



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**EL PROCEDIMIENTO
SANCIONADOR. DERECHOS
Y GARANTÍAS DEL
CONTRIBUYENTE**

MIRIAM MUÑOZ MEDRANO

JULIO, 2017



RESUMEN

En nuestro estudio analizamos las reformas que afectan al ámbito sancionador en materia tributaria y la mejora que tal evolución ha representado para las garantías y derechos de los contribuyentes. Cada modificación en la materia, lleva implícita un determinado código de valores en el legislador, una distinta concepción del proceso y de la posición del contribuyente ante el mismo, por lo que nuestro estudio se centra necesariamente en los sucesivos cambios de paradigma científico que se hallan en la base de las reformas. Por supuesto, no podemos prescindir de la descripción el procedimiento mismo, para ubicarnos convenientemente en la materia cuyas modificaciones debieran aspirar a incrementar la protección y garantía de los derechos del contribuyente.

ABSTRACT

In our study we analyze the reforms that affect the sanctioning area in tax matters and the improvement that this evolution has represented for the guarantees and rights of the taxpayers. Each change in the subject implies a certain code of values in the legislator, a different conception of the process and the position of the taxpayer before it, so our study necessarily focuses on the successive changes of scientific paradigm that are on the basis of reforms. Of course, we can not dispense with the description of the procedure itself, in order to place ourselves suitably in the matter whose modifications should aim to increase the protection and guarantee of the rights of the taxpayer.

PALABRAS CLAVE:

Procedimiento sancionador. Cambio de percepción del ilícito fiscal. Garantías y derechos del contribuyente frente al proceso. Un nuevo paradigma.

KEY WORDS:

Sanctioning procedure. Change in the perception of the tax offense. Guarantees and rights of the taxpayer in front of the process. A new paradigm.





ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	
2.1. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.....	6
2.1.1. FASES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.....	8
2.1.1.1. INICIACIÓN.....	8
2.1.1.2. INSTRUCCIÓN.....	10
2.1.1.3. RESOLUCIÓN.....	12
2.1.2. EL PROCEDIMIENTO ABREVIADO.....	16
2.2. DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL	
PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.....	18
3. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003. REFORMAS DE ADAPTACIÓN	
ANTE LOS NUEVOS CONTEXTOS.....	22
4. EL CAMBIO DE PARADIGMA RESPECTO A LA REGULACIÓN	
ANTERIOR.....	23
5. CAMBIOS ACONTECIDOS DESDE 2003. ESPECIAL REFERENCIA A LA	
REFORMA PARCIAL DE LA LEY TRIBUTARIA 2015.....	32
6. CONCLUSIONES.....	39
7. BIBLIOGRAFÍA.....	41
8. LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA.....	43
9. ABREVIATURA Y ACRÓNIMOS.....	44





1. INTRODUCCIÓN

El propósito de nuestro estudio, analizar las reformas que afectan al ámbito sancionador en materia tributaria y la mejora que tal evolución ha representado para las garantías y derechos de los contribuyentes. Como tendremos ocasión de destacar, no todas las modificaciones del procedimiento sancionador fueron motivadas por una transformación de las concepciones del legislador, algunas ---sobre todo las más recientes--- vienen al socaire de exigencias de la práctica, beneficiadas por los cambios en las percepciones de los contribuyentes.

Recientemente, son numerosos los cambios que se han producido en materia tributaria. Uno de los ámbitos afectados por la última reforma, sería el procedimiento sancionador, cuya transformación se inició ya con la vigente Ley General Tributaria (LGT/2003). Puede que las transformaciones más recientes se sustenten tanto en la necesidad u oportunidad reformadora como en el aval que siente el legislador por parte de los ciudadanos. Existe una mutación de la percepción social de la infracción tributaria, lo que respaldaría los cambios normativos tendentes a evitarla o favorecedores de la censura pública. Estamos, pues, en la zona de los principios, ante un nuevo cambio de paradigma.

La actual regulación del ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración tributaria constituirá el punto más novedoso de la actual LGT/2003. Esta ley partía de un principio esencial, la separación de los procesos “punitivos” de los procedimientos de aplicación del tributo. Las sanciones ya no van a considerarse elementos conformadores de la deuda tributaria, pasando a ser prestaciones diferenciadas, con origen en una infracción. La norma tributaria tutela la efectividad del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, mientras que la norma reguladora de infracciones y sanciones incentiva la observancia y el respeto al Derecho vigente; y la imposición de sanciones gozaría en este ámbito de las mismas garantías constitucionales que el resto de las medidas punitivas previstas en nuestro ordenamiento.

Nuestro trabajo abordará no tanto los aspectos procedimentales y de funcionamiento, como las implicaciones de esta sucesiva transformación. Sobre todo en lo que afecta a los derechos y garantías del contribuyente. No obstante, también abordaremos brevemente el desarrollo del procedimiento sancionador tributario, poniendo de manifiesto sus distintas fases y ámbitos, así como el denominado procedimiento abreviado.



Nos movemos ante un difícil equilibrio. Es preciso ponderar la garantía de los derechos de los contribuyentes y la necesidad de proteger la eficiencia de un sistema que depende del cumplimiento de las obligaciones de una multiplicidad de sujetos para su adecuado funcionamiento. Las propuestas para resolver esta difícil ecuación han sido siempre objeto de viva discusión en la doctrina científica. En la actualidad, tras las más recientes reformas, el debate doctrinal ha llegado a tener visos de acalorada polémica.

Constantemente se cuestiona y se producen debates referidos a la contradicción entre el deber de protección de unas garantías mínimas y su posible limitación. Estas disputas doctrinales no son recientes, y las distintas posiciones son objeto de polémica, sobre todo en la actual coyuntura. Aún vivimos sumergidos en una profunda crisis económica en la que la presión fiscal se multiplica y la necesidad de eficacia administrativa se amplía. En estas circunstancias la tentación de dejar soslayados los derechos de los contribuyentes ante los procesos de aplicación de los tributos y su paralelo procedimiento sancionador es, a veces, irresistible para el legislador o el aplicador de la norma. Como consecuencia, algunas de las garantías por las que tanto se ha insistido y luchado por proteger, todas ellas derivadas de los principios que rigen la materia, se van degradando en la práctica administrativa llegando a ser tan sólo un concepto meramente teórico.

2. LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

2.1. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

El procedimiento sancionador en materia tributaria se va a regular, en primer lugar, por las normas especiales de la propia Ley General Tributaria (en adelante LGT), establecidas en el Título IV (La potestad sancionadora) y específicamente en el propio capítulo IV (Procedimiento Sancionador en materia tributaria); y en segundo lugar, por la normativa reglamentaria¹. Sin despreciar la incidencia de la normativa general en materia administrativa. La LGT, hace mención expresa en este contexto a la aplicación subsidiaria de las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa, así la Ley 39/2015, de 1

¹ Especialmente, por el capítulo III del Reglamento Sancionador (RGRST) [Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. (BOE, núm. 260, de 28 de octubre de 2004)].



de octubre, Ley del Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas², más concretamente su título IV sobre disposiciones sobre el procedimiento administrativo común.³

El ilícito en materia tributaria, podría ser catalogado como infracción administrativa de naturaleza fiscal-- tipificada en la LGT--, de la que derivaríamos su correspondiente sanción según la clasificación de la propia norma. Y todo ello será objeto de nuestro análisis. Por supuesto, los mismos hechos pueden ser de naturaleza delictiva, según puedan subsumirse en los tipos penales que recoge nuestro Código Penal⁴.

Como nuestro trabajo se centra en los ilícitos que constituyen infracción administrativa de carácter tributario, resulta imprescindible partir del artículo 183.1 LGT/2003 que define la conducta constitutiva de infracción como aquellas “*acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”.

² Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (BOE, núm. 236, de 2 de octubre de 2015)

³ Checa González, Clemente *et alii* (2017), *Régimen Sancionador. Procedimiento sancionador en materia tributaria*. Aranzadi Experto Fiscal, p. 1

⁴ Vd. Título XIV del Código Penal (Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, arts. 305-310, [Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE núm. 281, de 24/11/1995)]. Téngase en cuenta el Procedimiento previsto en caso de delito contra la Hacienda Pública (Vd. art. 250.2 introducido por la Artículo adicionado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). Dependerá de las características de la infracción, como la cuantía, para encuadrar la misma dentro del sistema tributario, o bien dentro del ámbito penal. En el caso de que la Hacienda Pública estimase que la infracción puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo. (Vd. Irala Galán, J.A. y Irala Guzmán, E. (2017) *100 preguntas y respuestas sobre el nuevo título VI de la Ley General Tributaria. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, Valencia, Tirant lo Blanch, 401 pp. (Disponible on line: <http://0-www.tirantonline.com>)).



Mientras que la LGT/1963 requería para calificar de infracciones tributarias la simple negligencia, del citado precepto se extrae que con la introducción de la LGT/2003 se amplía ese marco de protección, bastando para su tipificación cualquier grado de negligencia.

Sin embargo, no se entiende el desarrollo de este trabajo sin la alusión a la separación que se produce con la entrada de la nueva LGT de los conceptos “sanción” y “deuda tributaria”, quedando esta última regulada en un título diferenciado, más concretamente en el artículo 58 de la LGT/2003.

Los motivos de esta diferencia conceptual entre tributo y sanción parece estar materializada en tres puntos: los procedimientos a través de los cuales se exigen, el régimen jurídico aplicable a los sujetos que intervienen en ambos procedimientos y, la ejecución del acto administrativo que cuantifica uno y otra, tributo y sanción.⁵

Tras la delimitación del marco normativo regulador del procedimiento sancionador, pasamos a concretar cada una de las fases que integran el mismo.

