



LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA

REALIZADO POR: EMILIO SANZ MEDINA

Tutor: D. Pablo Martínez Gálvez

Departamento: Derecho Público y del Trabajo

Área de Conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho Universidad de Huelva

TRABAJO FIN DE GRADO

AÑO 2023

- 1. INTRODUCCIÓN**
 - 1.1. Contexto y justificación de estudio.**
 - 1.2. Objetivos de la investigación.**
 - 1.3. Metodología utilizada.**
- 2. MARCO TEÓRICO DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA.**
 - 2.1. Definición y contexto histórico.**
 - 2.2. Principios generales de la potestad sancionadora.**
 - 2.2.1. Principio de legalidad y tipicidad.*
 - 2.2.2. Principio de retroactividad favorable.*
 - 2.2.3. Principio Non Bis In Idem.*
 - 2.2.4. Principio de proporcionalidad.*
- 3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.**
 - 3.1. Consideraciones generales.**
 - 3.2. Tramitación separada.**
 - 3.2.1. Iniciación.*
 - 3.2.2. Instrucción.*
 - 3.2.3. Resolución (expresa, presunta y por caducidad).*
 - 3.2.4. Tramitación abreviada.*
 - 3.3. Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y de la aplicación de tributos.**
 - 3.3.1. Renuncia a la tramitación separada.*
 - 3.3.2. Actas con acuerdo.*
 - 3.4. Recursos contra sanciones.**
- 4. SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA.**
 - 4.1. Definición y tipos de sanciones tributarias.**
 - 4.2. Clasificación de las sanciones tributarias.**
 - 4.3. Sujetos infractores y responsables.**
- 5. REFORMAS Y CAMBIOS RECIENTES**
- 6. CONCLUSIONES.**
- 7. BIBLIOGRAFÍA.**

RESUMEN:

La potestad sancionadora en el ámbito tributario es un componente fundamental del sistema fiscal que busca garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y preservar la equidad en la recaudación.

El proceso sancionador tributario constituye el medio mediante el cual se aplican sanciones por la comisión de infracciones fiscales por parte de individuos o entidades. Por lo general, este procedimiento se desarrolla de manera independiente al proceso de aplicación de los tributos. Sin embargo, en situaciones en las que el infractor decide renunciar a la tramitación separada o cuando se generan actas de acuerdo, se lleva a cabo una tramitación conjunta del procedimiento sancionador y el de aplicación de los tributos.

El desenlace de este procedimiento puede concluir con la imposición de una sanción por resolución del órgano competente. En respuesta a esta resolución, se tiene la posibilidad de interponer recursos o reclamaciones en la vía administrativa.

Cabe enfatizar que todo este procedimiento debe ajustarse a una serie de principios reconocidos en nuestro ordenamiento.

PALABRAS CLAVE:

Procedimiento sancionador tributario, potestad sancionadora de la administración tributaria, tramitación conjunta, tramitación separada, tipos de sanciones tributarias, clasificación de las sanciones tributarias, sujetos infractores y responsables, principios de la potestad sancionadora, fases del procedimiento sancionador.

ABSTRACT

The sanctioning power in the tax field is a fundamental component of the tax system that seeks to guarantee compliance with tax obligations and preserve equity in collection.

The tax sanctioning process constitutes the means by which sanctions are applied for the commission of tax violations by individuals or entities. Generally, this procedure is developed independently of the tax application process. However, in situations in which the offender decides to renounce the separate processing or when minutes of agreement are generated, a joint processing of the sanctioning procedure and the tax application procedure is carried out.

The outcome of this procedure may conclude with the imposition of a sanction by resolution of the competent body. In response to this resolution, you have the possibility of filing appeals or claims through administrative channels.

It should be emphasized that this entire procedure must comply with a series of principles recognized in our system.

KEY WORDS.

Tax sanctioning procedure, sanctioning power of the tax administration, joint processing, separate processing, types of tax sanctions, classification of tax sanctions, offenders and responsible parties, principles of sanctioning power, phases of the sanctioning procedure.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Contexto y justificación de estudio.

El concepto de potestad sancionadora de la administración se refiere al poder que tiene el Estado para imponer sanciones, multas o medidas coercitivas a las personas físicas, personas jurídicas, o entes sin personalidad que infringen el ordenamiento jurídico. Es una manifestación del *ius puniendi* del Estado y su finalidad principal es hacer cumplir la ley, mantener el orden público y garantizar el funcionamiento adecuado de la sociedad.

La potestad sancionadora de la que trata el trabajo es la que se ejerce en el ámbito tributario, es decir, en la relación entre los contribuyentes y la administración tributaria. Para comprenderla adecuadamente empezaré por analizar su contexto y justificar la necesidad de estudiarlo en profundidad.

En el contexto económico y financiero, los ingresos fiscales desempeñan un papel fundamental en el funcionamiento de un Estado. Estos recursos se utilizan para financiar servicios públicos esenciales, como educación, salud, infraestructura y seguridad.

La trascendencia del estudio de la potestad sancionadora puede justificarse en los siguientes aspectos.

El primero es su relevancia social y económica. La recaudación de impuestos es esencial para el funcionamiento del Estado y la prestación de servicios públicos.

El segundo es la protección de los derechos del contribuyente. Los ciudadanos tienen derechos y garantías en el ámbito tributario, y la potestad sancionadora debe ejercerse respetando estos derechos. Analizar si se están protegiendo adecuadamente los derechos de los contribuyentes en el procedimiento sancionador es fundamental. Se estudian los límites que se trazan entre los derechos individuales y el interés general.

El tercero tiene que ver con la complejidad normativa. La legislación tributaria es compleja y sujeta a cambios frecuentes, lo que puede ocasionar que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones o cometan errores involuntarios. El estudio de la potestad sancionadora puede ayudar a evaluar cómo se aborda esta complejidad.

Me referiré por último a la necesidad de reformas y mejoras. A medida que evolucionan la normativa tributaria y la jurisprudencia es importante evaluar si se requieren reformas para mejorar la regulación y el ejercicio de la potestad sancionadora. Este estudio puede proporcionar información valiosa y una visión amplia del proceso de recaudación y más concretamente del procedimiento sancionador como mecanismo imprescindible que lo asegura. Este enfoque busca identificar posibles áreas de mejora y adaptación en respuesta a los cambios normativos y jurisprudenciales, partiendo de la premisa de que en el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario ha de mantenerse el equilibrio entre la eficacia recaudatoria y los derechos y garantías del contribuyente, que no deben verse comprometidos.

1.2. Objetivos de la investigación.

El presente trabajo tiene como objetivos: 1) Analizar el marco teórico que rodea la potestad sancionadora en el ámbito tributario. Esto implica una exploración de la definición y contexto, así como un examen detenido de los fundamentos legales y constitucionales que la respaldan. Además, analizaré los principios generales que guían la aplicación de sanciones en este contexto específico.

