c) (responsabilidad por sucesión de empresa) y 43.1.a) (responsabilidad subsidiaria de administradores de sociedades en funcionamiento) y que pasamos a analizar.

### **2.2.1. Los sucesores.**

#### **2.2.1.1. Los sucesores de personas físicas.**

Tras la muerte de los obligados tributarios, *“las obligaciones tributarias pendientes”* se transmiten a sus herederos (art. 660 del Cc). Ello se entiende sin perjuicio de lo que establece el Cc en cuanto a la adquisición de la herencia (párrafo primero del art. 39.1 de la LGT). Por tanto, no se aplica este supuesto de sucesión si la misma se acepta a beneficio de inventario (arts. 1010 y s.s. del Cc)<sup>140</sup>.

Tales obligaciones se transmiten, en las mismas condiciones (párrafo segundo del art. 39.1 de la LGT), a los legatarios (art. 660 del Cc), cuando la herencia se distribuya a través de legados (art. 891 del Cc) y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota (art. 655 del Cc).

Ahora bien, lo que se transmiten son las *“las obligaciones tributarias pendientes”*. En ningún caso las sanciones, en base al principio de personalidad de la pena. Tampoco la obligación del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de

---

<sup>140</sup> Seguimos al profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español, op. cit.*, p.p. 192 y ss.

derivación de responsabilidad antes del fallecimiento (párrafo tercero del art. 39.1 de la LGT)<sup>141</sup>.

### **2.2.1.2. Los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.**

#### **2.2.1.2.1. Reglas generales.**

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades, con personalidad jurídica, disueltas y liquidadas, y en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de sus socios, partícipes o cotitulares, son transmisibles a los mismos<sup>142</sup>. Estos quedan obligados, solidariamente, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución y que minoren el patrimonio social (ejemplo: distribución de beneficios o adquisición de bienes y derechos de que fuera titular la entidad). Lo anterior se entiende sin perjuicio de que puedan, en su caso, ser declarados responsables solidarios si la Administración demuestra que han colaborado, activamente, en la realización de la infracción [art. 42.2.a) de la LGT].

---

<sup>141</sup> CASANA MERINO, F.: "El estatuto jurídico del sucesor", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 78, 1993, p.p. 263-288; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993 y RUIBAL PEREIRA, L. M<sup>a</sup>: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresas*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

<sup>142</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F.: "La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 70, 1991, p.p. 149-158.

Cuando la Ley no limite la responsabilidad, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten íntegramente a aquéllos, que quedan obligados, solidariamente, a su cumplimiento (art. 40.1).

El hecho de que la deuda tributaria no esté liquidada, en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la entidad, no impide la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos (art. 40.2).

De producirse la extinción o disolución, sin liquidación, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también resulta aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo (art. 40.3). Tratándose de disolución de fundaciones o entidades sin personalidad jurídica, sus obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los destinatarios de sus bienes y derechos (art. 40.4).

Todas aquellas sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las entidades a que se refiere el presente epígrafe son exigibles a sus sucesores y con el mismo límite que para las obligaciones tributarias (art. 40.5). Ello constituye, a nuestro juicio, un atentado contra el principio de personalidad de la pena, ya que los sucesores no han realizado el presupuesto de hecho de las infracciones. Sin embargo, entiende el legislador que dicha vulneración no se da, ya que parte de que, en estos casos, existe, simplemente, una reintegración del patrimonio de la entidad disuelta. De manera coherente con esta idea, limita la exigencia de sanciones, en todo caso, a la cuota de liquidación.

#### **2.2.1.2.2. Procedimiento.**

Tras la disolución y liquidación de una sociedad o entidad y fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares y destinatarios de sus bienes y derechos, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica. Por ello, han hacer frente a los recargos del período ejecutivo que ya se hayan devengado en el momento en que tuvo lugar el hecho determinante de la sucesión [art. 127 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR)].

En la notificación a los sucesores se le debe requerir el pago de la deuda y costas pendientes, en los plazos analizados para las personas físicas, pero la referencia no es al fallecimiento, sino a la extinción de la personalidad (art. 127.4)

Puede dirigirse la acción administrativa contra cualquiera de ellos o contra todos, simultánea o sucesivamente (art. 171.2 de la LGT). Es preciso dejar claro que esta doble posibilidad es viable en los casos en que la deuda pasa a los socios o partícipes sin limitación alguna, pero puede no serlo en las sociedades donde se limita la responsabilidad de los socios, donde suceden en la deuda, pero con el límite de su cuota de liquidación. En este último supuesto, aunque los socios están solidariamente obligados, es posible que la Administración tenga que dirigirse, necesariamente, contra todos ellos, ya que el límite anterior puede impedirle cobrar toda la deuda de uno solo.

#### **2.2.2. Los responsables.**

##### **2.2.2.1. Concepto.**

Nos dice el art. 41.1 de la LGT: *La “Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o*

*entidades*"<sup>143</sup>. De este precepto destacan una serie de caracteres. En primer lugar, la obligación del responsable es de origen legal. Ello provoca una doble consecuencia práctica. De un lado, la posición del responsable no puede fijarse mediante un acuerdo entre particulares. A ello se opone, además, el art. 17.4 de la LGT. Por tanto, un eventual pacto entre particulares por el que se establezca la responsabilidad de una persona en el pago de la deuda tributaria de otra, obliga a los contratantes, pero carece de toda eficacia frente a la Administración. De otro lado, una norma con rango inferior al legal no va a poder designar a una persona responsable del pago de una deuda tributaria<sup>144</sup>.

En segundo lugar, el responsable tiene la consideración de obligado tributario, pero no a título de sujeto pasivo. En definitiva, no es deudor principal de la obligación tributaria, sino que se coloca junto al sujeto pasivo u otro deudor principal. Esto es, se trata de un verdadero deudor que se sitúa al lado de aquél, pero en una relación de accesoriedad. La LGT ha resaltado la posibilidad de que la responsabilidad no sólo se produzca respecto de la posición de sujeto pasivo y, por tanto, respecto de la obligación principal. Por el contrario, puede darse también en otras obligaciones tributarias. Así se desprende, de forma rotunda, del art. 41.1, que aclara que son deudores principales, a estos efectos, todos los obligados tributarios salvo el propio responsable.

---

<sup>143</sup> Cfr., ARIAS ABELLÁN, M<sup>a</sup>. D.: *La responsabilidad tributaria*, Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 1982; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994 y SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "El responsable", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, I, *op. cit.*, p.p. 629-676.

<sup>144</sup> Seguimos la exposición del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, *op. cit.*, p.p. 199 y ss.

De aquí que la responsabilidad implica la existencia de dos presupuestos de hecho. De un lado, el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal -el hecho imponible-, o de la sustitución. De otro, el que origina la responsabilidad. El primero de ellos es realizado por el deudor principal y su existencia resulta necesaria para que pueda aparecer.

Finalmente, el responsable ha de hacer frente, llegado el caso, al pago de la deuda tributaria. En efecto, una vez que se cumplan los requisitos establecidos, según se trate de responsabilidad solidaria o subsidiaria, la Administración puede dirigirse contra el responsable y reclamarle el pago de la deuda tributaria. Aquél debe hacer frente a dicha obligación con todos sus bienes presentes y futuros. El cumplimiento de esta última por parte del responsable libera al deudor principal frente al acreedor de la relación. A nuestro entender, estamos ante un deudor en nombre propio, ya que la obligación del responsable deriva de la realización, por parte de éste, del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria (art. 41.1 de la LGT) Como es bien conocido, la dicotomía entre ambas alude, exclusivamente, al momento en que la Administración acreedora puede dirigirse contra el responsable. Así, el art. 41.5 de la LGT señala que *“la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios”*. En otras palabras, los responsables subsidiarios gozan del privilegio de la previa excusión de bienes, configurándose como un último recurso al que sólo puede acudir la Administración ante la insolvencia de deudores principales y responsables solidarios. Estos últimos no gozan de idéntica garantía, de manera que puede exigírseles el pago a la finalización del plazo voluntario

concedido al obligado principal<sup>145</sup>. La diferencia de orden sustancial que acabamos de describir también tiene su lógico reflejo a efectos procedimentales.

Del alcance de la responsabilidad se ocupan los apartados tercero y cuarto del art. 41 de la LGT. El primero, señala que *“la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario”*, añadiendo que, no obstante, *“cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan”*. El segundo, precisa que *“la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan”*.

Una de las cuestiones más problemáticas es la exigencia de las sanciones al responsable y que la LGT/1963 había dejado sin resolver. Ello porque, a pesar de que su art. 41.3 proclamaba la no exigencia de este tipo de prestaciones, la Administración y buena parte de la jurisprudencia y doctrina consideraba que ello sólo resultaba aplicable cuando la responsabilidad no derivaba de un acto ilícito. En caso contrario, se afirmaba la posibilidad de exigir las sanciones al responsable, ya que ello no supone una vulneración del principio de personalidad de la pena. A tal respecto, la doctrina ha sido muy crítica al respecto. El profesor Simón Acosta considera, que *“si el responsable tributario comete un ilícito, lo que se debe hacer es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal. Lo contrario es absurdo y probablemente contrario a la Constitución<sup>146”</sup>*. Por su parte, López Martínez considera que *“la solidaridad en la sanción va a suponer una reducción en aquélla que finalmente soporta el infractor, lo que, no sólo es difícilmente compatible con el principio de*

---

<sup>145</sup> Vid., FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 91, 1996, p.p. 421-436.

<sup>146</sup> SIMÓN ACOSTA, E.: *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, p.p. 716-717.

*culpabilidad y personalidad aludido, e infringe directamente el principio de proporcionalidad, sino que supone un incentivo para las practicas asociativas en el terreno de las infracciones administrativas*"<sup>147</sup>.

Pues bien, el art. 41.4 de la LGT excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal<sup>148</sup>. Por tanto, la cuestión resulta clara en aquellos supuestos en que la responsabilidad no deriva de la comisión de una infracción tributaria: en ningún caso podrán exigirse al responsable las sanciones. En caso contrario se vulneraría el art. 25.1 de la CE "*pues se sanciona a quien no ha cometido ninguna infracción*"<sup>149</sup>.

En cambio, para el supuesto de que el responsable haya participado en la comisión de un ilícito, la LGT, en su art. 182, señala que se exigirán las sanciones, entre otros supuestos, cuando la responsabilidad derive de la colaboración activa en aquél. En consecuencia y como ya hemos adelantado, el responsable, por aplicación de esta norma, debe hacer frente, en su caso, al pago de las sanciones.

En estos supuestos y cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción por conformidad [art. 188.1.b)], la deuda derivada será el importe que

---

<sup>147</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: "Responsables y sucesores en las sanciones tributarias", *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, II, Thomson Reuters, Cizur Menor, p. 923.

<sup>148</sup> *Cfr.*, PÉREZ JORDÁ, I.: "Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el artículo 42.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en la legislación especial tributaria", *Gaceta Fiscal*, núm. 362, 2016, p.p. 38-74.

<sup>149</sup> MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch. Valencia, 2008, p. 156.

proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal, dando trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción obtenida por el responsable se le exige, sin más trámite, en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables les resulta de aplicación la reducción por pago en plazo y sin recurso contra la sanción y liquidación (art. 188.3).

Ninguna de las reducciones anteriores resultan aplicables a los supuestos de responsabilidad por colaboración en actividades que impidan la actuación recaudatoria de la Administración (arts. 41.4 y 42.2).

A continuación sólo nos vamos a ocupar de aquellos supuestos de responsabilidad a que le son exigibles las sanciones.

#### **2.2.2.2. Responsables solidarios.**

La LGT enumera unos supuestos generales de responsabilidad solidaria y otros relacionados con actividades que impiden la actuación recaudatoria y pese a que las Leyes pueden establecer otros distintos (art. 42.3 de la LGT).

##### **2.2.2.2.1. Supuestos generales.**

Son responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades (art. 42.1 de la LGT)<sup>150</sup>:

a) Las que sean causantes o colaboren, activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extiende a la sanción.

La primera cuestión que suscita el análisis de este supuesto de responsabilidad es la concreción de su presupuesto de hecho. A nuestro juicio, la responsabilidad prevista en el art. 42.1.a) de la LGT requiere la presencia de tres requisitos, que pasamos a analizar.

En primer lugar, la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la sustitución. En segundo lugar, se hace necesaria la comisión de una infracción por parte del deudor principal. Por último, el responsable ha de causar o colaborar, activamente, en la infracción tributaria cometida por el deudor principal. A nuestro juicio, la diferenciación entre "*causantes*" y "*colaboradores*" no resulta indiferente. Así, el primer término permite incluir, en el presupuesto de hecho del precepto, aquellas formas de participación -entendida ésta en un sentido vulgar, no propio- intelectual, como la autoría mediata y la inducción, en las que la realización fáctica corre a cargo de otra persona (que, a su vez, será mero instrumento o autor). Por el contrario, el término "*colaborar*" parece hacer referencia a una participación en la realización material de los hechos.

Es cierto que el art. 42.1.a) de la LGT tiene un ámbito más restringido que su antecesor, el art. 38.1 de la LGT/1963. El primero exige que la participación del responsable en la infracción sea activa, con lo que se elimina cualquier posibilidad

---

<sup>150</sup> *Vid.*, PÉREZ JORDÁ, I.: "Los supuestos de responsabilidad solidaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en la LGT art. 42.2", *Actum Fiscal*, núm. 110, 2016, p.p. 33-42.

de incluir formas omisivas de participación. Es más, creemos que el precepto exige que la conducta del colaborador en la infracción sea decisiva y determinante del resultado ilícito. Trasladando la terminología propia del Derecho Penal, puede afirmarse que se exige una conducta propia de colaborador necesario.

Ello nos lleva a sostener, además, que se ha operado una restricción de la norma desde el punto de vista del ánimo subjetivo, que ahora sólo incluye el dolo. En relación al art. 38.1 de la LGT/1963, la jurisprudencia constitucional entendía que era suficiente con que, en la conducta del responsable, pudiera apreciarse, al menos, la concurrencia de culpa, aun en su grado más leve. Así, la STC 76/1990, de 26 de abril, afirma que *"la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve"*. La nueva referencia a una colaboración *"activa"* parece denotar, sin embargo, la necesidad de que esté presente una intencionalidad y, por tanto, un ánimo doloso para que quepa la declaración de responsabilidad. Su prueba, además, corresponderá a la Administración, por lo que, correctamente aplicado, este supuesto de responsabilidad sólo podrá apreciarse en un reducido número de supuestos.

De concurrir los tres requisitos señalados, el sujeto puede ser declarado responsable, de manera que no sólo se le exigirá la cuota tributaria, sino, también, las sanciones. Así lo afirma, de manera expresa, el propio art. 42.1.a) de la LGT. Ello significa que los colaboradores en el ilícito van a tener que hacer frente a las deudas tributarias del obligado principal siempre que éste no las satisfaga en período voluntario.

Este supuesto de responsabilidad es predicable, especialmente, de los asesores fiscales. Ahora bien, la *"presunta negligencia del asesor no impide la sanción, porque el*

*asesorado, tiene el deber de elegir o supervisar las actuaciones de aquel<sup>151</sup>". De hecho y en los "casos en el que el control de los hechos no estuviera siendo dirigido, directamente por el interesado, sino por un tercero, podría darse una culpa in eligendo o in vigilando"<sup>152</sup>.*

b) Las que sucedan, por cualquier concepto, en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extiende a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

Quien pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria, tiene derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. Esta certificación debe ser expedida en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso, la responsabilidad del adquirente queda limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si no las menciona o no se facilita en plazo, el solicitante queda exento de responsabilidad (arts. 175.2 de la LGT y 125 del RGR).

En caso de no solicitarse la certificación, la responsabilidad alcanza, también, a las sanciones impuestas o que puedan imponerse. Se trata, sin duda, de una previsión pensada para la sucesión fáctica, donde se produce una sucesión irreal, ya que, aun cuando existen dos ropajes jurídicos diferentes, la titularidad del negocio sigue correspondiendo a las mismas personas. En tales supuestos, puede tener algún sentido esta exigencia de sanciones. Sin embargo, la norma no excluye los supuestos

---

<sup>151</sup> Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2001.

<sup>152</sup> DELGADO SANCHO, C. D.: *Principios de Derecho Tributario sancionador*, El Derecho, Madrid, 2004, p. 197.

de sucesión jurídica y no fraudulenta, donde puede suceder, también, que el adquirente, por desconocimiento, no solicite la certificación. En los mismos, la exigencia de sanciones está totalmente injustificada y entendemos que esta previsión puede incurrir en vicio de inconstitucionalidad por vulneración del principio de personalidad de la pena<sup>153</sup>.

No es aplicable este supuesto de responsabilidad a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. Tampoco a los supuestos de sucesión por causa de muerte, al considerarse sucesores, y a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado y cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal. Esta última previsión es del todo lógica para permitir el mantenimiento de la actividad económica.

#### **2.2.2.2.2. Supuestos relacionados con actividades tendentes a impedir la actuación recaudatoria.**

Se consideran responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración, las siguientes personas o entidades (art. 42.2 de la LGT):

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

---

<sup>153</sup> Sobre el particular, LOZANO SERRANO, C.: *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquéllos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

#### **2.2.2.2.3. Procedimiento.**

El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria y que contempla el art. 175.1, es el siguiente<sup>154</sup>:

a) Cuando haya sido declarada y notificada al responsable, en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, basta con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos y una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente debe dictar acto de declaración de responsabilidad y que le será notificado.

#### **2.2.2.3. Responsables subsidiarios.**

---

<sup>154</sup> Cfr., LAGO MONTERO, J. M<sup>a</sup>: "El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria: una crítica", *Impuestos*, núm. 22, 1996, p.p. 666-682 y MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad es siempre subsidiaria (art. 41.2 de la LGT). Tal y como ya sabemos, la dicotomía entre esta última y la responsabilidad solidaria alude, exclusivamente, al momento en que la Administración acreedora puede dirigirse contra el responsable. En este sentido, la derivación de la acción administrativa frente a los subsidiarios requiere la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (art. 41.5). Dicho con otras palabras, los primeros gozan del privilegio de la previa excusión de bienes, configurándose como un último recurso al que sólo puede acudir la Administración ante la insolvencia de deudores principales y responsables solidarios. Estos últimos no gozan de idéntica garantía, de manera que puede exigírseles el pago a la finalización del plazo voluntario concedido al obligado principal. La diferencia de orden sustancial que acabamos de describir también tiene su lógico reflejo en el orden procedimental, tal y como veremos más adelante.

Si concurre la insolvencia parcial del obligado principal o de los responsables solidarios, es posible que se produzca la derivación de responsabilidad a los subsidiarios (art. 124.5 del RGR). Cuando con posterioridad, se descubra que la insolvencia de los primeros es mayor que la inicialmente prevista, puede realizarse una nueva derivación contra el responsable subsidiario por la parte no cubierta de forma sobrevenida (art. 124.6).

#### **2.2.2.3.1. Supuestos de responsabilidad subsidiaria.**

La LGT enumera unos supuestos de responsabilidad subsidiaria, aunque otras normas con rango legal pueden establecer otros distintos (art. 43.3 de la LGT). Estos son (art. 43.1):

a) Los administradores, de hecho o de derecho, de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos

necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptado acuerdos que posibilitem las infracciones. Su responsabilidad también se extiende a las sanciones. Este supuesto se aplica siempre que los administradores no sean calificados como responsables solidarios por haber participado, activamente, en la comisión de la infracción [art. 42.2.a)]<sup>155</sup>.

b) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que han sido creadas o utilizadas, de forma abusiva o fraudulenta, para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

---

<sup>155</sup> Este supuesto de responsabilidad ha sido objeto de un profuso análisis por parte de la doctrina española. *Vid.*, GARCÍA NOVOA, C.: "El procedimiento de derivación de las responsabilidades de administradores de sociedad. Aspectos sustantivos y procedimentales", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, p.p. 25-68; HERRERA MOLINA, P.M.: "La responsabilidad de los administradores en la participación de ilícitos tributarios", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, p.p. 69-106; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Los socios y administradores ante las deudas tributarias de la sociedad", *Derecho de los Negocios*, núm. 41, 1994, p.p. 11-18; "La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad", *Estudios Financieros*, núm. 57, 2002; "Los socios y administradores ante las deudas tributarias de la sociedad: estado de la cuestión", *Crónica Tributaria*, núm. 79, 1996, p.p. 103-114; "La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, p.p. 107-122 y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., GALÁN SÁNCHEZ, R. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades", *Personalidad y capacidad jurídicas*, II, Universidad de Córdoba, Córdoba, 2005, p.p. 803-832.

c) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas, de forma abusiva o fraudulenta, como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En los casos de las letras b) y c) la responsabilidad se extiende, también, a las sanciones y ello pues estamos en presencia de supuestos de levantamiento del velo societario.

#### **2.2.2.3.2. Procedimiento.**

Declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria debe dictar acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario (art. 176 de la LGT). Por tanto, parece que, para esta clase de responsables, la declaración sólo puede tener lugar una vez producida la falencia de los demás deudores y siempre va a ser simultánea al requerimiento de pago.

### **3. Las buenas prácticas y el principio de cumplimiento cooperativo y su relación con las infracciones y sanciones tributarias: El *Manual de Buenas Prácticas Tributarias*.**

#### **3.1. Introducción<sup>156</sup>.**

---

<sup>156</sup> Este capítulo se enmarca dentro de un proyecto de investigación, dirigido por el profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, y en el que me honro en participar.

Tal y como pone de manifiesto el profesor Rozas Valdés, en un clima tributario como el del siglo XXI, marcado por la globalización y digitalización de las relaciones, las *“Administraciones tributarias más avanzadas han comenzado a comprender que la formalización y desarrollo de sus relaciones jurídicas con los contribuyentes han de discurrir, si verdaderamente se aspira a que se ajusten a parámetros aceptables de justicia y eficacia, por cauces cooperativos”*<sup>157</sup>. En definitiva, lo que se viene denominando cumplimiento cooperativo.

De conformidad con el art. 92.1 de la LGT, los interesados pueden colaborar en la aplicación de los tributos. En particular, cabe instrumentar esta colaboración social a través de acuerdos de la Administración tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. La colaboración puede referirse, entre otros, a los siguientes aspectos (art. 92.3):

a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios de comprobación de valores, ya estudiados y relativos a la estimación, por referencia, a los que figuren en los Registros oficiales de carácter fiscal y precios medios en el mercado. [art. 57.1.b) y c)].

b) Campañas de información y difusión.

c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.

---

<sup>157</sup> ROZAS VALDÉS, J.A.: *“El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas”*, Documento IEF, núm. 12/2015, p. 57.

e) Presentación y remisión a la Administración de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

f) Subsanación de defectos.

g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos.

h) Solicitud y obtención de certificados tributarios [arts. 99.3 y 117 de la LGT y 70 a 76 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT)].

Lo dispuesto en las letras e) a h) requiere la previa autorización de los obligados tributarios.

La Administración puede señalar los requisitos y condiciones para que esta colaboración se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos (art. 92.3 de la LGT).

Pues bien, la última reforma del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC) ha incluido, como gran novedad, la inclusión del riesgo fiscal como un componente más del sistema de gestión del riesgo en la empresa. A través de dicha norma España se incorpora a los países más avanzados en la regulación del buen gobierno corporativo.

Así, existe una tendencia internacional, auspiciada desde instituciones como la OCDE, que entiende que, tratándose de grandes empresas, los Consejos de

Administración y otros órganos más o menos independientes –los comités de auditoría- que velan por la transparencia y su buen gobierno, deben hacerse responsables también de velar por su buena política fiscal. En esta línea, existe un grupo de países que ha introducido esta idea en sus ordenamientos, previendo la emisión de declaraciones, por parte del Consejo de Administración, acerca de la corrección del sistema de control de riesgos de la empresa, incluyendo los tributarios. Dichas disposiciones, además, constituyen la base para el establecimiento de una relación cooperativa entre tales entidades y las Administraciones tributarias. En la mayor parte de los casos, nos encontramos ante supuestos de autorregulación, de manera que no se trata de códigos obligatorios, aunque su incumplimiento sí obliga a explicar las razones de no hacerlo. Es el principio de “*cumplir o explicar*”, seguido en países como Holanda o Australia. Pero tampoco faltan ejemplos de normas imperativas, como es el caso del Reino Unido, donde la Ley Financiera de 2009 impuso esta clase de deberes al director financiero (“*Senior accounting offices*”).

Tal y como decíamos, España se ha sumado a esta corriente internacional y lo ha hecho mediante la introducción de disposiciones de cumplimiento obligatorio, medida acorde con nuestra tradición jurídica. Así, el TRLSC establece determinadas funciones del Consejo de Administración de las sociedades cotizadas que no pueden ser objeto de delegación -art. 529.ter.1)-, entre las que se encuentra, “*la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control*” –letra b)-, y “*la aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general*” (letra f). De forma más genérica, también les corresponde “*la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad*” [letra i)].

Según puede comprobarse, estas disposiciones incrementan la responsabilidad tributaria de los miembros del Consejo de Administración, que no podrán, en

ningún caso, alegar su ignorancia en esta materia. Así, no sólo se les atribuye, como facultad, la supervisión de riesgos fiscales y la aprobación de operaciones con gran trascendencia tributaria, sino que constituye un deber, propio, y de vigilancia sobre los gestores de la entidad. Ellos son la última instancia a la que le corresponde el diseño de la estrategia fiscal, siendo sus autores ideales o intelectuales.

Por tanto, el aceptar un cargo en un Consejo de Administración de una sociedad cotizada implica hacerse responsable de su buen gobierno fiscal, asumiendo las consecuencias –administrativas e, incluso, penales- en caso de incumplimiento.

El mismo precepto también establece, como facultad indelegable, la creación o la adquisición de participaciones en entidades constituidas en territorios calificados como paraísos fiscales (letra g). Dando un paso más, la norma pretende evitar, de forma indirecta, la práctica consistente en utilizar empresas, constituidas en paraísos fiscales, para desviar parte de sus rentas que, además, de beneficiarse de una baja tributación, quedan opacas al Fisco. A partir de ahora, queda claro quiénes son los responsables de tales decisiones, esto es, los miembros del Consejo de Administración.

Por otra parte, la norma reformada crea una comisión de auditoría para las sociedades cotizadas, con, al menos, dos consejeros independientes, siendo uno de ellos su presidente (art. 529. quaterdecies). Dicha comisión ha de supervisar la eficacia de los sistemas de control de riesgos, incluyendo los fiscales. Asimismo, debe informar al Consejo de Administración, con carácter previo, respecto de aquellas operaciones que supongan la creación o la toma de participación en sociedades domiciliadas en paraísos fiscales. El cumplimiento de este último deber impide, de nuevo, que los miembros del Consejo de Administración se escuden en la ignorancia o el desconocimiento en la adopción de estas decisiones tan discutibles desde un punto de vista tributario.

Finalmente, el TRLSC impone a las sociedades cotizadas el deber de hacer público, anualmente, un Informe de gobierno corporativo -art. 540-, que debe contener explicación acerca de los sistemas de control de riesgo, incluido el fiscal.

Como señalábamos al principio, nos encontramos ante una reforma que coloca a España en la vanguardia del buen gobierno de las grandes empresas, haciéndolo, además, con una perspectiva muy amplia. Así, el mantenimiento de una práctica fiscal correcta constituye, sin lugar a dudas, parte de ese buen gobierno, lo que implica, a su vez, responsabilizar de la misma a sus órganos de dirección, dando cuenta de ello también a la sociedad en general a través de sus Informes públicos. Estas nuevas reglas permitirán que la Administración tributaria mantenga una relación más fluida con las grandes empresas, basada en la confianza y en la cooperación. Ello es positivo, tanto para la Administración, a la que resulta más fácil garantizar la aplicación del sistema tributario, como para las propias empresas, que podrán reducir sus costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias e impedir que incurran en infracciones tributarias.

Especial relevancia plantea, para las empresas, la última reforma del CP, operada por Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, y que entró en vigor en julio de 2015. Entre otras novedades, ha venido a incidir en el régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas. No estamos hablando de una responsabilidad civil o civil subsidiaria, sino de una responsabilidad penal de la empresa que es autónoma, complementaria e independiente de la de los administradores, pudiéndose añadir a ésta. De hecho el art. 31 señala que el *“que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”*.

Según el art. 31.bis.1. del CP, las personas jurídicas serán penalmente responsables:

*“a) De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.*

*b) De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso”.*

Ahora bien, se establecen determinadas exenciones de responsabilidad según que el delito se hubiera cometido por las personas de las letras a) o b). En el primer caso para que concurra la exención es preciso que se cumplan las siguientes condiciones (art. 31.bis.2):

*“1.ª el órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la misma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión;*

*2.ª la supervisión del funcionamiento y del cumplimiento del modelo de prevención implantado ha sido confiada a un órgano de la persona jurídica con poderes autónomos de iniciativa y de control o que tenga encomendada legalmente la función de supervisar la eficacia de los controles internos de la persona jurídica;*

*3.ª los autores individuales han cometido el delito eludiendo fraudulentamente los modelos de organización y de prevención y*

*4.ª no se ha producido una omisión o un ejercicio insuficiente de sus funciones de supervisión, vigilancia y control por parte del órgano al que se refiere la condición 2.ª”.*

Cuando el delito fuera cometido por las personas indicadas en la letra b) del art. 31.bis.1.b), la persona jurídica queda exenta de responsabilidad “*si, antes de la comisión del delito, ha adoptado y ejecutado eficazmente un modelo de organización y gestión que resulte adecuado para prevenir delitos de la naturaleza del que fue cometido o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión*” (art. 31.bis.4).