2.1.1. FASES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

El desarrollo del procedimiento sancionador se compone de tres fases: una primera de inicio, una segunda de instrucción, y por último, una última de resolución.

2.1.1.1. INICIACIÓN

La iniciación es la primera de las fases con las cuales se inicia el procedimiento sancionador. El artículo 209.1 LGT/2003 establece que el procedimiento sancionador se iniciará de oficio, situando la fecha de inicio del mismo en la notificación del acuerdo del órgano competente. La notificación del acuerdo tal y como se establece en el artículo 22 del Reglamento sancionador deberá contener las siguientes menciones:

- ✓ Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.
- ✓ Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.

⁵ Martín Queralt, *et alii* (2004), *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, p. 474.



- ✓ Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del órgano instructor.
- ✓ Por último, indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

Será competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución, así lo establece el citado artículo 22 en su segundo apartado.⁶

En los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las reglas contenidas en el artículo 22.3 del mencionado precepto:

- ✓ Iniciándose el procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo contenido en el artículo 25 del Reglamento sancionador: *“Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe designe otro diferente.”*
- ✓ Si se tratara de actuaciones inspectoras diferentes de las que integran el procedimiento de inspección, se señala que será competente para iniciar el procedimiento sancionatorio el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae causa la infracción.
- ✓ Se iniciaran tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

El plazo de inicio de procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos,

⁶ Checa González, Clemente *et alii* (2017), “Régimen Sancionador. Procedimiento sancionador en materia tributaria”. BD. Aranzadi Experto Fiscal, p. 5.



comprobación o inspección, no podrá iniciarse respecto de la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente resolución o liquidación. Afecta la limitación temporal sólo a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento de inspección.⁷

La notificación supone la efectiva aplicación del artículo 24.2 CE, pues establece este precepto el derecho de todas las personas a ser informadas contra la acusación formulada contra las mismas. También resulta necesario poner en relación la notificación de inicio del procedimiento sancionador con el artículo 147.2 LGT/2003, ya que, este precepto nos habla de un deber de información a favor del propio contribuyente al inicio del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de dicho procedimiento, así como sus derechos a lo largo del procedimiento. Por tanto, se ofrece al contribuyente la oportunidad de hacer ejercicio del derecho de defensa que también se le reconoce constitucionalmente.

Por último, y refiriéndonos a la notificación de inicio del procedimiento sancionador, esta va a producir varios efectos que se pueden extraer de los preceptos que le son de aplicación. Los efectos pueden ser enumerados de la siguiente forma: no se podrá llevar a cabo la notificación pasado el plazo de tres meses anteriormente mencionado, se refiere el artículo 104.1 LGT/2003, a la notificación como el suceso desde el que deberá contarse el plazo de caducidad que tiene el órgano competente para resolver, y por último, supone la notificación una interrupción del plazo de prescripción recogido en el artículo 189.2 LGT/2003 para llevar a cabo la acción.

2.1.1.2. INSTRUCCIÓN

Una vez iniciado el procedimiento sancionador pasaríamos a la fase de instrucción.

Esta fase, al igual que en todos los procedimientos administrativos sirve para formar la voluntad del órgano que va a llevar a cabo el encargo de dictar la resolución. Para su regulación habremos de remitirnos al artículo 210 LGT/2003, más concretamente a su primer apartado, que establece que serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de

⁷ Checa González, “Régimen Sancionador. Procedimiento sancionador...”, pp. 5-6.



las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta ley. El RGRST también contiene normas reguladoras de esta fase en el artículo 23.

El instructor está facultado para adoptar medidas cautelares de conformidad tal y como se establece en el artículo 146 LGT/2003.

Los datos, pruebas, circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador, deberán de incorporarse formalmente a éste en un momento anterior a la propuesta de resolución.

La fase de instrucción va a concluir con una propuesta de resolución, recogiendo de forma motivada los hechos, calificación jurídica, infracción que constituyen, la inexistencia de infracción o responsabilidad en su caso, la sanción, así como los criterios de graduación utilizados o aplicados. Esta propuesta se va a notificar al interesado otorgándole un plazo de 15 días para alegaciones, así como la presentación de justificantes y de las pruebas que estime oportunas.

Respecto a la carga de la prueba en el procedimiento sancionador Alonso Ortega establece que: *“no cabe la regla de la carga de la prueba en el sentido recogido en los procedimientos de aplicación de los tributos ya que se impone la presunción de inocencia, como regla de conducta procesal, y el principio in dubio pro reo, como regla de juicio. En el procedimiento sancionador el material fáctico que se incorpora desde el procedimiento de aplicación de los tributos debe ser de nuevo valorado con la dosis de prueba propia del primero.”*⁸

El principio de presunción de inocencia al que nos referimos en la anterior cita conlleva que ante la falta de la correspondiente prueba que acredita la culpabilidad del contribuyente, éste debe ser declarado inocente.

Igual significado se extrae del principio in dubio pro reo, ante la duda del tribunal, no se puede condenar al acusado por un determinado hecho. Este principio solo va a entrar en juego cuando, efectivamente practicada la prueba, ésta no ha desvirtuado la presunción de inocencia, es decir, la aplicación de este principio se excluye en el caso de que el órgano

⁸ Alonso Ortega, J.M., (2016), “El *onus probandi* en los procedimientos tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, 18, p. 25.



judicial no ha tenido duda alguna sobre el carácter criminal de las pruebas que han sido practicadas.

Procedería aplicar en esta fase también el derecho a no autoinculparse en el procedimiento administrativo sancionador tributario. Este principio se encuentra en consonancia con lo recogido por el artículo 24 CE⁹, y aunque parecía que este derecho en principio solo sería aplicado al ámbito penal, se ha ido extendiendo también al tributario, naciendo este derecho al inicio del procedimiento sancionador.¹⁰

Se podría prescindir de esta fase en el caso de que al inicio del procedimiento sancionador se encuentren en poder del órgano competente todos los elementos necesarios que permitan formular la correspondiente propuesta de sanción.¹¹

2.1.1.3 RESOLUCIÓN

La fase de instrucción culmina con la formulación de una propuesta de resolución. En ésta se recogerán de forma motivada, todos los elementos determinantes de la sanción a imponer: hechos y calificación jurídica, infracción que tales hechos puedan constituir, sanción propuesta con indicación de los pertinentes criterios de graduación aplicados, y la motivación específica respecto de la aplicación de estos. No obstante, deberá de indicarse de igual forma la declaración de inexistencia de infracción o de responsabilidad, en el caso de que los hechos no puedan ser calificados como tales.¹²

⁹ Este artículo expone literalmente lo siguiente: “*todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*” (art. 24.2).

¹⁰ Lago Montero, J.M., (1999), *Divulgación. Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse*. Salamanca, La Ley, pp. 4-5.

¹¹ Simón Acosta, E., (2017) *El procedimiento sancionador*, Aranzadi, pp. 2-3.

¹² Checa González, “Régimen Sancionador. Procedimiento sancionador...”, p. 14.



La actual LGT/2003 en su artículo 211.5 enumera cada uno de los órganos competentes para llevar a cabo esta resolución o terminación del procedimiento sancionador. Dichos órganos serán diferentes en función de la sanción ante la que nos encontremos. La regla general es que sean competentes aquellos órganos que lo han sido para llevar a cabo la liquidación, o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

El procedimiento sancionador puede concluir de diferentes formas: por resolución expresa, a través de una resolución tácita y por último, por el transcurso del tiempo, es decir, por caducidad. Entramos a continuación en detalle sobre cada una de ellas.

o Resolución expresa

La resolución expresa por parte de la Administración se va a llevar a cabo dentro del procedimiento sancionador tributario que deriva de un procedimiento de inspección en el caso de que el sujeto haya mostrado y declarado su disconformidad con la propuesta de sanción. Dicha resolución expresa se va a formalizar en los procedimientos que son consecuencia del procedimiento de gestión y aplicación de los tributos, cuando el sujeto no se hubiera pronunciado de forma expresa sobre la propuesta¹³. La resolución procederá cuando se notifique como tal al interesado.

Es necesario aquí salvaguardar el principio de congruencia y mantener una mención a todos los elementos esenciales que se indicaron al comienzo del procedimiento sancionador. Este principio, se encuentra muy ligado al derecho de información, ya que con base en los datos a los que el sujeto infractor tiene acceso en la notificación de inicio, va a planificar su posterior defensa. Una modificación de algunos de esos elementos esenciales en la resolución, supondría infringir gravemente las garantías de las que es titular el interesado. Respecto a esto, se pronunció el Tribunal Constitucional en una de sus sentencias, más concretamente en la 160/1994, de 23 de mayo. En esta sentencia se resalta la importancia del principio de congruencia y la necesaria inalterabilidad de los hechos imputados durante todo el desarrollo del procedimiento sancionador con el fin de que el imputado pueda ejercitar de forma efectiva su derecho de defensa.

¹³ Se observa esto el artículo 23.5 RGRST, que establece lo siguiente: “*Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.*”



En cuanto al contenido de la resolución expresa, este viene establecido en el artículo 211.3 LGT/2003. Este precepto establece que: *“contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.”*

No obstante, resulta necesario remitirnos también al RGRST, concretamente al artículo 24.3, que completa el contenido enunciado por la LGT en el anterior precepto. El reglamento sancionador añade como parte del contenido de la resolución expresa el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.