2) Estudiar el procedimiento sancionador tributario. Esto incluirá consideraciones generales sobre el procedimiento, desglosando la tramitación separada en sus componentes esenciales, como la iniciación, instrucción, y resolución (ya sea expresa, presunta o por caducidad). Asimismo, se abordará la posibilidad de la tramitación abreviada. Se analizará la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y de la

aplicación de tributos. Para completar esta sección, se examinarán en detalle los recursos disponibles contra las sanciones en el ámbito tributario.

3) Definir y clasificar los tipos de sanciones tributarias, así como estudiar la cuantificación de estas sanciones, considerando los métodos y criterios utilizados para su determinación. Además, se analizará de manera crítica la identificación de los sujetos infractores y responsables en el contexto de las sanciones tributarias.

4) Abordar las reformas y cambios recientes en la legislación relacionada con la potestad sancionadora en materia tributaria. Incluye una exploración de las modificaciones más recientes y su impacto en los procedimientos y prácticas existentes. Se lleva a cabo un análisis crítico de la efectividad y la necesidad de estas reformas en el ámbito tributario.

1.3 Metodología utilizada.

La metodología empleada para la realización del siguiente trabajo se puede estructurar en dos partes.

La primera dedicada a los aspectos doctrinales y teóricos, a partir de información obtenida de artículos académicos y libros, y a su manifestación en la Constitución y en la normativa básica administrativa y tributaria

La segunda centrada en el estudio del derecho positivo, más concretamente en el procedimiento sancionador y las sanciones tributarias, con una referencia a las reformas y cambios más recientes.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Definición y contexto histórico.

A lo largo de su historia, el Estado ha sido visto como una entidad en la que se reúnen diferentes tipos de poderes de acción, que, cuando se utilizan de acuerdo con las leyes, crean situaciones legales que obligan a otros individuos a cumplir ciertas normas. Uno de estos poderes es el *ius puniendi*, que se refiere a la capacidad del Estado para castigar o sancionar a las personas que han violado la ley. Este poder es ejercido por órganos específicos a los que se les ha asignado esta autoridad.

La justificación de este poder punitivo del Estado se encuentra en la ilustración, y más concretamente en el concepto de "contrato social" planteado por JEAN JAQUES ROUSSEAU. Según este concepto, las personas se unen para garantizar su libertad y derechos, y crean una estructura política (el Estado) que tiene la responsabilidad de protegerlos, incluso mediante el uso de la violencia si es necesario. Es a partir de aquí cuando se establece la base para el desarrollo histórico posterior de este poder.

Durante la época del Estado absoluto, el *ius puniendi* se convirtió en un reflejo del poder arbitrario de los gobernantes, especialmente en las monarquías absolutas, donde el castigo se usaba para mantener el control sobre los súbditos y como medio de prevención general ilimitada.

Sin embargo, con la llegada del Estado Liberal, el enfoque cambió. El poder punitivo del Estado ya no se centraba en una prevención general ilimitada, sino en la retribución por el mal y el delito cometido. Esto se hizo para garantizar las protecciones individuales de los ciudadanos.

La restricción del poder sancionador del Estado se volvió aún más relevante con el Estado Social y Democrático de Derecho. Este modelo de Estado implica que el poder del Estado está sujeto a límites legales y que todas las acciones estatales, incluido el castigo, deben estar reguladas por la ley.

El Derecho Penal es la forma más conocida de expresión del poder punitivo del Estado, aunque no es la única. En los últimos años, la potestad sancionadora de la Administración Pública también ha cobrado importancia dentro del Derecho Administrativo.

En el pasado, los tres poderes fundamentales del Estado (legislativo, ejecutivo y judicial) estaban concentrados en la figura del monarca, lo que condujo a problemas. Teóricos como Montesquieu abogaron por la separación de estos poderes, asignándolos a órganos específicos, y el poder sancionador quedó bajo la jurisdicción de los tribunales.

A pesar de esta inicial concentración en los tribunales, la Administración Pública asumió más responsabilidades a medida que crecía, incluida la facultad de imponer sanciones en casos de incumplimiento. Esto fue motivado por la necesidad de adaptarse a los cambios en los intereses y necesidades de la sociedad. La insuficiencia del sistema penal para abordar todas las conductas sancionables permitió que la Administración conservara

funciones sancionadoras, especialmente ante la proliferación de corrientes despenalizadoras basadas en el concepto de Derecho Penal Mínimo.

La Administración Pública, encargada de tareas administrativas esenciales para satisfacer las necesidades generales de la sociedad, adquirió gradualmente el poder de imponer sanciones, separándolo de la función tradicional de los tribunales judiciales. A medida que la sociedad evolucionaba, la Administración necesitaba adaptarse y ampliar su alcance para cumplir con sus objetivos. Este cambio llevó al reconocimiento oficial del Derecho Administrativo Sancionador en los siglos XIX y XX, con la Administración Pública asumiendo la autoridad para imponer sanciones por violaciones a las normas legales.

2.2 Principios generales de la potestad sancionadora.

La potestad sancionadora en materia tributaria es un componente fundamental del sistema fiscal de cualquier país. Su marco teórico se fundamenta en la legislación vigente y en los principios constitucionales que rigen esta área del derecho administrativo.

En este contexto, la Ley 58/2003, General Tributaria, desempeña un papel crucial al dedicar un Título completo (Título IV, arts. 178 a 212) a la potestad sancionadora en el ámbito tributario. Esta legislación sustituyó a la regulación anterior que se encontraba en el antiguo código tributario de 1963. La nueva ley tiene como novedad el establecimiento de una serie de principios esenciales que deben guiar el ejercicio de la potestad sancionadora en este campo.

2.2.1 Principios de legalidad y tipicidad.

El principio de legalidad y tipicidad es de suma importancia cuando se trata de definir los límites de la autoridad de la Administración en imponer sanciones. De acuerdo con este principio, es responsabilidad del Parlamento, a través de la aprobación de normas con rango de ley, determinar lo que la Administración puede o no sancionar, así como el propio poder judicial (siguiendo el principio *nullum crimen, nulla poena, sine praevia lege*).

En el contexto de las infracciones tributarias, la constitucionalización de la reserva de ley ha tenido un impacto significativo. Ha reducido en gran medida la capacidad de la Administración para crear sanciones mediante disposiciones reglamentarias, algo que era

más común durante el período del régimen franquista. Sin embargo, el desarrollo de las leyes en el campo de las sanciones tributarias ha sido gradual y generalmente se ha producido en paralelo con las modificaciones en el Código Penal relacionadas con los delitos contra la Hacienda Pública.

Aunque pueda parecer inusual que una ley aborde cuestiones de carácter constitucional, la Ley General Tributaria incluye en su artículo 8 una lista de temas que deben ser regulados exclusivamente por ley entre los que destaca por su relevancia "El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias."

El derecho fundamental a la legalidad en las infracciones y sanciones tributarias, según ha establecido el Tribunal Constitucional, comprende dos garantías fundamentales. La primera es de naturaleza formal y se refiere al nivel jerárquico necesario de las normas que describen las conductas infractoras y regulan las sanciones. La segunda es de naturaleza material y tiene un alcance absoluto, lo que significa que refleja la importancia del principio de seguridad jurídica en todos los ámbitos que restringen la libertad individual. Esto se traduce en la estricta exigencia de que las conductas ilícitas y las sanciones correspondientes estén claramente definidas en la normativa previa.