Los modelos de organización y gestión anteriores han de cumplir los siguientes requisitos (art. 31.bis.5):

*“1.º Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos.*

*2.º Establecerán los protocolos o procedimientos que concreten el proceso de formación de la voluntad de la persona jurídica, de adopción de decisiones y de ejecución de las mismas con relación a aquéllos.*

*3.º Dispondrán de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la comisión de los delitos que deben ser prevenidos.*

*4.º Impondrán la obligación de informar de posibles riesgos e incumplimientos al organismo encargado de vigilar el funcionamiento y observancia del modelo de prevención.*

*5.º Establecerán un sistema disciplinario que sancione adecuadamente el incumplimiento de las medidas que establezca el modelo.*

*6.º Realizarán una verificación periódica del modelo y de su eventual modificación cuando se pongan de manifiesto infracciones relevantes de sus disposiciones, o cuando se produzcan cambios en la organización, en la estructura de control o en la actividad desarrollada que los hagan necesarios”.*

De esta forma el legislador obliga a toda entidad a contar con un sistema de prevención, detección, vigilancia y control (en terminología anglosajona, "compliance") para no incurrir en riesgos penales.

Pero los intentos en España de establecer buenas prácticas en materia fiscal son más antiguos y se remontan a la creación del *Código de Buenas Prácticas Tributarias* (en adelante, CBPT) por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), que es de adhesión voluntaria para las empresas.

El 2 de noviembre de 2015 se produjo un hito muy relevante, como es la aprobación de un Anexo al mismo y que pretende poner en conexión el CBPT con las nuevas obligaciones dimanantes del TRLSC, dando un paso definitivo para la implantación de la relación cooperativa entre las empresas y la Administración tributaria.

En esta línea, la reforma de la LGT en 2015 ha incorporado a la misma el principio de cumplimiento cooperativo en materia tributaria. De conformidad con su art. 92.1, los *“interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen”*. Pues bien, el núm. 2 del precepto, señala que:

*“En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su*

*labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal”.*

Por tanto, es preciso llegar a una relación entre los obligados tributarios y la Administración, basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas de asistencia y colaboración. Las buenas prácticas tributarias son el conjunto de principios, valores, normas y pautas, que definen un buen comportamiento tributario. Todas ellas están encaminados a generar relaciones de confianza, transparencia y seguridad jurídica, tanto en el interior de la organización como respecto a los grupos de interés externos y la sociedad en su conjunto.

El principio de cumplimiento cooperativo tiene también, lógicamente, su proyección propia en el Derecho sancionador vinculado, según el profesor Rozas Valdés<sup>158</sup>, a las actuaciones llevadas a cabo en la aplicación de los sistemas tributarios en cuatro sentidos:

*“a) En términos dogmáticos, aceptando que la función aflictiva de los ordenamientos punitivos pierde su sentido cuando las sanciones, propias e impropias, se enmarcan en un entorno cooperativo, por cuanto carece de lógica tratar de afligir a quien, en definitiva, se ha convertido en un cooperador necesario, que no un adversario con el que se compite.*

*b) En cuanto a la tipificación de las infracciones, desde el momento en que se aspira a construir relaciones de confianza en las que se reduzcan los riesgos de incumplimiento, los comportamientos que han de sancionarse con mayor rigor son, precisamente, los que directamente deterioren dicha confianza.*

---

<sup>158</sup> “El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas”, *op. cit.*, p.p. 57-58.

c) *En lo relativo a la selección y graduación de las sanciones se ha de estar atento, también, a aquel tipo de sanciones más idóneas para prevenir los riesgos de aquellos ilícitos que objetivamente resultan más perniciosos en el desarrollo de unas relaciones cooperativas.*

d) *Por último, en la aplicación de las infracciones y sanciones encaminadas a prevenir los riesgos de incumplimientos en un marco cooperativo, la Administración tributaria ha de ser especialmente receptiva a entender las razones que explican las acciones y omisiones de los contribuyentes enmarcando las mismas en el entorno propio que las rodea, que no es el mismo cuando se está cooperando con normalidad que cuando se circula por el exterior del sistema o en las fronteras del mismo” .*

De aquí que sea necesario, en toda empresa, contar con un *Manual de Buenas Prácticas Tributarias* (en adelante, el *Manual*) que contemple tanto medidas para mitigar los riesgos fiscales identificados como las reglas internas de gobierno corporativo en esta materia.

### **3.2. La necesidad de contar con un *Manual de buenas prácticas tributarias*.**

Las medidas enunciadas se presentan en dos niveles diferenciados. De un lado, las de carácter más general, que podemos englobar bajo la denominación de “*gestión del riesgo fiscal*”. De otro, aquellas actuaciones, más concretas, que pueden evitar o minimizar el riesgo de contingencia en situaciones particulares, ya sea en relación con la aplicación del sistema tributario o con determinados tributos en especial.

### **3.3. Definiciones.**

Un *Manual* de este tipo debe partir de las siguientes definiciones:

#### **3.3.1. Cumplimiento cooperativo en materia tributaria.**

El cumplimiento cooperativo en materia tributaria (en adelante, cumplimiento) es una relación entre la empresa y la Administración tributaria, basada en la transparencia, la confianza mutua y las actuaciones preventivas y de asistencia y colaboración. Tiene, como presupuesto básico, el que la empresa mantenga unas buenas prácticas tributarias, según se definen a continuación.

### **3.3.2. Sujetos obligados al cumplimiento.**

Los sujetos obligados al cumplimiento son la propia empresa y todos sus integrantes que deben velar por lo preceptuado en el *Manual*.

### **3.3.3. Las buenas prácticas tributarias.**

Las buenas prácticas tributarias son el conjunto de principios, valores, normas y pautas, que definen un buen comportamiento de la empresa respecto a sus obligaciones tributarias. Todos ellos están encaminados a generar relaciones de confianza, transparencia y seguridad jurídica, tanto en el interior de la organización como respecto a los grupos de interés externos y la sociedad en su conjunto.

En definitiva, es una forma de actuación de acuerdo con los parámetros y estándares de la entidad y su sector de actividad. Estos pueden ser de sentido positivo (hacer) o negativo (omitir hacer) y cuya observancia está encaminada a conseguir unas buenas prácticas tributarias.

### **3.3.4. “Responsable de buenas prácticas tributarias”.**

El “responsable de buenas prácticas tributarias” es la persona que asume en la empresa las tareas de vigilancia y control de las buenas prácticas, tanto de la gestión general del riesgo fiscal, como de sus aspectos concretos y particulares. Tiene el deber de

reportar, periódicamente, su actividad al Consejo de Administración y siempre antes de que este último tome decisiones en esta materia.

### **3.3.5. Canal de denuncias.**

El Canal de Denuncias es un mecanismo de comunicación interno para el conocimiento e información de los incumplimientos del *Manual*, con el objeto de su evitación, subsanación y sanción.

### **3.3.6. Medidas correctivas.**

Una medida correctiva es toda aquella que debe tomar el Consejo de Administración para eliminar la causa de un incumplimiento en materia tributaria y evitar que vuelva a ocurrir.

## **3.4. Sujetos obligados.**

### **3.4.1. El Consejo de Administración.**

Tal y como se ha expuesto en la Introducción, es un estándar ya generalizado, en el mundo del cumplimiento cooperativo en materia tributaria, que el Consejo de Administración asuma, directamente, un compromiso activo en relación a sus objetivos. En caso de que la empresa cuente con un órgano equivalente de gobierno (administrador único, administradores solidarios o mancomunados, Patronato, Consejo Rector, etc.), las referencias al Consejo del *Manual* han de entenderse efectuadas al primero.

En este sentido, son indicadores de evaluación del cumplimiento por parte del órgano de administración de la empresa, los siguientes:

a) La estrategia fiscal de la empresa es fijada por el Consejo de Administración, quien debe aprobar las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal. En definitiva, es el órgano que, formalmente, apruebe la política de cumplimiento.

b) Tanto los miembros del Consejo como los directivos de la empresa, asumen la responsabilidad de asegurar que el compromiso de cumplimiento está encaminado a su efectividad.

c) Vela porque, desde la dirección de la empresa, se transmita a todos sus empleados y de forma consistente, un mensaje claro de que la misma cumple con sus obligaciones tributarias.

d) Comunica dicho compromiso ampliamente, en declaraciones, claras y convincentes, apoyadas por actuaciones coherentes.

e) Se compromete a suscribir con la AEAT el CBPT, en el momento en que resulte procedente, manteniendo la aplicación del *Manual*.

f) Nombra al “*Responsable de buenas prácticas tributarias*” y controla su actividad.

Dicho responsable ha de estar dotado de autoridad y responsabilidad para la gestión del sistema de cumplimiento, con apoyo y acceso directo a los órganos de gobierno e integrantes del Consejo de Administración, demás cargos directivos y a todos los niveles laborales de la empresa; incluyendo acceso a toda la información documentada y datos que le sean necesarios para desarrollar las tareas relativas a su función. Para ello se le posibilitará, mediante contrato de prestación de servicios con una entidad de asesoramiento jurídico, el acceso a un asesoramiento experto en materia normativa.

En este sentido, el Consejo de Administración ha de reconocer:

- Que la persona elegida no tiene conflictos de interés para el desarrollo de su actividad, cuenta con actitud para su cumplimiento y habilidades de comunicación eficaces, así como capacidad de influencia y prestigio para que sus consejos y directrices tengan aceptación y, por ende, la competencia necesaria para el desempeño del puesto a ocupar.

- La independencia del “*Responsable de buenas prácticas tributarias*” para elaborar propuestas e Informes tendentes a mostrar las consecuencias de determinadas actividades y/o potenciales incumplimientos del *Manual*, comprometiéndose a evaluarlos en los procesos de toma de decisiones o para la mejora del modelo de cumplimiento. Es por ello, que el Consejo de Administración se ha de comprometer a desarrollar, con diligencia, objetividad y transparencia, las funciones relativas a la resolución de los conflictos detectados e instruidos por el “*Responsable de buenas prácticas tributarias*” a través del Canal de Denuncias.

#### **3.4.2. Cargos Directivos.**

Los cargos directivos y mandos intermedios de la empresa han de comprometerse a:

a) Cumplir, personalmente, con el contenido del *Manual*.

b) Identificar y comunicar los riesgos que pudieran derivar de sus operaciones.

c) Fomentar las actividades de orientación y supervisión de los empleados para promover una cultura de cumplimiento.

d) Cooperar con el “*Responsable de buenas prácticas tributarias*”, apoyándole en la realización de sus funciones y animando a los empleados a seguir también dicha cooperación.

e) Asegurar, con la ayuda del *“Responsable de buenas prácticas tributarias”*, la implantación de medidas correctivas, aprobadas por el Consejo de Administración, relativas a sus ámbitos de responsabilidad.

f) Supervisar todos los acuerdos de externalización (clientes, proveedores, etc.) que puedan afectar a las obligaciones en materia de cumplimiento.

g) Participar, activamente, en la gestión del sistema de cumplimiento, cuando el *“Responsable de buenas prácticas tributarias”* o el Consejo de Administración requieran de su colaboración.

### **3.4.3. Empleados.**

Todos los empleados, sean o no cargos directivos, deben, en materia de cumplimiento:

a) Observar las obligaciones de la organización que son relevantes a su posición y actividades a realizar.

b) Participar en las actividades formativas desarrolladas por la empresa.

c) Informar al *“Responsable de buenas prácticas tributarias”* sobre incumplimientos, preocupaciones, cuestiones, dudas o fallos del sistema de cumplimiento, ya sea de modo directo o a través del Canal de Denuncias.

### **3.5. Buenas prácticas tributarias. La gestión del riesgo fiscal.**

Como aspecto general, pero central, de las buenas prácticas tributarias se encuentra la gestión del riesgo fiscal. Esta última ha sido clarificada, ya que la AEAT se ha

pronunciado, expresamente y a través del Anexo al CBPT, acerca de los requisitos necesarios para contar con un buen sistema de gestión del riesgo fiscal.

En concreto, la AEAT considera que se cumple el CBPT –y el TRLSC- si las empresas mantienen el siguiente catálogo de conductas:

- a) La estrategia fiscal de la empresa, que ha sido fijada por el Consejo de Administración u órgano equivalente, está documentada y es conocida por sus altos directivos.
- b) El Consejo de Administración u órgano equivalente, ha aprobado las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal.
- c) La política de gestión de riesgos de la empresa ha contemplado medidas para mitigar los riesgos fiscales identificados y ha establecido reglas internas de gobierno corporativo en esta materia cuyo cumplimiento puede ser objeto de verificación.
- d) La empresa no ha utilizado estructuras de carácter opaco con finalidades tributarias.
- e) La empresa ha colaborado en la detección y búsqueda de soluciones respecto de aquellas prácticas fiscales fraudulentas que hubiera detectado en los mercados en los que opera o con los que mantiene relaciones relevantes.
- f) La empresa ha utilizado sistemas eficaces de información y control interno de los riesgos fiscales en cuanto que su diseño y funcionamiento se halla plenamente integrado en los sistemas generales de control interno del negocio que desarrolla.
- g) La empresa ha proporcionado a la AEAT información veraz de los puntos anteriores.

h) La empresa ha procurado minorar los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable.

i) Al inicio del procedimiento inspector, la empresa ha puesto de manifiesto ante la AEAT el mantenimiento de los compromisos que conlleva su adhesión al contenido del CBPT.

j) Al inicio del procedimiento inspector la empresa, al objeto de facilitar un mejor conocimiento por parte de la Inspección del funcionamiento de su negocio, ha procedido a presentar, en la forma que considere más conveniente, una descripción de su actividad con especial mención de la incidencia de los aspectos fiscales en la misma.

k) En el curso del procedimiento inspector la empresa ha facilitado la información y documentación solicitada por la AEAT, de forma rápida y completa en los términos acordados y, en todo caso, utilizando preferentemente, medios electrónicos cuando ello es posible.

### **3.6. Buenas prácticas en materia de transparencia fiscal empresarial.**

Por otra parte, el Anexo también pretende profundizar en las buenas prácticas en materia de transparencia fiscal empresarial, aconsejando que la empresa comunique a la AEAT la siguiente información:

a) Presencia en paraísos fiscales y explicación de la misma.

b) Esquemas de tributación internacional del Grupo (incluyendo, entre otros, la financiación, gestión de la propiedad industrial e intelectual y “*management fees*”),

así como grado de congruencia con los principios de las acciones “BEPS” de la OCDE.

c) Cambios significativos en estructuras holdings y subholdings.

d) Explicación de las operaciones societarias más significativas.

e) Estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno.

f) Catálogo de operaciones a someter o sometidas al Consejo de Administración.

g) Instrucciones internas en materia de prevención de operaciones ilícitas, de blanqueo de capitales o de alzamiento de bienes.

h) Información sobre los litigios fiscales existentes.

i) Mención del cumplimiento fiscal en el Informe de Gestión o Informe integrado de la entidad.

### **3.7. Compromisos dirigidos a conseguir un mejor cumplimiento del Código de Buenas Prácticas Tributarias.**

Finalmente, el Anexo contiene otra serie de compromisos dirigidos a conseguir un mejor cumplimiento del CBPT:

a) Difusión por la AEAT de los criterios que aplica en sus procedimientos de control, en tanto sean susceptibles de ser aplicados, con carácter general, y articulación de un sistema de aviso a las empresas adheridas al CBPT de tales criterios.

b) Establecimiento, por parte de la AEAT y de las empresas, de un formato estandarizado para la aportación de la documentación que facilitarán las adheridas al CBPT en los procedimientos de aplicación de los tributos que se lleven a cabo.

c) Difusión de las personas de la AEAT y de las empresas que han sido designadas como responsables del cumplimiento cooperativo, así como de las funciones a desempeñar por ellas.

d) Introducción de un mecanismo de comunicación informal (sitio Web seguro), entre las empresas y la AEAT, a través del cual se pudiera canalizar toda la actividad relacionada con el CBPT.

e) Adopción por la AEAT de acciones periódicas de comunicación interna para difundir los compromisos del Código.

f) Organización por la AEAT de encuentros periódicos con las empresas adheridas al CBPT, especialmente con aquéllas que no forman parte del Foro de Grandes Empresas.

g) Inclusión, en la Memoria Anual de Actividades de la AEAT, de un apartado dedicado a las actuaciones llevadas a cabo en el ámbito de la relación cooperativa.

### **3.8. Buenas prácticas tributarias. Aspectos concretos en la aplicación del sistema tributario.**

El *Manual* ha de desarrollar las buenas prácticas tributarias siguiendo el esquema de la LGT y que han de desarrollarse.

### **3.9. Buenas prácticas tributarias. Aspectos concretos en determinados tributos.**

El *Manual* ha de detallar las obligaciones tributarias básicas más importantes que debe cumplir la empresa para no incurrir en riesgos fiscales en cada uno de los tributos que le afectan.

### **3.10. El “Responsable de buenas prácticas tributarias”.**

El “Responsable de buenas prácticas tributarias” es la persona que asume, en la empresa, las tareas de vigilancia y control del cumplimiento tributario y de conformidad con lo expuesto anteriormente. En suma, supervisa la aplicación del *Manual*. Sus características esenciales son las siguientes:

a) Es un órgano unipersonal. Su nombramiento corresponde al Consejo de Administración y reporta al mismo, periódicamente, sobre su actividad. Esta persona ocupará un cargo dentro de la estructura de la empresa y podrá coincidir con el Director financiero. No podrá ser designado para esta tarea ninguno de los miembros del Consejo, salvo que el órgano deje de ser unipersonal. Será renovable cada dos años, salvo renuncia anticipada.

b) Asume, exclusiva y directamente, las funciones de gestión del modelo de cumplimiento que le son inherentes. En concreto, las de supervisión de su funcionamiento, así como las derivadas de sus poderes de iniciativa y control.

c) Concretamente, estas funciones de gestión consistirán, como mínimo (cabe resaltar que puede realizar cualesquiera otras dentro de los límites de los poderes conferidos), en la realización de las siguientes tareas:

-El cumplimiento de las obligaciones previstas para él en el *Manual*.

-Integrar las obligaciones de cumplimiento en políticas, procedimientos y procesos viables, así como en los ya existentes.

-Implicarse, asesorar e informar en la toma de decisiones que tengan que ver con la organización interna de la empresa, que sean susceptibles de afectar al funcionamiento y cumplimiento del *Manual*.

-Verificar que los procedimientos y protocolos definidos en el *Manual* son los adecuados para prevenir los riesgos tributarios.

-Entrevistar a los empleados y realizar inspecciones en los departamentos de la empresa, con el fin de verificar el cumplimiento del contenido del *Manual*; así como realizar toda la labor de investigación oportuna para evitar su incumplimiento.

-Controlar que el funcionamiento del modelo se ajusta a las actividades de quienes están sujetos a sus previsiones. Es decir, todos los que están sometidos a la autoridad de los representantes legales de la empresa, autorizados para tomar decisiones en su nombre u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.

-Fomentar y transmitir la cultura de cumplimiento, a través de información y formación a directivos y trabajadores. El "*Responsable de buenas prácticas tributarias*" se compromete a transmitir esa cultura, suministrando, a cada directivo, empleado o trabajador, la información y formación que requieran para facilitar la labor de prevención de riesgos fiscales.

-Facilitará y hará accesible también a todos los trabajadores, la información sobre la propia existencia de su figura, así como sus funciones, misión, competencias, poderes y la obligación de colaborar con él y de cumplir con los requerimientos que el *Manual* impone. Promoverá la inclusión de las responsabilidades de

cumplimiento en las descripciones de los puestos de trabajo, en los procesos de gestión del desempeño de la actividad por parte de los empleados y les proporcionará acceso a los recursos de los procedimientos y referencias en esta materia.

-Proponer al Consejo de Administración la implantación de nuevas medidas o actuaciones que mejoren o posibiliten la suficiencia del *Manual*.

-Gestionar la necesidad de revisar y actualizar el *Manual*, para delimitar e informar al Consejo de Administración sobre actividades que pudieran ser susceptibles de requerir cambios por constituir un riesgo fiscal, así como su necesaria actualización ante cambios normativos.

Para la plasmación práctica de esta función, actualizando y revisando, al menos de forma anual, el *Manual*, el “*Responsable de buenas prácticas tributarias*” actuará asesorado por un tercero externo, que será, en todo caso, un jurista o un despacho de abogados con quien se ha de suscribir el correspondiente contrato de prestación de servicios.

### **3.11. Canal de denuncias.**

#### **3.11.1. Definición.**

El Canal de Denuncias es un mecanismo, de carácter interno, que permite a los empleados de la empresa informar, de manera confidencial y segura, al “*Responsable de buenas prácticas tributarias*” de la existencia de irregularidades, fraudes, incumplimientos u otras situaciones que podrían tener potencial trascendencia en la comisión de alguna infracción tributaria con consecuencias para la empresa.

El *“Responsable de buenas prácticas tributarias”* es el único encargado de la recepción de las denuncias, del acceso al almacén digital dónde se ubican y de variar sus condiciones de gestión y tramitación. Instruye las recibidas y tiene, también, la capacidad de proponer sanciones para empleados, así como emitir proposiciones no vinculantes en la toma de decisiones sobre cumplimiento, si bien será finalmente el Consejo de Administración quién acuerde sobre su procedencia.

### **3.11.2. Establecimiento del Canal de Denuncias.**

Con la finalidad de cumplir el modelo de cumplimiento y de limitar o sancionar aquellas conductas o actividades de los trabajadores que pudieran ir contra el mismo, se establece un Canal de Denuncias. Éste permite a los trabajadores informar, de manera confidencial y segura al *“Responsable de buenas prácticas tributarias”*, de la existencia de incumplimientos o riesgos relevantes, a través de una aplicación informática, de carácter interno, creada ex profeso para ello.

Debe existir un correo electrónico habilitado, a través del cual todos los trabajadores pueden establecer comunicación con el *“Responsable de buenas prácticas tributarias”*. Éste es el encargado de introducir la comunicación/denuncia en la aplicación informática. Dicha aplicación gestiona las denuncias recibidas, con sus datos del registro, hora, fecha, equipo desde el que se han enviado, datos del denunciante, hechos denunciados, etc. y su seguimiento posterior. Las denuncias realizadas por correo electrónico han de contener los datos del formulario que figuran anexo del *Manual*.

En lo que respecta a la conservación de los datos contenidos en cada denuncia y, en consecuencia, en el Canal de Denuncias, ha de respetarse el principio de calidad de los datos establecido por la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos (en adelante, LOPD), de modo que estos sólo podrán ser mantenidos mientras resulten pertinentes para la finalidad para la que fueron recabados. En este

sentido, a fin de cumplir con lo dispuesto en la LOPD, se debe proceder a la cancelación de los datos una vez que acabe la investigación correspondiente y, en su caso, se apliquen las medidas, contractuales, disciplinarias o judiciales, que se consideren oportunas. Es necesario precisar que la cancelación no implica la absoluta supresión de los datos, sino que, de acuerdo con el art. 16.3 de la LOPD ha de ser entendida como su bloqueo.

Es una obligación de todos los empleados de la empresa, cumplir con lo dispuesto en el *Manual* y, en concreto, denunciar cualquier violación o vulneración del mismo; ya sea en forma de irregularidades palpables, comportamientos que puedan plantear un potencial incumplimiento o que planteen serias dudas de que pudieran llegar a serlo. Para ello debe emplearse el procedimiento de denuncia descrito en este apartado a través de la aplicación creada al efecto.

La falta de compromiso con el cumplimiento del *Manual* y la no utilización del Canal de Denuncias, por cualquier empleado que tuviese conocimiento de hechos descritos en el mismo, podrán ser considerados como una falta disciplinaria grave, con las consecuencias pertinentes que recoja el Convenio Colectivo aplicable a los trabajadores de la empresa.

No se tomará ningún tipo de represalia, y se prestará especial cuidado por parte de la empresa en que esto no ocurra, contra los empleados que, guiándose por la buena fe y haciendo lo correcto, denuncien cualquier violación, real o potencial, del *Manual*.

Cualquier empleado de la empresa debe realizar la denuncia guiado y actuando con buena fe y mostrando indicios, de carácter razonable, que denoten que los hechos que está exponiendo pueden suponer un problema en la empresa. El registro de una denuncia por cualquier empleado, a sabiendas de su falsedad y actuando con mala fe, podrá acarrearle consecuencias disciplinarias graves.

Cualquier empleado, con total y plena libertad, puede denunciar cualquier hecho que, aunque no sea un incumplimiento del *Manual*, le genere dudas razonables respecto de su legalidad.

La empresa asegura a sus empleados, que sus datos personales y de contacto facilitados al registrar una denuncia, son tratados con total confidencialidad y cumpliendo con lo establecido en la LOPD.

Las denuncias serán registradas en la aplicación por el *“Responsable de buenas prácticas tributarias”*, tras su recepción mediante correo electrónico. Excepcionalmente, podrán realizarse por escrito en un documento dirigido al mismo o, en su caso, al Consejo de Administración, que recoja los campos y la misma información que habría de contener de haberse registrado telemáticamente.

Las denuncias que estén relacionadas directamente con el *“Responsable de buenas prácticas tributarias”* pasarán directamente al Consejo de Administración, absteniéndose el primero de realizar labor alguna que vaya más allá del otorgamiento de número de expediente y la mera remisión de la denuncia al Consejo.

### **3.11.3. Fases del procedimiento.**

Las fases que atravesará una denuncia, tras haber sido registrada en la aplicación creada por la empresa, son las siguientes:

#### **3.11.3.1. Análisis.**

Se ha de evaluar la importancia, gravedad y tipo de denuncia, así como relacionar todo ello con otras interrelacionadas y comprobar si las irregularidades están ya siendo investigadas o no.

El “*Responsable de buenas prácticas tributarias*” recabará del asesor externo la elaboración de un Informe, que no tendrá carácter vinculante (ya que la decisión final pertenece al Consejo de Administración), sobre si, bajo su criterio y opinión profesional, los hechos e indicios pudieran revestir riesgo fiscal.

Este Informe, junto con los demás datos sobre averiguaciones e indagaciones adicionales realizadas por el “*Responsable de buenas prácticas tributarias*”, así como el contenido inicial de la denuncia con el número de expediente asignado, serán elevados al Consejo de Administración.

#### **3.11.3.2. Actuación del Consejo de Administración.**

El Consejo de Administración decidirá, en última instancia, sobre la clasificación definitiva de la denuncia, así como la suficiencia, pertinencia y procedencia de incoar el procedimiento. De la misma manera, puede acordar el archivo de las actuaciones por no considerar los hechos de entidad suficiente para ser investigados.

El Consejo de Administrador resolverá, justificadamente, si la denuncia, indagaciones e Informes aportados, suponen un quebranto del contenido del *Manual*, disponiendo, en tal caso, la aplicación de diferentes medidas de corrección.



## V. RÉGIMEN GENERAL DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

### 1. Concepto y clases de infracciones tributarias.

#### 1.1. Concepto.

Infracciones tributarias son las acciones u omisiones, dolosas o culposas, con cualquier grado de negligencia, que estén tipificadas y sancionadas como tales por las Leyes (art. 183.1 de la LGT). Las infracciones y sanciones en materia en materia catastral (donde sigue rigiendo la anterior clasificación en simples y graves y que plantea ciertos problemas aplicativos, tal y como veremos en el siguiente capítulo) y de contrabando [LORC y Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla su Título II, dedicado a las infracciones administrativas de contrabando (en adelante, RLORC)] se rigen por su normativa específica (art. 183.3 y apartado primero de la disposición adicional decimoquinta de la LGT)<sup>159</sup>.

#### 1.2. Clases.

Según el art. 183.2 de la LGT, las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves. Cada una ha de calificarse, partiendo de la existencia de ocultación o medios fraudulentos, de forma unitaria, dentro de cada una de estas clases y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto de falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad (arts. 184.1 y 191.6 de la LGT y 3 del RGRST).

---

<sup>159</sup> Seguimos al profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español, op. cit.*, p.p. 466 y ss.

Veamos los conceptos de ocultación y medios fraudulentos por separado.

### **1.2.1. La ocultación.**

Existe ocultación de datos a la Administración cuando no se presenten declaraciones o las presentadas incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o 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 por 100 (art. 184.2 de la LGT). Todo lo anterior, aunque la Administración pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, requerimientos de información o el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor (art. 4.1 del RGRST).

### **1.2.2. Los medios fraudulentos.**

De lo que debe entenderse por medios fraudulentos se ocupa el art. 184.3 de la LGT y que pasamos a analizar por separado.

#### **1.2.2.1. Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.**

Se consideran como tales anomalías (art. 4.2 del RGRST):

a) El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

b) La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

c) La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requiere que, la incidencia de esa llevanza incorrecta, represente un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.

Como vemos, estamos en presencia de obligaciones formales de tipo contable y registral. En particular, las de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Para ello se ha de facilitar la conversión de dichos datos a formato legible, cuando su lectura o interpretación no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios, que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos, han de conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas [arts. 29.2.d) de la LGT].

Salvo lo dispuesto en la normativa de cada tributo, los libros registro se conservan en el domicilio fiscal del obligado tributario (art. 29.1 del RGAT). Las operaciones han de anotarse en el plazo de tres meses, a partir del momento de su realización, de la recepción del documento justificativo o, en todo caso, antes de que finalice el plazo establecido para presentar la correspondiente declaración, autoliquidación o comunicación (art. 29.2).

Los libros o registros contables, incluidos los de carácter informático o electrónico que, en cumplimiento de sus obligaciones contables, deban llevar los obligados tributarios, pueden ser utilizados como libros registro de carácter fiscal, siempre que se ajusten a la normativa específica de los distintos tributos. En particular, tiene esta consideración el libro diario simplificado para los incluidos en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de contabilidad (art. 29.3).