Requisito indispensable es la motivación de la resolución expresa que se dicte, ya que sin esa motivación podría ser nula la sanción impuesta. Así Falcón y Tella argumenta que se denuncia la falta de motivación en las que normalmente incurren las propuestas sancionadoras y los correspondientes acuerdos de imposición de sanciones, afectando sobre todo el problema a la motivación de la concurrencia de la culpabilidad, es decir, al principio de responsabilidad según establece la nueva terminología de la nueva LGT, especialmente cuando no existe ocultación (cuando se califica la sanción como leve), pero resultando imprescindible en todo caso para poder sancionar.¹⁴

El artículo 211.2 LGT/2003 establece que el procedimiento sancionador finalizará con la notificación del acto de resolución. Una vez llevada a cabo ésta, se producirán dos efectos principalmente, por un lado el comienzo del plazo para la interposición de recursos, y por otro, el comienzo del plazo para el ingreso de la correspondiente multa.

- Resolución tácita o presunta.

En el artículo 211.1 LGT/2003 se prevé la posibilidad de que el procedimiento sancionador finalice mediante una resolución tácita o presunta. Esto se produciría en el caso en que el procedimiento sancionador sea consecuencia del procedimiento de inspección, cuando tras la

¹⁴ Falcón y Tella, R., (2008), “La motivación de sanciones y la STS 10 julio de 2007: la necesidad de que el órgano administrativo justifique el carácter irrazonable de la conducta del contribuyente”. *Revista Quincena Fiscal*, 7, p. 1



propuesta de resolución, el imputado presentase su conformidad con la misma. Deberá transcurrir el plazo de un mes, para que la resolución incluida en la propuesta se tenga como dictada y notificada, y por tanto, sea definitiva.

Resulta a la vista la ventaja que presenta esta modalidad de resolución del procedimiento sancionador, presentándose un proceso más simplificado, en el que el órgano competente no tendrá que dictar resolución expresa.

Esta resolución por conformidad se regula con evidente paralelismo respecto a las actas de conformidad, en que la conformidad se refiere a la propuesta de liquidación formulada en el procedimiento inspector.¹⁵

Tras la conformidad del sujeto interesado a la propuesta de resolución, el órgano competente para resolver puede decidir la ampliación de actuaciones con el fin de modificar la propuesta, o esclarecer algunos de los datos. La orden mediante la cual se amplían los datos es legal, y por consiguiente, ha de respetar el principio de congruencia manteniendo de esta forma los elementos esenciales como ya dije con anterioridad.

Si posteriormente a estas actuaciones hubiera resultado modificada la propuesta de resolución, el infractor contará con un plazo de quince días para ejercer su derecho de audiencia frente a la nueva propuesta de sanción que se ha creado, tal y como establece el artículo 25.6 del reglamento sancionador. Si la propuesta de sanción fuera rectificada dentro de un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de gestión y aplicación de tributos, se prevén tres posibilidades en las que habría que llevar a cabo una nueva notificación, tras la cual existirá un plazo de 10 días para que el interesado formule las alegaciones que estime convenientes. Estas posibilidades se recogen en el artículo 24.2 del mencionado reglamento y son las que se detallan a continuación: a) *“cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables”*, b) *“cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable”*, y por último, c) *“cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave”*.

¹⁵ Checa González, “Régimen Sancionador. Procedimiento sancionador...”, p. 17.



- Resolución por caducidad

El plazo para la resolución del procedimiento sancionador se fija en seis meses. Cuando transcurra este plazo de resolución sin que ésta se hubiera notificado, se producirá la caducidad del procedimiento sancionador. Esta caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia de parte, aunque fuera de un modo u otro va a provocar el archivo de las actuaciones.

A pesar de que la caducidad del procedimiento sancionador conlleva la imposibilidad de reiniciar otro procedimiento sancionador respecto de las infracciones tributarias que se hubieran detectado en el correspondiente expediente, si posteriormente se llevase a cabo otro expediente de investigación y comprobación respecto del mismo periodo y tributo podrían ser sancionadas las nuevas infracciones que se encontrasen o detectasen en el mismo.¹⁶

Esta imposibilidad de volver a iniciar el procedimiento sancionador es el matiz que diferencia la caducidad en este procedimiento respecto a otros procedimientos como el inspector o el de gestión. Esta medida está pensada para dar una mayor seguridad jurídica al contribuyente.

Este plazo de caducidad de seis meses no se susceptible de interrupción, pudiendo ser tan sólo objeto de suspensión en el caso de descubrimiento de un delito fiscal, que diera el consiguiente traslado al Ministerio Fiscal del expediente. Esto se encuentra establecido en el artículo 180.2 LGT/2003.

2.1.2. EL PROCEDIMIENTO ABREVIADO

El procedimiento abreviado se recoge de forma expresa en el artículo 210.5 LGT/2003. Este precepto establece lo siguiente: *“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.”*

¹⁶ Checa González, “Régimen Sancionador. Procedimiento sancionador...” p. 18.



El reglamento sancionador, también hace alusión a esta tramitación en el artículo 23.6¹⁷. La tramitación abreviada no es más que otra forma de llevar a cabo la tramitación del procedimiento sancionador, siendo ésta muy utilizada.

De los contenidos de los preceptos citados extraemos que se le otorga una facultad discrecional al órgano competente encargado del procedimiento sancionador, pues dándose las condiciones o requisitos establecidos en el artículo 210.5 LGT/2003, puede junto al acto de notificación de inicio del procedimiento sancionador, decidir unilateralmente proporcionar al contribuyente la correspondiente propuesta de resolución.

En este procedimiento se privaría por tanto al correspondiente sujeto de su derecho de audiencia y de presentar las alegaciones que estimara convenientes, pues el órgano competente va a llevar a cabo las consideraciones que crea oportunas para formular la propuesta de sanción, obteniendo la información respecto del procedimiento anterior. Se permite por tanto mostrar al sujeto su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución, sin que ejercite verdaderamente el derecho contenido en el artículo 24 CE. Se estaría privando al sujeto de su posibilidad de defensa, no puedo rebatir los datos encontrados en manos de la Administración tributaria, y de una garantía que le correspondería ejercitar durante el desarrollo del procedimiento sancionador.

No podemos olvidarnos de comentar, que también se estaría infringiendo el derecho a no autoincriminarse o no autoinculparse, pues el TEDH establece que *“toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”*. También establece el TEDH que se considerara inocente toda persona acusada de infracción, hasta que se demuestren los hechos legalmente.

¹⁷ Establece el artículo 23.6 RGRST que: *“En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.”*



No obstante, este derecho puede plantearse de dos formas, dependiendo de la naturaleza del procedimiento ante el cual nos encontremos; pero centrándonos en el ámbito tributario, el cuál es objeto de nuestro estudio, habrá de interpretarse como la no utilización como prueba acusatoria de los datos obtenidos, es decir, de los datos recuperados por la Administración del procedimiento anterior. Esto es justamente lo que ocurre en el procedimiento abreviado.¹⁸

2.2. DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE ANTE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Todo contribuyente posee unos derechos y unas garantías que la propia ley le otorga. Encontramos un amplio catálogo de derechos en el artículo 34 LGT/2003. No obstante, los principios aplicables al procedimiento sancionador, no dejan de ser meras garantías atribuibles a todo contribuyente.

La larga lista de derechos que enumera ese precepto podemos sintetizarla de la siguiente forma: derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones tributarias, derecho a obtener devoluciones tanto de tributos como de ingresos indebidos, derecho a ser reembolsado, derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, derecho a conocer el estado de tramitación de sus procesos, derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal de la Administración tributaria, derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas así como a obtener copia debidamente sellada de los documentos presentados ante la Administración, derecho a no volver a presentar documentos que se encuentren ya en poder de la Administración, derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes, derecho a un trato con respecto, derecho a que las actuaciones que requieran intervención del contribuyente se lleven a cabo de la forma menos gravosa, derecho a alegar y a la aportación de documentos que puedan ser tenidos en cuenta por la Administración, derecho al trámite de audiencia, derecho a formular quejas y sugerencias sobre el funcionamiento de la Administración, derecho al reconocimiento de los beneficios o

¹⁸ Palao Taboada, C., (2013), *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*, Pamplona, Civitas, pp. 5-6.



regímenes fiscales que resulten aplicables, derecho a ser informados de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo, derecho a ser informado al inicio de las actuaciones comprobatorias y de inspección sobre el alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones y de que éstas se desarrollen dentro de los correspondientes plazos, derecho a que las manifestaciones de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios, y por último, derecho de los obligados a presentar la documentación que estimen relevante para la resolución del procedimiento.

Será el Consejo para la Defensa del Contribuyente el que vele por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, el que atienda las quejas producidas por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y, también, efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

También habremos de remitirnos al artículo 99 LGT/2003, que no deja de ser otra enumeración de garantías y derechos que posee el contribuyente, relativo al desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios. Estos no dejan de ser similares a los ya mencionados anteriormente, incluyéndose algún otro.

Sin embargo, debemos preguntarnos en qué punto se encuentran estos derechos y garantías actualmente, aunque como adelantamos en la parte introductoria, la crisis económica ha ido degradándolos con el paso del tiempo, hasta prácticamente ser meros conceptos teóricos.

Comienza a producirse esa degradación con la crisis de principios de los noventa, cuando la reforma fiscal aprobada en 1991, hizo inclusión de dos medidas cuyo objetivo fue la provocación de una recuperación económica, así como generar liquidez real. Una de estas medidas fue una amnistía fiscal que permitía hacer aflorar dinero negro para financiar deuda pública, utilizada también en la actual crisis económica, en torno al año 2009. Otra, los coeficientes de abatimiento cuyo objetivo fue que se “moviera” el mercado.