En cuanto a la reserva relativa de ley en materia de infracciones y sanciones tributarias, la primera garantía fundamental implica que, cuando se trata de delitos que pueden llevar a la privación de libertad de una persona, se requiere una ley orgánica para su definición y desarrollo. Sin embargo, para las infracciones y sanciones administrativas y tributarias, que no pueden resultar en la privación de libertad, es suficiente con una ley ordinaria. El Tribunal Constitucional ha sostenido en repetidas ocasiones que la reserva de ley en este contexto es más flexible, lo que da cierto margen de maniobra al Ejecutivo para definir infracciones y sanciones tributarias.

Sin embargo, es importante destacar que esta flexibilidad tiene límites. La regulación reglamentaria de infracciones y sanciones no puede ser independiente y no estar claramente subordinada a la ley. El Tribunal Constitucional ha afirmado que el artículo 25.1 de la Constitución se violaría si la regulación reglamentaria careciera por completo de base legal o se adoptara en virtud de una habilitación por parte de una norma legal que no contuviera contenido material propio en lo que respecta a la tipificación de las conductas ilícitas y las sanciones correspondientes.

La nueva Ley General Tributaria refleja una interpretación más estricta de la reserva de ley en comparación con la normativa anterior, y no menciona la posibilidad de especificación reglamentaria de infracciones. Sin embargo, esta omisión no significa necesariamente la eliminación futura de esta opción, ya que el Tribunal Constitucional ha interpretado de manera flexible la reserva de ley en este contexto.

Un ejemplo de esta flexibilidad se encuentra en las ordenanzas municipales que contienen disposiciones punitivas aprobadas por los Plenos de los Ayuntamientos. Aunque esto no excluye por completo la participación del legislador, se le otorga al Ayuntamiento cierta autonomía para establecer tipos de infracciones y sanciones dentro de los criterios mínimos de antijuridicidad fijados por el legislador.

El principio de tipicidad en el contexto de las infracciones tributarias se refiere a la necesidad de que la ley establezca de manera clara y precisa los tipos de infracciones y las sanciones aplicables a quienes las cometan. Este principio es fundamental para garantizar la seguridad jurídica y asegurar que las personas conozcan de antemano las normas que deben cumplir y las consecuencias de no hacerlo.

En otras palabras, no es suficiente que una acción viole una norma jurídica para que sea considerada una infracción y, por lo tanto, sea sancionada. La conducta debe estar expresamente descrita y regulada por la ley, y la ley debe proporcionar detalles sobre las circunstancias que distinguen y limitan cada tipo de infracción establecido.

El Tribunal Constitucional ha enfatizado la importancia de este principio, exigiendo que las leyes que establecen infracciones y sanciones sean lo más precisas y claras posible. Esto se debe a que los ciudadanos deben poder prever con certeza qué acciones son consideradas infracciones y cuáles son las sanciones que podrían enfrentar si cometen una infracción.

La garantía de tipicidad también implica que la norma legal debe permitir prever con suficiente certeza las conductas que constituyen una infracción y el tipo y grado de sanción que podría imponerse a quienes cometen esa infracción. Las leyes que son demasiado amplias, vagas o indefinidas y que dejan gran margen de discrecionalidad al intérprete o al juez se consideran inadmisibles desde la perspectiva de la seguridad jurídica.

La Ley General Tributaria ha introducido avances en cuanto a la tipicidad, eliminando la laguna que existía en la definición de infracciones simples y reduciendo el margen de apreciación de la Administración para graduar las sanciones.

En resumen, el principio de legalidad y tipicidad es esencial para garantizar que las infracciones tributarias y las sanciones administrativas se rijan por reglas claras y precisas. Esto protege los derechos y la seguridad jurídica de los ciudadanos y evita la discrecionalidad. Aunque se permite cierta flexibilidad en la reserva de ley en este contexto, esta flexibilidad tiene límites claros. La tipicidad es un componente clave de este principio y requiere que la ley establezca de manera clara y detallada las infracciones y las sanciones. A medida que evolucionan las leyes y reglamentos en este ámbito, es fundamental mantener un equilibrio entre la flexibilidad necesaria y la claridad requerida para garantizar una justicia efectiva y la protección de los derechos de los ciudadanos.

2.2.2 *Principio de retroactividad favorable.*

El concepto de retroactividad favorable es definido por la Real Academia de Lengua Española como “Principio jurídico que exige la aplicación de la norma penal a una conducta realizada antes de su vigencia si es más favorable que la existente en el momento de realización de dicha conducta.”

Este principio puede desglosarse a su vez en cuatro máximas que expondré a continuación;

La primera de ellas corresponde con la irretroactividad absoluta de normas sancionadoras desfavorables. Este principio establece que las leyes o normas sancionadoras no pueden aplicarse retroactivamente si son desfavorables para el sujeto infractor. En otras palabras, una persona no puede ser sancionada por acciones que no eran consideradas infracciones en el momento en que las cometió. Esto garantiza la seguridad jurídica y evita que las personas sean castigadas por acciones que no eran ilegales en ese momento. Sin embargo, se permite la retroactividad cuando favorece al acusado, lo que significa que si una nueva ley reduce la sanción o mejora la situación del infractor, esta ley debe aplicarse retroactivamente.

La segunda, prohibición de la analogía in *malam partem*: Este principio prohíbe la aplicación de analogías que resulten en un perjuicio o sanción para el acusado. En otras

palabras, no se pueden usar comparaciones o similitudes con otras situaciones para imponer una sanción adicional o más severa que la que hubiera resultado inicialmente. Esto garantiza que las personas sean juzgadas de acuerdo con la ley vigente y que no se les impongan sanciones injustas o excesivas basadas en la interpretación o analogía de las normas.

La tercera, prohibición de duplicación de sanciones o *non bis in idem*: Este principio evita que una persona sea sancionada dos veces por el mismo hecho. Una vez que una sanción ha sido impuesta y ha quedado firme, no se puede volver a sancionar al individuo por el mismo incidente. Esto asegura que las personas no sean sometidas a un doble castigo por la misma infracción y protege el principio de legalidad.

Por último, se establece la necesaria proporcionalidad entre la sanción y la culpabilidad del sujeto infractor: Este principio exige que las sanciones sean proporcionales a la gravedad de la infracción y a la culpabilidad del individuo que cometió la infracción. Es decir, las sanciones no deben ser excesivas ni injustas en relación con la conducta del infractor. La proporcionalidad garantiza, por tanto, que las sanciones sean justas y proporcionadas a la gravedad de la infracción.

2.2.3 Principio Non Bis In Idem

El principio *non bis in idem*, que prohíbe castigar doblemente los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento, tiene un papel crucial en el ámbito de las sanciones administrativas y penales. A pesar de no estar expresamente reflejado en el artículo 180 de la Ley General Tributaria, su influencia y aplicación son evidentes en la regulación y en la jurisprudencia relacionada con esta materia.