Todo lo anterior hay que ponerlo en relación con el art. 25.1 del Código de Comercio (en adelante, CCom), a cuyo tenor: *“todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario”*.

Tales previsiones se desarrollan por el TR-LSC y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que hace lo propio con el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC)<sup>160</sup>.

La contabilidad ha sido definida, tradicionalmente, como un método de medida y medio de control de las operaciones realizadas por la empresa. Está encaminada a la obtención de estados financieros útiles para la toma de decisiones y sus reglas están definidas, básicamente, en el PGC. Éste se divide en cinco partes: marco conceptual de la contabilidad, normas de registro y valoración, cuentas anuales, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables. De ellas son de obligada aplicación, únicamente, las tres primeras, por lo que debe hacerse una breve exposición de su contenido.

---

<sup>160</sup> Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, op. cit., p.p. 166 y ss.

El marco conceptual de la contabilidad, según se indica en el PGC, es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce, en un proceso lógico deductivo, al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales.

Dentro de las normas de valoración, adquiere gran importancia la utilización del valor razonable y que se emplea no sólo para contabilizar determinadas correcciones valorativas sino, también, para registrar los ajustes de valor por encima del precio de adquisición de algunos elementos patrimoniales. Y es que la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa es el corolario de la aplicación, sistemática y regular, de las normas contables, que, en la vertiente de la información, se concreta en las cuentas anuales que han de ser redactadas de conformidad con lo previsto en el CCom, el TR-LSC y el PGC. Su incumplimiento se considera infracción tributaria.

El tercer apartado del marco conceptual del PGC, dedicado a los principios contables, establece que la contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando, obligatoriamente, los principios contables que se mencionan seguidamente, por lo que, por ese concepto obligatorio, deben conocerse íntegramente por el empresario, para evitar caer en infracciones. De forma simplificada dichos principios responde a:

-Empresa en funcionamiento.

La aplicación de este principio responde al criterio de que la exposición de la imagen fiel de la estructura financiera de la empresa no pretende determinar el valor del patrimonio a efectos de su transmisión, global o parcial, ni el importe

resultante en caso de liquidación, sino la base para la continuidad de la actividad empresarial.

- Devengo.

Los hechos de contenido económico se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

- Uniformidad.

Los criterios contables, dentro de las posibles alternativas que se prevén en el PGC, han de mantenerse en el tiempo y de forma uniforme. Si se alteran los supuestos que los motivaron pueden modificarse haciéndolo constar en la memoria.

- Prudencia.

La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales. No obstante, existen hechos en los que impera la incertidumbre, de aquí que, únicamente, se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio y tenerse en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos (art. 38.bis del CCom).

- No compensación.

Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no pueden compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, valorándose, de forma separada, los elementos integrantes de las cuentas anuales.

- Importancia relativa.

Finalmente, se admite la inaplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa, en términos cuantitativos o cualitativos de la variación y que tal hecho produzca, sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel.

#### **1.2.2.2. El empleo de facturas, justificantes u otros documentos, falsos o falseados.**

Uno de los medios fraudulentos es el empleo de facturas, justificantes u otros documentos, falsos o falseados. Estamos ante una infracción que ha tenido un desarrollo muy importante en España en los últimos años, motivado, esencialmente, por la expedición de facturas por servicios inexistentes por parte de contribuyentes acogidos a los regímenes de estimación objetiva en el IRPF y simplificado en el IVA. Ahora bien, siempre que la incidencia de todos ellos represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción (art. 4.3 del RGRST).

#### **1.2.2.3. La utilización de personas o entidades interpuestas.**

El medio fraudulento de utilización de personas o entidades interpuestas se produce cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Tal y como puede comprobarse estamos en presencia de levantamiento del velo por simulación. Es bien conocido que no existe ninguna especialidad de la simulación tributaria frente a la prevista en el orden civil. De este modo y en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado es el

efectivamente realizado por las partes. Su existencia ha de ser declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. En la regularización que proceda se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente (art. 16 de la LGT).

En la simulación se elude la norma tributaria simulando la realización de un hecho imponible distinto al efectivamente realizado. Pese a que la norma legal no es muy explícita al respecto, cabe entender que parece referirse a supuestos de simulación absoluta. Para la STC 120/2005, de 10 de mayo, *“la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes”*.

En todo caso la principal dificultad para la aplicación de la simulación radica en su prueba y que corresponde a la Administración. Precisamente y por esta dificultad, se ha admitido la prueba por indicios y, en concreto, la basada en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado. El Tribunal Supremo ha declarado que se deben probar *“los elementos integrantes del concepto: la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad y la finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración tributaria”* (SSTS de 20 de septiembre de 2005 y 25 de junio de 2008).

Por último, la posibilidad de imponer sanciones es lógica si se tiene en cuenta que la simulación supone un engaño y, como tal, una conducta constitutiva de infracción tributaria. La posibilidad de una condena por delito fiscal está consolidada por la jurisprudencia constitucional española. Para la STC 128/2008, de 27 de octubre, *“sin su causa propia y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos»* hay un cierto componente de engaño y, por tanto, de simulación en el que concurre una defraudación penalmente típica, ya que *“defraudar puede llegar a comprender la*

*utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos”.*

## **2. Clases de sanciones tributarias.**

Las infracciones tributarias se sancionan mediante la imposición de sanciones pecuniarias, que podrán consistir en multa fija o proporcional y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio (arts. 185 de la LGT y 30 y 31 del RGRST).

Cuando, la multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave, sea de importe, igual o superior, a treinta mil euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias (art. 186.1 de la LGT):

a) 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.

b) 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.

En caso de que la multa pecuniaria impuesta por infracción muy grave sea de importe, igual o superior, a sesenta mil euros y se haya utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias (art. 186.2 de la LGT):

a) 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 sesenta, ciento cincuenta o trescientos mil euros, respectivamente.

b) 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 sesenta, ciento cincuenta o trescientos mil euros, respectivamente.

En caso de que las Autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración (arts. 93 y 94 de la LGT) y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos (art. 203 de la LGT), además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse, como sanción accesoria, la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses.

La suspensión será por un plazo de doce meses si se hubiera sancionado al sujeto infractor con la sanción accesoria a la que se refiere el párrafo anterior en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

Se consideran profesiones oficiales las desempeñadas por registradores, de la propiedad y mercantiles, notarios y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales u otras Entidades de Derecho público (art. 186.3 de la LGT).

En el supuesto en que se imponga una sanción por la infracción de comunicar datos, falsos o falseados, en las solicitudes del NIF, provisional o definitivo (art. 202.3 de la LGT), cabe imponer, además, las sanciones accesorias, ya analizadas, previstas para cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción, grave o muy grave, es de importe, igual o superior, a treinta mil euros y utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias (art. 186.4 de la LGT).

Hemos de recordar que toda persona, física o jurídica, así como las entidades sin personalidad, han de contar con un NIF para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria y que será facilitado por la AEAT, de oficio o a instancia de aquéllas. En las personas físicas coincide con su Documento Nacional de Identidad y, en las jurídicas, con una letra (ejemplo: A, para las sociedades anónimas; B, para las limitadas; e), para las entidades sin personalidad; etc.) seguida de un número.

En particular, quiénes entreguen o confíen, a entidades de crédito, fondos, bienes o valores, en forma de depósitos u otras análogas; recaben de aquéllas créditos o préstamos de cualquier naturaleza o realicen cualquier otra operación financiera con una entidad de crédito le deben comunicar previamente su NIF. Esta obligación resulta exigible aunque las operaciones que se realicen, activas o pasivas, tengan un carácter transitorio.

Las entidades de crédito han de abstenerse de librar cheques contra la entrega de efectivo, bienes, valores u otros cheques, sin la comunicación del NIF del tomador, quedando constancia del libramiento y de la identificación de aquél. Se exceptúa de lo anterior los cheques librados contra una cuenta bancaria.

De igual manera, las entidades de crédito deben exigir la comunicación del NIF, de un lado, a las personas o entidades que presenten al cobro cheques emitidos por las primeras, cuando su abono no se realice en una cuenta bancaria. De otro, en caso de cheques librados, por personas distintas, por cuantía superior a tres mil euros. En

ambos casos ha de quedar constancia del pago del cheque, así como de la identificación del tenedor que lo presente al cobro.

La publicación, en el *Boletín Oficial del Estado* (en adelante, *BOE*), de la revocación del NIF asignado, determina la pérdida de su validez a efectos identificativos. Por tanto y tras dicha publicación, las entidades de crédito no pueden realizar, cargos o abonos, en las cuentas o depósitos bancarios en que conste, como titular o autorizado, el del número revocado, salvo que se rehabilite o se asigne un nuevo NIF.

Cuando la revocación se refiera a una entidad y tras su publicación, el Registro público en que esté inscrita (ejemplo: Registro Mercantil, de Cooperativas, Fundaciones, etc.), ha de proceder a extender, en la hoja abierta a la misma, una nota marginal en la que se haga constar que, en lo sucesivo, no puede realizarse inscripción alguna que le afecte, salvo que se rehabilite o se asigne un nuevo NIF.

Lo anterior no impide a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos, en los que conste un NIF revocado, queda condicionada a su rehabilitación o, en su caso, a la obtención de uno nuevo (disposición adicional sexta de la LGT y arts. 18 a 28 del RGAT).

### **3. Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias.**

#### **3.1. Criterios de graduación.**

Las sanciones tributarias se gradúan, exclusivamente, conforme a los siguientes criterios aplicables simultáneamente (art. 187.1 de la LGT)<sup>161</sup>:

---

<sup>161</sup> *Vid.*, PEZZUTTI ECHEVARRÍA, M.: “El cuántum de las sanciones por infracciones tributarias”, *Revista CADE: doctrina y jurisprudencia*, núm. 35, 2016, p.p. 71-84.

a) Comisión repetida de infracciones tributarias.

Esta circunstancia se entiende producida cuando el sujeto infractor es sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa y dentro de los cuatro años anteriores a su comisión.

A estos efectos se consideran de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo precepto de la LGT. También lo son las relativas a las infracciones por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación; incumplir la obligación de presentar, de forma completa y correcta, declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones y obtener, indebidamente, devoluciones (arts. 191, 192 y 193 de la LGT y 5 del RGRST).

Son varias las cuestiones que nos suscita este criterio de reincidencia. La primera, que habrá que acudir al mismo tipo de infracción. La segunda, que se exige firmeza en vía administrativa. Sin embargo y en nuestra opinión, resulta absurdo pensar que una sanción recurrida en vía judicial, que no es ejecutiva, vaya a producir efectos. Por último, el plazo de cuatro años comienza a contarse desde la imposición de la sanción, no desde tal firmeza, lo cual, sin duda, resulta criticable.

De concurrir esta circunstancia, la sanción mínima se incrementa en los siguientes puntos porcentuales, salvo que se establezca, expresamente, otra cosa:

-Cinco, cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve.

-Quince, de haber sido sancionado por una infracción grave.

- Veinticinco en caso de una infracción muy grave.

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determina por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Esta circunstancia también se tiene en cuenta, de alguna manera, para determinar la clase de infracción, lo cual plantea el debate de si nos encontramos ante un "*bis in idem*" evidente. Desde otro punto de vista, se puede decir que sirve para amoldar mejor la sanción a la gravedad de las cantidades defraudadas. De concurrir esta circunstancia, la sanción mínima se incrementa en los siguientes puntos porcentuales:

-Diez, cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por 100 e, inferior o igual, al 25 por 100.

-Quince, si es superior al 25 por 100 e, inferior o igual, al 50 por 100.

-Veinte, en caso de que sea superior al 50 por 100 e, inferior o igual, al 75 por 100.

-Veinticinco, siendo superior al 75 por 100.

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Concurre esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20 por 100 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, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación (art. 6 del RGRST).

Tratándose de una infracción por el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los Impuestos Especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que los regula (art. 201.4 de la LGT)<sup>162</sup>, se considera producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20 por 100 de tales documentos en el período objeto de comprobación o investigación.

d) Acuerdo o conformidad del interesado.

Cuando estemos en presencia de procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entiende producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa. Y, en el de inspección, cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o de conformidad (art. 7 del RGRST).

En caso de concurrir esta circunstancia, la sanción que resulte de la aplicación de los criterios anteriores se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el epígrafe siguiente.

---

<sup>162</sup> Sobre este particular, RENIEBLAS DORADO, P.: "Impuestos Especiales: Incumplimiento de obligaciones formales en los Impuestos Especiales, principio de proporcionalidad. Aplicación de sanción administrativa igual a la cuota total a pagar", *Carta Tributaria*, núm. 20, 2016, p.p. 78-80.

### 3.2. La reducción de las sanciones.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas por haberse producido un perjuicio económico para la Hacienda Pública (arts. 191 a 197 de la LGT) se reduce en los siguientes porcentajes (art. 188.1 de la LGT)<sup>163</sup>:

a) Un 50 por 100 de suscribirse un acta con acuerdo (art. 155 de la LGT).

En este peculiar tipo de actas, y como su propio nombre indica, se produce “*un acuerdo*” entre la inspección y el sujeto inspeccionado, de forma que puede afirmarse que estamos ante un supuesto, aunque muy en ciernes, de terminación convencional del procedimiento de inspección<sup>164</sup>. Son admisibles cuando (art. 155.1 de la LGT):

-Deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados para la elaboración de la propuesta de regularización.

- Resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.

---

<sup>163</sup> Vid., CORDERO GARCÍA, J.A.: *La conformidad con la propuesta de regularización tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000 y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "La conformidad del acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, p.p. 63-88.

<sup>164</sup> En este sentido, ROMERO FLOR, L. M.: “Ámbito objetivo en las actas con acuerdo: un intento por esclarecer los supuestos en los que procede su formalización”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 351, 2012, p.p. 39-66.

- Sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria y que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Entre otros elementos deben contener (arts. 153 y 155.2), de un lado, los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que, en su caso, proceda (art. 188.1), así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

De otro, la manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren las letras anteriores.

El acuerdo abarca a la deuda tributaria ligada a los elementos de la obligación tributaria por él afectados y a la sanción que pudiera derivarse, pues el importe de esta última forma parte de la cifra final del acta. No resulta posible llegar al mismo sobre todos o parte de los elementos de la deuda tributaria y no sobre la sanción. Ahora bien, puede llegarse sobre determinados elementos de la obligación tributaria, sin que resulte necesario que alcance a todos los que son objeto de regularización.

El incluir la propuesta de sanción en el acta con acuerdo se corresponde con la exigencia de que, en todo caso, se altere la regla general de tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 208). De tal modo que las cuestiones relativas a la imposición de sanciones se examinen en el seno del de inspección. En consecuencia, han de incorporarse al acta los requisitos de contenido de la propuesta de sanción (expresión motivada de los hechos, su calificación jurídica, el tipo, la sanción propuesta y los criterios de graduación aplicables o bien, en su caso, la declaración de la inexistencia de infracción o responsabilidad).

b) Un 30 por 100 en el resto de supuestos de conformidad.

En estas actas el obligado tributario, por sí o a través de representante, manifiesta su conformidad con la propuesta de regularización formulada por la inspección (art. 156.2 de la LGT). En definitiva, existe una adhesión a la propuesta inspectora, pero no un acuerdo, tal y como ocurre en las anteriores.

La reducción practicada se exige sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes (art. 188.2 de la LGT). La primera y en el supuesto de la letra a), cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo y, de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, no se ingresen las cantidades derivadas del acta en el plazo voluntario de pago (art. 62.2 de la LGT) o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento concedido.

La segunda y en los supuestos de la letra b), cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

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 la letra b), se reducirá en el 25 por 100 si concurren las siguientes circunstancias (salvo en los supuestos de actas con acuerdo) (art. 188.3 de la LGT):

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo voluntario de pago (art. 62.2 de la LGT) o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración 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 citado plazo voluntario.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Esta reducción se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción. Cuando se exija su importe no es necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si, previamente, se ha interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida. En este caso la cuantía de estos últimos será el importe total de la sanción y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija (art. 188.4 de la LGT).

#### **4. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias.**

##### **4.1. Infracciones tributarias.**

Se extingue la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones (art. 189.1 de la LGT)<sup>165</sup>. Esta última es una institución imprescindible para un sistema, como el español, que protege la seguridad jurídica. Se trata de una figura vinculada a la consolidación de las situaciones jurídicas como consecuencia de la inactividad de un derecho o de la extinción de una facultad prevista por el ordenamiento para el ejercicio en un plazo

---

<sup>165</sup> En esta materia resultan esenciales los trabajos de FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1990; *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992 y "Prescripción de tributos y sanciones", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, 1998, p.p. 189-212. También pueden consultarse los de BLASCO DELGADO, C.: *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 2003 y DE MIGUEL CANUTO, E.: *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.

determinado, y que "se apoya en la necesidad de conceder una estabilidad a las situaciones jurídicas existentes dando, de esta manera, claridad al tráfico jurídico"<sup>166</sup>.

Tal y como es bien conocido, el plazo de prescripción es de cuatro años y comienza a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones (art. 189.2 de la LGT). La prescripción se aplica de oficio, sin necesidad de que la invoque el interesado (art. 189.4 de la LGT). Dicho plazo se interrumpe (art. 189.3 de la LGT):

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada, con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria. Estas acciones interrumpen el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

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.

Producida la interrupción, se inicia, de nuevo, el cómputo del plazo de prescripción (art. 68.6 de la LGT)<sup>167</sup>. Ahora bien, cuando este último se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa; el ejercicio de acciones civiles o penales; la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento; el cómputo se inicia, de nuevo, cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución

---

<sup>166</sup> STS de 21 de diciembre de 1950.

<sup>167</sup> Nos remitimos al trabajo de la profesora JUAN LOZANO, A.M: *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993.

firme, que ponga fin al proceso judicial o levante la paralización, o se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.

#### **4.2. Sanciones tributarias.**

Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, prescripción del derecho para exigir su pago, compensación, condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas. Tal y como ya conocemos, la prescripción se aplica de oficio, sin necesidad de que la invoque el interesado (art. 190.1 de la LGT).

Resultan de aplicación a las sanciones tributarias las reglas respecto de la deuda tributaria, en cuanto al pago, prescripción, otras formas de extinción, garantías y recaudación (art. 190.2 y 3 de la LGT). Las ingresadas indebidamente presentan la consideración de ingresos indebidos (art. 190.4 de la LGT).

##### **4.2.1. El pago.**

El medio normal de extinción de una obligación es el pago y, de conformidad con el art. 1.157 del Cc, no *“se entenderá pagada una deuda sino cuando completamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en que la obligación consistía”*<sup>168</sup>.

Son sujetos legitimados al pago y en principio, cualquier persona puede llevar a cabo el pago, salvo que al órgano de recaudación le conste, de forma fehaciente, la

---

<sup>168</sup> Vid., GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.P.: *El pago de la obligación tributaria*, IEF, Madrid, 1988 y PÉREZ ROYO, I.: "El tiempo en el pago de la prestación tributaria", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, II, op. cit., p.p. 985-1008. Por nuestra parte, seguimos la exposición del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, op. cit., p.p. 253 y ss.

oposición del deudor. El tercero que pague la deuda no está legitimado para ejercitar, ante la Administración, los derechos que le correspondan al obligado al pago (art. 31.1 del RGR). El pago efectuado a un órgano incompetente no libera al deudor (art. 33.3).

El pago de las sanciones debe llevarse a cabo en efectivo (arts. 34 a 38 del RGR), así como utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos (art. 60.1 de la LGT). Respecto de los medios del pago en efectivo, se admite, siempre, el dinero de curso legal, el cheque, tarjeta de crédito y débito, transferencia o domiciliación bancaria y cualquier otro que se autorice por la Administración competente (art. 34.1 del RGR). Sin embargo, salvo los dos primeros, el resto de medios sólo es admisible en aquellos casos en los que así se establezca, expresamente, en una norma tributaria.

En caso de que el pago mediante cheque se haga efectivo a través de entidad colaboradora, la verificación del cumplimiento de los requisitos del documento es responsabilidad de la entidad colaboradora que lo recibe, de forma que, una vez emitido el justificante de ingreso, no puede reconocerse su invalidez como documento de pago, sin perjuicio de las acciones que correspondan a dicha entidad contra el obligado al pago. De no ser efectivo, la Hacienda Pública exigirá su importe a la entidad que lo conformó o certificó (art. 35).

Por lo que respecta al pago mediante tarjeta de crédito y débito, sólo cabe destacar dos cuestiones. La primera, que no puede simultanearse con otros medios. La segunda, que la Hacienda Pública no verá minorado el importe recibido a consecuencia de cualquier gasto imputable a este medio de pago (art. 36).

Una sanción se entiende pagada en efectivo cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión (art. 61.1 de la LGT). El art. 33.2 del RGR

distingue entre las cajas de los órganos competentes, las entidades de crédito que prestan el servicio de caja (art. 14) y que suelen sustituir a los primeros y las demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago, directamente o por vía telemática, donde se encuentran las entidades de crédito colaboradoras en la gestión recaudatoria (art. 17).

Pueden prestar servicio de caja y actuar también como colaboradoras en la recaudación estas entidades, previo convenio con la Administración tributaria competente para recibir el pago (art. 14). La diferencia reside en que sus servicios los prestan en las dependencias administrativas. Además existen determinados ingresos que sólo pueden desarrollarse en estas últimas (art. 18.2).

Ello no quiere decir que se convierten, por ello, en órganos de recaudación (art. 9.2). Ahora bien, los errores que puedan cometer, en perjuicio de los obligados al pago, no tienen que recaer sobre estos últimos. Lo que ocurre es que no son agentes de la Autoridad (art. 10). Téngase en cuenta que el pago, a través de estas entidades, libera al deudor desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, salvo que se pruebe, fehacientemente, la inexactitud de la fecha o del importe que conste en la validación del justificante (art. 34.4). Estamos ante casos en que el deudor manipula el documento de ingreso, pues la entidad colaboradora no puede alegar, frente a la Hacienda Pública, esta circunstancia si es imputable a sus empleados, aunque lo sea en connivencia con el primero.

Cuestión distinta es cuando no se efectúa el ingreso en efectivo, sino mediante orden de transferencia a la entidad financiera. El deudor sólo queda liberado desde la fecha que figure en el justificante del ingreso. En consecuencia, si la entidad financiera efectúa el pago con posterioridad al vencimiento del plazo voluntario, el deudor se verá incurso en el período ejecutivo (art. 34.5).

Han de realizarse, en las entidades de crédito que presten servicio de caja, todos aquellos ingresos que no puedan llevarse a cabo en las que sean colaboradoras en la recaudación (art. 18). Las primeras deben de estar autorizadas por la Entidad titular del derecho de cobro (art. 15).

En cuanto a los ingresos que pueden llevarse a cabo en estas entidades hemos de formular determinadas consideraciones (art. 18). En primer lugar, es irrelevante que el obligado al pago tenga o no cuenta abierta en la entidad. Por tanto, esta última no puede negarse a admitir el pago por este motivo. En segundo lugar, sólo pueden aceptar el pago de sanciones a través del correspondiente documento administrativo.

Finalmente, también es irrelevante que el pago se lleve a cabo dentro o fuera de plazo. En este último caso, la Administración ha de girar, con posterioridad, los recargos del período ejecutivo, así como los intereses de demora, que resulten procedentes.

Sobre el procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras en la recaudación, sólo nos interesa destacar varias cuestiones. La primera, que pueden aceptar cualquier medio habitual de pago en el tráfico bancario, preferentemente dinero de curso legal. Ahora bien, la admisión de otros medios, queda a discreción y riesgo de la entidad, sin que la Hacienda Pública deba asumir carga alguna por esa actuación (art. 19.2).

La segunda, el pago sólo tienen que aceptarlo en días laborables durante las horas de caja (art. 19.3). Por tanto, se incluyen los sábados, aunque estos sean inhábiles a efectos recaudatorios y siempre que la entidad mantenga sus oficinas abiertas al público (art. 11.2).

El pago en período voluntario de las sanciones ha de hacerse en los siguientes plazos (art. 62.2 de la LGT):

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y quince de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día veinte del mes posterior o, de ser inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días dieciséis y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, de ser inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago ha de efectuarse en los siguientes plazos (art. 62.5 de la LGT):

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y quince de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día veinte de dicho mes o, de ser inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días dieciséis y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, de ser inhábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Tal y como ocurre en el Derecho común, las deudas por sanciones tributarias son autónomas. El obligado al pago de varias, puede imputar cada pago a la que libremente determine (arts. 1172 del Cc y 63.1 de la LGT), aunque el cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración a percibir los anteriores en descubierto (art. 63.2 de la LGT)<sup>169</sup>.

---

<sup>169</sup> Cfr., GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.P.: "La imputación del pago de deudas tributarias en período voluntario de ingreso", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 46, 1985, p.p. 197-208.

Acumulándose varias deudas en los casos de ejecución forzosa, siempre que se traten de un mismo obligado y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración aplicará el pago a la deuda más antigua. Su antigüedad se determina de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible (arts. 63.3 de la LGT y 116.2 y 3 del RGR).

#### **4.2.2. Prescripción.**

Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de ellos la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás. De existir varias deudas por sanciones a cargo de un mismo obligado al pago, la interrupción de la prescripción solo afecta a la deuda a la que se refiera.

La suspensión del plazo de prescripción relativo al derecho de la Administración para exigir el pago de las sanciones, por litigio, concurso u otras causas legales, respecto del deudor principal o de alguno de los responsables, causa el mismo efecto en relación con el resto de los sujetos solidariamente obligados al pago, ya sean otros responsables o el propio deudor principal, sin perjuicio de que puedan continuarse, frente a ellos, las acciones de cobro que procedan (art. 68.8).

En cuanto al plazo de prescripción "*para exigir la obligación de pago a los responsables*", éste es diferente, según que la responsabilidad sea solidaria o subsidiaria (art. 67.2 de la LGT)<sup>170</sup>:

---

<sup>170</sup> Cfr., MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, op. cit., p.p. 276-277.

a) Para los responsables solidarios comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago, en periodo voluntario, del deudor principal.

Sin embargo y en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, se inicia a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

b) Tratándose de responsables subsidiarios, desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.

La regla general distingue según se trate de responsables solidarios o subsidiarios. Esta previsión constituye, en sí misma, un acierto, ya que dota de seguridad a las relaciones entre el responsable y la Administración. Sin embargo, su contenido no parece acertado, pues permite a esta última dirigirse contra el responsable para exigirle deudas cuyo hecho imponible se realizó con ocho o más años de antelación (sobre todo para los responsables subsidiarios).

#### **4.2.3. Las medidas cautelares.**

La Administración tributaria, para asegurar el cobro de las deudas, incluidas las sanciones, para cuya recaudación sea competente, puede adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. En definitiva, la existencia de *periculum in mora* (art. 81.1 de la LGT)<sup>171</sup>.

---

<sup>171</sup> Cfr., MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, op. cit., p.p. 245 y ss.

En primer lugar, su presupuesto de hecho constituye un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción no puede realizarse de forma apriorística, ni es posible tampoco elaborar un listado cerrado de conductas subsumibles en el mismo. En general, puede afirmarse que las medidas cautelares pueden adoptarse frente a cualquier acción, del obligado o de un tercero, que, con independencia de su intencionalidad, tienda a provocar una disminución patrimonial, de tal entidad, que pueda frustrar las expectativas administrativas de cobro.

En segundo lugar, tienen que ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar, a través del establecimiento de dos normas. La primera, deben limitarse a la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. La segunda, se prohíbe su adopción si conllevan un perjuicio de imposible o difícil reparación (art. 81.3). Esta última previsión excluye, por ejemplo, la posibilidad de que se practiquen embargos de saldos de clientes como medida cautelar, cuando ello determine –como suele suceder– el colapso de la actividad productiva del obligado.

En tercer lugar, su adopción puede producirse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, inspección y recaudación) y desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar, de forma motivada y suficiente, la concurrencia de su presupuesto de hecho –el riesgo frustrar o dificultar el cobro–, así como que su cuantía es la necesaria para asegurar la deuda. Es decir, se exige la doctrina del *fumus boni iuris*, o apariencia de buen derecho, presente en toda medida de este tipo. No se exige, por tanto, que exista liquidación administrativa, si bien es preciso, al menos, una cuantificación aproximada de la deuda. Si no fuera así, no podría garantizarse, como exige la norma legal, la proporcionalidad de la medida (art. 81.5).

En cuarto lugar, son, por definición, provisionales, tal y como veremos más adelante al ocuparnos de su plazo. Finalmente, han de ser notificadas al afectado y con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación (art. 81.1).

Pueden adoptarse cualquiera de las legalmente previstas y, en particular, las siguientes (art. 81.4 de la LGT):

a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración y que debe ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.

b) El embargo preventivo de bienes y derechos, practicándose, en su caso, anotación preventiva.

c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos (art. 170.6).

d) La retención de un porcentaje de los pagos que, las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal, realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias, relativas a tributos, que deban repercutirse, o cantidades, que deban retenerse, a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las que son objeto de la contratación o subcontratación.

e) El embargo preventivo de dinero y mercancías, en cuantía suficiente para asegurar el pago que proceda exigir, por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, puede acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido, previamente, declarados a la Administración tributaria (art. 81.7).

f) *“Cualquier otra legalmente prevista”*.