Se incorporan también algunas de las medidas como el incremento de la tributación de ahorro y las plusvalías de capital, que en tiempo de crisis son bien avenidas. Sin embargo, por otra parte viene la de los derechos y garantías de los contribuyentes, el respeto básico a derechos y principios esenciales de la ciudadanía, incluso constituciones, que deben imperar incluso,



frente al Estado recaudador, o eso parecía desde la desaparición del absolutismo y las últimas dictaduras totalitarias, que son los grandes olvidados en la toma de estas medidas.¹⁹

Las garantías se ven mermadas, y resulta evidente la necesidad de un reforzamiento de las mismas, antes de que se produzca una completa desaparición.

En una sociedad actual en la que se intenta luchar contra el fraude fiscal, siendo este un fenómeno cada vez más generalizado, en un sistema cuya gestión se encuentra en manos de los sujetos pasivos, se infiere notablemente esa resistencia a reconocer a los contribuyentes el conjunto de derechos regulados en normas generales que caracterizan el procedimiento administrativo común, resultando así una fuerte y grave dicotomía entre el régimen del ciudadano y el propio del obligado tributario. Este sistema vela por el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero es el desplazamiento de las tareas de gestión a los propios sujetos pasivos justamente lo que justificaría la urgente tarea de potenciar la protección jurídica de aquellos mediante la penetración en el ámbito tributario de los derechos inherentes al ciudadano, que no deben ni pueden soslayarse o relegarse en aras de la eficacia recaudatoria.²⁰

Ni siquiera la promulgación de la Ley 1/1998, de derechos y garantías del contribuyente, logró salvar la distancia existente entre la normativa general administrativa y tributaria en lo que al ejercicio de los derechos se refiere. Se persigue así mismo una tendencia en la normativa general administrativa a la desvalorización de las garantías propias del procedimiento sancionador²¹.

¹⁹ Plaza Vázquez, A.L., (2009), “Los derechos y garantías de los contribuyentes en tiempos de crisis”, *Revista Quincena Fiscal*, 15, pp. 1-3.

²⁰ Vicente, M. de (2017) “El necesario refuerzo de las garantías del contribuyente en los procedimientos tributarios”, en Vicente, M. de [Dir.] (2017) *La Fiscalidad española ante la encrucijada: algunas cuestiones controvertidas en materia tributaria*, Pamplona, Aranzadi, p. 6.

²¹ Anteriormente, la Ley 25/1995 de 20 de julio, aunque no encara aún la tarea de reformar el procedimiento sancionador, sí que ya va a marcar el signo de los cambios normativos siguientes. Reordena la tipificación de infracciones y sanciones, estableciendo nuevos criterios de graduación y reduciendo cuantías. *Vd.* para un análisis de la situación previa a la vigente LGT, el trabajo de Cordero García, J.A. (2009) *El procedimiento sancionador tributario surgido de la ley de derechos y garantías del contribuyente*, Almería, Universidad de Almería, 352 pp.



Posteriormente, se fueron sucediendo reformas como la operada en el año 2003 con la actual LGT, y también en el año 2006 contra el fraude fiscal, sin olvidar la modificación parcial de la LGT suponiendo cada una de estas un punto de inflexión. La reforma parcial parece ser dirigida a una mejora aplicación de los tributos, pues no parece atender a los supuestos donde se recoge el verdadero fraude fiscal, suponiendo en consecuencia un detrimento del necesario equilibrio del sistema fiscal, de los principios tributarios, y un menoscabo de los derechos de una generalidad de contribuyentes.

Otro de los ejemplos más agresivo de atropello a los derechos y garantías del contribuyente ha sido el relativo a la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública. Esta regulación supuso la prohibición de cualquier procedimiento sancionador sobre hechos presuntamente constitutivos de delito, junto con la posible práctica de dos liquidaciones administrativas, una con aquellas actuaciones vinculadas con la actividad delictiva y otra con aquellas que estaban totalmente desvinculadas. Esto hace que sea difícil compatibilizar la salvaguarda de los intereses del erario público con el adecuado respeto a los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, pues no sólo de menoscaba la estructura jurídica del proceso penal, sino que se desnaturaliza el propio proceso administrativo, con la consiguiente eficacia de la gestión recaudatoria.

Sin duda, uno de los aspectos más criticables de la reforma parcial de la LGT, en lo que a derechos y garantías del contribuyente se refiere, la absoluta imposibilidad legal de articular recurso administrativo o contencioso administrativo alguno contra aquellas deudas tributarias liquidadas y vinculadas con el presunto delito fiscal. Es por ello, que supone un completo despojo al contribuyente de sus derechos más elementales en la propia vía administrativa, impidiéndole el acceso judicial al orden especializado que le es propio. Todo esto representa por consiguiente un grave quebranto a lo establecido en el artículo 24 CE.²²

Se debe por tanto, procurar el refuerzo de estas garantías y derechos, pues a los contribuyentes les corresponde una efectiva tutela de los mismos.

²² Vicente “El necesario refuerzo de las garantías...” pp. 19-26.



3. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003. REFORMAS DE ADAPTACIÓN ANTE LOS NUEVOS CONTEXTOS

La LGT/2003 vino a sustituir a la anterior y tradicional ley aprobada en el año 1963, ya que tras sufrir ésta numerosas modificaciones y reformas quedó finalmente obsoleta.

A pesar de los cambios instalados sobre la ya derogada Ley General Tributaria (LGT/1963)²³, el texto no podía considerarse correctamente adaptado al por entonces sistema tributario, y al conjunto del ordenamiento español desarrollado a partir de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (CE/1978)²⁴.

Fue la promulgación de la actual Carta Magna el momento en el cual quedaba pendiente y surgía la necesidad de efectuar una revisión en profundidad de la legislación tributaria para adecuarla a los principios constitucionales, eliminando de forma definitiva algunas de las referencias preconstitucionales que no pueden entenderse en nuestro ordenamiento vigente.

El sistema tributario ha ido evolucionando con el paso de los años, y era especialmente notable el grado de desajuste, resultando necesario adecuar la ley a materias tan ligadas al ámbito tributario como el derecho administrativo con la entonces promulgación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común²⁵. La LGT/2003 supuso una importante aproximación a las normas generales del Derecho Administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos y actuaciones tributarias.²⁶

A los ya añadidos, son varios los motivos en los cuales basa el legislador su sustitución: su carácter preconstitucional, la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la necesidad de

²³ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria [Disposición Derogada]. (BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963).

²⁴ Constitución Española, 1978. (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

²⁵ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. [Disposición Derogada]. (BOE, núm. 285, de 27 de 1992).

²⁶ Cervantes Sánchez- Rodrigo, C.J., de Diego Ruiz, R., Mejías López, M., Mestre García, E., Plaza Alonso, A., y Ruiz Gómez, E. (2004), *Guía de la Ley General Tributaria*. Valencia: Ciss, pp. 5-6.



adecuar el funcionamiento de la administración a las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, y por último, la necesidad de reducir los conflictos en materia tributaria.²⁷

En ocasiones las razones de los cambios, han venido motivadas por las propias disfunciones del sistema que se han venido dando con el paso de los años, y que el legislador trata de resolver. En otras se trata de aclarar cuestiones conflictivas que se han venido discutiendo con profusión ante los Tribunales de Justicia y sobre las que se toma una decisión clara y rotunda, asumiendo en muchos de los casos los criterios que se contienen en las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia o en Sentencias del Tribunal Supremo.²⁸

Es por ello, que el nuevo texto normativo persigue una serie de objetivos, intentando cubrir esas necesidades y carencias que presentaba el anterior proyecto. La Ley General Tributaria (LGT/2003) persigue numerosas metas, entre las que principalmente destacan el refuerzo de las garantías de los contribuyentes, el impulso de la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías modernizando los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias, así como disminuir los niveles de litigiosidad o conflictividad en materia tributaria.²⁹

4. EL CAMBIO DE PARADIGMA RESPECTO A LA REGULACIÓN ANTERIOR

El título IV de este nuevo texto, bajo la rúbrica “*Procedimiento sancionador en materia tributaria*”, está dedicado a la potestad sancionadora, estructurándose en cuatro capítulos a lo largo de los cuales se recogen importantes novedades respecto a la regulación anterior.

Estas transformaciones en materia sancionadora giran fundamentalmente, en torno a los siguientes aspectos:

²⁷ Gómez-Mourelo Castedo, C. (dir.), Jiménez García, A., Junoy Pintos, R., López Geta, J.M., De La Mano Dominguez, B., y Ruiz Toledano, J.I. (2004), *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*. Madrid: La Ley, p. 7.

²⁸ Cervantes Sánchez- Rodrigo, *et alii*, *Guía de la Ley General Tributaria*, p. 7

²⁹ Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, p. 7.