El artículo 133 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece claramente el principio *non bis in idem*. Este principio, aunque desarrollado principalmente en la doctrina y la jurisprudencia, es esencial para garantizar la protección de los derechos fundamentales y la coherencia del sistema legal.

El Tribunal Constitucional ha respaldado este principio en diversas ocasiones, enfatizando su relación con los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones. Impide que un mismo hecho sea sancionado tanto en la esfera penal como en la

administrativa, lo que asegura que las sanciones sean proporcionales y estén claramente definidas en la ley.

El principio *non bis in idem* no solo se aplica para evitar la duplicidad de sanciones administrativas y penales por los mismos hechos, sino que también abarca la incompatibilidad de sanciones de cualquier tipo dentro de un mismo proceso o procedimiento cuando exista identidad de sujetos, hechos o fundamentos. Esto garantiza que un mismo ilícito no sea objeto de múltiples sanciones principales, lo que sería contrario al principio de proporcionalidad.

En cuanto a la regulación específica del artículo 180 de la Ley General Tributaria, se establecen algunas reglas relacionadas con el principio *non bis in idem* en el ámbito tributario. La primera regla establece la preferencia de la respuesta judicial sobre la administrativa cuando el hecho podría constituir un delito contra la Hacienda Pública. Esto significa que, si la infracción tributaria tiene elementos que podrían dar lugar a un delito, la autoridad judicial penal tiene prioridad sobre la administrativa en la actuación sancionadora.

El artículo 180 de la Ley General Tributaria también aborda situaciones de concurso de infracciones tributarias, incluyendo tanto la acumulación de sanciones como la compatibilidad de diferentes sanciones en ciertos casos. Sin embargo, es importante señalar que estas reglas deben ser interpretadas en concordancia con el principio *non bis in idem* y el principio de proporcionalidad. En caso de concurso de sanciones, se debe aplicar la regla de la consunción para evitar sanciones desproporcionadas.

2.2.4 Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es un pilar fundamental del Derecho administrativo sancionador y se extiende a lo largo de todo el ordenamiento jurídico. En este contexto, su aplicación se centra en el ámbito represivo, ya que es uno de los principios constitucionales de garantía penal, común a todos los sistemas de sanciones que operan en dos direcciones:

Selección de conductas antijurídicas dignas de tipificación: El principio de proporcionalidad implica que solo se deben tipificar como delitos o infracciones aquellas conductas que no puedan ser restablecidas al orden jurídico de otra manera. Es decir, se

reserva la tipificación como delito o infracción para situaciones en las que no haya alternativas para solucionar la infracción.

Límite a la actividad administrativa de determinación de sanciones: La imposición de sanciones es una actividad que requiere un estricto cumplimiento de la ley. No existe una verdadera discrecionalidad administrativa, sino más bien una evaluación dentro de ciertos límites establecidos por la ley, similar a la discrecionalidad que se concede a los jueces para decidir, dentro de ciertos márgenes, las penas que pueden imponerse.

El artículo 178 de la Ley General Tributaria hace referencia a este principio como uno de los pilares de la potestad sancionadora en materia tributaria. La Ley General Tributaria también establece que las sanciones deben ser proporcionadas a la gravedad de la infracción y que se deben considerar factores como la intencionalidad, los perjuicios causados y la reincidencia al determinar las sanciones.

Este principio es esencial porque permite adaptar las sanciones a la gravedad de las infracciones. Algunos de los criterios utilizados para graduar las sanciones tributarias incluyen:

La comisión repetida de infracciones tributarias: la reiteración puede llevar a una sanción más grave.

El perjuicio económico para la Hacienda Pública

El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

El acuerdo o conformidad del interesado.

La jurisprudencia ha dejado claro que la gradación de sanciones es una cuestión que corresponde principalmente al legislador, mientras que los tribunales aplican la ley y no evalúan si los medios utilizados por el legislador son adecuados o proporcionados en abstracto. En otras palabras, los tribunales no se ocupan de verificar si las sanciones son proporcionadas en sí mismas, sino si se aplican correctamente según la ley.

3. FASES DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

3.1 Consideraciones generales.

Para analizar el procedimiento sancionador tributario, es esencial considerar la distinción entre tramitación separada y conjunta. La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente abordó la superposición de los procedimientos administrativos de liquidación y sancionador, estableciendo la necesidad de expedientes separados para sanciones tributarias y la comprobación de la situación tributaria del infractor.

Esta separación se fundamenta en la diferente finalidad y deber de colaboración en ambos procedimientos, evitando obstáculos para la comprensión adecuada de cada uno. Aunque inicialmente se cuestionó la constitucionalidad del procedimiento conjunto, el Tribunal Constitucional en 1990 determinó que no infringía principios constitucionales penales ni de seguridad jurídica.

En la actualidad, los ciudadanos pueden optar por tramitación separada o conjunta, según lo dispuesto en la Ley de Derechos y Garantías del Ciudadano. La solicitud de tramitación separada es posible, salvo renuncia expresa del obligado tributario, especialmente en casos de actas de acuerdo. Respecto a las competencias en el procedimiento sancionador, se rigen por el artículo 211.5 de la Ley General Tributaria y el artículo 20 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. En casos de cambio de adscripción o domicilio fiscal, se establece la modificación de competencias, siendo crucial la fecha de dictado del acuerdo de cambio de adscripción o la presentación de la comunicación de cambio de domicilio.

En el inicio a través de inspección o recaudación, la competencia se determina por el domicilio fiscal al inicio de dichas actuaciones, sin cambiar posteriormente salvo acuerdo explícito en contrario durante un procedimiento de verificación del cambio de domicilio.

3.2 Tramitación separada.

3.2.1 Iniciación.

Para establecer el orden de precedencia en lo que respecta a la normativa aplicable a las diversas etapas del proceso de sanción tributaria, es necesario hacer referencia al artículo 207 de la Ley General Tributaria. Este artículo indica que debemos consultar las disposiciones relacionadas con la sanción tributaria dentro de la misma ley y las normas reglamentarias que complementen estas disposiciones. En caso de que no se encuentre regulación específica, se debe recurrir a las normas administrativas generales.

Dedicaremos esta sección al análisis de la etapa de iniciación del procedimiento sancionador tributario, en la que varios aspectos requieren nuestra atención especial, como los órganos competentes para iniciar el proceso, la posibilidad de consolidar múltiples expedientes sancionadores en un único procedimiento, los plazos y sus características particulares, así como la importancia y el contenido de las notificaciones.

El artículo 209 de la Ley General Tributaria, en su primer apartado, establece que los órganos competentes solo pueden iniciar el procedimiento sancionador tributario de oficio mediante una notificación adecuada, y tienen un plazo de tres meses a partir de la notificación de la liquidación o resolución correspondiente en los procedimientos de verificación de datos, comprobación o inspección. Es importante destacar que, en la actual Ley General Tributaria, solo se permite la iniciación de oficio a diferencia de lo que ocurría en el pasado con la antigua normativa que contemplaba varias formas de inicio, como el inicio de oficio, a través de un acuerdo del órgano competente, por iniciativa propia, por orden superior o debido a una solicitud razonada entre órganos.