Han de establecerse, con carácter general, por un plazo de seis meses, coincidente con el máximo de duración de los procedimientos tributarios. No obstante, puede variar en varios casos, tanto por exceso como por defecto (art. 81.6):

- a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio.
- b) Que se conviertan en medidas cautelares judiciales.
- c) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.
- d) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.
- e) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.
- f) Que se adopten, durante la tramitación del procedimiento de inspección, en caso de que proceda practicar liquidación por delito contra la Hacienda Pública (art. 253) o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

De adoptarse antes del inicio de la tramitación del citado procedimiento, una vez dictada la liquidación (art. 250.2), puede ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que el total exceda de dieciocho meses. Por último, pueden convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

## VI. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS<sup>172</sup>.

### 1. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

En la actualidad y con un procedimiento de aplicación de los tributos basado en la autoliquidación y pago, hace que el tipo infractor, que pasamos a analizar, sea el que presenta una mayor trascendencia.

Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan, por sí mismos, las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar (art. 120.1 de la LGT). Estas autoliquidaciones pueden ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda (art. 120.2)<sup>173</sup>.

---

<sup>172</sup> Seguimos la exposición del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español, op. cit.*, p.p. 477 y ss.

<sup>173</sup> Cfr., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "La autoliquidación tributaria", *Libro Homenaje a C. Albiñana*, II, IEF, Madrid, 1987, p.p. 731-782; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983, p.p. 95-106 y FERNÁNDEZ PAVÉS, M<sup>a</sup> J.: *La autoliquidación tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995.

Pues bien, constituye infracción tributaria dejar de ingresar, dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que resulte de su correcta autoliquidación, salvo que se regularice, voluntariamente, sin requerimiento previo administrativo (art. 27) o se presente la autoliquidación, dentro o fuera de plazo, sin ingreso [art. 161.1.b)].

Como puede comprobarse, se castiga la falta de ingreso de la deuda que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo<sup>174</sup>. A continuación se establece un supuesto de exclusión de la infracción y otro que puede considerarse una excusa absolutoria<sup>175</sup>. Así pues, el tipo se configura, de modo objetivo y a través de la descripción de una conducta puramente omisiva<sup>176</sup>, que se caracteriza por producir un determinado resultado: la falta de ingreso de las cantidades debidas. Ahora bien, esta última, habiéndose cumplido la obligación de declarar, no constituye infracción tributaria, sino un mero ilícito civil reparable a través de la recaudación en período ejecutivo. Esta es la causa de exclusión de la sanción a la que nos referíamos anteriormente. Así pues, el tipo infractor se aplica a aquellas conductas consistentes en la falta de presentación o falseamiento de la autoliquidación. Es decir, cuando se ocultan, voluntariamente, tanto la realización del hecho imponible, como los elementos que deben ser tenidos en cuenta para determinar la cantidad a ingresar que proceda.

---

<sup>174</sup> La generalización de comprobaciones de sociedades profesionales y las sanciones impuestas mediante el precepto que comentamos, ha sido analizada por FERNÁNDEZ, A.: “La base de la sanción en las regularizaciones tributarias socio-sociedad profesional”, *Carta Tributaria*, núm. 10, 2016, p.p. 54-60.

<sup>175</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, op. cit., p. 72.

<sup>176</sup> Vid., ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Infracciones tributarias graves: tipos”, *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, p. 70.

Esta conducta típica se excluye cuando se regulariza la situación mediante la presentación de una autoliquidación extemporánea completa y sin requerimiento previo. Ello se debe a que se mantiene la tipificación, aunque como infracción leve, de la autoliquidación extemporánea presentada sin identificar, expresamente, el período impositivo de liquidación al que se refieran y sin contener, únicamente, los datos relativos al mismo (art. 191.6).

Debe tenerse en cuenta, además de estas causas de exclusión de la infracción, que el Tribunal Supremo ha consolidado una doctrina jurisprudencial sobre estas conductas. Pese a que las Sentencias existentes han sido dictadas en relación con el art. 79 a) de la LGT/1963, entendemos que su doctrina es plenamente aplicable a la LGT. El punto de partida lo constituye la STS de 10 de noviembre de 1999<sup>177</sup> que señaló que existirá infracción tributaria *“cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-liquidación, sin que la Administración tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente por lo que, si no se presentan, sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero lo ha sido de modo no veraz o incompleto”*<sup>178</sup>.

Tal doctrina general se ampara en la posibilidad que concede la LGT a la Administración de girar liquidaciones sobre la base de los datos que obran en su poder. De este modo, resulta claramente desproporcionado que, estando en posesión de los mismos, proceda a sancionar. El principio de proporcionalidad y el

---

<sup>177</sup> RJ 1999, 9600. De igual modo las STS de 2 de junio de 2001, 4 de marzo y 15 de diciembre de 2003 (RJ 2001, 6032, 2003, 3287 y 2004, 118).

<sup>178</sup> De igual modo, las SSTS de 2 de junio de 2001 (RJ 2001, 6032), 4 de marzo (RJ 2003, 3287) y 15 de diciembre de 2003 (RJ 2003, 118) y 29 de abril de 2004 (RJ 2004, 3492).

de intervención mínima imponen que la actuación represiva de los órganos administrativos se limite a aquellos supuestos en los que sea estrictamente necesario.

Ahora bien, esta doctrina jurisprudencial “es válida en el caso concreto tratado en esta sentencia, o sea respecto del ICIO, siempre que se cumplan los siguientes requisitos, como concurre en el caso de autos: 1º) Que se haya presentado el Proyecto de Obras y el Presupuesto de las mismas, visado por el Colegio Oficial. 2º) Que se haya solicitado y obtenido la correspondiente licencia de obras. 3º) Que, en consecuencia, la Administración Tributaria del Ayuntamiento de que se trate tenga pleno conocimiento de los datos necesarios para practicar liquidación provisional”<sup>179</sup>. De esta forma, si la Administración tiene en su poder datos suficientes y completos, cuando es el propio sujeto pasivo el que los aporta -como sucede en el caso tratado en la Sentencia-, para practicar una liquidación provisional de oficio<sup>180</sup>, no habrá infracción tributaria grave en la medida en que no hay ocultación por parte del sujeto.

Constituye también infracción tributaria la falta de ingreso, total o parcial, de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las

---

<sup>179</sup> Vid., SÁNCHEZ AYUSO, I.: “Delimitación jurisprudencial del tipo de infracción grave <<dejar de ingresar>>”, *Informes AEDAF*, núm. 34, 2000, p. 37 y ANEIRO PEREIRA, J.: “La infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la LGT, a propósito de la STS de 10 de noviembre de 1999”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2000, p.p. 9-24.

<sup>180</sup> Sobre este tipo de liquidaciones, puede consultarse el clásico trabajo de la profesora BOLLO AROCENA, M<sup>a</sup> C.: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, EDERSA, Madrid, 1983. También, FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La liquidación provisional de oficio*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998 y FERNÁNDEZ PAVÉS, M<sup>a</sup> J.: “La liquidación provisional de oficio en el IVA”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, 1994, p.p. 743-772.

cantidades no atribuidas, o atribuidas incorrectamente, por las entidades en atribución de rentas. Es un supuesto pensado para el IRPF y en el que se contempla un régimen especial para estas entidades sin personalidad jurídica, cuyos rendimientos tributan en cabeza de sus partícipes, tal y como analizaremos al ocuparnos de los tipos específicos aplicables a las mismas.

Esta infracción puede ser leve, grave o muy grave. La base de la sanción coincide con la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la primera (arts. 191. 1 de la LGT y 8 del RGRST). Es leve, si la base resulta, inferior o igual, a tres mil euros o, siendo superior, no exista ocultación, y consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

Por el contrario no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, cuando (art. 191. 2 de la LGT):

a) Se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos, falsos o falseados (art. 12 del RGRST), aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros (art. 11) represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.

c) Se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

Es grave la infracción cuando la base de la sanción es superior a tres mil euros y exista ocultación (art. 10). También y cualquiera que sea la cuantía de la base, siempre que (art. 191. 3 de la LGT):

a) Se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos, falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por 100 e, inferior o igual, al 50 por 100 de la base de la sanción.

c) Se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje, inferior o igual, al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.

En estos casos la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100 y se gradúa incrementando, el porcentaje mínimo, conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales ya analizados en el capítulo anterior [art. 187.1.a) y b)].

Por último será muy grave la infracción de utilizarse medios fraudulentos o, no concurriendo estos últimos, se dejan de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por 100 del importe de la base de la sanción.

La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100, graduándose de igual modo que la grave (art. 191. 4).

De obtenerse por el obligado tributario indebidamente una devolución y, como consecuencia de la regularización practicada, proceda la imposición de una sanción de las que estudiamos, se entiende que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar, al importe de la devolución obtenida indebidamente, la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del

100 por 100. En este caso no resulta sancionable la infracción consistente en obtener indebidamente una devolución y analizada en el apartado tercero que veremos más adelante (arts. 191.5 y 193).

## **2. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar, de forma completa y correcta, declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.**

Una declaración tributaria es todo documento (aunque puede ser verbal o realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento si lo establece una norma reglamentaria) presentado ante la Administración donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos<sup>181</sup>. Su presentación por el obligado tributario no implica la aceptación o reconocimiento de la procedencia de la obligación (art. 119.1 de la LGT).

Nos interesa de este concepto destacar cuatro cuestiones<sup>182</sup>. La primera, la referencia a cualquier hecho relevante sólo intenta abarcar cualquier circunstancia que tenga trascendencia para el nacimiento y la cuantificación de la obligación tributaria. La concreción de su contenido se produce, como es lógico, a través de la normativa de cada tributo que, atendiendo a su peculiar estructura, determina el necesario en cada declaración.

---

<sup>181</sup> Las reflexiones siguientes parten de lo expuesto por la doctrina española respecto de la declaración tributaria: MORILLO MÉNDEZ, A.: *Los procedimientos ante la Administración Tributaria*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999 y SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977.

<sup>182</sup> *Vid.*, MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, *op. cit.*, p.p. 358 y ss.

La segunda, el uso de una definición tan amplia obedece al deseo de ofrecer un concepto comprensivo de cada una de las especies de declaración que existen: declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. El concepto estricto de declaración es más preciso, caracterizándose por tratarse de un documento en el que el obligado manifiesta la realización del hecho imponible y comunica a la Administración los datos necesarios para la cuantificación de la obligación tributaria (art. 128.1).

Por lo que respecta a la tercera, se realiza, implícitamente, una delimitación negativa de las declaraciones, excluyendo, de esta categoría, a otro tipo de documentos. Nos referimos a las solicitudes. Estas pueden ser presentadas por los propios sujetos pasivos o por otras personas que gozan del derecho a la devolución de las cantidades soportadas.

La cuarta, que la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen. Esta previsión debe relacionarse con la norma probatoria que indica que los elementos de hecho consignados en la declaración vinculan, en principio, al obligado, salvo que aporte prueba del error (art. 108.4). Por tanto, la fórmula completa puede enunciarse afirmando que, si bien los hechos contenidos en las declaraciones se presumen ciertos, dicha circunstancia no implica que el obligado acepte una determinada interpretación de la norma jurídica, que puede ser combatida, sin restricción ni límite alguno. Dicho con otras palabras, existe vinculación respecto de los elementos de hecho pero no de los de derecho. Ello resulta especialmente importante en las autoliquidaciones, donde el propio obligado vierte, necesariamente, una interpretación de la normativa tributaria que, no obstante, puede discutir posteriormente.

Para finalizar, la regla general es la de exigir la declaración escrita. Así se desprende de su propia definición, que hace referencia a los documentos. Como excepción, se prevé que, reglamentariamente, puedan determinarse los supuestos en que se

admite la declaración verbal o mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento. Con esta última expresión, además de reconocer el verdadero contenido de las declaraciones, se quiere aludir a la posibilidad de utilizar medios informáticos y telemáticos (art. 96).

Partiendo de lo anterior, constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar, de forma completa y correcta, las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice de forma voluntaria y sin requerimiento previo (art. 27 de la LGT).

Tal y como puede comprobarse, esta infracción se aplica en los supuestos de liquidación administrativa<sup>183</sup>. Su regulación es prácticamente coincidente con la prevista en el apartado 1 anterior. Comprende la falta o incorrecta presentación de la declaración tributaria o de los documentos en los que consta la realización del hecho imponible. Ahora bien, junto con este componente objetivo de la tipicidad de la acción, debe existir dolo o culpa en su realización. Se trata de una conducta que consiste en la ocultación del hecho imponible y de sus elementos esenciales a través de la falta de presentación de la declaración tributaria correspondiente o, en su caso, de los documentos en los que consta la realización del hecho imponible.

---

<sup>183</sup> Sobre la liquidación tributaria *Cfr.*, además de los trabajos citados en otras notas, los de CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, II, *op. cit.*, p.p. 1505-1534; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *Información Fiscal*, núm. 2, 1994, p.p. 7-20; FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Las liquidaciones tributarias*, Comares, Granada, 2000; MERINO JARA, I.: *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 1991 y RUÍZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.

Comprende el tipo infractor la presentación de declaraciones de forma incompleta e incorrecta, de modo que, si atendemos a su tenor literal, puede resultar sancionable la presentación de una declaración completa pero incorrecta<sup>184</sup>. Obviamente, se trata de un supuesto en el que debe atenderse a la culpabilidad del sujeto y excluir la sanción si no concurre dolo o culpa o ha presentado una declaración de la que se desprende la ausencia de voluntad o intención en cometer la conducta infractora.

La infracción puede ser leve, grave o muy grave. La base de la sanción coincide con la cuantía de la liquidación, cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados (arts. 192.1 de la LGT y 8 del RGRST).

Será leve la infracción en caso de que la base de la sanción resulta, inferior o igual, a tres mil euros o, siendo superior, no existe ocultación. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

Por el contrario no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos (art. 192.2 de la LGT):

- a) Se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos, falsos o falseados (art. 12 del RGRST), aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros (art. 11) representa un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.

---

<sup>184</sup> En sentido contrario se han pronunciado las SSTSJ de Madrid de 29 de abril (*JUR* 2002, 236124) y 15 de noviembre de 2002 (*JT* 2003, 1026); Cantabria de 11 de febrero de 2002 (*JT* 2002, 291) y Aragón de 8 de septiembre de 2000 (*JT* 2001/281).

La infracción es grave cuando la base de la sanción es superior a tres mil euros y exista ocultación (art. 10). También y cualquiera que sea la cuantía de la base, en los siguientes supuestos (art. 192.3 de la LGT):

a) Se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos, falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros representa un porcentaje superior al 10 por 100 e, inferior o igual, al 50 por 100 de la base de la sanción.

En este caso la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100 y se gradúa incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales ya analizados en el capítulo anterior [arts. 187.1.a) y b) y 191. 4].

En caso de utilizarse medios fraudulentos la infracción es muy grave. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 y se gradúa de igual modo que la grave.

### **3. Infracción tributaria por obtener, indebidamente, devoluciones.**

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades, ingresadas o soportadas debidamente, como consecuencia de su aplicación (arts. 124 a 127 de la LGT y 122 a 125 del RGAT, sobre el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos)<sup>185</sup>.

---

<sup>185</sup> Por tanto y pese a que estamos ante una obligación de devolución, hemos de diferenciarla de la devolución por ingresos indebidos, tal y como ha puesto de manifiesto la doctrina

El ingreso llevado a cabo por el obligado a realizar pagos a cuenta, el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, era procedente, pero, a la hora de practicar la autoliquidación por el tributo, el resultado para el contribuyente es a devolver.

Se incluyen también, en este supuesto, las devoluciones cuando las cuotas a deducir en el IVA son superiores a las repercutidas (como regla general en este impuesto, la cuota a ingresar es el resultado de restar, a las cuotas repercutidas a los destinatarios de los bienes y servicios, las soportadas en su adquisición).

Partiendo de estas consideraciones, constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, siendo leve, grave o muy grave. La base de la sanción coincide con la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de su comisión (arts. 193.1 de la LGT y 8 del RGRST).

La infracción es leve si la base de la sanción es, inferior o igual, a tres mil euros o, siendo superior, no existe ocultación. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

No resulta leve y cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos (art. 193.2 de la LGT):

---

española. Entre otros pueden consultarse los trabajos de CASANA MERINO, F.: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992; GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993; GARCÍA PRATS, F.A.: "La devolución de ingresos indebidos", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 78, 1993, p.p. 243-263 y NAVAS VÁZQUEZ, R.: *La devolución de los ingresos tributarios indebidos*, Civitas, Madrid, 1994.

a) Se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos, falsos o falseados (art. 12 del RGRST), aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros (art. 11) representa un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción.

Será grave cuando la base supera los tres mil euros y existe ocultación (art. 10). También y cualquiera que sea la cuantía de la base, en los siguientes supuestos (art. 193.3 de la LGT):

a) Se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos, falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros representa un porcentaje superior al 10 por 100 e, inferior o igual, al 50 por 100 de la base de la sanción.

En estos casos la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por 100 y se gradúa incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales ya analizados en el capítulo anterior [arts. 187.1.a) y b) y 191. 4].

Por último, la infracción es muy grave de utilizarse medios fraudulentos. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 y se gradúa de igual modo que la grave (art. 193.4).

#### **4. Infracción tributaria por solicitar, indebidamente, devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.**

Se considera infracción tributaria solicitar, indebidamente, devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las primeras se hayan obtenido.

Estamos en presencia de una infracción grave. La base de la sanción coincide con la cantidad indebidamente solicitada y, la sanción, en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 (art. 194.1 de la LGT).

También constituye infracción tributaria solicitar, indebidamente, beneficios o incentivos fiscales<sup>186</sup> mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer, al mismo sujeto, las sanciones analizadas en los apartados 1, 2 y 5. La infracción es grave, sancionándose con multa pecuniaria fija de 300 euros (art. 194.2 de la LGT).

Se tipifica la tentativa y no una conducta consumada. Ahora bien y en el caso de beneficios o incentivos fiscales, se limita la conducta típica a los rogados. El núcleo de la infracción viene constituido, nuevamente, por la ocultación de aquellos datos o circunstancias que sirven para determinar la correcta liquidación del tributo de que se trate. En consecuencia, creemos que se trata de unas conductas esencialmente dolosas o, al menos, cometidas mediante culpa consciente. La realización del tipo

---

<sup>186</sup> En definitiva, estamos en presencia de exenciones tributarias, sean totales o parciales. *Vid.*, CHECA GONZÁLEZ, C.: *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001 y NÚÑEZ PÉREZ, G.: "Hecho imponible. No sujeción y exención", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, I, *op. cit.*, p.p. 459-482.

supone el falseamiento de las declaraciones o de los justificantes de las operaciones consignadas o bien la omisión consciente de aquellos elementos que impedirían la concesión o disfrute del beneficio fiscal que se pretende aplicar.

**5. Infracción tributaria por determinar o acreditar, improcedentemente, partidas, positivas o negativas, o créditos tributarios aparentes.**

En este caso se incurre en infracción tributaria por determinar o acreditar, improcedentemente, partidas, positivas o negativas, o créditos tributarios, a compensar o deducir, en la base o en la cuota, de declaraciones futuras, propias o de terceros.

Además, cuando se declare, incorrectamente, la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo y sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado, en un procedimiento de comprobación o investigación, cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción es grave y la base de la sanción coincide, de un lado, con el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. De otro, con la cantidad, indebidamente determinada o acreditada, que será el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo (arts. 195.1 de la LGT y 13 del RGRST).

Se sanciona con una multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por 100, en caso de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes (art. 195.2 de la LGT).

En la parte proporcional correspondiente, estas sanciones son deducibles, de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas, ulteriormente y por el mismo sujeto infractor, como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones (art. 195.3).

Nos encontramos en presencia de conductas que no originan un perjuicio económico, directo e inmediato, para la Hacienda Pública, sino que están destinadas a producir este resultado posteriormente. Por ello y en realidad, estamos en presencia de dos infracciones, ya que se sanciona, de diferente modo, por un lado, la determinación de cantidades, gastos o partidas negativas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, propias o de terceros. Y, por otro, la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes, pues el perjuicio económico tiene distinta entidad, en uno y otro caso, al actuar sobre la base o sobre la cuota<sup>187</sup>.

## **6. Infracción tributaria por imputar, incorrectamente, o no imputar, bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.**

### **6.1. Breves reflexiones sobre el régimen de atribución de rentas.**

Las entidades sin personalidad jurídica, salvo supuestos especiales como ocurre con los fondos de inversión, no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR). Las rentas que obtienen tributan en sede de sus socios, sean personas físicas (IRPF o IRNR) o jurídicas (Impuesto sobre Sociedades o IRNR). Sin embargo, están obligadas a

---

<sup>187</sup> *Cfr.*, MERINO JARA, I.: “Infracciones y sanciones”, op. cit., p. 374, y junto a GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: “Algunas cuestiones relativas al <<fraude de las facturas falsas>> en Derecho Penal y en Derecho Tributario”, *Impuestos*, núm. 11, 1994, p. 26.

practicar e ingresar las retenciones e ingresos a cuenta cuando satisfagan rendimientos del trabajo personal o del capital, mobiliario o inmobiliario.

Sus partícipes tributan por las rentas que obtienen estas entidades en el régimen especial de atribución de rendimientos<sup>188</sup>. Este último consiste en imputarles los rendimientos por ellas generados y en la proporción en la que participen, de manera que se entienda que las rentas han sido obtenidas directamente por los primeros. En definitiva, se trata de un régimen que desarrolla lo enunciado tanto en el art. 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (en adelante, LIRPF) como en el art. 6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

Para su imputación se atenderá, con las especialidades contenidas en los arts. 86 a 90 de la LIRPF, a la naturaleza de la actividad o fuente de donde procedan los diferentes rendimientos. De un lado, al tipo de actividad llevada a cabo por la entidad. De otro, habrá que atender también a las características de la actividad del partícipe para la entidad. Así, los mismos rendimientos generados por una sola entidad de atribución de rentas podrán generar diferentes tipos de rentas en sede de los socios. Por ejemplo, los beneficios de una entidad integrada por dos miembros, en la que ambos llevan a cabo actividades económicas para la primera, conllevará que ambos deban integrar en su declaración de IRPF los beneficios de la misma

---

<sup>188</sup> Sobre este régimen nos remitimos a los trabajos de BADAS CERREZO, J: “El régimen de atribución de rentas”, *Información Fiscal*, núm. 65, 2004, p.p. 103-166; CARBAJO VASCO, D.: “El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Documentos del IEF*, núm. 24, 2003; RODRÍGUEZ VEGAZO, A. J.: “El régimen de atribución de rentas tras la Ley 46/2002”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 15, 2003, p.p. 1-28; DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M.: El régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, *Documentos del IEF*, 2006 y RUIBAL PEREIRA, L.: *La nueva regulación introducida por la Ley 46/2002*, Aranzadi, Pamplona, 2003.

como rendimientos de actividades económicas. Por el contrario, si uno de ellos, por jubilación, deja de prestarle servicios y sigue percibiendo el 50 por 100 de los beneficios, ha de declararlos como rendimientos del capital, por lo que los mismos tributarán en la base imponible del ahorro en su declaración por el IRPF<sup>189</sup>.

La LIRPF, como no podía ser de otra manera, distingue entre los diferentes partícipes de las entidades de atribución de rentas, disponiendo que la renta atribuible se determinará conforme a la propia normativa del IRPF, pero con las siguientes especialidades:

a) La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades cuando todos sus socios sean sujetos pasivos de este tributo o contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente en territorio español.

b) La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente, se efectuará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del IRNR.

c) Para el cálculo de la renta procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas atribuible a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el IRNR, con o sin establecimiento permanente y que no sean personas físicas, no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la LIRPF (en

---

<sup>189</sup> En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la contestación a consulta vinculante de 21 de noviembre de 2013 (V3400-13).

definitiva, no cabe aplicar los coeficientes de abatimiento que minoran la ganancia en función de la antigüedad en la adquisición del bien).

d) Las reducciones por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, así como por rendimientos irregulares del capital inmobiliario, capital mobiliario del art. 26.2 de la LIRPF y de actividades económicas, solo podrán ser aplicados por los miembros de la entidad de atribución de rentas que sean contribuyentes del IRPF.

e) Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El posible exceso de rentas negativas generado se compensará en los cuatro años siguientes con las rentas positivas que procedan de la misma fuente y país.

f) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes por el IRNR con establecimiento permanente, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las citadas acciones o participaciones. Asimismo, el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

La LIRPF establece la obligación de llevar a cabo retenciones e ingresos a cuenta conforme a las normas del IRPF sobre las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que los socios sean contribuyentes del IRPF, Impuesto sobre Sociedades o IRNR. Estas retenciones, practicadas durante el ejercicio, serán imputables a los socios y, por tanto,

deducibles en cada uno de los impuestos personales por los que tributen los mismos y en la misma proporción en la que se atribuyan las rentas.

La proporción en la que se debe atribuir las rentas obtenidas por la entidad a sus partícipes dependerá de los pactos entre los mismos y, en defecto de estos, la Administración tributaria lo hará a partes iguales.

Para impedir el reparto igualitario en la imputación de rentas, será necesario que se comunique, fehacientemente a la Administración, los pactos de los que se desprenda un reparto diferente.

Tanto la LIRPF como su Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, RIRPF), establecen especialidades para el cálculo de los rendimientos de actividades económicas cuando éstas son llevadas a cabo por entidades bajo el régimen de atribución de rentas. Ello se debe a la necesidad de clarificar el método de cálculo para la determinación de los límites cuantitativos que marcan la exclusión entre los tres regímenes de determinación de la base imponible (estimación objetiva y estimación directa, simplificada o normal). En concreto, son las siguientes:

a) De cara a la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades, los cuales son aplicables a los contribuyentes que lleven a cabo actividades económicas, se hace necesario determinar la forma del cálculo de la cifra de negocios a la que se refiere el art. 101 de la LIS. Pues bien, el art. 24 del RIRPF establece que, para el cálculo de dicho importe, se tendrá en cuenta, exclusivamente, el conjunto de las actividades económicas ejercidas por las entidades en régimen de atribución de rentas.

Como vemos, la norma no tiene en cuenta las posibles actividades económicas llevadas a cabo por los propios socios o copartícipes.

b) Las entidades en régimen de atribución de rentas podrán aplicar el método de estimación directa simplificada, siempre que todos los socios sean contribuyentes del IRPF y la entidad cumpla los requisitos generales del art. 28 del RIRPF, con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los mismos.

En definitiva, se busca que los requisitos sean cumplidos únicamente por la entidad y con independencia de que los socios lleven a cabo otras actividades económicas.

c) Para la aplicación del régimen de estimación objetiva, será necesario que todos los socios sean personas físicas contribuyentes del IRPF. El régimen se aplicará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los mismos.

No obstante y para la definición del ámbito de aplicación, han de computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de ellos. Como vemos, la aplicación del régimen de estimación objetiva, por su carácter excepcional, se aplica de una forma restrictiva, de manera que, tanto para las incompatibilidades como para los límites cuantitativos, deba tenerse en cuenta las actividades de todos los socios y personas vinculadas.

d) Por último, la renuncia tanto al régimen de estimación objetiva como al de estimación directa simplificada, ha de formularse por todos los socios.

El art. 90 de la LIRPF establece la obligación de presentar una declaración propia y específica para las entidades en régimen de atribución de rentas, excepto que éstas

no lleven a cabo actividades económicas y, además, no obtengan rentas superiores a 3.000 euros.

Esta declaración (modelo 184)<sup>190</sup> debe presentarse en el mes de marzo de cada año y, en la misma, consignarse, además de los datos identificativos de la entidad, los siguientes extremos:

a) Identificación, domicilio fiscal y NIF de sus miembros, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

b) Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible a cada uno de sus miembros especificándose, en su caso, los ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta; el importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos y, en el supuesto de que se hayan producido inversiones en institución de inversión colectiva, identificación de la misma, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las acciones o participaciones, así como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

c) Base de las deducciones a las que tenga derecho la entidad.

d) Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

---

<sup>190</sup> Orden HAC/171/2004, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, y se modifican, asimismo, otras normas tributarias.

e) Importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con lo dispuesto en la normativa mercantil aplicable al respecto

Esta declaración ha de formularse por el partícipe que tenga la consideración de representante de la entidad. A este respecto, el art. 45.3 de la LGT establece que será el que conste fehacientemente acreditado y, en caso de no haberse designado, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los partícipes.

En el caso de entidades constituidas en el extranjero, la declaración ha de presentarse por sus miembros contribuyentes del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades.

En el mes siguiente a la presentación de esta declaración, la entidad debe notificar, por escrito y a cada uno de sus socios, toda la información relativa a aquélla, excepto lo concerniente a los datos personales del resto de socios.

En el caso de que la entidad lleve a cabo actividades económicas, la misma deberá atender a las siguientes obligaciones formales:

-Presentación de declaraciones censales (modelo 036).

-Llevanza de la contabilidad o libros registros de la actividad.

-Emisión de facturas

-Presentación de declaraciones e ingreso por las retenciones e ingresos a cuenta del ejercicio.

-Declaración de operaciones con terceros (modelo 347).

Por último, los socios han de llevar a cabo, en su caso, el pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por entidad y en proporción a su participación.

## **6.2. Análisis de la infracción.**

Constituye infracción tributaria imputar, incorrectamente o no imputar, bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Esta acción u omisión no constituye infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad por la comisión de las infracciones analizadas en los epígrafes 1, 2 y 3.

Estamos ante una infracción grave. La base de la sanción coincide con el importe de las cantidades no imputadas y, de serlo incorrectamente, con el que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos (art. 196.1 de la LGT). La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 40 por 100 (art. 196.1).

Tal y como puede observarse, la infracción la comete la entidad en régimen de atribución y por no comunicar, correctamente, las cantidades a imputar. Ello nos suscita dos cuestiones. La primera, que resulta anacrónico, cuando menos, que pueda considerarse sujeto infractor. La segunda, que, de cometerse, los socios o miembros, que sean meros receptores de las rentas de la entidad, no pueden ser sancionados cuando la Administración proceda a regularizarles por la diferencia entre las imputadas y las procedentes.