- ✓ Separación de los conceptos de deuda tributaria y sanción, lo que obligará a regular de forma específica aspectos tales como la prescripción de las sanciones y la extinción de la responsabilidad.
- ✓ Nueva clasificación de las sanciones, en este caso tripartita, realizando una distinción entre leves, graves y muy graves, abandonando de esta forma la antigua clasificación en simples y graves.
- ✓ Reforzamiento de la seguridad jurídica en la imposición de sanciones.³⁰
- ✓ Dedicación de un capítulo independiente en su totalidad, dentro del título relativo a la potestad sancionadora a los principios que han de regularla, para facilitar de esta forma la interpretación y aplicación de las normas sancionadoras tributarias.³¹

Y ello tanto por lo que se refiere a los aspectos sustantivos, como en los aspectos procedimentales. En lo que concierne a los aspectos sustantivos, se trata de reducir la discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador y acotar de una forma más minuciosa el aspecto subjetivo de la infracción y los criterios de graduación y cuantificación de las sanciones. Respecto a los aspectos procedimentales, pasan a tener una regulación concreta y sistemática, a diferencia de lo que ocurría con el antiguo texto normativo.

Dentro del Título IV, resulta preciso realizar la distinción de cuatro capítulos. El primero concerniente a los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, el segundo relativo a disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias, el tercero sobre la clasificación de infracciones y sanciones, y por último, un cuarto capítulo dedicado al procedimiento sancionador en materia tributaria. Pasamos a realizar un análisis más detallado de los cambios que se han manifestado en cada uno de ellos.

La nueva regulación del primer capítulo se inspira en las normas generales del Derecho Administrativo, aunque recogiendo las especialidades de la materia que nos ocupa, la tributaria. Así por ejemplo, por aplicación del principio de responsabilidad, se recoge un nuevo caso o supuesto de exoneración de la misma cuando el obligado tributario adecue su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria en las contestaciones a

³⁰ Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, p. 31.

³¹ Cervantes Sánchez- Rodrigo, *et alii*, *Guía de la Ley General Tributaria*, p. 361.



consultas vinculantes formuladas por otro obligado, siempre que exista una igualdad sustancial entre las circunstancias referidas en la consulta y las del obligado tributario.³²

El artículo 178 de la Ley General Tributaria (LGT/2003) es el primero, de los tres preceptos, que destina la nueva regulación, al examen de los principios de la potestad sancionadora. En él se hace una remisión expresa a los principios sancionadores recogidos en las normas de derecho administrativo, aunque respetando las especialidades dentro del ámbito tributario. Esa remisión genérica queda reforzada con una enumeración de algunos de los principios que gozan de mayor importancia³³. Nos encontramos aquí con uno de los aspectos novedosos con relación a la regulación anterior, encontrándose antes de forma dispersa e implícita la relación de principios que conforman la potestad sancionadora. Se han evitado así mismo, definiciones, ya que sería reiterar lo contenido en la regulación administrativa.

Además en ese mismo artículo, se recoge una especialidad o excepción en la aplicación del principio de irretroactividad en materia sancionadora, cuando esto sea más favorable para el sujeto infractor. Se menciona esta cuestión no sólo en este precepto con la remisión al artículo 10.2 de la misma ley, sino que también se hace alusión a la misma en la disposición transitoria cuarta de la nueva ley.³⁴

El siguiente artículo, el 179, aborda el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Aquí se incorporan dos nuevas causas de exención de responsabilidad: 1) Cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios administrativos expresados en publicaciones, comunicaciones escritas o contestaciones a consultas, y 2) Cuando la responsabilidad sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria o en la utilización de disquetes entregados por la Administración para practicar retenciones. Cabe hacer otras dos observaciones que también derivan en cambios: 1) Cuando se realice por quienes carezcan de capacidad de obrar, la nueva Ley General Tributaria (LGT/2003) añade que deberá aclararse

³² Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, pp. 31-32.

³³ Nos referimos aquí a los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad.

³⁴ Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, p. 678.



que la capacidad de obrar debe producirse en el orden tributario, y, por último, 2) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria, amparándose en una interpretación razonable de la norma, la anterior ley condicionaba esta cuestión a la presentación de una declaración, mientras que la nueva ley pasa a no contemplar este requisito.

Para concluir con este primer capítulo, el artículo 180 de la Ley General Tributaria (LGT/2003) relativo a la no concurrencia de sanciones tributarias establece en su apartado primero normas para evitar la concurrencia entre el delito contra la Hacienda Pública y la infracción tributaria. En su segundo apartado, la nueva ley opta por aplicar los principios del derecho penal, de manera que en los casos en que una conducta puede servir como criterio de graduación de una infracción o sea determinante para la calificación de la misma y, a la vez, pueda ser sancionada como infracción autónoma, sólo actuará como circunstancia determinante, o como criterio de graduación, es decir, se aclara lo previsto en la anterior regulación que establecía la incompatibilidad pero no el orden de prelación. Estableciéndose en sus dos últimos apartados, el concurso real de infracciones, y la compatibilidad entre las sanciones tributarias, los intereses de demora y los recargos de periodo ejecutivo respectivamente.³⁵

El segundo capítulo supone una intensa revisión de la clasificación de las infracciones, ya que, como indicamos con anterioridad, se abandona la distinción de sanciones simples y graves, basada en la inexistencia o existencia de perjuicio económico directo a la Hacienda Pública, respectivamente, para pasar a una clasificación tripartita (leves, graves y muy graves), similar a la de la Ley 30/1992 (Ley de Procedimiento Administrativo Común, derogada no vigente ya en la actualidad). La clasificación de las sanciones se hará en función de la gravedad de la conducta y el reproche que la misma merece, de tal manera que las que producen un perjuicio económico directo, podrán encajarse en una de las tres modalidades ya indicadas dependiendo de factores como la culpabilidad del infractor, lo que potenciaría el aspecto subjetivo de la infracción.

Las infracciones serán muy graves cuando concurra la utilización de medios fraudulentos, graves cuando exista ocultación y leve en el resto de casos, o cuando la cuantía descubierta sea pequeña o insignificante.

³⁵ Cervantes Sánchez- Rodrigo, *et alii*, *Guía de la Ley General Tributaria*, pp. 363- 368.



Se producen también reformas con la entrada del nuevo texto en cuanto a los criterios de graduación. Se eliminan los criterios de retraso en el cumplimiento de las obligaciones, utilización de medios fraudulentos y ocultación, pasando a ser estos dos últimos, elementos que sirven para tipificar una infracción como muy grave o grave; así como el de resistencia, que pasa a establecer una infracción autónoma. Lo que también varía en la nueva normativa es la forma de cálculo para apreciar la existencia de medios fraudulentos, así como su incidencia en la sanción. No obstante, pasamos a establecer una comparativa más detallada mediante la siguiente tabla.³⁶

TABLA 1. CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Concepto	Nueva LGT 58/2003	Ley 230/1963
Comisión repetida de infracciones tributarias	Sí, pero el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 5 y 25 puntos	Sí, pero el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos
Utilización de medios fraudulentos	No, pero se utiliza para clasificar las infracciones tributarias	Sí
Resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria	No, pero constituye infracción independiente	Sí
Ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación o presentación de declaraciones incompletas o inexactas	No, pero se utiliza para clasificar las infracciones tributarias	Sí
Falta de cumplimiento espontáneo o retraso en el cumplimiento de obligaciones o deberes formales o de colaboración	No, pero se incorpora a la propia definición de la infracción	Sí
Transcendencia para la eficacia de la gestión tributaria	No, pero se tiene en cuenta en la determinación de la sanción	Sí
Perjuicio económico	Sí	No, aunque estaba dentro de ocultación normalmente
Incumplimiento de la obligación de facturación o documentación	Sí	No
Conformidad	Sí	Sí
Acuerdo	Sí	No
Se aplican simultáneamente	Sí	Sí

Fuente: Cervantes Sánchez- Rodrigo, C.J., *et alii* (2004)³⁷.

³⁶ Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, p. 32.

³⁷ Cervantes Sánchez- Rodrigo, *et alii*, *Guía de la Ley General Tributaria*, p. 385



Como ya he dicho anteriormente, uno de los motivos de reforma de esta nueva Ley, es el reforzamiento de la seguridad jurídica en lo que respecta a la imposición de sanciones. Por ello, se simplifica su aplicación en la medida en que la apreciación de que concurren esas circunstancias determinará un porcentaje fijo de aumento o incremento de la sanción, desapareciendo así el anterior método que entrañaba una cierta inseguridad jurídica para los obligados tributarios.

Se potencian con la reforma los motivos de reducción de las sanciones con la finalidad de disminuir los conflictos en esta materia, y así, junto con la reducción tradicional del 30% por conformidad del obligado, se incorporan también dos nuevos porcentajes de reducción: uno del 50% en el caso de actas con acuerdo y otro del 25% en caso de producirse el pago en periodo voluntario sin recurso.³⁸

Una de las reducciones que se incorpora es la reducción por acuerdo, cuando se firmen actas de este tipo y que alcanza como ya hemos señalado al 50% del importe de la sanción. Esta reducción se perderá en el caso de que el obligado tributario interponga contra la regularización, o contra la sanción incluida en el mismo acto, recurso contencioso administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingrese en periodo voluntario, sin posibilidad de fraccionamiento o aplazamiento del pago. Sin embargo, no se pierde, si se presenta un escrito para que la Administración declare nula de pleno derecho la liquidación derivada del acta con acuerdo.

Otra de las novedades en materia de reducciones es por pago en periodo voluntario sin haber presentado solicitud de fraccionamiento o aplazamiento de pago y sin recurrir la liquidación, que se fija en el 25% del importe de la sanción y se aplica en todos los supuestos salvo en el de actas con acuerdo, ya que el pago y la falta de interposición de recursos forman parte del propio régimen de estas actas. El objetivo de esta reducción no es otro que incentivar el pago de las sanciones sin interposición de recursos.