Para determinar cuáles son los órganos competentes para iniciar el procedimiento tributario, el artículo 22.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario establece una regla general que indica que el órgano competente se determina de acuerdo con la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En ausencia de una norma específica, el órgano competente será aquel al que se le haya atribuido la competencia para resolver. Siguiendo este principio, debemos distinguir entre los procedimientos sancionadores que derivan de un proceso de verificación de datos y comprobación, y los que resultan de un proceso de inspección.

En el caso de los procedimientos sancionadores que tienen su origen en un proceso de gestión y aplicación de tributos, el artículo 211.5.d) de la Ley General Tributaria establece que los órganos encargados de iniciar el proceso de oficio son los mismos que llevarán a cabo la sanción.

Es importante señalar que, en términos generales, se observa una identidad de órganos entre las fases de liquidación y sanción en los procedimientos sancionadores derivados de procesos de comprobación y gestión. Esto plantea cuestiones sobre la imparcialidad del proceso sancionador, ya que es el mismo órgano el que realiza la investigación y propone la resolución que da inicio al proceso sancionador. A pesar de esto, algunos

argumentan a favor de esta identidad de órganos, ya que la revisión del expediente por otro órgano podría ocasionar retrasos excesivos en la regularización de la situación del infractor tributario o un colapso para el órgano superior jerárquico. Sin embargo, esto implica la falta de garantías mínimas de un juicio objetivo para el contribuyente. La regulación actual parece priorizar el beneficio productivo que proporciona mantener la identidad de órganos sobre la protección de las garantías del contribuyente.

Esta identidad de órganos no se limita a las fases de liquidación y sanción, sino que también se aplica a los procedimientos sancionadores derivados de procesos de comprobación y gestión.

Continuando con la etapa de inicio del procedimiento sancionador tributario el artículo 22.4 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario establece que, en la etapa de inicio del procedimiento sancionador tributario, se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se dicten. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones, se podrán acumular la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, debiendo dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

Por lo tanto, en los procedimientos sancionadores que se originan a partir de procesos de comprobación y gestión, se abrirá un procedimiento sancionador por cada propuesta de liquidación. Si una propuesta de liquidación hace referencia a varias obligaciones tributarias, todas se acumularán en un solo procedimiento sancionador. Sin embargo, dado que cada infracción tributaria puede conllevar una sanción diferente y para facilitar el derecho del contribuyente a presentar recursos individuales, se debe emitir una resolución independiente para cada infracción. Si diferentes infracciones tributarias con diferentes propuestas de liquidación dan lugar a procedimientos sancionadores separados, pero presentan identidad en los motivos y circunstancias que dan lugar a múltiples infracciones, estos pueden consolidarse en un solo procedimiento sancionador, aunque se emitan resoluciones separadas.

Cuando el procedimiento sancionador se origina a partir de un proceso de inspección, el artículo 25.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario establece la misma regla reemplazando el término "propuesta de liquidación" por "acta de inspección".

En cuanto al plazo de inicio del procedimiento sancionador, el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria establece un período de tres meses a partir de la notificación de la liquidación o resolución correspondiente. Existen interpretaciones diversas sobre este plazo, algunos lo consideran de preclusión, mientras que otros lo ven como un límite temporal para iniciar el procedimiento, no para emitir una resolución.

El actual plazo de tres meses se estableció para resolver controversias anteriores y ha creado tres marcos temporales en el procedimiento sancionador tributario: cuatro años para la prescripción de las infracciones, tres meses para iniciar el procedimiento y seis meses de duración máxima para el proceso en su conjunto.

El procedimiento sancionador no puede iniciarse si el procedimiento de gestión del que se deriva ha caducado. Sin embargo, se prevé la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento de gestión que derive en un procedimiento sancionador. Además, se menciona que la notificación del inicio del procedimiento sancionador debe hacerse dentro de los tres meses a la persona a la que se le inicia el procedimiento de comprobación y gestión.

En relación con las sanciones no pecuniarias, el artículo 31.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario establece que, cuando se acrediten circunstancias para imponerlas, se iniciará un expediente sancionador.

3.2.2 Instrucción

La fase de instrucción en el procedimiento sancionador tributario, al igual que en todos los procedimientos administrativos, tiene como objetivo orientar la futura decisión del órgano encargado de emitir la resolución. La Ley General Tributaria hace referencia a esta fase en su artículo 210.1, que establece que en la instrucción del procedimiento sancionador se aplicarán las normas específicas relacionadas con el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta ley.

La Ley General Tributaria no identifica explícitamente el órgano competente para llevar a cabo esta fase de instrucción. Sin embargo, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario proporciona orientación sobre este asunto. Cuando el procedimiento sancionador se origina a partir de un procedimiento de gestión, según el artículo 23.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, "el órgano

competente para instruir el procedimiento sancionador será el que se determine en la normativa de organización aplicable". En otras palabras, se trata de una norma de remisión que no especifica el órgano competente, pero se infiere que el propio órgano de gestión tributaria que llevó a cabo la comprobación del obligado tributario será el encargado de la instrucción y notificación del inicio del procedimiento sancionador. Si el procedimiento sancionador se origina a partir de un proceso de inspección, el artículo 25.3 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario establece que "la instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso". En ambos casos, por lo general, el órgano que inicia el procedimiento sancionador es el mismo que lleva a cabo la fase de instrucción.

En la fase de evaluación del procedimiento sancionador tributario, se realiza un análisis de las circunstancias, datos y pruebas recopilados durante los procedimientos de aplicación de tributos para identificar posibles infracciones susceptibles de sanción. Según la Ley General Tributaria en su artículo 210.2 y el Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario en su artículo 23.3, el órgano de instrucción tiene la obligación de incorporar de manera formal al expediente sancionador los datos, pruebas o declaraciones necesarias para la resolución. Esta incorporación debe ser estrictamente formal y objetiva, sin emitir juicios de valor sobre la culpabilidad del contribuyente respecto a las conductas investigadas, y debe realizarse mediante diligencia de acuerdo con las normativas correspondientes.

No obstante, esta obligación de incorporar datos y pruebas del expediente liquidador a la instrucción sancionadora plantea un problema fundamental al involucrar información autoincriminatoria obtenida durante los procedimientos de gestión del propio obligado tributario, en virtud del deber de colaboración con la Administración tributaria. Este uso de información puede comprometer el derecho a no declarar contra sí mismo o a no autoinculparse, derechos protegidos por las garantías procesales mínimas establecidas en el artículo 24.2 de la Constitución Española.

El derecho a no declarar contra sí mismo y a no autoinculparse es crucial en el ámbito sancionador tributario y se consagra como un derecho fundamental en el artículo 24.2 de

la Constitución Española. Además, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos lo reconoce como implícito en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Cabe destacar la importancia de la fase de pruebas como elemento para garantizar la efectividad de la defensa del acusado. Aunque el derecho a la prueba es una obligación reconocida en el derecho penal, su relevancia también se extiende al ámbito sancionador administrativo y tributario, según establece el Tribunal Constitucional en su sentencia 187/1995 de 25 de noviembre, donde se afirma que "el derecho a la prueba es ejercitable en cualquier tipo de proceso". En el contexto específico del procedimiento sancionador tributario, la prueba se erige como un requisito fundamental para asegurar que el proceso de imposición de sanciones cumpla con lo establecido en la Constitución Española.