**7. Infracción tributaria por imputar, incorrectamente, deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.**

Como correlato de la anterior, constituye infracción tributaria imputar, incorrectamente, deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas. Esta acción no constituye infracción por la parte de las cantidades, incorrectamente imputadas, que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad por la comisión de las infracciones analizadas en los apartados 1, 2 y 3.

Estamos en presencia de una infracción grave. La base de la sanción coincide con el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos (art. 197.1 de la LGT). La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 75 por 100 (art. 197.2).

**8. 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 las condiciones de determinadas autorizaciones.**

Esta infracción, así como la contemplada en el siguiente epígrafe, se caracterizan porque estamos ante conductas cuya nota común es la de no producir perjuicio económico directo para la Hacienda Pública. Así constituyen infracciones la realización de las siguientes conductas (art. 198 de la LGT):

a) No presentar, en plazo, autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción es leve y la sanción consiste 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.

Tratándose de declaraciones exigidas, con carácter general, en cumplimiento de la obligación de suministro de información (arts. 93 y 94), la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos, referidos a una misma persona o entidad que hubieran debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 300 y un máximo de 20.000 euros (art. 198.1).

El art. 93 de la LGT establece que las personas, físicas o jurídicas, públicas o privadas, están obligadas a proporcionar a la Administración toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas. Del mismo modo, el art. 94 de la LGT regula idéntica obligación para las autoridades y cargos públicos. Esta regulación se ve completada con lo dispuesto en las Leyes de los distintos tributos, que establecen concretas obligaciones de información<sup>191</sup>.

El ámbito de ambos preceptos es muy amplio, ya que puede decirse que comprende cualquier elemento que posea relevancia para la aplicación de los tributos. Ahora bien, estos datos y antecedentes deben deducirse de las relaciones económicas,

---

<sup>191</sup> De igual modo, SESMA SÁNCHEZ, B.: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 20 y ss. También HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001. Por nuestra parte seguimos a MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, op. cit., p.p. 317 y ss.

profesionales o financieras del sujeto con terceras personas, excluyéndose, únicamente, los datos conocidos por relaciones personales. Por otra parte, esta información debe tener trascendencia tributaria. Por lo tanto, la sanción sólo se impondrá si se cumplen estos requisitos y especialmente este último, que debe ser entendido como la cualidad de determinados actos o hechos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de determinados sujetos<sup>192</sup>.

Pueden distinguirse dos formas de obtención de información: por suministro y por captación<sup>193</sup>. La segunda modalidad de obtención de información es mediante requerimiento de los órganos de la Administración tributaria de datos sobre una determinada operación o persona. Ello sucede con frecuencia en el ámbito del procedimiento inspector<sup>194</sup>, o en el procedimiento de recaudación cuando se tratan de localizar bienes para el embargo o para adoptar medidas cautelares<sup>195</sup>.

Cuando las autoliquidaciones o declaraciones se presenten fuera de plazo sin requerimiento previo, la sanción y los límites, mínimo y máximo, serán la mitad de

---

<sup>192</sup> SAN de 11 de julio de 1995 (JT 1995, 887). También la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1997 (JT 1997, 1259).

<sup>193</sup> MANTERO SÁEZ, A., *El procedimiento en la Inspección tributaria*, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1987, p. 355.

<sup>194</sup> CERVERA TORREJÓN, F.: "La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes", *Estudios sobre tributación bancaria*, Civitas, Madrid, 1985, p.p. 245 y ss. y PALAO TABOADA, C.: "La potestad de obtención tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda II*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, p.p. 890 y ss.

<sup>195</sup> SOPENA GIL, J.: *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1998 y RUÍZ HIDALGO, C. y ANEIROS PEREIRA, J.: "La obtención de información bancaria en el procedimiento de apremio", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2003, p.p. 35 y ss.

los previstos en el párrafo anterior. De presentarse, en plazo, autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y, posteriormente, se presenta, fuera de plazo sin requerimiento previo, una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producen las infracciones analizadas en los apartados 4 y 9, en relación con las primeras, imponiéndose la sanción que estudiamos respecto de lo declarado fuera de plazo (arts. 198.2 de la LGT y 14 del RGRST).

Si se han realizado requerimientos, la sanción es compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria por la desatención de los requerimientos del apartado 13 (arts. 198.3 y 203 de la LGT)<sup>196</sup>.

La sanción por no presentar, en plazo, declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consiste en multa pecuniaria proporcional del 1 por 1.000 del valor de las mercancías, a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 y un máximo de 6.000 euros (art. 198.4).

b) Incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas.

---

<sup>196</sup> SSTSJ de Andalucía de 30 de marzo de 1998 (*JT* 1998, 455) y Valencia de 15 de junio de 1998 (*JT* 1998, 1011).

El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración<sup>197</sup> y será (art. 48. 1 y 2 de la LGT):

-Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual (art. 113 del RGAT). No obstante y si desarrollan, principalmente, actividades económicas, la Administración puede considerar, como domicilio fiscal, el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas (ejemplo: donde se llevan a cabo las contrataciones y la contabilidad). Si no pudiera establecerse, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que las realicen (ejemplo: donde está situada la fábrica, tratándose de un fabricante de muebles).

- Para las personas jurídicas, su domicilio social (es decir, el que figura inscrito en el Registro público correspondiente), siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

En caso de que no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá, al igual que en las personas físicas, aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

- Para las entidades sin personalidad, el que resulte de aplicar las reglas anteriores.

- Respecto de las personas o entidades no residentes en España hay que acudir a lo establecido en la normativa de cada tributo. En defecto de regulación, coincide con el de su representante en España. No obstante y si operan mediante establecimiento

---

<sup>197</sup> Por todos, NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994. Por nuestra parte, acogemos la exposición del profesor MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español, op. cit.*, p.p. 220 y ss.

permanente, será el que resulte de aplicar, a dicho establecimiento, las reglas establecidas en los apartados precedentes.

Los obligados tributarios deben comunicar, a la Administración tributaria que corresponda, tanto su domicilio fiscal como su cambio. Este último no producirá efectos administrativos hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación. En definitiva, tiene que ser expreso, sin que se admitan otras declaraciones a efectos de otros tributos. Ahora bien, ello no impide que los procedimientos, iniciados de oficio antes de la misma, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio fiscal inicial, siempre que sus notificaciones se realicen en el del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin (arts. 48.3 y 110.2 de la LGT y 17 del RGAT).

Cualquier Administración tributaria puede comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con la aplicación de los tributos de su competencia (arts. 48.4 de la LGT y 148 a 152 del RGAT).

Como es lógico, la correcta determinación del domicilio fiscal cumple dos funciones. De un lado, es un potente instrumento de control para la Administración. De otro, sirve para asignar la recaudación de determinados tributos, tanto a las Comunidades Autónomas (tributos cedidos) como a las Entidades Locales.

Pues bien, incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas, se considera infracción leve y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 100 euros (art. 198.5).

c) El incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho

incumplimiento no constituya otra infracción. Esta infracción es leve y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 200 euros (art. 198.6).

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

La realización de las siguientes conductas constituye infracción tributaria (art. 199 de la LGT):

a) Presentar, de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

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

Ambos tipos de conductas son infracciones graves, siendo sancionadas con multa pecuniaria fija de 150 euros y 250 euros, respectivamente (art. 199.2).

c) Presentar declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos.

La sanción consiste en multa pecuniaria fija de 250 euros (art. 199.3).

d) La contestación o presentación, de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas, con carácter

general, en cumplimiento de la obligación de suministro de información (arts. 93 y 94), que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias.

Su sanción consiste en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos, referidos a una misma persona o entidad, omitido, inexacto o falso. Será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos, referidos a una misma persona o entidad, cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios y con un mínimo de 250 euros (arts. 199.4 de la LGT y 15 del RGRST).

d) La misma conducta anterior, pero con datos expresados en magnitudes monetarias.

En este caso la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros. Cuando el importe de tales operaciones represente un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por 100 del importe de las que debieron declararse, la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por 100 del importe de las no declaradas o declaradas de forma incorrecta, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por 100, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción asciende al 1 por 100 del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios y con un mínimo de 250 euros (art. 199.5 de la LGT).

La sanción a la que se refieren las letras c) y d) se graduará, incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 y en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias (art. 199.6).

e) La presentación, de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, siempre que no determinen el nacimiento de una deuda aduanera.

En este caso la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 1 por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 y un máximo de 6.000 euros. De presentarse por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, de existir obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 250 euros (art. 199.7).

#### **10. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.**

El incumplimiento de obligaciones contables y registrales constituye infracción tributaria en los siguientes casos (art. 200.1 de la LGT):

a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.

b) La utilización de cuentas, con significado distinto del que les corresponda y según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.

c) El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, libros y registros establecidos por las normas tributarias, programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y sistemas de codificación utilizados.

d) La llevanza de contabilidades distintas, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.

e) El retraso, en más de cuatro meses, en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.

f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.

g) El retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT.

Estamos en presencia de una infracción grave (art. 200.2) y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que sean de aplicación los siguientes supuestos (arts. 200.3 de la LGT y 16 del RGRST):

a) La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 1 por 100 de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.

b) La no llevanza o conservación de la contabilidad, libros y registros exigidos por las normas tributarias, programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y sistemas de codificación utilizados, se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 1 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.

c) La llevanza de contabilidades distintas, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario, se sanciona con multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.

d) El retraso, en más de cuatro meses, en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias, se sanciona con multa pecuniaria fija de 300 euros.

e) El retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, se sanciona con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por 100 del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 y un máximo de 6.000 euros.

f) La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración, cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija, se sanciona con multa pecuniaria fija de 300 euros.

#### **11. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.**

La realización de las siguientes conductas incurre en infracción tributaria (arts. 201 de la LG y 17 del RGRST):

a) El incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos (art. 201.1 de la LGT).

Será grave en los siguientes supuestos (art. 201.2):

-Se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, en particular, los relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos, salvo que el incumplimiento

consista en su falta de expedición y conservación o en su expedición con datos falsos o falseados.

La sanción es una multa pecuniaria proporcional del 1 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

- El incumplimiento reside en la falta de expedición o conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

La multa es del 2 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer su importe, en 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

Será muy grave la infracción si el incumplimiento se refiere a la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (art. 201.3). La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 75 por 100 del importe del conjunto de las operaciones que la hayan originado.

b) El incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los Impuestos Especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la misma.

Estamos ante una infracción leve y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado (art. 201.4).

Las sanciones de las letras a) y b) se gradúan incrementando, la cuantía resultante, en un 100 por 100 si se produce un incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores (art. 201.5).

## **12. Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del NIF o de otros números o códigos.**

Se considera infracción tributaria la realización de las siguientes conductas (art. 202 de la LGT):

a) El incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del NIF y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.

Estamos ante una descripción del tipo de infracción con carácter abierto y genérico, por lo que no respeta el principio de tipicidad, al no hacer lo propio con el de seguridad jurídica. Esta infracción es leve y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 150 euros (art. 202.1). Será grave, cuando se trate del incumplimiento de los deberes que, específicamente, incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del NIF en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 5 por 100 de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.

Tratándose de incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del NIF en el libramiento o abono de los cheques al portador se aplica una multa pecuniaria proporcional del 5 por 100 del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros (art. 202.2).

b) Comunicar datos, falsos o falseados, en las solicitudes del NIF, provisional o definitivo.

Estamos ante una infracción muy grave y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 30.000 euros (art. 202.3).

### **13. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.**

La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración constituye infracción tributaria<sup>198</sup>. Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, realice actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones administrativas en relación con el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras (arts. 203.1 de la LGT y 18 del RGRST):

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad, principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d) Negar o impedir, indebidamente, la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

---

<sup>198</sup> ANEIROS PEREIRA expone los problemas que plantea este precepto si lo confrontamos con el derecho a no autoincriminarse (*Las sanciones tributarias, op. cit.*, p.p. 120 y ss.). De igual modo, SIMÓN ACOSTA, E.: “La potestad sancionadora”, *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, p. 772

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

Estamos ante una infracción grave (art. 203.2 de la LGT) y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que sean de aplicación dos supuestos (art. 203.3) El primero, cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración consista en desatender, en el plazo concedido, requerimientos distintos a los previstos en el párrafo siguiente. La sanción consiste en multa pecuniaria fija de 150 euros, si se ha incumplido, por primera vez, un requerimiento; 300 euros, por la segunda y 600 euros por la tercera (art. 203.4).

El segundo, cuando la actuación se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad, principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento, por personas o entidades que realicen actividades económicas, del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria.

En estos casos, la sanción consiste en (arts. 93, 94 y 203.5):

- Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto y de 1.500 euros, en el segundo.

- Multa pecuniaria proporcional, de hasta el 2 por 100, de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje

superior al 10, 25, 50 o 75 por 100 del importe de las que debieron declararse, la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 y 2 por 100 de la cifra de negocios, respectivamente.

Cuando los requerimientos se refieren a la información que deben contener las declaraciones exigidas, con carácter general y en cumplimiento de la obligación de suministro de información (arts. 93 y 94), la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional de hasta el 3 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por 100 del importe de las que debieron declararse, la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 1; 1,5; 2, y 3 por 100 de la cifra de negocios, respectivamente.

Si se desconoce el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores.

Sin embargo, cuando, con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador, se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción asciende a 6.000 euros.

Tratándose de un obligado tributario, que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d), y que esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará de la siguiente forma (art. 203.6):

a) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas:

- Multa pecuniaria fija de 1.000 euros, si no comparece, facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto y de 5.000 euros, de no hacerlo en el segundo.

- Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento y si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 y un máximo de 100.000 euros. Cuando no se refiera a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por 100 del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor (ejemplo: IRPF o Impuesto sobre Sociedades) que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 y un máximo de 100.000 euros.

b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas:

- Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 y un máximo de 600.000 euros.

- Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no facilita la información exigida,

en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto y 15.000 euros, en el segundo.

En caso de no hacerlo en el tercero y si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 y un máximo de 600.000 euros.

Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, en el 1 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 y un máximo de 600.000 euros.

Cuando el obligado tributario cumpla, plenamente, el requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del de inspección, el importe de la sanción asciende a la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

Todo lo anterior es de aplicación en los casos en que la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua (art. 203.7).

Si la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiere al quebrantamiento de las medidas cautelares adoptadas (arts. 146, 162 y 210), la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros (art. 203.8).

**14. Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.**

El incumplimiento del deber de sigilo exigido a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, constituye infracción tributaria (art. 95 de la LGT). Es grave (art. 204.1) y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 300 euros por cada dato o conjunto de datos, referidos a una misma persona o entidad, que hubiera sido comunicado indebidamente. Se gradúa incrementando la cuantía anterior en el 100 por 100 si existe comisión repetida de la infracción (art. 204.2).

**15. Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar, correctamente, datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.**

Tiene la consideración de infracción tributaria, no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes (art. 205.1 de la LGT). Estamos ante una obligación que debe cumplir el retenido frente al retenedor, para que éste último puede proceder a declarar e ingresar, correctamente su obligación.

Estamos ante una infracción leve cuando el obligado tributario tiene obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. La base de la sanción es la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 35 por 100 (art. 205.2).

Por el contrario, la infracción será muy grave, cuando el obligado tributario no tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. La base de la sanción es la diferencia entre la retención

o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 150 por 100 (art. 205.1).

#### **16. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.**

El incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, constituye infracción tributaria. Esta obligación la debe cumplir el retenedor frente al retenido y al objeto de que este último puede hacer frente, correctamente, a la obligación tributaria principal. La infracción es leve (art. 206.1 de la LGT) y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 150 euros (arts. 206.2 de la LGT y 19 del RGRST).

#### **17. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

##### **17.1. Concepto de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.**

La LGT sustituyó el fraude de Ley tributaria –art. 24 de la LGT/1963- por una cláusula antiabuso con la denominación de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (art. 15 de la LGT)<sup>199</sup>. A través del mismo se trata de evitar, en primer

---

<sup>199</sup> La doctrina española se ha ocupado, con profusión, de ambas figuras: FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 1, 1995, p. 55-73; “El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de “lex certa” en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2001, p.p. 5-6; “El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley”, *Quincena Fiscal*, núms. 6-7, 2003, p.p. 5-8; “El fraude de ley o ‘conflicto en la aplicación de la norma’ y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *Quincena Fiscal*, núm. 12-13, 2005, p. 5-9; “Economía de

lugar, que determinadas capacidades económicas queden sin gravar. En las conductas que contempla, el obligado tributario hace tributar una capacidad económica equivalente a la que grava el tributo que se pretende eludir, total o parcialmente, utilizando para ello "actos o negocios" en los que concurran determinadas circunstancias. En modo alguno realiza el hecho imponible, pues, en caso contrario, estaríamos en presencia de una infracción tributaria y sólo se sancionan los supuestos de conflicto cuando se realizan tras su publicación, tal y como veremos a continuación.

La STC 120/2005, de 10 de mayo, se refirió al fraude de Ley tributaria, pero con palabras que consideramos aplicables al conflicto, como un "*comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu*".

---

opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 de mayo 2011", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 833, 2011, p. 2; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001, p.p. 9-24; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *El fraude de ley en materia tributaria*, Ed. Plaza Universitaria, Salamanca, 1993; HERRERA MOLINA, P.M.: "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1999, p.p. 9-16; HERRERA MOLINA, P.M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "El fraude a la Ley tributaria en el Derecho español", *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002, p.p. 19-57; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "La reforma de la Ley General Tributaria y el fraude de ley", *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, p.p. 67-78; "Materiales para una reflexión sobre el fraude de ley tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 58, 2002, p.p. 27-52; Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español, *op. cit.*, p.p. 133 y ss.; SANZ GÓMEZ, R.: *Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario*, Documentos IEF, núm. 13, Madrid, 2016 y PALAO TABOADA, C.: El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 61, 2017, p.p. 13-61.

Lo cierto es que no cabe extrapolar la construcción del fraude de Ley civil<sup>200</sup> al ámbito tributario, en particular, por el hecho de que puede producirse el primero sin que se produzca abuso en la aplicación de la norma tributaria y viceversa. Por ejemplo, la constitución de una sociedad o la transferencia de unos bienes en fraude de acreedores no es reconducible al conflicto si se satisfacen los tributos correspondientes. De igual modo, puede existir este último sin que exista fraude de Ley civil, cuando se trate de eludir el pago del tributo correspondiente a una compraventa o una permuta mediante el mecanismo de la constitución e inmediata disolución de una sociedad.

La declaración de conflicto constituye un instrumento especial en manos de la Administración para gravar determinadas economías de opción donde existe el elemento intencional antes aludido. El calificativo de "*especial*" no debe ser identificado como "*excepcional*", pues no está concebido para evitar la elusión fiscal cuando ya no quede otro remedio. Partiendo de lo anterior, existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite, total o parcialmente, la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias (art. 15.1 de la LGT):

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
  
- b) Que, de su utilización, no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

---

<sup>200</sup> "Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir" (art. 6.4 del Cc).

En las liquidaciones que se realicen se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora (art. 15.3).

Para declarar el conflicto debe emitirse, previamente, un informe favorable de una Comisión consultiva formada por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (en el ámbito estatal, la DGT), actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante (arts. 15.2 y 159.1 de la LGT y 194 del RGAT). De esta manera, se añade un “*plus*” de objetividad y de unidad de criterio.

Si el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias descritas, lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de quince días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión. Dicha remisión supone la suspensión automática de las actuaciones inspectoras (arts. 150.3 y 159.2 de la LGT).

El informe ha de emitirse en un plazo máximo de tres meses, contados desde la remisión del expediente a la Comisión. Dicho plazo puede ser ampliado y mediante acuerdo motivado de esta última, sin que pueda exceder de un mes (art. 159.4). Transcurrido este plazo y sin que la Comisión haya emitido su informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitirlo, aunque pueden continuarse las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión (art. 159.5).

El informe vincula al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma (art. 159.6). Tanto este informe como los demás actos

dictados para la aplicación del conflicto no son susceptibles de recurso o reclamación. En los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de tal declaración (art. 159.7).

Los supuestos de conflicto constituyen infracción tributaria, exclusivamente, cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo como conflicto y se hubieren hechos públicos, para general conocimiento, antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación (art. 206.bis.2). Ahora bien y por el hecho de que exista igualdad sustancial no puede imponerse, de forma automática, una sanción, pues la Administración debe probar el elemento subjetivo, en definitiva, la intencionalidad de la conducta.

#### **17.2. La infracción en los supuestos de conflicto.**

El incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado con la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria constituye infracción tributaria<sup>201</sup>, siempre que

---

<sup>201</sup> Muy crítico se manifiesta el profesor GARCÍA NOVOA, C., “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003, p.p. 9-26. Con la actual redacción de la LGT, en “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, p.p. 200-244.

hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones (art. 206.bis.1)<sup>202</sup>:

- a) La falta de ingreso, dentro del plazo establecido en dicha normativa, de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación o acreditación, improcedente, de partidas, positivas o negativas, o créditos tributarios, a compensar o deducir en la base o en la cuota, de declaraciones futuras, propias o de terceros.

Estamos ante una infracción grave (art. 206.bis.3) y la sanción consiste, respectivamente, en multas pecuniarias proporcionales del 50 por 100 de la cuantía no ingresada o devuelta indebidamente; del 15 por 100 de la cantidad indebidamente solicitada; del 15 por 100 del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible o del 50 por 100, en caso de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes (art. 206.bis.4). Todas estas infracciones y

---

<sup>202</sup> *Vid.*, sobre este nuevo precepto, además de otros trabajos citados, las reflexiones de LUCAS DURÁN, M.; “Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas del mismo”, *Estudios Financieros*, núm. 397, p.p. 5-58. También, CARRASQUER CLARÍ, M<sup>a</sup> L<sup>a</sup>.: “Una vuelta atrás en la configuración de la «elusión fiscal»”, *Carta Tributaria*, núm. 13, 2016, p.p. 38-44.

sanciones son incompatibles con las analizadas en los apartados 1, 3, 4 y 5 anteriores (art. 206.bis.5) y, a las segundas, se les aplican las reducciones que procedan (art. 206.bis.6).

## **18. Infracción por incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.**

### **18.1. La obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero.**

Todos los obligados tributarios deben suministrar, a la Administración, la siguiente información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (arts. 29 y 93 y apartado primero de la disposición adicional decimoctava de la LGT):

a) Cuentas abiertas en entidades que se dediquen al tráfico, bancario o crediticio, de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o, de alguna otra forma, ostenten poder de disposición.

b) Cualesquiera títulos, activos, valores o derechos, representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad.

Estas obligaciones se extienden a quiénes tengan la consideración de titulares reales, de acuerdo con lo previsto en el art. 4.2. de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo:

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que, en último término, posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por 100 del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que, por otros medios, ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.

c) La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por 100 o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa, principalmente, la persona o instrumento jurídicos.

## **18.2. La infracción tributaria.**

Partiendo de lo anterior, constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, las declaraciones sobre bienes y derechos en el extranjero. También, su presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Estas infracciones son muy graves y se sancionan conforme a las siguientes reglas (apartado segundo de la disposición adicional decimoctava de la LGT):

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 5.000 euros, por cada dato o conjunto de datos referidos a una

misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción es de 100 euros, por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo administrativo. Del mismo modo se sanciona su presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, de existir obligación de hacerlo a través de ellos.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 5.000 euros, por cada dato o conjunto de datos, referidos a cada elemento patrimonial, individualmente considerado según su clase, que hubieran debido incluirse en la declaración o aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción es de 100 euros, por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial, individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo. Del mismo modo se sanciona su presentación por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, al igual que en la letra anterior.

c) Si el incumplimiento afecta a la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos situados en el extranjero, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 5.000 euros, por cada dato o conjunto de datos referidos, a un mismo inmueble o derecho, que hubieran debido incluirse en la declaración o aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción es de 100 euros, por cada dato o conjunto de datos, referidos a un mismo inmueble o derecho, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo administrativo. Del mismo modo se sanciona la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, como en las letras anteriores.

Estas infracciones y sanciones son incompatibles con las analizadas en los apartados 8 y 9. Las Leyes reguladoras de cada tributo pueden establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de estas informaciones (apartado tercero de la disposición adicional decimoctava).

#### **19. Infracciones por incumplimientos de obligaciones relativas a la asistencia mutua.**

Pese a que las infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones de suministro de información en el marco de la asistencia mutua se regulan por las reglas generales (apartado segundo de la disposición adicional vigésimo segunda de la LGT), se establecen las siguientes infracciones<sup>203</sup>:

a) El incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras conforme a las normas de diligencia debida, siempre que tal incumplimiento no determine el de la obligación de suministro de información respecto de tales cuentas.

b) Comunicar a la institución financiera datos falsos, incompletos o inexactos, en relación con las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras en orden a la identificación de su

---

<sup>203</sup> Cfr., MARTINEZ GINER, L.A.: *La información automática de cuentas financieras : nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria*, Documentos IEF, núm. 13, Madrid, 2016.

residencia fiscal, cuando se derive, de ello, una incorrecta identificación de esta última (apartado tercero de la disposición adicional vigésimo segunda).

La contemplada en la letra a) se considera como grave, siendo sancionada con multa fija de 200 euros y por cada persona respecto de la que se hubiera producido el incumplimiento. La señalada de la letra b) como grave, siendo sancionada con multa fija de 300 euros (apartado cuarto de la disposición adicional vigésimo segunda).

En relación con las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras, abiertas a partir de 1 de enero de 2016, en orden a la identificación de su residencia fiscal, su falta de aportación a la institución financiera, en el plazo de noventa días desde que se hubiese solicitado la apertura de la cuenta, determina que ésta última no realice cargos, abonos, ni cualesquiera otras operaciones hasta el momento de su aportación (apartado quinto de la disposición adicional vigésimo segunda).

Las pruebas documentales, las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras y demás información utilizada en cumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida, han de estar a disposición de la Administración hasta la finalización del cuarto año siguiente a aquél en el que se produzca el cierre de la cuenta (apartado sexto de la disposición adicional vigésimo segunda).

Cualquier institución financiera obligada a suministrar información, conforme a la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, debe dar a conocer, a cada persona física sujeta a comunicación de información, que la correspondiente a la misma (art. 8.3.bis), será transmitida a la Administración tributaria y, a su vez, al Estado miembro que corresponda con arreglo a dicha norma. Esta comunicación ha de realizarse antes del 31 de enero del año natural

siguiente al primer año en que la cuenta esté sujeta a comunicación de información (apartado séptimo de la disposición adicional vigésimo segunda de la LGT).

La imposibilidad de utilizar la cuenta y el mantenimiento de la documentación por un plazo de cuatro años, resulta igualmente de aplicación en relación con las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras conforme a lo dispuesto en el Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA.

De igual modo, en el caso de cuentas abiertas durante el año 2015 y respecto de las que, a 1 de enero de 2016, no se hubiesen aportado las declaraciones, su falta de aportación a la institución financiera, en el plazo de sesenta días desde dicha fecha, determina que ésta no realice cargos, abonos, ni cualesquiera otras operaciones hasta el momento de su aportación (apartado octavo de la disposición adicional vigésimo segunda).

## **20. La especialidad de las infracciones catastrales.**

El Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, TR-LCI) se aparta del régimen general de las infracciones tributarias y contempla uno especial para las infracciones catastrales que sigue el anterior sistema de infracciones simples y graves, aunque sólo contempla a las primeras<sup>204</sup>.

---

<sup>204</sup> Seguimos la exposición de los profesores MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p.p. 467-476.

En este sentido, el art. 70 del TR-LCI señala que “*constituyen infracción tributaria simple los siguientes hechos o conductas, siempre que no operen como elemento de graduación de la sanción*”. La regulación prevista es criticable tanto por seguir la técnica de la LGT/1963, como por, al igual que con el anterior régimen legal, obligar al intérprete a delimitar si estamos ante un criterio de graduación de una infracción grave o ante una infracción simple<sup>205</sup>. El desarrollo reglamentario de la materia se encuentra en los arts. 85 a 94 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el TR-LCI.

La primera conducta que constituye infracción simple es la falta de presentación de las declaraciones, no efectuarlas en plazo y la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas. El art. 86 señala que se entenderá cometida la infracción por la falta de presentación de declaraciones, cuando el obligado tributario no presente la declaración catastral en el plazo establecido en el art. 28, o bien la presente una vez comunicada la iniciación del correspondiente procedimiento inspector, sin perjuicio de lo que establece el art. 87 sobre la presentación de declaraciones fuera de plazo.

Este último precepto señala que se entenderá cometida la infracción por la presentación de declaraciones fuera de plazo cuando los obligados tributarios presenten, extemporáneamente, las declaraciones catastrales, ya sea de forma voluntaria o previo requerimiento, y siempre que no se hubiese producido la comunicación del inicio del correspondiente procedimiento inspector, en cuyo caso la infracción se calificará y sancionará conforme a lo establecido en el precepto anterior.

---

<sup>205</sup> *Cfr.*, DELGADO MERCÉ, A.: “Las sanciones catastrales y tributarias en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Necesidad de una reforma urgente”, *Tributos Locales*, núm. 128, 2017, p.p. 65-77.

El art. 88 se encarga de la infracción por la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas. Se entenderá cometida esta infracción cuando la declaración presentada contenga datos o se acompañe de documentos falsos o falseados, se omitan datos o documentos que, preceptivamente, deban incluirse en la misma o se hayan consignado datos que no se correspondan con la verdadera descripción de los inmuebles. A estos efectos se considerarán documentos falsos o falseados aquellos que reflejen situaciones, hechos, actos o negocios inexistentes, en todo o en parte, y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

El importe total de la sanción que corresponda por la presentación de una declaración incompleta o inexacta no podrá superar a la que hubiera correspondido en el caso de falta de presentación de esa misma declaración.

