

LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN EL ÁMBITO LOCAL: ASPECTOS MATERIALES Y PROCEDIMENTALES

Almería, 12 de febrero de 2019

Juan Ignacio Gomar Sánchez
Inspector Jefe de Departamento, Inspección Tributaria, ATM



+m

agencia tributaria
madrid

Las infracciones y sanciones tributarias en el ámbito local.

El procedimiento sancionador tributario.

Algunas reflexiones previas

Infracciones y sanciones tributarias.

- LGT 58/2003, de 17 de diciembre, arts. 178 y ss.
- Reglamento del régimen sancionador tributario (RD 2063/2004)

LGT, artículo 183.1 *Concepto y clases de infracciones tributarias.*

- Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

LGT, artículo 178: *Principios de la potestad sancionadora tributaria.*

- legalidad
- tipicidad
- responsabilidad
- proporcionalidad
- no concurrencia

1. Infracción administrativa: dolo o culpa
2. Delito fiscal: dolo (art. 12 Código Penal)

Responsabilidad

Art. 179 LGT.

- Personas físicas, jurídicas y entidades 35.4 LGT
- No hay responsabilidad, aunque haya infracción:
 - a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
 - b) Cuando concorra fuerza mayor.
 - c) Cuando deriven de una decisión colectiva.
 - d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria:
 - interpretación razonable de la norma.
 - ajuste a criterios administrativos (Consultas).
 - deficiencia técnica de los programas informáticos.
- Regularización voluntaria (también en delito fiscal).

Culpabilidad

Parámetros de referencia:

STC 76/1990 de 26 de abril:

“no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias”.

STS 6/6/2008:

“sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad”.

STSJA 364/2012, de 4 de abril:

“Así, de la culpa, como momento absolutamente interno de toda actuación humana, salvo la confesión, no puede haber prueba directa alguna. La prueba, por tanto, ha de ser indiciaria y apoyada en presunciones (como la presunción de voluntariedad de todo actuar humano) y en la valoración conjunta de la prueba”.

La fundamentación de la culpabilidad (1)

- ¿A quién corresponde?
- ¿Cuándo hay que hacerla?
- ¿Dónde debe constar?
- ¿Cómo se hace?
- Se presume la buena fe (inocencia)
- Con argumentos precisos y suficientes
- ¡Lo que no consta en el expediente no existe!

La fundamentación de
la culpabilidad (2)
¿Cómo se hace?

- La culpa no se presume.
- No se puede sancionar por resultado.
- No se puede sancionar por exclusión.
- No se pueden utilizar fórmulas genéricas.
- La mera cita de preceptos legales no basta.
- Motivación específica y singularizada.
- Descripción personal del comportamiento del infractor.
- Uso adecuado del lenguaje.
- Paradoja en relación al delito fiscal.

No concurrencia ("non bis in idem")

Art. 180 LGT:

- 1. Una acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.
- 3. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo.

Infracciones compatibles:

- Art. 191 con 194 y 195
- Art. 198 con 199 y 203
- Art. 206 bis con 192.

Art. 250 LGT:

- Preferencia de la vía penal. ¿Es posible el delito fiscal en el ámbito local?

Reflexión: ¿Es posible el delito fiscal en el ámbito local?

Art. 305.1 CP: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local... siempre que la cuantía de la cuota defraudada... exceda de ciento veinte mil euros...”

- La regulación del DF se adapta mal a los tributos locales. Razones:
 - ❖ Cuota: + de 120.000 euros.
 - ❖ Dolo (no existe modalidad culpable).
 - ❖ Características de la tributación local:
 - Construcción jurisprudencial e interpretación razonable de la norma.
 - La liquidación vinculada/no vinculada a delito.
 - ¿Competencia y procedimiento?
 - ¿Valoración jurídica?
- Es difícil que se presente un DF en materia local, pero no es imposible.
- No se conocen precedentes.

Infracciones LGT: tipificación (principales supuestos de interés local)

- Art.191: dejar de ingresar la deuda que debiera resultar de una autoliquidación.
- Art. 192: incumplir la obligación de presentar correctamente las declaraciones o documentos necesarios para que se pueda liquidar.
- Art. 193/194: solicitar/obtener indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.
- Art. 203: la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (como no atender requerimientos o no comparecer ante ella).

Clases de infracciones:
leves, graves y muy
graves: factores
(Art. 184 LGT).

Ocultación de datos:

Cuando no se presenten declaraciones o se presenten incluyendo hechos u operaciones inexistentes o falsas, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

Utilización de medios fraudulentos:

- a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros que representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.
- b) El empleo de facturas, justificantes o documentos falsos cuando la incidencia represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.
- c) La utilización de personas o entidades interpuestas con la finalidad de ocultar la identidad.

Criterios de graduación de las sanciones*
(Art. 187 LGT)

- Comisión repetida de infracciones tributarias (4 años). *Agravante.*
- Perjuicio económico para la Hacienda Pública. *Agravante.*
- Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. *Agravante.*
- Acuerdo o conformidad del interesado: la reducción de sanciones. *Atenuante.*

***Riesgo: no tratar a todos los contribuyentes de forma similar**

Necesidad de fijar criterios teóricos uniformes de aplicación.

Necesidad de fijar criterios prácticos uniformes a la hora de interpretar los hechos.

Posible solución:

- Estructura jerárquica firme
- Orden o Instrucción escrita precisando criterios
- Control de las actuaciones realizadas

Art.191: Dejar de ingresar la deuda que debiera resultar de una autoliquidación.

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

- Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo...
- La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación. La sanción por infracción leve consistirá en multa del 50 %...
- La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.. Multa del 50 al 100 % conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública...
- La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave. Multa pecuniaria del 100 al 150 % conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico...