Dado que este proceso tributario carece de un juicio oral, una garantía inherente al proceso penal, se subraya la necesidad de establecer una auténtica fase de prueba que se integre en la etapa de instrucción. Esto busca evitar que lo realizado en procedimientos anteriores, como liquidaciones o gestiones, pueda suplantar las pruebas pertinentes en el proceso sancionador.

En la determinación del valor de las pruebas presentadas ante la Administración tributaria, se invoca el principio de adecuación al fin. Este principio dicta que cada procedimiento debe utilizar los medios y facultades disponibles para alcanzar sus objetivos. Por lo tanto, el procedimiento de liquidación debe centrarse en la determinación de una deuda tributaria y su cuantificación. Ante cualquier discrepancia entre la forma en que el contribuyente ha tributado y las normativas tributarias, los órganos encargados de las sanciones deben contar con la información necesaria para justificar la apertura de un procedimiento sancionador. Este último paso implica investigar si existe el elemento subjetivo de culpabilidad necesario para imponer una sanción. Así, se enfatiza que el procedimiento de liquidación debe enfocarse en obtener la información necesaria para justificar la apertura del procedimiento sancionador, sin evaluación de la imputabilidad de conductas ilícitas. Se destaca que cualquier juicio de valor excesivo realizado en el procedimiento de liquidación carecería de validez en el proceso sancionador posterior.

En cuanto a la práctica de la prueba, la regulación al respecto es limitada. Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 207 de la Ley General Tributaria, se hace referencia a la normativa administrativa, específicamente a la Ley 30/1992 y al Real Decreto 1398/1993, además

de a los principios que se pueden extraer de la actual Ley General Tributaria. El plazo para presentar pruebas en esta fase de instrucción es doble. Según el artículo 23.4 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario, las pruebas pueden presentarse antes de que se proponga la resolución. El segundo plazo implica la presentación de pruebas después de la propuesta de resolución, en el trámite de audiencia, dentro de un plazo de 15 días a partir de la notificación de la propuesta. Este doble plazo se justifica porque el contribuyente, sujeto al procedimiento sancionador, no conoce la totalidad de la acusación hasta que se propone la resolución. Por lo tanto, es justo que se le conceda la oportunidad de defenderse una vez que conoce las circunstancias completas.

El plazo para presentar alegaciones, también conocido como derecho de audiencia, se establece en 15 días, según el artículo 23.5 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario que se ha mencionado previamente.

El artículo 210.4 de la Ley General Tributaria establece que una vez que los órganos instructores hayan completado las actuaciones necesarias, deben comunicar la propuesta de resolución que incluye: los hechos y su calificación jurídica, la infracción y, en caso de existir, los elementos que la componen o la absolución, la entidad responsable, y finalmente, la sanción propuesta junto con los criterios utilizados para graduarla.

En el marco del procedimiento sancionador tributario derivado de la gestión o aplicación de impuestos, se concede al titular del derecho de audiencia un plazo de 15 días para ejercer dicho derecho. En caso de optar por no formular alegaciones en este período, el segundo párrafo del artículo 23.5 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario establece que la propuesta de resolución será elevada al órgano competente para resolver.

El órgano competente, tras revisar la propuesta de resolución y las alegaciones, tiene tres opciones. En primer lugar, puede optar por ampliar las actuaciones de la fase de instrucción con el fin de modificar la propuesta de resolución. En segundo lugar, puede corregir errores materiales si los hubiera. Y, en tercer lugar, tiene la posibilidad de confirmar la propuesta de resolución original. En caso de que el órgano competente decida tomar una de las dos primeras medidas, será necesario notificar nuevamente al imputado con la propuesta de resolución revisada, proporcionándole otra oportunidad para ejercer su derecho de audiencia.

Este trámite de alegaciones adquiere especial relevancia en el contexto del procedimiento sancionador tributario derivado de un proceso de inspección. En esta fase, la persona acusada tiene la oportunidad de expresar su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución, que incluye la sanción final, y esto puede resultar en diferentes escenarios. Si el sujeto se muestra en desacuerdo, de acuerdo con el artículo 25.5 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, el órgano competente emitirá una resolución motivada. Posteriormente, se decidirá si es necesario ampliar las actuaciones para modificar o aclarar la propuesta original, o si se debe confirmar desde el principio.

En caso de que el sujeto infractor esté de acuerdo con la propuesta, según el artículo 211.1 de la Ley General Tributaria, se considerará que el órgano competente ha emitido y notificado la resolución en un plazo de un mes, sin necesidad de una nueva notificación. Sin embargo, si, dentro de ese mes, el órgano competente ordena realizar más investigaciones o corregir errores, esto se notificará al contribuyente. En caso de que la propuesta original, con la que el sujeto estaba de acuerdo, se modifique, se requerirá una nueva notificación y se le otorgará al contribuyente otro plazo de 15 días para expresar su conformidad o disconformidad.

Si, dentro del plazo de un mes, el órgano competente para emitir la resolución no realiza otra notificación, las acciones que se consideraron necesarias para corregir errores quedarán sin efecto según el artículo 25.6 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Es importante destacar que esto se aplica únicamente a las acciones relacionadas con la corrección de errores y no a todas las acciones llevadas a cabo en el proceso sancionador, sino solo a aquellas relacionadas con errores identificados.

Finalmente, a lo largo del proceso sancionador tributario, se pueden tomar medidas cautelares, según lo establecido en el artículo 210.3 de la Ley General Tributaria, siguiendo las disposiciones del artículo 146 de la Ley General Tributaria. Estas medidas están diseñadas para evitar la destrucción o alteración de pruebas cruciales para demostrar la responsabilidad del sujeto. Al tomar estas medidas, se debe mantener un equilibrio proporcional entre la medida y el daño que se busca evitar, y se debe considerar el tiempo para evitar que se prolonguen de manera desproporcionada.

3.2.3 Resolución

La Ley General Tributaria en su artículo 211.5 se refiere directamente a los órganos responsables de llevar a cabo la fase de resolución en el procedimiento sancionador. Estos órganos varían según el tipo de sanción de la que se trate. Por lo general, serán competentes los mismos órganos que se encargaron de la liquidación o el órgano superior inmediato al responsable de iniciar el procedimiento sancionador tributario.

El procedimiento sancionador puede concluir de tres formas distintas: mediante una resolución expresa, una resolución tácita o debido al transcurso del tiempo, es decir, por caducidad. A continuación, analizaremos cada una de estas formas por separado.

Resolución expresa

La resolución expresa de la Administración se lleva a cabo en el procedimiento sancionador tributario que proviene de un procedimiento de inspección cuando el sujeto ha manifestado su desacuerdo con la propuesta de sanción. En cambio, en los procedimientos derivados de procedimientos de gestión y aplicación de tributos, la resolución expresa se emite si el sujeto no se ha pronunciado expresamente sobre la propuesta. Para que esta resolución proceda se deberá notificar formalmente al interesado.