La segunda infracción consiste en el incumplimiento del deber de aportar la referencia catastral a que se refiere el art. 40 del TR-LCI. El art. 89 señala que la falta de aportación de la referencia catastral en los supuestos previstos en aquél, se sancionará incrementando la cuantía de la sanción mínima en 150 euros por cada referencia catastral no aportada.

La tercera infracción consiste en el incumplimiento del deber de comunicación de la referencia catastral. La cuarta se refiere al incumplimiento del deber de suministrar datos, informes o antecedentes. Y, finalmente, la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración catastral, ya sea en fase de gestión o de inspección.

Según el art. 92, la infracción por resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración catastral se entenderá cometida siempre que no opere como criterio de graduación, cuando el obligado tributario no atienda los requerimientos de la Administración para aportar datos o documentos necesarios para la formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario, o para comparecer, en el lugar y tiempo señalados, con idéntica finalidad o para aportar cualquier información que

se considere necesaria para el desarrollo de un procedimiento de gestión o de inspección catastral. Asimismo, constituirá resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración catastral negar la entrada o permanencia del personal inspector en fincas y locales, cuando se haya solicitado de conformidad con el procedimiento legalmente establecido, y ejercer coacciones a los órganos de la Administración catastral.

Tal y como sucede con las infracciones tributarias, el art. 93 del TR-LCI señala que el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquiera de las infracciones contempladas en esta sección se reducirá un 25 por 100, siempre que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario, sin que se haya solicitado el aplazamiento o fraccionamiento del pago y no se haya interpuesto recurso o reclamación contra la sanción, ni contra la resolución del procedimiento de gestión o inspección catastral del que derive el procedimiento sancionador. Este último se iniciará dentro del plazo de tres meses y le será de aplicación lo establecido en los arts. 207 a 212 de la LGT y en sus normas de desarrollo.

Es competente para su tramitación y resolución la Administración tributaria del Estado, incluso cuando la infracción que origine la iniciación del procedimiento se produzca o sea conocida en el curso de actuaciones de inspección conjunta realizadas por Ayuntamientos o entidades gestoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Se sancionan las infracciones simples con multa de 60 a 6.000 euros, salvo que se trate de la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas o de la conducta prevista en el párrafo d) del citado precepto, en cuyo caso la multa será de seis a 60 euros por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en las declaraciones o ser aportado en virtud de los requerimientos efectuados y sin que la cuantía total de la sanción pueda exceder de 6.000 euros. En caso de que,

como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor, la Administración no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, la infracción se sancionará con multa de 1.000 a 6.000 euros.

Los criterios de graduación de las sanciones son los siguientes:

- a) La comisión repetida de infracciones tributarias.
- b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración catastral.
- c) La utilización de medios fraudulentos (el empleo de documentos falsos o falseados) en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta.
- d) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración.
- e) La trascendencia para la eficacia de la gestión catastral de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales y de colaboración o información a la Administración tributaria.



## VII. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

### 1. Introducción.

La imposición de las sanciones tributarias debe llevarse a cabo a través de un procedimiento en el que el sujeto pueda hacer valer su derecho de defensa y en el que la Administración destruya la presunción de inocencia de aquél. En efecto, la imposición de sanciones por los órganos administrativos debe realizarse a través de un determinado procedimiento mediante el que, por una parte, se asegure la sumisión de la Administración al Derecho y, por otra, se garantice la defensa de los derechos y garantías constitucionales.

Este derecho al procedimiento sancionador ya había sido establecido, para todo el ámbito administrativo, por el art. 134 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común<sup>206</sup>, pero su aplicación efectiva a las sanciones tributarias no se produjo, debido a la interpretación jurisprudencial de la disposición adicional quinta de dicho texto legal realizada por la STS de 22 de enero de 1993.

El art. 24 de la CE contempla el derecho a la presunción de inocencia cuya aplicación al ámbito sancionador administrativo ha sido reiteradamente señalada por el TC (SSTC 18/1981, de 8 de junio; 194/2000, de 19 de julio; 276/2000, de 16 de noviembre

---

<sup>206</sup> Cfr., GARRIDO FALLA, F. y FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>.: *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas*, (3<sup>a</sup> edic.), Cívitas, Madrid, 2000, p. 51. También, RIBES RIBES, A.: "El procedimiento sancionador tributario", *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, (3<sup>a</sup> edic.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016, p.p. 200-244.

23/2001, de 29 de enero y 93/2001, de 2 de abril). Como ha señalado la STC 18/1981, “la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga”.

El art. 208 de la LGT contempla la previsión de que el procedimiento sancionador se tramite de forma separada a los de aplicación de los tributos. Estamos ante un derecho de los contribuyentes que resulten sospechosos de la comisión de una infracción tributaria y, paralelamente, ante una obligación de la Administración actuaria de utilizar un cauce procedimental específico para imponer una sanción tributaria. El precepto de la LGT se refiere la separación respecto de los procedimientos regulados en el Título III, es decir, los de gestión, inspección y recaudación.

De este modo, para poder sancionar una infracción tributaria no es suficiente la comisión de un hecho típico y antijurídico. Es necesario, además, la presencia de culpabilidad.

El procedimiento sancionador en materia tributaria se regula por la LGT y su normativa de desarrollo y, en su defecto, por las normas administrativas generales (art. 207 de la LGT)<sup>207</sup>. Este procedimiento se tramita, de forma separada, a los de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se llevarán a cabo conjuntamente (art. 208.1 de la LGT). En los procedimientos de gestión y de recaudación la renuncia a la tramitación separada ha de realizarse dentro de los dos meses posteriores al inicio, a menos que se notifique antes la

---

<sup>207</sup> Muy certeras son las aportaciones del profesor SIMÓN ACOSTA, E.: “El procedimiento sancionador”, en *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Aranzadi, Cizur Menor, 2017, p.p. 263-270.

propuesta de resolución o se inicie el procedimiento notificando esta última, en cuyo caso debe llevarse a cabo en el trámite de audiencia. Y, en de inspección, dentro de los primeros seis meses (arts. 25 a 28 del RGRST).

Tratándose de actas con acuerdo, donde la renuncia al procedimiento separado y la propuesta de sanción, debidamente motivada, se hará constar expresamente en las mismas (art. 210.4 de la LGT), y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con su normativa reguladora. Se trata de aquellos supuestos en los que es preciso realizar una fijación de los hechos o una valoración, estimación o medición de los que resulten determinantes para la aplicación de una norma tributaria. En estos casos, la formalización de este documento de la inspección exige la renuncia expresa al derecho a un procedimiento separado.

Todo procedimiento sancionador ha de garantizar, a los infractores, los siguientes derechos (art. 208.3 de la LGT):

- a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como la identidad del instructor, Autoridad competente para imponer la sanción y norma que atribuya tal competencia.
- b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.
- c) Los demás derechos reconocidos por el ordenamiento tributario (art. 34 de la LGT).

La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador se regula por las mismas reglas que hemos analizado para las obligaciones tributarias (art. 208.4 de la LGT)<sup>208</sup>.

Pese a tratarse de un procedimiento informado por los principios y garantías que rigen en el ámbito penal, el hecho de que se desarrolle ante la Administración hace que determinados principios de los procedimientos administrativos conserven su vigencia. Así, es consustancial su carácter contradictorio

También resultan aplicables, a este ámbito, principios como el de economía procesal y el de oficialidad. El primero traduce el principio de eficacia que reconoce el art. 103.1 de la CE que, en ningún caso, puede consentir la violación de un derecho fundamental. Entre otras manifestaciones, este principio permite la acumulación de procedimientos, cuando se produzca la identidad de sujeto, hechos y fundamento. Igualmente, justifica la existencia de un procedimiento o una tramitación abreviada, con independencia de que la regulación vigente merezca una seria crítica.

En cuanto al principio de oficialidad, puede decirse que, aunque el principio contradictorio permita la participación de los sujetos en todos los trámites, la Administración está obligada a realizar las actuaciones necesarias para llegar a la resolución final y ello no sólo porque sea un principio que informa la actividad administrativa.

## **2. Iniciación.**

### **2.1. Inicio de oficio.**

---

<sup>208</sup> *Vid.*, GARCÍA MORENO, V.A.: “Notificaciones tributarias y notificaciones en el procedimiento sancionador: sus diferencias”, *Carta Tributaria*, núm. 15, 2016, p.p. 82-84.

El procedimiento sancionador se inicia siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente (art. 209.1 de la LGT). Con ello, además de excluir, *a priori*, la iniciación a instancia de parte, se está poniendo de manifiesto que se trata de un procedimiento de corte inquisitivo<sup>209</sup>.

Esta iniciación puede revestir distintas modalidades. La iniciación por propia iniciativa debe ser lo habitual en las infracciones puestas de manifiesto en el procedimiento inspector por el mismo funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado las actuaciones de comprobación e investigación. No obstante y en estos casos, es necesaria la autorización del Inspector Jefe<sup>210</sup>.

Se trata, por tanto, de un supuesto intermedio entre la petición razonada de otros órganos -aquí nos encontramos ante un mismo órgano- y la propia iniciativa. El procedimiento se iniciará a petición razonada de otros órganos en los supuestos de infracciones en el Impuesto sobre el Patrimonio en los que los órganos de la AEAT que tengan conocimiento de su comisión, con ocasión de la comprobación en el IRPF, lo comunicarán a los órganos autonómicos competentes mediante una petición razonada<sup>211</sup>.

El art. 211.5 de la LGT enumera los órganos competentes para imponer sanciones tributarias. Serán los órganos gestores, inspectores o recaudadores los que desarrollen el procedimiento para su imposición. La atribución de la facultad de imponer sanciones al Ministro supone residenciar el ejercicio de la potestad

---

<sup>209</sup> Vid. ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, *op. cit.*, p. 200 y ss.

<sup>210</sup> *Vid.*, ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario", *op. cit.*, p. 10.

<sup>211</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, *op. cit.*, p.p. 210 y ss.

sancionadora ante un órgano que presenta la doble condición de político y superior de la Administración<sup>212</sup>. La doctrina ha propuesto la creación de órganos con competencia sancionadora en los que operase, verdaderamente, la separación de las funciones liquidadoras y sancionadoras. También se ha venido indicando la necesidad de que la instrucción y la resolución del procedimiento sancionador se encomienden a órganos distintos<sup>213</sup>.

Se ha dicho que la imparcialidad presenta una doble vertiente objetiva y subjetiva<sup>214</sup>. La primera, trata de evitar la parcialidad del juzgador derivada de su relación personal con el objeto y, la segunda, impedir la parcialidad de criterio derivada de sus relaciones con las partes.

En palabras del profesor Zornoza, *“carecería de sentido trasladar las garantías propias del personal judicial a los funcionarios que intervienen en el procedimiento administrativo sancionador, dado que resulta en principio indiferente la separación o no de las funciones de*

---

<sup>212</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Ibidem*, p. 198.

<sup>213</sup> CAAMAÑO ANIDO, M.A.: “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”, *Impuestos*, II, 2000., p. 1615; BOSCH FERNÁNDEZ, B.: “Las partes en el procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a la parte acusada”, *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, p. 27 y FUSTER ASECIO, C., *El procedimiento sancionador tributario, op. cit.*, p. 160 y ss. Igualmente, SUAY RINCÓN, J. (“La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y contradicción en el procedimiento administrativo sancionador”, *Revista de Administración Pública*, núm. 123, 1990, p. 171) señalaba que *“la sanción administrativa es siempre el resultado de un <<juicio>> sobre la conducta llevada a cabo por una determinada persona; y todo juicio reclama por esencia una cierta dosis de imparcialidad, un cierto alejamiento de las posiciones de las partes implicadas en el conflicto”, propugnando más adelante su introducción en la “materia fiscal”*.

<sup>214</sup> Sobre esta cuestión, *vid.*, también, FUSTER ASECIO, C.: *Ibidem*, p. 154.

*instrucción y decisión entre personas pertenecientes a una misma organización y sometidos todos ellos al criterio jerárquico”<sup>215</sup>. En efecto, son conocidos los razonamientos expuestos en la STC 76/1990, de 26 de abril, según la cual y a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, no es posible “una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales”<sup>216</sup>.*

Partiendo de lo anterior, creemos que la separación entre las fases de instrucción y resolución del procedimiento sancionador deben trasladarse, positivamente, a la imposición de las sanciones tributarias.

En el Derecho Tributario no se encuentran claramente delimitados, a nivel legal, los criterios de competencia, sino que son las normas reglamentarias, y las propias disposiciones internas de la Administración, las que establecen el órgano competente. Para encontrar las reglas que disciplinan la competencia objetiva debemos acudir al art. 211.5 de la LGT, ya que en él se enumeran los órganos con competencia para imponer sanciones, utilizando, como criterio principal, el carácter de las que procede imponer y su gravedad.

Así, distingue entre los órganos competentes para imponer sanciones privativas de derechos y los competentes para imponer multas. La competencia territorial se determina, en principio, por el domicilio del presunto infractor, puesto que serán los

---

<sup>215</sup> *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit., p. 288.

<sup>216</sup> MARTÍNEZ HORNERO, F.J., “Idoneidad constitucional de la acción sancionadora de la Inspección de los tributos”, *Estudios Financieros*, núm. 226, 2002, p. 51.

órganos, que actúen en ese ámbito los que resulten competentes para iniciar e instruir el oportuno procedimiento sancionador.

La competencia funcional se refiere a la delimitación entre los órganos que han de intervenir en las distintas fases del procedimiento sancionador, esto es, en el inicio, en la instrucción y en la resolución del expediente. El art. 20.1 del RRST establece los órganos con competencia para iniciar el procedimiento mediante una fórmula que nos vuelve a remitir a las normas de organización internas, pues señala el citado precepto que, salvo *“que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive”*. En definitiva, la atribución de las funciones de iniciación e instrucción le corresponden al mismo órgano<sup>217</sup>.

Son órganos competentes para la imposición de sanciones (arts. 211.5 de la LGT y 20 del RGRST):

a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

b) El Ministro de Hacienda y Función Pública, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano competente de las Entidades Locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.

---

<sup>217</sup> MARTÍNEZ HORNERO, F.J.: *Ibidem*, p. 52 y ss. Este autor critica, vivamente, la concurrencia de la competencia para iniciar y para resolver en el mismo órgano, aunque centra su razonamiento en las sanciones pecuniarias.

c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en la letra anterior.

d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

Tal y como puede comprobarse, no menciona la denuncia como modo de iniciación del procedimiento sancionador<sup>218</sup>. No obstante, debe tenerse en cuenta que el art. 114 de la LGT establece que la denuncia pública podrá ser realizada con relación a hechos o situaciones que conozcan y puedan ser constitutivas de infracciones tributarias<sup>219</sup>.

## **2.2. Requisitos temporales.**

Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración, verificación de datos, comprobación o inspección, no pueden iniciarse, respecto a la persona o entidad 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.

Sobre la naturaleza de este plazo puede discutirse si se trata de un supuesto de caducidad o de prescripción de la acción para iniciar el procedimiento que se

---

<sup>218</sup> En este sentido, DE MIGUEL CANUTO, E., "El procedimiento para sancionar las Infracciones graves por la Inspección de los Tributos: Algunos aspectos", *Tribuna Fiscal*, núm. 98, p. 65 (este autor cita la STS de 23 de junio de 1987).

<sup>219</sup> La STS de 9 de octubre de 2000 analiza el régimen jurídico de la denuncia.

encuadra dentro del plazo más amplio de prescripción de la infracción. El procedimiento sancionador puede iniciarse siempre que no haya prescrito la infracción tributaria cometida pues, en otro caso, la sanción que resultase del mismo sería nula.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves (art. 186 de la LGT) han de iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria (art. 209.2 de la LGT). En efecto, el art. 186 de la LGT establece que si la sanción impuesta es igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de comisión repetida de infracciones tributarias, podrán imponerse las sanciones que contempla. De este modo, la imposición de sanciones privativas de derechos se realizará cuando sea firme la resolución sancionadora en la que se imponga la multa correspondiente y se determine la concurrencia de las circunstancias que constituyen los presupuestos de estas sanciones.

Por lo tanto y transcurrido dicho plazo, no cabe iniciar el procedimiento sancionador, puesto que habrá caducado la acción para ello. Para Falcón y Tella, la fijación de este plazo implica una decisión presunta de no sancionar, que ha de considerarse firme, y que sólo puede revisarse utilizando los procedimientos especiales de revisión<sup>220</sup>. De cualquier modo, lo que es evidente es que este plazo elimina, parcialmente, la virtualidad de la prescripción de la infracción, ya que con independencia de que ésta no haya prescrito, no puede iniciarse ya el procedimiento sancionador<sup>221</sup>.

---

<sup>220</sup> "La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida", *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1998, p. 7.

<sup>221</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, op. cit., p. 205.

De la normativa en vigor, parece desprenderse una iniciación inmediata y simultánea del procedimiento sancionador respecto a los procedimientos tributarios, aunque, debe advertirse, que en la medida en que es posible la acumulación de asuntos, lo normal será esperar a la finalización del procedimiento gestor, inspector o recaudatorio para iniciar un único procedimiento en el que se acumulen las distintas infracciones.

El primer efecto que produce la notificación al sujeto acusado es el de iniciar, de forma indubitada, el procedimiento sancionador. Para los órganos administrativos, esta notificación supone, según el art. 211.2 de la LGT, el inicio del plazo de seis meses para resolver, cuyo transcurso origina la caducidad del procedimiento y el archivo, de oficio o a instancia de parte, de las actuaciones. La caducidad no produce la prescripción de las acciones, pero los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción. De este modo, la superación del plazo máximo no impide, a la Administración, volver a iniciar un procedimiento por los mismos hechos y contra el mismo sujeto, siempre que la infracción no haya prescrito. Lo que sí impide es que se realicen actuaciones extemporáneas válidas<sup>222</sup>.

### **2.3. Requisitos formales.**

El contenido mínimo de la notificación de inicio comprende la identificación del presunto responsable, la conducta y su calificación infractora, la sanción que puede llegar a imponerse, el órgano competente para instruir y resolver el procedimiento, el derecho a formular alegaciones y, en su caso, la propuesta de resolución (art. 22 del RGRST). Según Cervera, Magraner y Juan Lozano, nos encontramos ante el

---

<sup>222</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, op. cit., p. 212.

equivalente del pliego de cargos mediante el que debe comunicarse al presunto infractor la iniciación del expediente sancionador<sup>223</sup>.

El primer elemento que debe contener el acuerdo de iniciación es la identificación de la persona o entidad presuntamente responsable. La posibilidad de dirigir el procedimiento contra varias personas resulta hoy claramente de lo dispuesto en el art. 181.3 de la LGT. Otro elemento esencial de la notificación es la indicación de los hechos cometidos y su calificación jurídica a efectos sancionadores, es decir, el tipo infractor que constituyen. El acuerdo de iniciación del procedimiento hará indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia, así como del momento y plazos para su ejercicio. La falta de regulación expresa también permite dejar en manos del instructor el señalamiento de estos trámites y en función de las incidencias y circunstancias que se vayan poniendo de manifiesto.

El art. 210 de la LGT señala que, cuando se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidas en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o del responsable, deberán incorporarse, formalmente, antes del trámite de audiencia. Para Sesma Sánchez, *“dada la importancia que para el procedimiento sancionador pueden tener tales actuaciones, debe asegurarse su debida comunicación al sujeto en el momento de iniciación del procedimiento sancionador”*<sup>224</sup>. De este modo, se

---

<sup>223</sup> “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)”, *op. cit.*, p. 13.

<sup>224</sup> “Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario”, *op. cit.*, p. 132. En el mismo sentido, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Alicante, Alicante, 2001, p. 170.

estarían poniendo en su conocimiento las pruebas que existen para inculparle a fin de proporcionarle todos los medios necesarios para su defensa.

### **3. Instrucción.**

#### **3.1. Régimen jurídico.**

En la instrucción del procedimiento sancionador son de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos (arts. 99 y 210.1 de la LGT y 23 del RGRST). Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de estos últimos y vayan a ser tenidos en cuenta en el sancionador, deben incorporarse, formalmente al mismo, antes de la propuesta de resolución (art. 210.2 de la LGT) y pueden adoptarse las medidas cautelares que ya conocemos y a los que nos referimos, nuevamente, en el siguiente epígrafe (arts. 146 y 210.3).

#### **3.2. Tutela cautelar.**

El art. 146 de la LGT autoriza a los órganos de inspección a adoptar las medidas de precaución y garantía que juzguen adecuadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren los libros, documentos, registros, programas informáticos y archivos en soporte magnético y demás antecedentes sujetos a examen. Para ello se pueden adoptar medidas como el precinto, depósito o incautación de las mercaderías o productos sometidos a gravamen así como el de los libros, registros, documentos, de los archivos, locales o equipos informáticos.

En la medida en que la infracción sea descubierta en el curso de un procedimiento inspector y concurren las circunstancias que justifican la adopción de medidas cautelares, el procedimiento sancionador puede beneficiarse de ellas puesto que las mismas se levantarán si desaparecen las circunstancias que justificaron su

adopción<sup>225</sup>. Por ello, el órgano administrativo, que esté instruyendo un procedimiento sancionador, puede adoptar alguna de las señaladas en dicho precepto, siempre que se respeten los requisitos y límites previstos en el mismo. Las acordadas deben ser proporcionadas al fin o al daño que se pretenda evitar. El art. 146.3 de la LGT establece una garantía adicional, pues han de ser ratificadas por el órgano competente, en el plazo de quince días desde su adopción y se levantarán cuando desaparezcan las circunstancias que las motivaron.

### **3.3. La tramitación ordinaria o abreviada del procedimiento.**

El art. 210.5 de la LGT contempla esta posibilidad en la tramitación del procedimiento que consiste en reducir, a la mínima expresión, la fase de instrucción cuando, al iniciar el expediente sancionador, el órgano competente tenga en su poder todos los elementos que permitan formular la propuesta de resolución o, en los términos del precepto, *“la propuesta de imposición de sanción”*. Como ha señalado Anibarro Pérez, frente al carácter más bien excepcional que inicialmente podría imaginarse que debe tener la tramitación abreviada, lo cierto es que se ha previsto con la finalidad de ser utilizada profusamente por la Administración<sup>226</sup>. Con ello, se está atribuyendo carácter instructor del procedimiento sancionador a las actuaciones de comprobación e investigación, por lo que deberíamos afirmar la

---

<sup>225</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias, op. cit.*, p. 212.

<sup>226</sup>“La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones”, *Información Fiscal*, mayo-junio, 1999, p. 19. Igualmente, MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “La Inspección de los tributos y el nuevo procedimiento sancionador tributario”, *Estudios Financieros*, núm. 193, 1999, p. 53.

eficacia anticipada del derecho a no declarar contra uno mismo y de los derechos de defensa<sup>227</sup>.

De este modo, como señalan Cervera, Magraner y Juan Lozano, “*resulta que no caben más que dos posibilidades: o bien no se desarrolla juicio de culpabilidad alguno, con lo que se conculca la presunción de inocencia y se vuelve a un sistema de responsabilidad objetiva, o bien el funcionario actuario en la comprobación continúa haciendo uso de la colaboración del contribuyente para la obtención de elementos de prueba no sólo de la realización y medidas del hecho imponible, sino de la comisión de presuntos ilícitos, con lo que se vuelve a la situación de partida y a un muy discutible respeto de los principios y derechos fundamentales que ordenan el ejercicio de la potestad sancionadora*”<sup>228</sup>.

Pese a ello, el art. 210.5 de la LGT establece que, cuando a juicio del órgano competente para el inicio del procedimiento se reúnan todos los presupuestos para la tramitación abreviada, la propuesta de imposición de sanción se incorporará al acuerdo de iniciación y se notificará a los interesados<sup>229</sup>.

El precepto establece un plazo de quince días, desde la notificación, para que aleguen cuanto consideren conveniente y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos, con lo que prácticamente se está señalando que será a la parte acusada a quien le corresponde la prueba de su inocencia<sup>230</sup>.

---

<sup>227</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias, op. cit.*, p. 212.

<sup>228</sup> “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)”, *op. cit.*, p. 15. También, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria, op. cit.*, p. 173.

<sup>229</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias, op. cit.*, p. 222.

<sup>230</sup> *Ibidem*.

### 3.4. Actuaciones de instrucción.

Nada dicen expresamente los preceptos destinados al procedimiento sancionador sobre la práctica de la prueba. La naturaleza punitiva del procedimiento exige la existencia de este periodo para imponer una sanción al culpable de la comisión de una infracción tributaria<sup>231</sup>. En el procedimiento sancionador tributario, la prueba se practica en la fase de instrucción y, además, normalmente por el mismo sujeto que ha realizado actuaciones gestoras, inspectoras o de recaudación, por lo que su objetividad y eficacia se ve claramente mermada.

El objeto de la prueba en este procedimiento recae tanto sobre los hechos como sobre la intención del autor al cometer esa infracción. Así pues, deben resultar acreditados todos los elementos que sean presupuesto o que incidan en la imposición y cuantía de la sanción.

La mera referencia numérica a un precepto legal infringido, sin mayor referencia a la conducta del sujeto o a su grado de culpabilidad, supone no respetar las más mínimas garantías de todo proceso sancionador.

La existencia de una infracción tributaria depende, fundamentalmente, de dos circunstancias. De un lado, la realización de una conducta expresamente prevista

---

<sup>231</sup> Vid., DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, Barcelona, PPU, 1989, p. 93 y CANO MATA, F.: *La potestad sancionadora de la Administración. La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, Edersa, Madrid, 1985, p. 167.

como infracción. De otro, que los hechos hayan sido realizados con dolo o culpa<sup>232</sup>. Como señala Falcón y Tella, “a menudo se incurre, incluso, en una evidente tautología, al afirmar que el comportamiento del contribuyente ha sido «como mínimo» negligente, en la medida en que ha obviado el nivel mínimo de diligencia que le era exigible; lo que es tanto como no decir nada”<sup>233</sup>.

En el ámbito tributario, el art. 178 de la LGT reconoce la aplicación del principio de responsabilidad, pero es el art. 179 el que recoge este principio al señalar que “las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 ... podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”. Por su parte, el art. 181 de la LGT establece que “serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes”, añadiendo una enumeración de personas, físicas o jurídicas, que tienen tal consideración.

La infracción debe ser la realización voluntaria de una lesión o puesta en peligro de un bien jurídico protegido y esta conducta voluntaria del sujeto debe realizarse con dolo o culpa y ello produce, como primer efecto, la exclusión de la responsabilidad objetiva<sup>234</sup>.

---

<sup>232</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: “El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2011, p. 47.

<sup>233</sup> “La motivación de las sanciones y la STS de 10 de julio de 2007: la necesidad de que el órgano administrativo justifique el carácter irrazonable de la conducta del contribuyente”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2008, p. 5.

<sup>234</sup> Cfr., DE PALMA DEL TESO, A.: *El principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador*, op. cit, p. 57 y DEL POZO LÓPEZ, J.: *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, op. cit., p.p. 251 y ss.

Tal y como hemos expuesto con anterioridad, el TC ha señalado, en reiteradas ocasiones, que el principio de culpabilidad, derivado del art. 25 de la CE, rige también en materia de infracciones administrativas<sup>235</sup>, y *“excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”*<sup>236</sup>. Pues bien, el principio de presunción de inocencia garantiza *“el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad”*<sup>237</sup>. De este modo y según el profesor Aneiros Pereira, el principio de personalidad de la pena o sanción, unido al de presunción de inocencia, tiene, como primera consecuencia, la necesidad de desarrollar una actividad probatoria previa<sup>238</sup>.

Se trata de una cuestión que no es nueva, pero, recientemente, los Tribunales se han preocupado de exigir la motivación específica de la culpabilidad y, además, que esa motivación sea individualizada y no estereotipada. La culpabilidad hay que probarla, caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, y esa carga recae sobre la Administración. Por tanto, es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción.

---

<sup>235</sup> SSTC 246/1991, de 19 de diciembre y 291/2000, de 30 de noviembre.

<sup>236</sup> STC 76/1990, de 26 de abril y, en el mismo sentido, la 164/2005, de 20 de junio.

<sup>237</sup> *Vid.*, por todas, la STC 212/1990, de 20 de diciembre.

<sup>238</sup> *“El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador”*, *op. cit.*, p. 50.

En consecuencia y citando el referido profesor, no basta con que la Administración alegue, genéricamente, las incorrecciones cometidas por el contribuyente para que, sin más, resulte procedente la sanción. Es preciso que, además, se especifiquen los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora<sup>239</sup>. Los arts. 103.3, 210.4 y 211.3 de la LGT se refieren a la necesidad de que la resolución sancionadora sea motivada, pero, en la medida en que se trata de una resolución sancionadora, la falta de motivación lesiona, asimismo, garantías constitucionales.

La valoración de la prueba supone asumir las pruebas practicadas y dotarlas de un determinado grado de eficacia. Para ello pueden seguirse dos sistemas: el de prueba tasada y el de libre valoración de la prueba. En el primero de ellos, el legislador establece, positivamente, una serie de reglas que ha de tener en cuenta el órgano que debe apreciar la prueba practicada. Dicho con otras palabras, la Ley fija un determinado efecto para el resultado de un medio de prueba, de modo que el sujeto encargado de apreciar la prueba se encuentra vinculado por la valoración legal de la misma.