Respecto a los sujetos infractores, detallados en el artículo 181, la Nueva Ley General Tributaria, mantiene la regulación tradicional de sujetos infractores que se establecía con anterioridad realizando una enumeración abierta que difiere de la normativa derogada en los

³⁸ Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, p. 32.



siguientes aspectos: se sustituye el supuesto de obligados a suministrar información con trascendencia tributaria por una mención más genérica referida a los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, y también se sustituye el término de declaración consolidada por régimen de consolidación fiscal, y transparencia fiscal por “obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros” con el fin de adecuar la terminología a diferentes normas como el Impuesto de Sociedades, o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se establece en su segundo apartado que la regulación de la responsabilidad respecto al deudor principal se entiende aplicable al sujeto infractor, ya que a este se le confiere la consideración de deudor principal a estos efectos. Por último se traslada en el tercero de sus apartados al ámbito de las sanciones el principio de solidaridad del artículo 35.6 de la ley. Estas precisiones establecidas en sus dos últimos apartados estarán motivadas por la separación conceptual de los conceptos de sanciones y deuda.³⁹

En cuanto a los responsables y sucesores de las sanciones tributarias, se introducen algunas novedades de suma importancia. En primer lugar, la existencia de sanciones a los responsables se ubica dentro de la sección relativa a los sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias. En segundo lugar, se señalan de una forma expresa aquellos supuestos en los que los responsables deben hacer frente a las sanciones, ya que según se establece en el artículo 41.4⁴⁰ de la ley, la responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que se establezcan en las leyes. En tercer lugar, la exigencia de las sanciones se limita a los casos en los que el responsable no ha utilizado los mecanismos que se le ofrecen para quedar exento de dicha responsabilidad o los casos en los que el responsable ha tenido una participación en la realización del tipo infractor. Por último, en un cuarto apartado, se establece la exigencia de sanciones en los supuestos de sucesión de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.

Por lo que respecta al concepto y clases de infracciones tributarias, se introducen cambios rescatando el término “dolosas o culposas”⁴¹, reforzando de esta forma el principio de culpabilidad y atendiendo a la petición de la Comisión de expertos en relación al

³⁹ Cervantes Sánchez- Rodrigo, *et alii*, *Guía de la Ley General Tributaria*, pp. 371- 386.

⁴⁰ Establece este precepto lo siguiente: “La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.”

⁴¹ Términos que se introducen teniendo en cuenta la anterior regulación del Código Penal.



fortalecimiento de dicho principio. En segundo lugar se produce un cambio de redacción sustituyendo “incluso a título de simple negligencia” por “con cualquier grado de negligencia”, sin que este cambio suponga que queda fuera del concepto de negligencia la culpa *levissima*.⁴²

Los tipos de sanciones a imponer por el incumplimiento de normas tributarias no han variado respecto a los recogidos en la normativa anterior, pero lo que si hace la nueva LGT/2003 es recogerlos de una forma más genérica y sistemática. En primer lugar se atiende a un criterio clasificatorio que distingue entre sanciones pecuniarias y no pecuniarias. Por lo demás, la nueva ley aborda en el siguiente precepto la concreción de sanciones no pecuniarias a imponer, así como los requisitos para su procedencia. Si comparamos los supuestos de aplicación de sanciones no pecuniarias previstos en la nueva LGT/2003 con relación a los que recogía la normativa anterior, vemos que:

- En la LGT/1963 se detallaban cuatro supuestos generadores de sanciones pecuniarias: Por la condición del infractor cuando este fuese autoridad, funcionario o persona que ejerza profesión oficial e incumpla el de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria; o entidad de crédito. Y también por el tipo infractor, distinguiendo en el caso de infracción grave y simple.
- En la LGT/2003 se suprime la referencia específica a las entidades de crédito, desapareciendo también la mención a los funcionarios. Tampoco se hace referencia a las infracciones por incumplimiento del deber de suministro información. Esta última se configura como una consecuencia del cambio experimentado en el criterio de clasificación de infracciones, aunque podrán seguir generando sanciones accesorias.⁴³

La nueva configuración instalada por la nueva normativa, configurando las sanciones fuera del concepto de deuda tributaria, obliga a regular también su extinción de forma independiente, distinguiendo por una parte la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y por otra parte, la de las sanciones. En cuanto a las causas de extinción de las

⁴² Cervantes Sánchez- Rodrigo, *et alii*, *Guía de la Ley General Tributaria*, pp. 372-374.

⁴³ Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, pp. 716- 717.



sanciones tributarias se elimina la condonación graciable del artículo 89.2 LGT/1963, ya que la única condonación será la del artículo 75 LGT/2003.⁴⁴

También sufre modificaciones la clasificación de las infracciones y sanciones regulada en el capítulo III de la ley. La LGT/2003 introduce una nueva estructura en su regulación describiendo cada una de las infracciones en un artículo en el que además se califica la misma, se recoge la sanción procedente y los criterios de graduación aplicables. No sólo se modifica la estructura, sino que también se introducen nuevos supuestos de infracción, tales como el de solicitar indebidamente devoluciones y beneficios fiscales mediante la omisión de datos o la inclusión de datos falsos sin que esas devoluciones se lleguen a obtener o el de incumplir el deber de sigilo por parte de los retenedores. Se traslada a esta ley una infracción recogida con anterioridad en la Ley de IRPF, la de incorrecta comunicación de datos al retenedor.

No obstante, también se elimina la infracción genérica de incumplir cualquier deber tributario, en honor a los principios de tipicidad y seguridad jurídica.⁴⁵

La LGT/1963 omitía toda la regulación del procedimiento sancionador, tal vez porque en su configuración tradicional el procedimiento de comprobación había absorbido hasta tiempos recientes las actuaciones propias del procedimiento sancionador. Es con la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes⁴⁶, cuando se establece la separación de los procedimientos de comprobación y sancionador. Además de lo que se establecía en los preceptos 33 a 35 de dicha Ley 1/1998, la regulación hasta llegar a la nueva LGT/2003 estaba integrada fundamentalmente por normas reglamentarias, más concretamente por lo dispuesto en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los

⁴⁴ Establece el artículo 75 LGT/2003 lo siguiente relativo a la condonación: “*Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.*”

⁴⁵ Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, pp. 32-33.

⁴⁶ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. [Disposición Derogada] (BOE, núm. 50, de 27 de febrero de 1998)



Tributos⁴⁷. En consecuencia, se regula por primera vez el procedimiento sancionador en la Ley General Tributaria.

Es por ello, que en el último capítulo de la ley dedicado a la potestad sancionadora en materia tributaria se detallan las especialidades tributarias, respecto a las normas generales del procedimiento sancionador en materia administrativa, siendo éstas aplicables de forma supletoria, en aquello no previsto por la norma tributaria.⁴⁸

En este capítulo no se aprecian cambios, se mantiene igual que en la anterior normativa, la regla general del procedimiento sancionador separado, salvo los casos de renuncia del obligado tributario y actas con acuerdo.

Respecto a los recursos a interponer contra las sanciones, encontramos una novedad bastante significativa, no se exigirán intereses de demora hasta que la sanción sea firme en vía administrativa. Esta novedosa reforma se introduce de acuerdo con la doctrina jurisprudencial iniciada a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2001, No obstante, los recursos contra las sanciones, seguirán determinando la suspensión de la ejecución de las mismas sin necesidad de la aportación de garantías.⁴⁹

5. CAMBIOS ACONTECIDOS DESDE 2003. ESPECIAL REFERENCIA A LA REFORMA PARCIAL DE LA LEY TRIBUTARIA 2015.

La LGT/2003 no ha permanecido invariable desde el año de su promulgación, sino que ha ido experimentando cambios hasta prácticamente la actualidad. Una de las reformas más importantes y con mayor trascendencia fue la acontecida en el año 2015, por lo que centraremos la atención en ella realizando un análisis de los cambios y novedades introducidas que atañen y afectan de forma directa o indirecta a la potestad sancionadora.

⁴⁷ Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. [Disposición Derogada] (BOE, núm. 219, de 12 de septiembre de 1998).

⁴⁸ Cervantes Sánchez- Rodrigo, *et alii*, *Guía de la Ley General Tributaria*, p. 453.

⁴⁹ Gómez-Mourelo Castedo, *et alii*, *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*, p. 33.



Fue el pasado 22 de septiembre de 2015 cuando se publicó en el BOE la Ley 34/2015, de 21 de septiembre⁵⁰, de modificación parcial de la LGT/2003. Esta ley introduce una importante reforma de las principales materias reguladas por la LGT/2003, complementándose con otras dos disposiciones normativas que afectan a diversos aspectos de carácter tributario. Estas disposiciones que sirven como complemento son por un lado la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre⁵¹, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, y por otro, la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio⁵², por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Algunas de las modificaciones se fundamentan en el refuerzo de la posición de la Administración en la lucha contra el fraude, aunque, la gran parte de las modificaciones que se introducen son o tienen naturaleza meramente técnica y afectan a cuestiones procesales muy concretas y específicas. También se introducen nuevas figuras sustantivas y procedimentales con el objetivo de cubrir vacíos legales o adaptar la norma para superar situaciones de controversias jurisdiccionales, interpretativas y administrativas que se han puesto de manifiesto con el transcurso de los años.

Pondremos de manifiesto a continuación algunos de los cambios más relevantes que inciden a la potestad sancionadora.

Tradicionalmente el conflicto en aplicación de la norma, denominado con anterioridad fraude de ley, no era susceptible de sanción. De tal forma, la anterior LGT/1963, y la vigente en la actualidad LGT/2003 contemplaban de forma expresa la no sancionabilidad en tales casos.