Art. 192: Incumplir la obligación de presentar correctamente las declaraciones o documentos necesarios para liquidar.

La base de la sanción será la cuantía de la liquidación, si no se presentó declaración, o la diferencia entre la adecuada liquidación del tributo y lo que resulte de lo declarado por el infractor.

- Constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley.
- La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes...
- Graduación similar a la indicada para el artículo 191 de la LGT...

Art. 193/194: Solicitar/obtener indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

- 1) La base de la sanción será la cantidad devuelta a consecuencia de la comisión de la infracción.
- 2) La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

- Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.
- La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes...

- Constituye infracción tributaria solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo mediante la omisión de datos o la inclusión de datos falsos sin que las devoluciones se hayan obtenido. La infracción prevista en este apartado se considera grave. La sanción: multa del 15 %.
- Asimismo, es infracción solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos o la inclusión de datos falsos cuando no proceda sanción por los artículos 191, 192 ó 195 LGT. La infracción es grave; multa fija de 300 €.

**Art. 203: la resistencia,
obstrucción, excusa o negativa
a las actuaciones de la
Administración tributaria.**

Problema: el ámbito territorial limitado de
la competencia local.

Se entiende producida esta circunstancia, entre otras, con las siguientes conductas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

De multa fija de 150 € a ...¡¡¡600.000 €!!!

El procedimiento sancionador tributario.

- Con relación a un procedimiento de Inspección
- Con relación a un procedimiento de comprobación limitada (gestión*)
- ¿En procedimiento independiente?

*El procedimiento de comprobación limitada no es un procedimiento de Inspección pero puede tramitarlo la Inspección

Características

- Procedimiento separado...
- Aunque puede renunciarse a la tramitación separada (opción: tramitación conjunta)
- Siempre se inicia de oficio
- Plazo máximo de resolución de seis meses desde la comunicación de su inicio
- Procedimiento garantista

Plazo de inicio del procedimiento sancionador

- **Art. 209.2 LGT:**

Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución

SAN 15/06/2009: El inicio de dicho plazo debe computarse desde que se notifica la resolución

- ¿Inicio simultaneo o posterior a la liquidación?

**TRAMITACIÓN
SEPARADA**
Primero se liquida y
después se sanciona

Tramitación ordinaria

- Inicio
- Instrucción: tramitación, propuesta resolución, alegaciones y prueba
- Terminación

Tramitación abreviada

(se cuenta con todas las pruebas para sancionar)

- Inicio y propuesta de resolución (simultánea)
- Alegaciones y prueba
- Terminación

TRAMITACIÓN CONJUNTA

- Renuncia a la tramitación separada.
- Distinción tramitación separada/simultanea
- Plazo para renunciar:
 - 2 meses (gestión)
 - 6 (inspección)
- Actas con acuerdo (implican la renuncia)
- 2 resoluciones distintas notificadas a la vez

Conformidad y reducción de sanciones

☐ Reducción de las sanciones:

- Actas con acuerdo: 50%
- Actas de conformidad:
 - 30% (puede impugnarse la sanción)
 - Reducción adicional por ingreso total en período voluntario sin recurso: 25%*(sanción 50%, con reducción del 30%: 35%; 35%, con reducción del 25%: 26,25%)*

☐ Pérdida de la reducción:

- Actas con acuerdo: por impugnación o no pagar en plazo.
- Actas de conformidad: por impugnación

Terminación

Impugnación

- **Caducidad:** 6 meses (impide apertura nuevo procedimiento)
- **Resolución expresa**
- **Posibilidad de notificación tácita**

- **Recurso de reposición o REA**
- **Suspensión automática sin garantía**
- La sanción suspendida no genera **intereses**

Si se anula una sanción por anularse la liquidación que la precede, y es posible y/o procedente aprobar otra liquidación en su lugar ¿puede imponerse una nueva sanción?

Anulación total por razones de fondo

- No se puede sancionar de nuevo: STS 22 03 2010; 26 03 2012; 07 04 2014; 11 04 2014 y 29 09 2014 (doctrina del tiro único).

Anulación parcial por razones de fondo

- No se puede sancionar de nuevo: STS 29-09-14
- Si se puede: STS 19-11-12; 16-12-14; TEAC 5-11-15 y 4-2-16.

Anulación por razones de forma

- Se puede sancionar de nuevo: TEAC 5-11-15; 4-2-16 y 8-3-18.

Plazos a recordar en el procedimiento sancionador tributario.

- Inicio: 3 meses desde resolución o liquidación
- Final: 6 meses desde inicio (notificación)
- Renuncia a tramitación separada: 2/6 meses
- Notificación tácita: 1 mes desde conformidad a propuesta de sanción

Prescripción infracción: 4 años
Prescripción delito: 5 años

Sanciones: Responsables y sucesores

Responsabilidad tributaria

- Art. 42 LGT: Infracción Tributaria y administradores
- Administradores concursales

Sucesión de sanciones

- No aplicable a personas físicas
- ¿Personas jurídicas?
- Concursos.

¿Sanciones a herencias yacentes? (en el IIVTNU).

Se conocen los herederos:

- ¿Puede apreciarse culpabilidad o negligencia?

Desconocimiento de herederos:

- Complejo y difícil. Dudoso: ¿es posible en este caso sancionar? Consultar.

LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN
EL ÁMBITO LOCAL: ASPECTOS
MATERIALES Y PROCEDIMENTALES

Juan Ignacio Gomar Sánchez
Inspector Jefe de Departamento, Inspección Tributaria,
ATM

GRACIAS POR SU ATENCIÓN

Almería, 12 de febrero de 2019