Por último, el art. 210.4 de la LGT establece que la propuesta de resolución se notificará a los interesados, indicándoles la puesta de manifiesto del expediente, y la apertura de un plazo de quince días para que presenten alegaciones y los documentos, justificantes y pruebas que estimen convenientes. Así pues, el órgano instructor, a la vista de todas las actuaciones practicadas en la instrucción, debe realizar un primer enjuiciamiento de los hechos para subsumirlos en un tipo infractor, justificando la concurrencia de todos sus elementos, y concluyendo con la imposición de una determinada sanción.

---

<sup>239</sup> *Ibidem*.

#### **4. Terminación.**

El procedimiento termina mediante resolución o por caducidad (arts. 211.1 de la LGT y 24 del RGRST). Cuando, en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de uno de inspección, el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entiende dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que, en este plazo, dicho órgano le notifique acuerdo modificando la propuesta (art. 156.3 de la LGT).

La resolución constituye el modo normal de finalizar el procedimiento sancionador. El apartado tercero del art. 211 de la LGT señala que dicha resolución puede contener la declaración de inexistencia de infracción y regula, en caso contrario, su contenido mínimo. En este caso, la motivación de la resolución debe extenderse, en primer lugar, a la fijación de los hechos que integran el correspondiente tipo infractor.

En segundo lugar, debe contener, por una parte, los hechos considerados probados, razonando a la vista de las pruebas practicadas su inclusión en el correspondiente tipo infractor y, por otra, la determinación de la persona o personas culpables de la realización de tales conductas infractoras o bien su ausencia, en cuyo caso procederá la absolución. Finalmente, contendrá la concreta sanción a imponer.

El derecho fundamental a la legalidad sancionadora (art. 25.1 de la CE), en relación con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la CE), exige que, cuando la Administración ejerce la potestad sancionadora, sea la propia resolución administrativa, que pone fin al procedimiento, la que, como parte de su fundamentación, identifique, expresamente o, al menos, de forma implícita, el

fundamento legal de la sanción. Así, la resolución ha de contener 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 y de la reducción que proceda (art. 188 de la LGT). En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad (art. 211.3 de la LGT). Es decir, tiene que ser motivada en todos sus extremos.

Y es que, en palabras de Álvarez Martínez, *“nuestro legislador no ha hecho sino trasladar por fin, al lugar donde le corresponde –esto es, al seno de la nueva LGT-, la regulación detallada de una cuestión de indudable trascendencia como es la motivación de las sanciones”*<sup>240</sup>.

Sobre la exigencia de motivación merece destacarse la STC 164/2005, de 20 de junio, por la que se estima el recurso de amparo núm. 2096-2002, interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 20 de febrero de 2002<sup>241</sup>.

Los antecedentes de la misma pueden resumirse de la siguiente forma. La Administración tributaria gira a un contribuyente una liquidación provisional por el IRPF. En este documento se especifican determinadas cantidades, señaladas con un asterisco, que se corresponden con ingresos no incluidos en la autoliquidación del tributo. Asimismo, se acuerda la apertura de un expediente sancionador por no

---

<sup>240</sup> *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 115. También BARRACHINA JUAN, E.: “La preceptiva motivación de la sanción tributaria”, *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, núm. 326, p.p. 13-15.

<sup>241</sup> JT 2002, 1563.

haber ingresado en plazo la cuota resultante, que finaliza con la imposición de una sanción tributaria.

El contribuyente, a través de los correspondientes recursos, denuncia la infracción del Derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, basándose en una falta de motivación tanto de las resoluciones administrativas que confirmaron la liquidación provisional y la imposición de la sanción, como de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia que posteriormente las confirma.

Así, señala que el documento de liquidación provisional se limita a dejar marcadas con un asterisco las casillas en las que existe discrepancia entre lo declarado y lo apreciado por la Administración, sin que se contenga mención alguna del precepto de la Ley del IRPF cuya interpretación constituye el fondo fundamental de la discrepancia. Reconoce el contribuyente que, al final del acuerdo de liquidación, se recoge una relación de las normas tributarias supuestamente infringidas, pero no se incluye la exposición de las causas que motivan la práctica de la liquidación paralela.

Lo mismo se afirma del expediente sancionador. Además la sanción impuesta se apoya, exclusivamente, en un supuesto de responsabilidad objetiva, sin que la Administración, primero, y el órgano judicial, después, hayan fundamentado su culpabilidad.

El TC no se pronuncia sobre la necesidad de motivación de una liquidación provisional de la Administración que suponga un aumento de la base imponible del contribuyente. No lo hace porque, a pesar de reconocer que la liquidación objeto de la controversia no es, precisamente, un ejemplo de motivación ni de seguridad jurídica, entiende que el Derecho a la tutela judicial efectiva únicamente puede predicarse de las resoluciones judiciales y no de los actos administrativos, a excepción de los de imposición de sanciones. No obstante, recuerda la línea

doctrinal seguida por algunos Tribunales –entre otros, la del propio Tribunal Superior de Justicia de Madrid- según la cual la motivación consistente en dejar marcada con un asterisco las casillas del documento informático donde se localiza la discrepancia, sin explicar a qué responde o de dónde procede el incremento de base que allí se refleja, es del todo insuficiente.

Y, en cuanto a la necesidad de fundamentar la culpabilidad a la hora de imponer una sanción tributaria, el TC señala –como ya hacía en su Sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril- que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias. Respecto de las mismas sigue rigiendo el principio de culpabilidad, en virtud del cual se excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Por ello, concluye señalando que no se puede sancionar por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que éstas se infiere.

Tal y como ya conocemos, a la sanción que se imponga le resultarán aplicables las disposiciones de que afectan a la recaudación de las deudas tributarias, en virtud de lo dispuesto en el art. 190 de la LGT.

El procedimiento debe concluir en el plazo máximo de seis meses, contados desde la notificación de la comunicación de inicio. Se entiende que concluye en la fecha en que se notifique la resolución. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y resolver en plazo, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de aquella (art. 104.2 de la LGT).

En el supuesto de que, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador, una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales en el procedimiento inspector del que trae causa y ordene la retroacción de las

actuaciones inspectoras, el primero se extenderá por el mismo periodo (arts. 150.7 y 211.2 de la LGT).

El vencimiento del plazo de seis meses sin que se haya notificado resolución expresa produce la caducidad. Tal declaración puede dictarse de oficio o a instancia del interesado, ordenará el archivo de las actuaciones, e impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador (art. 211.4 de la LGT).

## **5. Recursos contra las sanciones.**

Como señalan los profesores García de Enterría y Fernández, *“producido un acto administrativo a través del procedimiento correspondiente, el ordenamiento jurídico reconoce a sus destinatarios la posibilidad de impugnarlo, bien ante la propia Administración de quien el acto procede, bien ante un orden especializado de Tribunales, los integrantes de la jurisdicción contencioso-administrativa”*<sup>242</sup>.

A este respecto, debe recordarse que el art. 1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, establece que los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones Públicas y que el art. 25 de la misma Ley contempla que el recurso ante este orden es admisible, entre otros supuestos, contra los actos, expresos o presuntos, que pongan fin a la vía administrativa. Así pues, será preciso el agotamiento de la vía administrativa para la interposición de un recurso contencioso-administrativo<sup>243</sup>.

---

<sup>242</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo II*, op. cit., p. 509.

<sup>243</sup> El TC ha declarado conforme a la CE la existencia de la vía administrativa previa, entre otras, en las SSTC 120/1993, de 19 de abril y 144/1993, de 26 de abril.

El acto de resolución del procedimiento sancionador puede ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda (art. 212.1 de la LGT).

Como señala Aneiros Pereira, no deja de resultar paradójico que la suerte de las sanciones vuelva a correr, de modo paralelo, al de la cuota tributaria, lo cual no es sino la muestra de que nos encontramos ante obligaciones conexas<sup>244</sup>.

Puede recurrirse la sanción y sin perder la reducción por conformidad, siempre que no se impugne la regularización [art. 188.1.b) de la LGT].

Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no admiten su impugnación en vía administrativa. De hacerlo en vía contencioso-administrativa, supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada (art. 212.2 de la LGT).

La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción produce los siguientes efectos (arts. 212.3 de la LGT y 29 del RGRST):

a) La ejecución de las sanciones queda automáticamente suspendida en periodo voluntario, sin necesidad de aportar garantías, hasta que sean firmes en vía administrativa.

Se extiende la suspensión hasta la vía jurisdiccional, pero limitando estos efectos hasta que el órgano judicial se pronuncie, en la pieza separada abierta al efecto, sobre su mantenimiento o no en la vía judicial<sup>245</sup>.

---

<sup>244</sup> ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, op. cit., p. 274.

b) No se exigen intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago, en periodo voluntario, abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Por el contrario, lo serán a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

El contenido de las dos letras anteriores se aplica a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando lo sea por el responsable (art. 174.5 de la LGT). En ningún caso será objeto de suspensión automática la deuda tributaria objeto de derivación. Tampoco, las responsabilidades por el pago de deudas relacionadas con actividades tendentes a impedir la actuación recaudatoria (art. 42.2).

## **6. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública.**

La última reforma de la LGT, por medio de la Ley 34/2015, ha traído, como novedad, la regulación de un procedimiento en los casos de delito. Hasta entonces, el art. 180 de la LGT establecía que en los supuestos en los que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas *“pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará, previa notificación al interesado, el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento”*. Ello era consecuencia de la vertiente procedimental del principio *non bis in idem* que prohíbe, no tanto que unos mismos hechos sean contemplados por

---

<sup>245</sup> STS de 14 de abril de 2005.

dos órdenes punitivos diferentes, sino, como ha indicado Ramírez Gómez, que ambos puedan efectivamente aplicarse<sup>246</sup>.

Ello ha alterado el régimen jurídico tradicional del principio *non bis in ídem* y de los procedimientos por delito, posibilitando una serie de actuaciones y que pasamos a analizar.

### **6.1. Práctica de liquidaciones.**

En caso de que la Administración tributaria aprecie indicios de delitos contra la Hacienda Pública, 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 remita el expediente al Ministerio Fiscal.

Salvo en los casos enumerados en el epígrafe siguiente, procede dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando, en liquidaciones diferentes, los que se encuentren vinculados con el posible delito y los que no (arts. 305.5 y 250.1 de la LGT).

Cuando estén vinculados, la Administración ha de abstenerse de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos elementos. En caso de haberse iniciado, dicha conclusión se entiende producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción

---

<sup>246</sup> Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio non bis in ídem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., p. 114. En el mismo sentido se había pronunciado, con anterioridad, RANCAÑO MARTÍN, M.A.: *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., p.p. 191 y ss. La exposición sigue, como en tantas ocasiones, al profesor MARTÍN FERNANDEZ, J.: *Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, op. cit., p.p. 620 y ss.

competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador respecto de los elementos no vinculados a delito. La Sentencia condenatoria de la Autoridad judicial impide la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

En caso de no concurrir la existencia de delito, la Administración iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo y de acuerdo con los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados (art. 250.2). La liquidación que se dicte, en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito, se ajustará, en su tramitación, al procedimiento y régimen de revisión ordinarios que ya conocemos (arts. 305.5 del CP y 250.3 de la LGT).

## **6.2. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito.**

Por el contrario, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar liquidación, siempre que (art. 251.1 de la LGT):

- a) La tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito (art. 131 del CP).
- b) 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.
- c) La liquidación pudiese perjudicar, de cualquier forma, la investigación o comprobación de la defraudación.

En estos supuestos, junto al escrito de denuncia o de querrela, se trasladará, también, el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación y sin conceder trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

Debe abstenerse la Administración de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento administrativo, que queda suspendido, mientras la Autoridad judicial no dicte Sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

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

Hemos de tener presente que el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente, interrumpen los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción (arts. 68.1 y 189.3 de la LGT), así como, la Sentencia condenatoria impide la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

Son inexistentes las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión y respecto de los hechos denunciados (art. 251.2).

Cuando no se aprecie la existencia de delito, la Administración ha de iniciar o continuar sus actuaciones, de acuerdo con los hechos que los Órganos

jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo de las actuaciones inspectoras (art. 150.1) o en el de seis meses si éste último fuese superior. El plazo se computa desde la recepción de la resolución judicial o desde que el expediente sea devuelto por el Ministerio Fiscal.

Como es lógico, el cómputo de los plazos de prescripción se inicia, de nuevo, desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración tributaria competente (art. 251).

### **6.3. Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación.**

De apreciar la Administración tributaria indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurran las circunstancias que impidan dictar liquidación, procederá a formalizar una *“propuesta de liquidación vinculada a delito”*, en la que expresará los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma. Para identificar correctamente estas actuaciones, no se emplea la denominación tradicional de acta, que se reserva para el procedimiento ordinario, pues estamos ante casos en los que la Administración liquida y recauda *“a expensas”* o *“a cuenta”* del resultado final de las actuaciones penales.

Ha de notificarse la propuesta al obligado tributario, concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho, en el plazo de quince días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la primera. En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producen los efectos de extinguir, total o parcialmente, la obligación tributaria vinculada a delito, ni los previstos en caso de superación del plazo del procedimiento inspector [no interrupción de la prescripción por la comunicación de inicio y carácter temporáneo de los ingresos realizados (art. 150.6. a) y b) de la LGT] y en relación con las actuaciones desarrolladas por la

Administración tendentes a la liquidación de la deuda tributaria. Todo ello sin perjuicio de los que puedan derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de resolución judicial firme y que obligue a practicar el ajuste en la liquidación que se determine en el proceso penal por no apreciar la existencia de delitos contra la Hacienda Pública [art. 257.2 c)]. Es decir, la actuación inspectora vuelve a quedar subsumida en el régimen jurídico “normal”.

Una vez transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas, en su caso, debe dictarse liquidación, con la autorización, previa o simultánea, del órgano administrativo competente para interponer la denuncia o querrela (el Delegado Especial de la AEAT, en el ámbito del Estado).

Dictada la liquidación, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. El procedimiento de comprobación finaliza, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados, con su notificación al obligado tributario, advirtiéndose que el período voluntario de ingreso sólo comienza a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente (art. 255).

Tanto el pase del tanto de culpa como la remisión del expediente, interrumpe los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer sanciones administrativas (arts. 68.1, 189.3 y 253.1).

Por su parte, la inadmisión de la denuncia o querrela determina la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito. Es decir, continúan las actuaciones con la formalización del acta según el régimen “ordinario”.

Ha de finalizar el procedimiento en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo de las actuaciones inspectoras (art. 150.1) o en el de seis meses, si éste último fuese superior, y se computa desde la recepción de la resolución judicial o de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Son exigibles intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio de su cómputo es la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y la prestación accesoria se devenga hasta el momento en que se dicte la nueva (art. 26.2). En estos casos se inicia el cómputo de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer sanciones (arts. 68.7 y 253.2).

Cuando, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar y respecto de los que no se aprecia la misma, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada. A efectos de su cuantificación, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas (art. 253.3):

a) La propuesta de liquidación vinculada a delito debe comprender los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario que éste tenga derecho, así como las partidas, a compensar o deducir, en la base o en la cuota, que le correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta.

b) Esta última comprende la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere la letra a).

Sin embargo, el obligado tributario puede optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas, basado en la aplicación proporcional de las partidas, a compensar o deducir, en la base o en la cuota. Esta opción ha de ser comunicada a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada a delito.

#### **6.4. Impugnación de las liquidaciones.**

Frente a la liquidación vinculada a delito no procede recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda y con arreglo a lo que se determine en el proceso penal. Corresponde al Juez determinar, en Sentencia, la cuota defraudada (arts. 305 del CP y 257 de la LGT).

De igual modo, los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producen los efectos de extinguir, total o parcialmente, la obligación tributaria vinculada a delito, ni los previstos en caso de superación del plazo del procedimiento inspector y en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tendentes a la liquidación de la deuda tributaria (art. 254.1).

Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabe interponer los recursos y reclamaciones ordinarios (art. 254.2).

#### **6.5. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.**

### **6.5.1. Reglas generales.**

En las liquidaciones vinculadas a delito, la existencia del procedimiento penal no paraliza las actuaciones administrativas dirigidas a su cobro, salvo que el Juez hubiere acordado su suspensión. Las actuaciones administrativas se rigen por las normas generales, pero con las especialidades que pasamos a analizar. Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración debe proceder a notificar, al obligado, el inicio del período de pago, requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en período voluntario (arts. 62.2 y 255 de la LGT).

Contra los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro, solo son oponibles, en primer lugar y respecto a la providencia de apremio: la extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago; solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación, así como la falta de notificación o anulación de la liquidación.

En segundo lugar y respecto a la diligencia de embargo: extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago, falta de notificación de la providencia de apremio, incumplimiento de las normas reguladoras del embargo, suspensión del procedimiento de recaudación y error u omisión en el contenido de la providencia de apremio, que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

Finalmente y en cuanto al acuerdo de enajenación, éste únicamente puede impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas. Su revisión se lleva a cabo conforme a las reglas generales (arts. 167.3; 170.3; 172.1, segundo párrafo, y 256).

### **6.5.2. Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública.**

En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la AEAT mantienen la competencia para investigar, bajo la supervisión de la Autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas a delito.

Se pueden ejercer las facultades que le son inherentes, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar medidas cautelares (arts. 81.8, 93, 94 y 162 de la LGT). De tales actuaciones, sus incidencias y resultados, debe darse cuenta inmediata al Juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas y, todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de que éste decida la realización de otras distintas (art. 989 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal y disposición adicional decimonovena de la LGT).

### **6.6. Exacción de la responsabilidad civil y multa por delitos contra la Hacienda Pública.**

A efectos de la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprende el importe de la deuda tributaria, que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de aquélla y que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio (arts. 305.7 del CP y disposición adicional décima de la LGT).

A estos efectos y una vez que sea firme la Sentencia, el Juez o Tribunal, al que compete la ejecución, ha de remitir testimonio a los órganos administrativos, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma debe

procederse cuando se hubiera acordado la ejecución provisional de una Sentencia recurrida.

De aprobarse el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa (art. 125 del CP), el Juez o Tribunal lo comunicará a la Administración. En este caso, el procedimiento de apremio se inicia de incumplirse los términos del fraccionamiento. La Administración ha de informar, a la Autoridad judicial, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada (art. 117.3 de la CE).

#### **6.7. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.**

La liquidación vinculada a delito ha de ajustarse a lo que se determine, finalmente, en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación (art. 257.1 de la LGT). A estos efectos, el ajuste ha de llevarse a cabo de la siguiente forma (art. 257.2):

a) Si, en el proceso penal, se dicta Sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, y, en el mismo, se determina una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, es innecesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la correspondiente a los intereses de demora y recargos que correspondan.

En sentido contrario, la liquidación debe modificarse, en más o en menos. Por tanto, subsiste el acto inicial, que será rectificado, de acuerdo con el contenido de la Sentencia, para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada. Dicha modificación, practicada por la Administración, no afecta a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas y respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal. En caso de que la cuantía defraudada, determinada en el proceso penal, resulte inferior a la fijada en vía administrativa, son de aplicación las normas generales ya conocidas en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

b) Idéntica conclusión ocurre cuando, en el proceso penal, no se aprecie la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, debiendo anularse la liquidación.

c) Si en el proceso penal se dicta resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procede la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, tramitándose por los cauces habituales.

Finaliza el procedimiento en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión de su plazo de duración o en seis meses, si éste último fuera superior (art. 150.1). El citado plazo se computa desde la recepción del expediente por el órgano competente para su reanudación.

Proceden intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio de su cómputo es la misma que hubiera correspondido a la anulada y la prestación accesoria se devenga hasta el momento de dictarse la nueva (art. 26.2). Esta última se sujeta al régimen ordinario de revisión y recursos propios de toda liquidación, pero no pueden impugnarse los hechos considerados probados en la Sentencia judicial. En estos casos se inicia el cómputo

del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción (art. 68.7).

### **6.8. Responsables.**

Se consideran responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada vinculada a delito, quiénes hubieran sido causantes o colaborado, activamente, en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado o condenados.

Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad, han de incorporarse, formalmente al mismo, antes de la propuesta de resolución (art. 258.1 de la LGT). En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad sólo puede impugnarse su alcance global (art. 258.3).

En caso de que, en el proceso penal, se acuerde el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías (art. 258.4). Sin perjuicio de que la obligación sea mancomunada (art. 68.8), interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás, incluidos los responsables (art. 258.5).

Para las liquidaciones vinculadas a delito, también resultan de aplicación los supuestos de responsabilidad relacionados con actividades que impidan la actuación recaudatoria (arts. 42.2 y 258.2).

La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad, en cualquiera de los dos supuestos anteriores, corresponde al órgano de recaudación (art. 258.6). El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entiende suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela, ante el Ministerio Fiscal o el Órgano judicial, hasta la imputación formal de los encausados (art. 258.7).



## **Conclusiones.**

### **Primera: La aplicación de las garantías del ámbito sancionador y sus matices.**

Desde la aprobación de la LGT/1963 la regulación de la materia de infracciones y sanciones ha sido modificada en sucesivas ocasiones, que no impidieron que la LGT incluyese, entre sus novedades normativas, un nuevo régimen de infracciones y sanciones, caracterizado por la regulación de la potestad sancionadora de forma separada de la deuda tributaria, tanto en los aspectos sustanciales de tipificación de las infracciones y sanciones como en los propios del procedimiento sancionador.

Los tipos infractores están regulados de modo objetivo y con pocos elementos subjetivos. Ello no obstante, deben tenerse en cuenta los principios constitucionales aplicables a todo el ámbito sancionador y, especialmente, el derecho a la presunción de inocencia y a la utilización de todos los medios de prueba.

Ello pone de manifiesto la unidad sustancial del fenómeno sancionador o, como señalaban las primeras SSTC, del *ius puniendi* del Estado.

Lo cierto es que los "*ciertos matices*" a que se refería la STC 18/1981, en relación con los principios, ha sido tomada como una oportunidad por las normas reglamentarias para forzar la especialidad de la regulación y garantizar, en la práctica, una automaticidad de las sanciones respecto de los incumplimientos de las normas tributarias.

En este sentido, los incumplimientos de las normas tributarias han sido tipificados en los arts. 191 y siguientes de la LGT, además de en algunos tipos específicos recogidos en la normativa sectorial de los distintos tributos. De esta forma se cumple con el principio de tipicidad, pero no debe olvidarse la aplicación del

principio de culpabilidad en la interpretación de los tipos infractores, pese a que la Administración tienda a objetivar y a automatizar la imposición de sanciones.

**Segunda: El *non bis in ídem* y su “nueva configuración”.**

Quizás el principio que más hay sido matizado, y sobre todo recientemente, es el que prohíbe que una misma conducta sea sancionada dos veces, ya sea por los mismos órganos o por órganos administrativos y penales. Esta matización no afecta tanto a su contenido sustantivo, sino al procedimental. Esto es, a aquél que implicaba que la Jurisdicción tenía preferencia sobre la Administración en el conocimiento de los hechos.

Las reformas del CP de 2010 y 2015, así como la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, han supuesto un cambio en la configuración de este principio, puesto que la Administración no tiene que paralizar el procedimiento en el momento en el que tenga la sospecha de que los hechos pueden ser constitutivos de delito, sino que puede continuar el procedimiento y liquidar la deuda correspondiente. Eso sí, se distingue, formalmente, la liquidación de los conceptos delictivos y la de los que no están en conexión con los hechos presuntamente delictivos.

Esta nueva regulación, que se incluye en los arts. 252.bis y siguientes de la LGT, y que ha sido objeto de nuestra atención en el apartado del procedimiento sancionador, supone –en la práctica– un reforzamiento de la Administración tributaria frente a la Jurisdicción, ya que ésta vendrá condicionada por la existencia de un acto administrativo de liquidación que, aunque puede ser objeto de contradicción en el proceso, equivale a una prejudicialidad administrativa.

A ello se une la regulación del art. 180 LGT, cuando atribuye, a la Administración tributaria, un papel importante para entender si concurre o no una regularización “completa y correcta” como circunstancia excluyente del tipo infractor.

En definitiva, mayores poderes para los órganos de la Administración tributaria, que no van acompañados de mayores derechos para los contribuyentes, puesto que, tanto la regulación del régimen sancionador como del procedimiento, conducen a una tramitación abreviada de los procedimientos sancionadores que incluyen los datos obtenidos en los procedimientos de aplicación de los tributos.

### **Tercera: Autoría de las infracciones y buenas prácticas.**

El principio de personalidad de la sanción implica que la infracción debe ser la realización voluntaria de una lesión o puesta en peligro de un bien jurídico protegido por el Derecho y que, además, debe realizarse con dolo o culpa.

La regulación de las infracciones tiende a objetivar las conductas para que resulte más sencillo sancionar a un contribuyente, salvo que tenga una interpretación razonable de la norma. Ésta ha sido la circunstancia que, tradicionalmente, permitía –y permite- excluir la imposición de una sanción, puesto que la interpretación y aplicación del Sistema tributario se encuentra en manos de los obligados tributarios y, es a ellos, a quien les corresponde determinar los supuestos de aplicación de las normas y, también, el criterio a seguir.

Esta cuestión se ha visto reforzada, en la actualidad, con una cuestión que no es normativa sino que deriva de la influencia anglosajona de las “*buenas prácticas tributarias*” en las sociedades cotizadas y, por extensión, en el resto. El seguimiento de un catálogo de buenas prácticas tributarias demostrará la buena fe de las sociedades o la falta de intencionalidad en la comisión de las infracciones.

No obstante, esta situación pone de manifiesto –de nuevo- el poder de la Administración para definir cuáles son las buenas prácticas para que actúen a modo de *soft law*. En este sentido, el CBPT, aprobado por la AEAT, pretende orientar la

actuación de cumplimiento normativo en materia tributaria de las personas jurídicas y de las demás entidades.

Esta influencia del criterio de la Administración también se observa en la reforma del art. 15 de la LGT y en la inclusión de un nuevo supuesto infractor en el art. 206.bis para aquellos casos en los que se realicen determinadas prácticas declaradas artificiosas por parte de la Administración tributaria.

En todo caso, la regulación de los supuestos de autoría sigue estando caracterizada por dos importantes aspectos. En primer lugar, por la autoría de las personas jurídicas y de los entes sin personalidad y, en segundo lugar, por la solución legal a los casos en los que concurren distintas personas en la realización de la conducta, que se acerca más a la regulación de la responsabilidad civil que a la de la penal.

**Cuarta: La modificación de la sanción. La previsión de agravantes y no circunstancias atenuantes.**

El actual sistema de graduación se caracteriza por contemplar circunstancias que, únicamente, producen un incremento en la sanción y no una disminución de su importe. Desde nuestro punto de vista, sería conveniente contar con elementos que permitiesen rebajar la cuantía de la sanción. Con el régimen vigente, el sujeto sólo tiene dos opciones para no ser sancionado o, de serlo, para ver reducida la sanción: realizar un ingreso extemporáneo sin requerimiento previo o prestar su conformidad o acuerdo al acta inspectora.

Sería deseable contar con elementos de modulación de la misma más acordes con el principio de proporcionalidad.

#### **Quinta: El procedimiento sancionador. Garantía y carácter no contradictorio.**

La regulación de la LGT en materia de procedimiento está más dirigida a respetar la garantía de procedimiento en la imposición de sanciones que a regular un verdadero procedimiento contradictorio en el que se pueda ejercitar el derecho de defensa por parte de los obligados tributarios.

Con todo, este reconocimiento legal sustituye el anterior desarrollo reglamentario en el que la imposición de sanciones se realizaba, normalmente, en el seno del procedimiento inspector.

Ahora bien, el hecho de que no existan órganos específicos para la instrucción e imposición de las sanciones, así como la posibilidad de incorporar los datos obtenidos en el procedimiento de aplicación de los tributos del que trae causa, reduce la efectividad de esta garantía.

Además, se pone de manifiesto la importancia de un derecho fundamental que ha sido declarado aplicable a los procedimientos sancionadores tributarios, tanto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos como por el TC: el derecho a no autoincriminarse. No obstante, los matices de nuestra jurisprudencia interna y del propio desarrollo doctrinal que se ha producido generan más dudas que claridad. En todo caso, uno de los retos más cercanos será la articulación de este derecho con la regulación del procedimiento sancionador.

La presunción de inocencia no sólo condiciona al legislador y al intérprete sino que también influye en el régimen jurídico de la prueba. Este derecho comporta que la sanción esté basada en actos o medios probatorios incriminadores no sólo de la conducta reprochada sino también de la culpabilidad. La consecuencia que ello comporta respecto a la prueba es que ésta corresponde a quien acusa, en este caso, a la Administración tributaria. De esta forma, este derecho fundamental conlleva la

necesidad de una actividad probatoria de cargo, exclusivamente, de la acusación, sin que sea exigible a la defensa una *probatio diabolica* de los hechos negativos.

Esta presunción constitucional es compatible con la presunción de veracidad de las actas de la inspección, establecida en el art. 145.3 de la LGT, en la medida en que se entienda que es un medio probatorio más que ha de ser valorado junto con los restantes elementos probatorios. También podría cuestionarse la aplicación de la estimación indirecta desde el punto de vista de la presunción de inocencia. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que este régimen de determinación de bases constituye una prueba indiciaria que puede ser tenida en cuenta para la imposición de una sanción.

**Sexta: La sanciones y la deuda tributaria. La acumulación en vía de recurso.**

Aunque, ciertamente, puede resultar adecuado que se acumulen ambos recursos, lo cierto es que no deja de ser una muestra del efecto atrayente que el legislador pretende dotar a la deuda tributaria. Ello hace que, en la práctica, la suerte de la sanción vaya unida a la de la liquidación y que la efectividad del derecho de defensa recogido en el art. 24 de la CE quede disminuida.