Tras la modificación parcial en el año 2015, se introduce la posibilidad por primera vez de sancionar el conflicto en aplicación de la norma en el caso de que la Administración hubiera

⁵⁰ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE, núm. 227, de 22 de septiembre de 2015)

⁵¹ Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal. (BOE, núm. 218, de 11 de septiembre de 2015)

⁵² Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. (BOE, núm. 174, de julio de 2015)



publicitado tal conducta como constitutiva de elusión fiscal. La norma viene a exigir que con anterioridad a la presentación de la autoliquidación una situación con igualdad sustancial con la regularizada haya sido calificada y publicitada por la Administración como constitutiva en aplicación de la norma. Esto se recoge en los artículos 15.3 y 206 bis de la LGT/2003.

Como consecuencia de la reforma, el artículo 206 bis de la LGT/2003, viene a introducir un tipo específico de sanción.

Además, el legislador introduce cambios relativos al precepto número 179.2 d) LGT/2003, exigiendo para apreciar la existencia de interpretación razonable de la norma en estos casos, y por tanto la exclusión de la sanción, que el contribuyente pruebe o demuestre la razonabilidad, lo que puede suponer una alteración del principio de inversión de la carga de la prueba en materia sancionadora y también alterar la presunción de inocencia.

Esta reforma sólo será aplicable a partir de la entrada en vigor de dicha Ley 34/2015, siendo aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después del 12 de octubre de 2015.⁵³

Apunta Morón Pérez lo siguiente: *“Cabe objetar a la regulación propuesta que, conforme a la misma, será posible la existencia de un acto celebrado en conflicto que, además, realizara el tipo de una de las infracciones citadas y que, a pesar de ello, no pueda ser sancionado por no existir un supuesto anterior idéntico al mismo calificado previamente por la Comisión Consultiva. Es decir, que, utilizando las palabras del Consejo de Estado, el precepto propuesto podría provocar un efecto contraproducente, cual sería eximir de responsabilidad infractora a los actos en conflicto en tanto no existiera ese pronunciamiento administrativo previo”*.⁵⁴

Se pretende por tanto con la introducción de esta novedad sancionar aquellos actos que coincidan con los dictados por la Comisión consultiva como actos de carácter fraudulento. Sin embargo, en relación al artículo 206 bis LGT/2003, se siguen apreciando carencias normativas, ya que para sancionar el acto en conflicto es necesaria la existencia de una

53 Cuatrecasas Gonçalves, P., (2015), “Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 28/2003, General Tributaria”, *Legal Flash*, 25/09, pp. 2-3.

54 Morón Pérez, M. C. (2015). “Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria”. *Revista Quincena Fiscal*, 22, p. 9.



infracción previamente tipificada; luego si en los actos de conflicto no hay nunca una infracción previa, la única infracción posible será el acto en conflicto en si mismo considerado.

En consecuencia esta novedad presenta una serie de inconvenientes que pueden surgir con la aplicación o interpretación del precepto, pues se mantienen las mismas cuestiones de fondo del anteproyecto produciéndose meras reformas de carácter formal, pudiendo plantear problemas en cuanto a la aplicación de las infracciones tributarias, sin olvidar la posible incompatibilidad con el artículo 25 de la CE. La razón en la cual se basa esta incompatibilidad es en que será el criterio de la Comisión Consultiva el que venga a completar el tipo de infracción tributaria, lo que sin lugar a duda, es contrario a las exigencias de ley cierta que vienen exigidas por el principio de tipicidad.

Otra de las novedades introducidas en el año 2015 por la ya citada ley, es relativa al artículo 211 de la LGT/2003. Esta novedad es relativa a la terminación del procedimiento sancionador, estableciéndose que si una vez iniciado el mismo, se iniciase también un procedimiento inspector, se ampliara el plazo para finalizar el procedimiento sancionador, coincidiendo con idéntico plazo que resulte procedente de acuerdo con el artículo 150.5 LGT/2003.

El artículo 199 LGT/2003 también resulta modificado por la reforma, en él respecto a la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información, se produce un cambio del importe de la sanción por la presentación por medios distintos a los electrónicos cuando haya obligación de hacerlo pro tales medios. Anteriormente se establecía una sanción de 1.500 euros, pasando con la reforma a ser de 250 euros.⁵⁵

Con relación a los sujetos infractores, más concretamente en el precepto 181.1 d) LGT/2003, se realiza un ajuste de términos, donde antes hablaba de sociedad dominante como sujeto infractor, ahora habla de entidad representante del grupo fiscal.⁵⁶

⁵⁵ Aranzadi. (2015), *Dossier La Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Thomson Reuters, p. 51.

⁵⁶ Aranzadi, *Dossier La Reforma...*, p. 51.



Por último, la reforma parcial acontecida en 2015 también realiza un ajuste del principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

Ya enumerados todos los cambios producidos en el tema que nos ocupa en este trabajo fin de grado, no debemos dejar pasar la oportunidad de comentar otro de los cambios introducidos por la Ley 34/2015 que también guarda una estrecha relación con la potestad sancionadora.

Es necesario comenzar aludiendo al artículo 95 de la LGT/2003, donde se recogen importantes novedades, aunque es la introducción del artículo 95 bis, la novedad más significativa y con mayor transcendencia.

El artículo 95, incorpora un nuevo matiz, pues refiriéndose al carácter reservado de los datos tributarios, establece la posibilidad de que esos datos puedan ser publicados cuando así lo determine la normativa de la Unión Europea. No obstante, el artículo 95 bis va un paso más allá estableciendo que la administración pública tendrá derecho a publicar unas listas con aquellos deudores o morosos cuando las deudas de los mismos excedan de 1.000.000 euros, con la condición de que no se hayan pagado dichas deudas en periodo voluntario ni tampoco se encuentren aplazadas o suspendidas. Este último precepto se encontrará además reforzado por la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, que regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal.⁵⁷

La medida adoptada parece tener el claro objetivo de inducir al deudor al pago de las deudas mediante la publicación de estas listas sometándolo al mismo tiempo al juicio de la sociedad. Sin embargo, el artículo 95 bis genera muchas dudas en cuanto a su interpretación.

Para Menéndez Moreno, este nuevo precepto suscita serias dudas. No está claro si la referencia a lo impagado cabe atribuirlo a la deuda tributaria o solo a aquellas deudas tributarias que vayan acompañadas de sanción. Una cuestión que no es baladí, porque si es posible publicar aquellas deudas debidas únicamente a la insolvencia del deudor, se extendería el escarnio público hasta los contribuyentes que no han incurrido en supuesto alguno de antijuricidad, exhibiendo un reproche de la norma hacia circunstancias coyunturales debidas a un devenir económico a veces no controlable por el sujeto. El autor, rechaza esta

⁵⁷ Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal. (BOE, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012)



interpretación, debido a las consecuencias de injustificada crueldad que podrían extraerse, aunque censura la falta de claridad del precepto. La referencia a “deudas o sanciones” (art. 95.1.b) LGT) induce a confusión al interprete, avalando con su literalidad la opción más injusta. Bastaría, según su tenor literal, que la deuda fuera de naturaleza tributaria para justificar su publicación, siempre que se pudiera constatar la presencia del resto de los requisitos recogidos en el art. 95 bis LGT. Las dudas sobre su interpretación se acrecientan si seguimos la lectura de los siguientes apartados del mismo artículo, en los que se hace referencia a “deudas y sanciones”.⁵⁸

Para aclarar la situación que se plantea con la anterior cita, es importante conocer el desarrollo reglamentario del citado artículo 95 bis LGT/2003 llevado a cabo por la Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre⁵⁹. En la misma parece claro que cualquiera de los dos incumplimientos, tanto el procedente de una deuda puramente tributaria, como el de una sanción administrativa procedente de una infracción tributaria serían situaciones englobadas por el mencionado artículo. Parece por tanto desmesurado el alcance del precepto, ya que no se puede equiparar el incumplimiento procedente de una desventurada situación económica del deudor, que puede haberse generado de manera involuntaria y con una gestión diligente por parte del deudor, a el incumplimiento procedente de una conducta infractora del ordenamiento generadora del consiguiente reproche jurídico-social.

No obstante, este precepto señala que para la propuesta de publicación se pondrá en conocimiento del interesado, teniendo este derecho a formular las alegaciones que estime convenientes en el plazo de diez días. Si en el citado plazo, el interesado formula alegaciones en base a errores materiales, de hecho o aritméticos, y la propia Administración Tributaria estima que esos errores son ciertos por no concurrir los requisitos previstos en la ley, se acordará la modificación de esas listas.

⁵⁸ Vd. Menéndez Moreno, A., (2016), “El carácter no reservado de los datos con transcendencia tributaria”. *Revista Quincena Fiscal*, 8, p. 2.

⁵⁹ Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. (*BOE*, núm. 255, de 24 de octubre de 2015)



Tras las modificaciones correspondientes, se procederá al posterior acuerdo de publicación. Es la anterior Orden Ministerial la encargada de hacer efectiva la publicación de los listados, fijándose la fecha de publicación, así como los correspondientes ficheros y registros.