En la resolución expresa, es fundamental mantener coherencia entre la acusación realizada inicialmente y la infracción que será objeto de sanción en esta resolución. Es necesario respetar el principio de congruencia y hacer referencia a todos los elementos esenciales mencionados al inicio del procedimiento sancionador. El principio de congruencia está estrechamente relacionado con el derecho a la información, ya que el sujeto infractor planificará su defensa en función de los datos a los que tuvo acceso al comienzo del proceso. La modificación de estos elementos esenciales en la resolución podría violar gravemente las garantías de defensa del interesado tal como matiza El Tribunal Constitucional, que ha enfatizado la importancia del principio de congruencia en su Sentencia 160/1994 del 23 de mayo, exigiendo que los hechos imputados no sean alterados desde el inicio del expediente sancionador para permitir al imputado ejercer eficazmente su defensa.

En cuanto al contenido de la resolución, el artículo 211.3 de la Ley General Tributaria enumera los elementos que deben incluirse: fijación de los hechos, valoración de las

pruebas, determinación de la infracción, identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción impuesta, con indicación de los criterios de graduación y las reducciones previstas en el artículo 188 de esta ley. También debe indicar si no existe infracción o responsabilidad.

El Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, en su artículo 24.3, agrega algunos elementos adicionales que deben incluirse en esta resolución, como el lugar, el plazo o la forma de pago.

El órgano responsable de emitir la resolución debe demostrar siempre la culpabilidad y responsabilidad del sujeto infractor y, si es posible, adaptar la sanción a la gravedad de la infracción. La jurisprudencia ha destacado la importancia de este elemento, ya que la falta de motivación en la resolución podría dar lugar a la anulación de las sanciones impuestas.

Según el artículo 211.2 de la Ley General Tributaria, el procedimiento sancionador tributario concluye con la notificación del acto de resolución, y se rige por lo establecido en el artículo 104.2 de la misma ley. Esta disposición sugiere una gran flexibilidad, ya que la notificación se considera cumplida si se ha intentado notificar con el texto íntegro.

A pesar de ello, el Tribunal Constitucional considera que la notificación personal es una garantía esencial, sin la cual la sanción podría declararse nula. Una vez que se ha notificado la resolución, se inician dos efectos principales: el plazo para la interposición de recursos si el sujeto está en desacuerdo y el plazo para el pago de la multa impuesta.

Resolución presunta

En el artículo 211.1 de la Ley General Tributaria, se contempla la posibilidad de que el procedimiento sancionador tributario concluya mediante una resolución tácita o presunta. Esta opción solo se aplica cuando el procedimiento sancionador se origina a partir de un proceso de inspección, y el imputado muestra conformidad con la propuesta de sanción. En este caso, transcurrido un mes desde dicha conformidad, la resolución incluida en la propuesta se considerará dictada y notificada, adquiriendo carácter definitivo.

La principal ventaja de esta forma de resolución radica en la simplificación del proceso, evitando así la necesidad de emitir una resolución expresa por parte del órgano competente. Sin embargo, esta ventaja es, en esencia, la única, ya que, a diferencia de la conformidad en relación con la deuda en el proceso de inspección, que conlleva una

reducción, la conformidad en el proceso sancionador, referente a la propuesta de sanción, no implica una reducción en la sanción, sino simplemente una mayor celeridad en la tramitación del procedimiento.

La conformidad en la propuesta de sanción dentro del procedimiento sancionador no excluye la posibilidad de presentar un recurso posterior a la resolución. Por lo tanto, en este caso, se aplicarán las limitaciones establecidas en el artículo 144 de la Ley General Tributaria.

Como mencionamos en secciones anteriores, tras la conformidad del interesado con la propuesta de resolución, el órgano competente para resolver tiene la facultad de ampliar las actuaciones con el fin de modificar la propuesta o aclarar algunos datos. Esta orden de ampliación de actuaciones es obligatoria por ley y debe respetar el principio de congruencia, es decir, las modificaciones resultantes de esta ampliación deben mantener los elementos esenciales. La normativa no especifica el tipo de actuaciones a las que se refiere; sin embargo, es importante destacar que, durante estas actuaciones, el derecho a permanecer en silencio y el derecho a no auto incriminarse son de plena aplicación.

Si la propuesta de sanción se modifica como resultado de estas actuaciones en un procedimiento sancionador derivado de un proceso de gestión y aplicación de tributos, se atenderá a lo previsto por el artículo 24.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Tras esta notificación, el interesado tiene un plazo de 10 días para presentar las alegaciones oportunas.

Resolución por caducidad

Como mencionamos previamente, el procedimiento sancionador tributario tiene un plazo máximo de duración de 6 meses. Este período debe comenzar a contar desde el día en que se notificó el inicio del procedimiento, no desde la fecha de la decisión de inicio o desde la decisión del inspector-jefe en el caso de un procedimiento de inspección. Cuando este plazo se ha agotado, es decir, cuando han transcurrido los 6 meses sin que se haya emitido una resolución, las actuaciones del procedimiento sancionador se consideran terminadas debido a la caducidad.

En el ámbito de la sanción tributaria, no se aplica la posibilidad de prórroga de 30 días que se contempla en el artículo 43.4 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, ya que, a diferencia de lo que sucede en los procedimientos de gestión e inspección, la caducidad en el procedimiento sancionador tributario implica una prohibición absoluta de reanudar dicho procedimiento, como lo establece el artículo 211.4 de la Ley General Tributaria. Según este artículo, la caducidad puede ser declarada de oficio o a petición del interesado, en ambos casos, conllevará el archivo de las actuaciones.

3.2.4 Tramitación abreviada

En lo que respecta al procedimiento de tramitación abreviada, el apartado 5 del artículo 210 de la Ley General Tributaria lo contempla como una opción válida. Esta modalidad se aplica cuando el órgano competente dispone de todos los elementos necesarios para elaborar la propuesta de imposición de la sanción al iniciar el expediente sancionador. En este caso, la propuesta de sanción se incluye en el acuerdo de inicio y se notifica al interesado, quien tiene un plazo de 15 días para presentar sus alegaciones y documentos pertinentes. En ausencia de alegaciones, se puede emitir la resolución basándose en la propuesta de sanción.

En cuanto a las regulaciones a nivel reglamentario, el apartado 6 del artículo 23 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario menciona los procedimientos de tramitación abreviada contemplados en el artículo 210.5 de la Ley General Tributaria. En estos casos, la propuesta de resolución se incorpora al acuerdo de inicio del procedimiento, y se advierte expresamente al interesado que, en caso de no presentar alegaciones ni nuevos documentos o pruebas, la resolución se dictará de acuerdo con la propuesta inicial.

3.3 Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y de la aplicación de tributos.