La garantía del núcleo esencial de los derechos fundamentales aconsejaría una regulación más respetuosa.

## **Bibliografía.**

AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente" en VV.AA., *Anais das XX Jornadas do ILDT*, Vol. I, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Salvador de Bahía, 2000.

AGUILAR RUBIO, M.: "La potestad sancionadora tributaria", *Estudios sobre la reforma de la ley general tributaria*, Huygens, Madrid, 2016.

AGULLÓ AGÜERO, A.: "<<Non bis in idem>>, contrabando y tráfico de drogas" en VV.AA., *Problemática jurídica y psicosocial de la droga*, Generalitat Valenciana, Valencia, 1987.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Las entidades colectivas sin personalidad jurídica", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, I, IEF, Madrid, 1991.

ALONSO FERNANDEZ, F.: "La interpretación del Derecho Sancionador Tributario a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional", *Tribuna Fiscal*, núm. 3, 1991, p.p. 5 y ss.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 68, 1990, p. 490-502.

-*Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

- *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

ALONSO MADRIGAL, F.J.: *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador)*, Dykinson, Madrid, 1999.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: "La capacidad de obrar en el Derecho Tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 89, 1996, p.p. 23-48.

-*La motivación de los actos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

ANEIROS PEREIRA, J.: "La infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la LGT, a propósito de la STS de 10 de noviembre de 1999", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2000, p.p. 9-24.

- *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

- "El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador", *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2011, p. 47-66.

ANÍBARRO PÉREZ, S.: "El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias", en VV.AA., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, I, Lex Nova, Valladolid, 2005.

- "La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones", *Información Fiscal*, mayo-junio, 1999, p.p. 19 y ss.

APARICIO PÉREZ, A.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Universidad de Oviedo, Oviedo, 1990.

-*El delito fiscal*, Tecnos, Madrid, 1992.

-*El delito de defraudación tributaria a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997.

- *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Lex Nova, Valladolid, 1997.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: "Artículo 78" en VV.AA., *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995.

- *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social*, Mutual Cyclops-Consell de Collegis de Graduats Socials de Catalunya, Barcelona, 1995.

ARGENTE ÁLVAREZ, J.: *El delito fiscal*, Ciss, Valencia, 2009.

ARIAS ABELLÁN, M<sup>a</sup>. D.: *La responsabilidad tributaria*, Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 1982.

ARIAS VELASCO, J.: "Fraude de ley y delito fiscal: comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2001, p.p.11 y 16.

BADAS CEREZO, J: "El régimen de atribución de rentas", *Información Fiscal*, núm. 65, 2004, p.p. 103-166.

BAJO FERNÁNDEZ, M.: "Delitos contra la Hacienda Pública", *Gaceta Fiscal*, núm. 42, 1987, p. 141 y ss.

BARRACHINA JUAN, E.: "La preceptiva motivación de la sanción tributaria", *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, núm. 326, p.p. 13-15.

BLANCO CORDERO, I.: "Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del RD-L 12/2012", *La amnistía fiscal*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012.

BLASCO DELGADO, C.: *La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 2003.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *El procedimiento sancionador*, Tecnos, Madrid, 2005.

BOLLO AROCENA, M<sup>a</sup> C.: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, EDERSA, Madrid, 1983.

BOSCH FERNÁNDEZ, B.: "Las partes en el procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a la parte acusada", *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, p.p. 27 y ss.

BUJOSA VADELL, L.M.: *Las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el ordenamiento español*, Tecnos, Madrid, 1997.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos", *Impuestos*, II, 2000., p.p. 1613-1621.

CALVO ORTEGA, R.: "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", *Hacienda Pública Española*, núm. 5, 1970, p.p. 57 y ss.

-*Curso de Derecho financiero I*, (3ª edic.), Cívitas, Madrid, 1999.

CANO MATA, A., *La potestad sancionadora de la Administración. La Constitución española y el Tribunal Constitucional*, EDERSA, Madrid, 1985.

CARBAJO VASCO, D.: "El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Documentos del IEF*, núm. 24, 2003.

CARRASQUER CLARÍ, M<sup>a</sup> L<sup>a</sup>.: "Una vuelta atrás en la configuración de la «elusión fiscal»", *Carta Tributaria*, núm. 13, 2016, p.p. 38-44.

CASANA MERINO, F.: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992.

-"El estatuto jurídico del sucesor", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 78, 1993, p.p. 263-288.

CAYÓN GALIARDO, A.: "Capacidad de obrar y representación en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, p.p. 155-164.

CERVERA TORREJÓN, F. : "La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes", *Estudios sobre tributación bancaria*, Civitas, Madrid, 1985.

CERVERA TORREJÓN, F.; MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A.M.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)", *Quincena Fiscal*, núm. 20 y 21, 1998, p.p. 13 y ss.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la Ley 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: "La autoría y la participación", *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1, 1996, p. 2.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "La autoliquidación tributaria", *Libro Homenaje a César Albiñana*, II, IEF, Madrid, 1987.

- "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, II, *op. cit.*

COBO DEL ROSAL, M. y VIVES ANTÓN: *Derecho Penal. Parte General*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.

COLLADO YURRITA, M.A.: *La retención a cuenta en el I.R.P.F.*, Civitas, Madrid, 1992.

CORDERO GARCÍA, J.A.: *La conformidad con la propuesta de regularización tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

- "La potestad sancionadora de la Administración tributaria: principios reguladores", *Jurisprudencia Tributaria*, I, 2000, p. 1850.

DE LA PEÑA VELASCO, G.: *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*, Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, Comunidad Autónoma de Murcia, Murcia, 1984.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983, p.p. 95-106.

- " Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *Información Fiscal*, núm. 2, 1994, p.p. 7-20.

-“Infracciones tributarias graves: tipos”, *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, p. 69-78.

DELGADO MERCÉ, A.: “Las sanciones catastrales y tributarias en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Necesidad de una reforma urgente”, *Tributos Locales*, núm. 128, 2017, p.p. 65-77.

DELGADO SANCHO, C. D.: *Principios de Derecho Tributario sancionador*, El Derecho, Madrid, 2004.

DE MIGUEL CANUTO, E.: “El procedimiento para sancionar las Infracciones graves por la Inspección de los Tributos: Algunos aspectos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 98, 1988, p.p. 51-72.

-*La prescripción de las infracciones y sanciones administrativas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

DE MIGUEL MONTEERRUBIO, M.: El régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, *Documentos del IEF*, Madrid, 2006.

DE PALMA DEL TESO, A.: *El principio de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 1996.

DEL PASO BENGUA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Ciss, Valencia, 1998.

DEL POZO LÓPEZ, J.: *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, Madrid, IEF, 1983.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Obligaciones contables y formales en el ámbito tributario. (Consecuencias de su incumplimiento)*, Bosch, Barcelona, 1985.

- *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario", *Estudios Financieros*, núm. 196, 1999, p.p. 3-20.

FALCÓN Y TELLA, R.: *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1990.

- *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992

- "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 1, 1995, p. 55-73.

- "Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, 1995, p.p. 657-670.

- "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, p.p. 8-9.

-“El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia "Saunders" y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997 p.p. 5 y ss.

-“La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1998, p. 7 y ss.

-“Prescripción de tributos y sanciones”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 98, 1998, p.p. 189-212.

- “El fraude a la Ley tributaria y las exigencia del principio de <<lex certa>> en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 de julio 2000”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2001, p.p. 5-6.

- “El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley”, *Quincena Fiscal*, núms. 6-7, 2003, p.p. 5-8.

- “El fraude de ley o ‘conflicto en la aplicación de la norma’ y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *Quincena Fiscal*, núm. 12-13, 2005, p. 5-9

- “La motivación de las sanciones y la STS de 10 de julio de 2007: la necesidad de que el órgano administrativo justifique el carácter irrazonable de la conducta del contribuyente”, *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2008, p. 5-10.

- “Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 de mayo 2011”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 833, 2011, p. 2.

FERNÁNDEZ, A.: "La base de la sanción en las regularizaciones tributarias socio-sociedad profesional", *Carta Tributaria*, núm. 10, 2016, p.p. 54-60.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 91, 1996, p.p. 421-436.

FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La liquidación provisional de oficio*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998.

-*Las liquidaciones tributarias*, Comares, Granada, 2000.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M<sup>a</sup> J.: "La liquidación provisional de oficio", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, 1994, p.p. 743-772.

-*La autoliquidación tributaria*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995.

FERNÁNDEZ SEGADO, F.: *El sistema constitucional español*, Dykinson, Madrid, 1992.

FERRE OLIVE, J.C.: *El delito contable*, Praxis, Madrid, 1988.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Delito fiscal y prescripción tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, p.p. 67 y ss.

“Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001, p.p. 9-24

FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 236, 1995, p.p. 451 y ss.

FUSTER ASENCIO, C.: *El procedimiento sancionador tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2001.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 2006.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, I, Civitas Madrid, 2008.

GARCÍA MORENO, V.A.: “Notificaciones tributarias y notificaciones en el procedimiento sancionador: sus diferencias”, *Carta Tributaria*, núm. 15, 2016, p.p. 82-84.

-“Cuota defraudada en el IVA, prejudicialidad penal y paralización de procedimientos sancionadores de obligaciones tributarias carentes de relevancia penal”, *Carta Tributaria*, núm. 21, 2016, p.p. 32-40

GARCÍA NOVOA, C.: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.

-“La sujeción pasiva de los entes sin personalidad”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 1, 1997, p.p. 35-58.

-“El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario”, *Temas de Derecho Penal Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

-“El procedimiento de derivación de las responsabilidades de administradores de sociedad. Aspectos sustantivos y procedimentales”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, p.p. 25-68.

-“La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003, p.p. 9-26.

-“El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016.

GARCÍA PRATS, F.: “La devolución de ingresos indebidos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 78, 1993, p.p. 243-263.

GARRIDO FALLA, F. y FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>.: *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas*, (3<sup>a</sup> edic.), Cívitas, Madrid, 2000.

GARRIDO MORA, M.: “La consulta tributaria tras la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Impuestos*, núm. 3, 2005, p.p. 173-208.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "La imputación del pago de deudas tributarias en período voluntario de ingreso", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 46, 1985, p.p. 197-208.

-*El pago de la obligación tributaria*, IEF, Madrid, 1988.

- "La conformidad del acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, p.p. 63-88.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *El fraude de ley en materia tributaria*, Ed. Plaza Universitaria, Salamanca, 1993.

- *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993.

HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, núms. 15-16, 1997, p.p. 1075-1103.

- "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1999, p.p. 9-16.

- "La responsabilidad de los administradores en la participación de ilícitos tributarios", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, p.p. 69-106.

HERRERA MOLINA, P.M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "El fraude a la Ley tributaria en el Derecho español", *Las medida anti-abuso en la normativa interna*

*española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002.

HURTADO GONZÁLEZ, J.F.: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001.

JUAN LOZANO, A. M<sup>a</sup>.: *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993.

-“Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales”, *Estudios Financieros*, núm. 173-174, 1997, p.p. 3-48.

LAGO MONTERO, J. M<sup>a</sup>.: “El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria: una crítica”, *Impuestos*, núm. 22, 1996, p.p. 666-682

-*La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

-“Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, *Impuestos*, II, 1999, p.p. 1165-1195.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Responsables y sucesores en las sanciones tributarias”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, II, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2010.

LOZANO, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C.: *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

LUCAS DURÁN, M.: "Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas del mismo", *Estudios Financieros*, núm. 397, p.p. 5-58.

MANTERO SÁEZ, A., *El procedimiento en la Inspección tributaria*, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1987.

MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: "La Inspección de los tributos y el nuevo procedimiento sancionador tributario", *Estudios Financieros*, núm. 193, 1999, p. 53 y ss.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Los socios y administradores ante las deudas tributarias de la sociedad", *Derecho de los Negocios*, núm. 41, 1994, p.p. 11-18.

- "Los socios y administradores ante las deudas tributarias de la sociedad: estado de la cuestión", *Crónica Tributaria*, núm. 79, 1996, p.p. 103-114.

- "La responsabilidad de los administradores por el cese de actividad", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, p.p. 107-122

-“La reforma de la Ley General Tributaria y el fraude de ley tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, p.p. 67-78

-“Materiales para una reflexión sobre el fraude de ley tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 58, 2002, p.p. 27-52.

-“Normas comunes a los procedimientos tributarios”, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004.

- "Prescripción y delito fiscal", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, 2005, p.p. 17-19.

-*Tratado Práctico de Derecho Tributario General Español*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Manual de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; GALÁN SÁNCHEZ, R.M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Algunos problemas que plantea la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tras la reforma de la Ley General Tributaria”, *Jurisprudencia Tributaria*, II, 1996, p. 1567 y ss.

- “La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades”, *Personalidad y capacidad jurídicas*, II, Universidad de Córdoba, Córdoba, 2005.

MARTÍN JIMÉNEZ, F.J.: *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000.

MARTÍN QUERALT, J.: "Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario", *Tribuna Fiscal*, núm. 68, 1996, p. 7 y ss.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (11ª edic.), Tecnos, Madrid, 2000.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: "La recepción por el Tribunal Constitucional de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos", *Revista de Administración Pública*, núm. 137, 1995, p. 7-30.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1997.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: "La evasión fiscal en España", *Gaceta Fiscal*, núm. 341, 2014, p. 2 y ss.

MARTINEZ GINER, L.A.: "La información automática de cuentas financieras: nuevos retos de la asistencia mutua en la Ley General Tributaria", *Documentos IEF*, núm. 13, Madrid, 2016.

MARTÍNEZ HORNERO, F.J.: "Idoneidad constitucional de la acción sancionadora de la Inspección de los tributos", *Estudios Financieros*, núm. 226, 2002, p.p. 3-62.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.: *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch. Valencia, 2008.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Alicante, Alicante, 2001.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994.

MERINO JARA, I.: *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

-“Infracciones y sanciones” en VV.AA., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: “Algunas cuestiones relativas al <<fraude de las facturas falsas>> en Derecho Penal y en Derecho Tributario”, *Impuestos*, núm. 11, 1994, p.p. 230-250.

-*El delito fiscal*, EDERSA, Madrid, 2000.

MORILLO MÉNDEZ, A.: *Los procedimientos ante la Administración Tributaria*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.

-*Infracciones, sanciones tributarias y delitos*, Ciss-Praxis, Valencia, 2001.

MUÑOZ MERINO, A.: *El delito de contrabando*, Aranzadi, Pamplona, 1992.

NAVAS VÁZQUEZ, R.: *La devolución de los ingresos tributarios indebidos*, Civitas, Madrid, 1994.

NIETO MARTÍN, A.: *Fraudes comunitarios*, Praxis, Barcelona, 1996.

NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

NÚÑEZ PÉREZ, G.: "Hecho imponible. No sujeción y exención", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, I, *op. cit.*

PALAO TABOADA, C.: "Notas sobre el nuevo delito contable-tributario", *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, p.p. 251-256.

- "La exigencia de factura para justificar gastos y deducciones y su dudosa constitucionalidad", *Gaceta Fiscal*, núm. 32, 1986, p.p.151-155.

- "La potestad de obtención tributaria y sus límites", *Estudios de Derecho y Hacienda II*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

- "Lo <<blando>> y lo <<duro>> del proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", *Estudios Financieros*, núm. 171, 1997, p.p. 3-38.

- El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 61, 2017, p.p. 13-61.

PARADA VÁZQUEZ, R.: “Evolución y constitucionalización de las infracciones administrativas”, *Poder Judicial*, núm. 4, 1982, p. 23 y ss.

PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

PÉREZ JORDÁ, I.: “Los supuestos de responsabilidad solidaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en la LGT art. 42.2”, *Actum Fiscal*, núm. 110, 2016, p.p. 33-42.

-“Los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en el pago de las sanciones tributarias previstos en el artículo 42.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en la legislación especial tributaria”, *Gaceta Fiscal*, núm. 362, 2016, p.p. 38-74.

PÉREZ LARA, J.M.: “<<Non bis in idem>> y los requerimientos de la Inspección”, *Tribuna Fiscal*, núm. 38, 1993, p. 37-51.

PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.

- “La reforma de la LGT. Ponencia relativa al capítulo de infracciones y sanciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 65, 1993, p.p. 70 y ss.

- "La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, p. 15 y ss.

- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, (21 edic.), Civitas, Madrid, 1999.

PÉREZ ROYO, I.: "El tiempo en el pago de la prestación tributaria", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, II, *op. cit.*

PEZZUTTI ECHEVARRÍA, M.: "El quántum de las sanciones por infracciones tributarias", *Revista CADE: doctrina y jurisprudencia*, núm. 35, 2016, p.p. 71-84.

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *El principio non bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

RANCAÑO MARTÍN, M<sup>a</sup>. A.: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

RENIEBLAS DORADO, P.: "Impuestos Especiales: Incumplimiento de obligaciones formales en los Impuestos Especiales, principio de proporcionalidad. Aplicación de sanción administrativa igual a la cuota total a pagar", *Carta Tributaria*, núm. 20, 2016, p.p. 78-80.

RIBES RIBES, A.: "El procedimiento sancionador tributario", *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, (3ª edic.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: "Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997, p.p. 61-90.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: "El sustituto en los tributos locales", *Revista de Hacienda Local*, núm. 76, 1996, p.p. 47-72.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Presente y futuro del delito fiscal*, Cuadernos Cívitas, Madrid, 1974.

RODRÍGUEZ VEGAZO, A. J.: "El régimen de atribución de rentas tras la Ley 46/2002", *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 15, 2003, p.p. 1-28.

ROMERO FLOR, L. M.: "Ámbito objetivo en las actas con acuerdo: un intento por esclarecer los supuestos en los que procede su formalización", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 351, 2012, p.p. 39-66.

ROZAS VALDÉS, J.A.: "El Derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas", *Documento IEF*, núm. 12/2015, p.p. 57-58.

ROZAS ZORNOZA, M.: "Las infracciones y sanciones tributarias en su régimen vigente", *Impuestos*, I, 1987, p.p. 213 y ss.

RUFÍAN LIZANA, D.M.: "La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la LGT", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 58, 1988, p.p. 219-244.

RUIBAL PEREIRA, L. M<sup>a</sup>: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresas*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

- *La nueva regulación introducida por la Ley 46/2002*, Aranzadi, Pamplona, 2003.

RUÍZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987.

RUÍZ HIDALGO, C. y ANEIROS PEREIRA, J.: "La obtención de información bancaria en el procedimiento de apremio", *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2003, p.p. 35-54.

SÁINZ DE BUJANDA, F.: "La capacidad jurídica tributaria en los entes colectivos no dotados de personalidad", *Hacienda y Derecho*, V, IEP, Madrid, 1967.

- "La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 70, 1991, p.p. 149-158.

SÁNCHEZ AYUSO, I.: "Delimitación jurisprudencial del tipo de infracción grave <<dejar de ingresar>>", *Informes AEDAF*, núm. 34, 2000.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: "El responsable", *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda, I, op. cit.*

SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración tributaria*, IEF, Madrid, 1977.

-“Los españoles, ¿súbditos fiscales?”, *Impuestos*, núm. 8, 1992, p. 20 y ss.

SANZ GÓMEZ, R.: “Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario”, *Documentos IEF*, núm. 13, Madrid, 2016.

SESMA SÁNCHEZ, B.: “Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 42, 1998, p.p. 91 y ss.

- *La obtención de información tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 2001.

SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

- *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.

-“La potestad sancionadora”, *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.

-“El procedimiento sancionador”, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

SIMÓN MARCO, J.: "Reflexiones personales acerca del fraude de Ley Tributaria (o conflicto en su aplicación), la simulación y el delito fiscal", *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, 2007, p. 34 y ss.

SOLER ROCH , M.T.: "Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25, 1980, p.p. 5-50.

- "Deberes tributarios y derechos humanos", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, p. 101 y ss.

- "Procedimiento separado" en VV.AA., *Comentarios a la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*, op. cit.

SOPENA GIL, J.: *El embargo de dinero por deudas tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

SUAY RINCÓN, J.: "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y contradicción en el procedimiento administrativo sancionador", *Revista de Administración Pública*, núm. 123, 1990, p.p. 153-184.

VILLAVARDE GÓMEZ, M.B.: *Las consultas a la Administración tributaria*, Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 2002.

ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "Interpretación administrativa y consulta tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, p.p. 463-500.

*-El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios Constitucionales del derecho sancionador), Civitas, Madrid, 1992.*

## **Normativa analizada.**

Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789.

Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 16 de diciembre de 1966.

Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA, de 14 de mayo de 2013.

Constitución Española de 1978.

Código Civil.

Código de Comercio.

Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.

Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, dedicado a las infracciones administrativas de contrabando.

Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Orden HAC/171/2004, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, y se modifican, asimismo, otras normas tributarias.

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario.

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de

desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, de modificación del Código Penal.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

## **Jurisprudencia y doctrina administrativa analizada.**

### **A. Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.**

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993 (caso Funke contra Francia).

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 24 de febrero de 1994 (caso Bendenoun contra Francia).

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996 (caso Saunders contra el Reino Unido).

### **B. Sentencias del Tribunal Constitucional.**

STC 2/1981, de 30 de enero.

STC 12/1981, de 10 de abril.

STC 18/1981, de 8 de junio.

STC 27/1981, de 20 de julio.

STC 31/1981, de 28 de julio.

STC 13/1982, de 1 de abril.

STC 42/1982, de 5 de julio.

STC 62/1982, de 15 de octubre.

STC 36/1983, de 11 de mayo.

STC 77/1983, de 3 de octubre.

STC 66/1984, de 6 de junio.

STC 83/1984, de 24 de julio.

STC 110/1984, de 26 de noviembre.

STC 35/1985, de 7 de marzo.

STC 66/1985, de 23 de mayo.

STC 74/1985, de 18 de junio.

STC 104/1985, de 4 de octubre.

STC 159/1985, de 27 de noviembre.

STC 179/1985, de 19 de diciembre.

STC 31/1986, de 20 de febrero.

STC 65/1986, de 22 de mayo.

STC 66/1986, de 23 de mayo.

STC 94/1986, de 8 de julio.

STC 106/1986, de 24 de septiembre.

STC 141/1986, de 12 de noviembre.

STC 2/1987, de 21 de enero.

STC 42/1987, de 7 de abril.

STC 47/1987, de 22 de abril.

STC 53/1987, de 7 de mayo.

STC 133/1987, de 21 de julio.

STC 160/1987, de 27 de octubre.

STC 3/1988, de 21 de enero.

STC 6/1988, de 21 de enero.

STC 17/1988, de 16 de febrero.

STC 19/1988, de 16 de febrero.

STC 101/1988, de 8 de junio.

STC 105/1988, de 8 de junio.

STC 209/1988, de 10 de noviembre.

SSTC 219/1988, de 22 de noviembre.

STC 245/1988, de 19 de diciembre.

254/1988, de 21 de diciembre.

STC 27/1989, de 3 de febrero.

STC 29/1989, de 6 de febrero.

STC 30/1989, de 7 de febrero.

STC 69/1989, de 20 de abril.

STC 113/1989, de 22 de junio.

STC 136/1989, de 19 de julio.

STC 178/1989, de 2 de noviembre.

STC 219/1989, de 21 de diciembre.

STC 61/1990, de 29 de marzo.

STC 76/1990, de 26 de abril.

STC 83/1990, de 4 de mayo.

STC 127/1990, de 5 de julio.

STC 154/1990, de 15 de octubre.

STC 168/1990, de 5 de noviembre.

STC 212/1990, de 20 de diciembre.

STC 207/1990, de 17 de diciembre.

STC 37/1991, de 14 de febrero.

STC 135/1991, de 17 de junio.

STC 149/1991, de 4 de julio.

STC 150/1991, de 4 de julio.

STC 211/1991, de 11 de noviembre.

STC 246/1991, de 19 de diciembre.

STC 100/1992, de 25 de junio.

STC 127/1992, de 28 de septiembre.

STC 89/1993, de 12 de marzo.

STC 111/1993, de 25 de marzo.

STC 116/1993, de 29 de marzo.

STC 120/1993, de 19 de abril.

STC 144/1993, de 26 de abril.

STC 225/1993, de 8 julio.

STC 6/1994, de 17 de enero.

STC 53/1994, de 24 de febrero.

STC 91/1994, de 21 de marzo.

STC 146/1994, de 12 de mayo.

STC 205/1994, de 11 de julio.

STC 18/1995, de 24 de enero.

STC 50/1995, de 23 de febrero.

STC 66/1995, de 8 de mayo.

STC 95/1995, de 19 de junio.

STC 145/1995, de 3 de octubre.

STC 34/1996, de 11 de marzo.

STC 55/1996, de 28 de marzo.

STC 153/1996, de 30 de septiembre.

STC 204/1996, de 16 de diciembre.

STC 137/1997, de 21 de julio.

STC 161/1997, de 2 de octubre.

STC 151/1997, de 30 de octubre.

STC 218/1997, de 4 de diciembre.

STC 136/1999, de 20 de julio.

STC 142/1999, de 22 de julio.

STC 177/1999, de 11 de octubre.

STC 81/2000, de 27 de marzo.

STC 194/2000, de 19 de julio.

STC 276/2000, de 16 de noviembre.

STC 291/2000, de 30 de noviembre.

STC 23/2001, de 29 de enero.

STC 87/2001 de 2 de abril.

STC 93/2001, de 2 de abril.

STC 18/2005, de 1 de febrero.

STC 120/2005, de 10 mayo.

STC 164/2005, de 20 de junio.

STC 233/2005 de 26 de septiembre.

STC 267/2005 de 24 de octubre.

STC 8/2006 de 16 de enero.

STC 41/2006, de 13 de febrero.

STC 92/2006 de 27 de marzo.

STC 128/2008, de 27 de octubre.

STC 57/2010, de 4 de octubre.

### **C. Sentencias del Tribunal Supremo.**

STS de 21 de diciembre de 1950.

STS 20 de enero de 1991.

STS 30 de enero de 1991.

STS de 30 de diciembre de 1991.

STS 13 de abril de 1992.

STS 6 de junio de 1992.

STS 27 de junio de 1992.

STS 13 de julio de 1992.

STS 17 de julio de 1992.

STS de 25 de septiembre de 1992.

STS 16 de diciembre de 1992.

STS de 22 de enero de 1993.

STS de 23 de enero de 1995.

STS de 29 de marzo de 1995.

STS 11 de mayo de 1996.

STS de 28 de octubre de 1997.

STS de 11 de junio de 1998.

STS de 29 de junio de 1998.

STS de 10 de noviembre de 1999.

STS de 14 de diciembre de 1999.

STS de 19 de diciembre de 1999.

STS de 9 de octubre de 2000.

STS de 9 de diciembre de 2000.

STS de 2 de junio de 2001.

STS de 16 de julio de 2002.

STS de 4 de marzo de 2003.

STS de 22 de marzo de 2003.

STS 30 de junio de 2003.

STS de 15 de diciembre de 2003.

STS de 10 de marzo de 2004.

STS 29 de abril de 2004.

STS de 25 de junio de 2004.

STS de 14 de abril de 2005.

STS de 3 de mayo de 2005.

STS 19 de mayo de 2005.

STS de 20 de septiembre de 2005.

STS 27 de febrero de 2007.

STS de 18 de junio de 2007.

STS de 5 de marzo de 2008.

STS de 25 de junio de 2008.

STS de 16 de julio de 2008.

#### **D. Sentencias de la Audiencia Nacional.**

SAN de 7 de diciembre de 1994.

SAN de 11 de julio de 1995.

SAN de 13 de abril de 2000.

SAN de 20 de diciembre de 2000.

#### **E. Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia.**

SSTSJ de Andalucía de 30 de marzo de 1998.

SSTSJ de Valencia de 15 de junio de 1998.

SSTSJ de Aragón de 8 de septiembre de 2000.

SSTSJ de Cantabria de 11 de febrero de 2002.

SSTSJ de Madrid de 20 de febrero de 2002.

SSTSJ de Madrid de 29 de abril de 2002.

SSTSJ de Madrid de 15 de noviembre de 2002.

#### **F. Sentencias de Audiencias Provinciales.**

SAP de Lleida, de 28 de septiembre de 1998.

SAP de Jaén de 9 de abril de 2007.

SAP de Vizcaya de 28 de mayo de 2007.

#### **G. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.**

Resolución del TEAC de 11 de enero de 1995.

Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1996.

Resolución del TEAC de 23 de julio de 1997.

Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2001.

## **H. Resoluciones a consultas de la Dirección General de Tributos.**

Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 22 de junio de 2001.

Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 10 de junio de 2002.

Contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 21 de noviembre de 2013.

## ABREVIATURAS.

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
Art./s.	Artículo/s.
Cc	Código Civil.
CCom	Código de Comercio.
CE	Constitución Española de 1978.
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias.
CEF	Centro de Estudios Financieros.
CP	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
edic.	Edición.
<i>F.J.</i>	Fundamento Jurídico.
IEF	Instituto de Estudios Fiscales.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LGT/1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LOPD	Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

LORC	Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando.
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
<i>Manual</i>	<i>Manual de Buenas Prácticas Tributarias.</i>
NIF	Número de Identificación Fiscal.
núm./s	número/s.
p/p.p.	página/s.
PGC	Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
RGAT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
RGR	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
RGRST	Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario.
RGRVA	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa.
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.
RLORC	Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de la LORC, dedicado a las infracciones administrativas de contrabando.
S/STJUE	Sentencia/s del TJUE.
ss.	Siguientes.
STC/SSTC	Sentencia/s del Tribunal Constitucional.

STS/SSTS	Sentencia/s del Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TJUE	Tribunal de Justicia de la UE.
TR-LCI	Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.
TR-LRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.
TR-LSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
<i>Vid.</i>	<i>Véase.</i>
VV.AA.	Varios autores.