Calvo Vérguez, defiende otro criterio en la interpretación de este precepto. Según este autor lo que consagra la ley es una suerte de sanción accesoria a la que correspondería en cada caso por la infracción cometida. Además, se estarían limitando los derechos del contribuyente, puesto que no se contempla la comunicación al obligado del tratamiento que va a depararse a su información fiscal, que se afecta a finalidad distinta a la prevista cuando la información fuera entregada. Podría considerarse lesionado, concretamente, su derecho de defensa frente a la censura social, puesto que al no conocer qué uso se va a hacer de la información sobre su situación deudora, se impide ejercer el derecho de rectificación de la misma antes de su divulgación. De ahí la naturaleza de sanción accesoria, impuesta sobre quien comete una infracción o contrae una deuda con la Agencia Tributaria. Una pena adicional de exposición a la censura y la reprobación social, que recaerá sobre todos los contribuyentes que tengan deudas pendientes de pago, siendo indiferente – en apariencia—la norma a la intencionalidad del deudor, puesto que parece prescindir de la consideración de las causas del impago, de la posibilidad de afrontar su ingreso en periodo voluntario⁶⁰.

En la misma línea, Olivares Olivares, añade que – en determinadas ocasiones-- tal divulgación de la información fiscal personal no se realiza por dotar de transparencia al sistema de aplicación de los tributos, sino que aparenta una especie de venganza del ordenamiento por el quebranto que ocasionan los impagos. Una sanción añadida a la que ya lleven aparejadas las conductas infractoras, o un castigo por la simple falta de liquidez y las dificultades de acceso al crédito. A su juicio, se trataría de ejemplificar con la publicación de las relaciones de deudores, disuadiendo a terceros potenciales infractores, con gran coste reputacional para los deudores cuya situación se difunde. La justificación, sería la magnitud y el número de impagos que perjudican las arcas públicas.⁶¹

⁶⁰ Vd. Calvo Vérguez, J., (2015), “A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”. *Diario La Ley*, 8584, p. 12.

⁶¹ Olivares Olivares, B.D., (2015), “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal*, 11, p. 20.



6. CONCLUSIONES

Del análisis realizado en las páginas anteriores, podemos extractar las valoraciones y conclusiones que pasamos a destacar.

A pesar de las tibias mutaciones experimentadas en las últimas décadas, y el aparente cambio de marco referencial que pretendió cristalizar la LGT/2003, no es real el incremento de las garantías del obligado tributario frente al proceso sancionador.

Las múltiples reformas operadas, no han asimilado los derechos de los contribuyentes, imperando en el sistema cierto automatismo en la imposición de sanciones. Los aplicadores del tributo actúan con aparente desconocimiento del principio de presunción de inocencia, avalado por la literalidad o confusión de la norma de tipificación de conductas infractoras. Más bien parece partirse de la presunción de culpabilidad del contribuyente -- sospechoso habitual en el orden tributario --, sin que sea factible prueba alguna que pueda acreditar la concurrencia de voluntariedad o negligencia en la conducta del sujeto. Se coloca por tanto al obligado en una injusta situación de indefensión absoluta.

El presunto infractor necesita acudir a la vía judicial para ver amparados y reconocidos sus derechos. Entre ellos, derecho a no ser sancionado sin causa que lo justifique. Incrementando de esta forma la presión fiscal indirecta, puesto que habrá de asumir los elevados costes de su defensa y el coste de oportunidad de las cuantías anticipadas, de las sanciones indebidamente impuestas, o los gastos de las garantías aportadas. Además del desgaste psicológico y reputacional de la litigación.

A pesar de la pretensión declarada de separar los procedimientos tributarios -- vehículo de aplicación de los tributos -- y el procedimiento abierto en los supuestos de infracción, sigue habiendo excesiva conexión. El órgano instructor del procedimiento sancionador, es el mismo que efectúa la comprobación, y se impone la sanción con absoluta carencia de juicio imparcial. La impresión es que el establecimiento de sanciones, con lesión de los derechos y garantías de los obligados, responde más bien a las ansias recaudatorias que a la consecuencia lógica de un proceso justo.

En cuanto a las reformas operadas por la LGT desde su entrada en vigor, muchas de ellas responden a la necesidad de corregir las deficiencias que se han puesto de manifiesto en los años de aplicación. Con su rodaje, se precisaron determinados ajustes. Otras, en cambio, son



expresión de una adaptación a la coyuntura. El cambio de percepción de los ciudadanos, su intolerancia creciente hacia la evasión, permitió al legislador experimentar con novedosas técnicas disuasorias, como la publicación de relaciones de deudores. Una medida muy cuestionada, en términos de respeto a los derechos del contribuyente, y de aún no probada eficacia.

Hemos querido ver en cada avance, un cambio de paradigma; la intención de transformar -- a veces torpemente, y sujeta a continuos retrocesos -- el marco referencial, los principios rectores que operan en materia sancionadora. Una transformación que va en consonancia con los cambios producidos en la base social. El problema será siempre la ponderación de intereses contrapuestos, y la defensa de los derechos ciudadanos también ante la acción fiscal del Estado.

Por otro lado, también en este lugar, ha sido necesaria la adaptación de los procedimientos al nuevo entorno virtual. Las nuevas tecnologías avanzan resultando también imprescindible una modernización y adecuación de la normativa tributaria.



7. BIBLIOGRAFÍA

Alonso Ortega, J.M., (2016), “El “onus probandi” en los procedimientos tributarios”, *Revista Quincena Fiscal*, 18, pp. 1-26. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Aranzadi. (2015), *Dossier La Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Thomson Reuters, 128 pp. (Disponible *on line*: <http://www.aranzadi.es>)

Calvo Vérguez, J., (2015), “A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”. *Diario La Ley*, 8584, pp. 1-17. (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>)

Cervantes Sánchez- Rodrigo, C.J., de Diego Ruiz, R., Mejías López, M., Mestre García, E., Plaza Alonso, A., y Ruiz Gómez, E. (2004), *Guía de la Ley General Tributaria*. Valencia, Ciss, 798 pp.

Checa González, Clemente *et alii* (2017), *Régimen Sancionador. Procedimiento sancionador en materia tributaria. Aranzadi Experto Fiscal*, pp. 1-27. (Disponible *on line*: <http://0-experto.aranzadidigital.es>)

Cordero García, J.A. (2009) “El procedimiento sancionador tributario surgido de la ley de derechos y garantías del contribuyente”, Almería, Universidad de Almería, 352 pp.

Cuatrecasas Gonçalves, P., (2015), “Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 28/2003, General Tributaria”, *Legal Flash*, 25/09, pp. 1-8. (Disponible *on line*: <http://www.cuatrecasas.com>)

Falcón y Tella, R., (2008), “La motivación de sanciones y la STS 10 julio de 2007: la necesidad de que el órgano administrativo justifique el carácter irrazonable de la conducta del contribuyente”. *Revista Quincena Fiscal*, 7, pp. 1-5. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Gómez-Mourelo Castedo, C. (dir.), Jiménez García, A., Junoy Pintos, R., López Geta, J.M., De La Mano Dominguez, B., y Ruiz Toledano, J.I. (2004), *La Nueva Ley General Tributaria Comentada*. Madrid, La Ley, 1115 pp.



Irala Galán, J.A. y Irala Guzmán, E. (2017) *100 preguntas y respuestas sobre el nuevo título VI de la Ley General Tributaria. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*, Valencia, Tirant lo Blanch, 401 pp. (Disponible *on line*: <http://0-www.tirantonline.com>)

Lago Montero, J.M., (1999), *Divulgación. Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse*. Salamanca, La Ley, pp. 1-25. (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>)

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.M., y Casado Ollero, G., (2004), *Cursos de derecho financiero y tributario*. Madrid, Tecnos, 758 pp.

Menéndez Moreno, A., (2016), “El carácter no reservado de los datos con transcendencia tributaria”. *Revista Quincena Fiscal*, 8, pp. 1-5. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Morón Pérez, M.C., (2015), “Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria”. *Revista Quincena Fiscal*, 22, pp. 1-11. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Olivares Olivares, B.D., (2015), “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”, *Revista Quincena Fiscal*, 11, pp. 1-23. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Palao Taboada, C., (2013), *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*, Pamplona, Civitas, pp. 1-22. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Plaza Vázquez, A.L., (2009), “Los derechos y garantías de los contribuyentes en tiempos de crisis”, *Revista Quincena Fiscal*, 15, pp- 1-3. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Simón Acosta, E., (2017) *El procedimiento sancionador*, Aranzadi, 1-4 pp. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)



Vicente, M. de [Dir.] (2017) La Fiscalidad española ante la encrucijada: algunas cuestiones controvertidas en materia tributaria, Pamplona, Aranzadi, 364 pp. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Vicente, M. de, (2017), “El necesario refuerzo de las garantías del contribuyente en los procedimientos tributarios”, en Vicente, M. de [Dir.] (2017) La Fiscalidad española ante la encrucijada: algunas cuestiones controvertidas en materia tributaria, Pamplona, Aranzadi, pp. 1-30 (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

8. LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

Legislación

Constitución Española, 1978. (*BOE*, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. (*BOE*, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963).

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (*BOE*, núm. 227, de 22 de septiembre de 2015).

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. (*BOE*, núm. 236, de 2 de octubre de 2015).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (*BOE*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (*BOE* núm. 281, de 24 de noviembre de 1995).

Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal. (*BOE*, núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).

Orden HAP/2216/2015, de 23 de octubre, por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General



Tributaria, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. (*BOE*, núm. 255, de 24 de octubre de 2015).

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. (*BOE*, núm. 260, de 28 de octubre de 2004).

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional 160/1994, de 23 de mayo.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2001.

9. ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

<i>BOE</i>	<i>Boletín Oficial del Estado</i>
CE	Constitución Española
LGT	Ley General Tributaria
RGRST	Reglamento General Régimen Sancionador Tributario
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEDH	Tribunal Español de Derechos Humanos
<i>Vd.</i>	<i>Vide</i> (véase)