La tramitación conjunta del procedimiento sancionador tributario y el procedimiento de aplicación de tributos se rige según lo estipulado en el artículo 208 de la Ley General Tributaria. El artículo establece las pautas para su tramitación y la posibilidad de que se lleve a cabo de forma separada a los procedimientos de aplicación de los tributos, a menos

que el obligado tributario renuncie a esta separación, en cuyo caso se tramitarán conjuntamente.

En los casos de actas con acuerdo y cuando el obligado tributario renuncie a la tramitación separada, las cuestiones relacionadas con las infracciones se abordarán en el procedimiento correspondiente de aplicación de los tributos, según la normativa pertinente.

En el contexto de actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se consignará expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción, debidamente fundamentada, se incluirá en el acta con acuerdo, conforme al contenido establecido en el artículo 210, apartado 4, de esta ley. La regulación de la forma y el plazo para ejercer el derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado se determinará reglamentariamente.

El artículo, además procede garantizando los derechos de los afectados por procedimientos sancionadores, asegurando la notificación de los hechos imputados, las infracciones y las posibles sanciones, así como la identificación del instructor y de la autoridad competente. Además, se concede el derecho de formular alegaciones y utilizar los medios de defensa permitidos por el ordenamiento jurídico, junto con los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley.

3.3.1 Renuncia a la tramitación separada:

La renuncia a la tramitación separada se regula específicamente en los artículos 26 y 27 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. El primer artículo establece cómo se ejerce este derecho, que consiste en una manifestación expresa por escrito. El plazo para presentar esta renuncia será distinto para el procedimiento inspector y para el resto de los procedimientos.

En el procedimiento Inspector la renuncia deberá interponerse durante los primeros 6 meses del procedimiento de inspección o si este es de duración menor, en cualquier momento previo a la conclusión del trámite de audiencia antes de firmar el acta.

Para el resto de los procedimientos la renuncia se interpondrá durante los primeros 2 meses del procedimiento de aplicación de los tributos o después de recibir una propuesta de resolución. Durante el plazo de alegaciones posterior a dicha propuesta.

Como regla común de ambos métodos, para el cálculo de los plazos, no se considerarán los periodos de interrupción justificada ni las demoras no atribuibles a la Administración tributaria. Se considera como "interrupción justificada" en el cálculo de los plazos del procedimiento de aplicación de los tributos el tiempo transcurrido desde el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador hasta su notificación efectiva.

En caso de haber vencido los plazos mencionados, no se podrá ejercer el derecho de renuncia a la tramitación separada. Una vez realizada la manifestación de renuncia, esta no podrá ser rectificadas posteriormente, a menos que se cumplan las condiciones especiales establecidas en el artículo 28.5 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, que se refiere a casos en los que el procedimiento sancionador se haya iniciado antes de la formalización de un acta con acuerdo.

En cuanto a la tramitación y resolución del procedimiento conjunto, el artículo 27 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario establece que, una vez presentada la renuncia a la tramitación separada, se notificará el inicio del procedimiento conjunto.

Una vez notificado y comenzado el procedimiento conjunto, se analizan las cuestiones relativas al procedimiento sancionador y las del procedimiento de aplicación de los tributos de manera conjunta. Ambos procedimientos se rigen por la normativa aplicable al procedimiento de aplicación de tributos y se resuelven a través de un acto resolutorio. Las propuestas de resolución de ambos procedimientos deben notificarse en la misma fecha, siguiendo las disposiciones detalladas en los apartados 5 y 6 del artículo 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario en lo que se refiere al procedimiento de inspección.

3.3.2 Actas con acuerdo.

El procedimiento conjunto en el caso de actas con acuerdo se rige, como ya se mencionó, de acuerdo con el artículo 28 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Este procedimiento puede aplicarse cuando se reúnen una serie de circunstancias en las actas con acuerdo que indican la comisión de una infracción tributaria. Las posibles infracciones cometidas se analizan en función de los elementos y pruebas obtenidos durante el procedimiento de inspección y se inician a través del acta

con acuerdo, que debe contener: la propuesta de sanción, la renuncia a la tramitación separada y la conformidad con las propuestas de regularización y de sanción.

En este caso, no será necesaria una notificación específica ni la emisión de un auto de imposición de la sanción al interesado. Se entenderá que la notificación y la imposición se han realizado si han transcurrido 10 días contados desde el día siguiente a la fecha del acta, y si no se ha notificado al interesado el acuerdo del órgano competente para liquidar, en el que se rectifican los errores materiales del acta con acuerdo.

3.4. Recursos contra sanciones.

El artículo 212 de la Ley General Tributaria y el artículo 29 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario establecen la posibilidad de interponer recursos contra la imposición de sanciones en el ámbito tributario y regulan sus efectos.

La legislación actual en materia tributaria, concretamente la Ley General Tributaria, permite que los actos resolutorios en procedimientos sancionadores tributarios sean objeto de recursos de manera independiente. Sin embargo, a pesar de esta independencia proclamada, si un contribuyente presenta recursos tanto contra la resolución del expediente sancionador como contra la liquidación tributaria que dio origen a dicho procedimiento, ambos recursos se acumularán automáticamente y serán gestionados por el mismo órgano competente encargado de la impugnación de la deuda tributaria. Aunque los plazos para presentar ambas reclamaciones son diferentes, esta acumulación obligatoria puede generar conflictos, ya que la liquidación tributaria podría volverse firme antes de que se pueda recurrir la sanción.

Anteriormente, el Reglamento General de Revisión de Sanciones Tributarias no permitía que la reclamación sobre la sanción fuera independiente de la impugnación previa de la deuda, pero esta práctica ha sido descartada en la legislación actual, en consonancia con los derechos fundamentales establecidos en la Constitución Española.

En el caso de actas con conformidad por parte del obligado tributario y siempre que no se haya impugnado la liquidación tributaria, el recurso contra la sanción no implica la pérdida de la reducción del 30 por ciento por conformidad. Sin embargo, recurrir la sanción después de haber pagado voluntariamente resultará en la pérdida de una reducción del 25 por ciento.

En situaciones de actas con acuerdo, no se permite presentar recursos administrativos, pero se posibilita la impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho. No obstante, si se opta por la vía contencioso-administrativa, se pierde la reducción del 50 por ciento en la sanción.

En el tercer apartado del artículo 212 de la Ley General Tributaria, se especifican los efectos del recurso en las sanciones tributarias. Un efecto relevante es la suspensión automática de la ejecución de la sanción impuesta. Es fundamental diferenciar entre ejecutividad y ejecutoriedad, siendo la primera la cualidad que acompaña a los actos de la Administración debido a su presunción de legalidad, y la segunda, la facultad de la Administración para llevar a cabo la ejecución forzosa de sus actos en contra de la voluntad del interesado. La suspensión automática busca asegurar el derecho de defensa del contribuyente mientras se resuelve la impugnación.

Cuando se suspende la ejecución de una sanción tributaria, se refiere a la ejecutoriedad, lo que implica que la resolución es válida hasta que se decida lo contrario. Esta suspensión automática, como primer efecto, impide que la sanción produzca sus consecuencias jurídicas de inmediato, sin requerir garantías por parte del obligado tributario. El respaldo a esta suspensión automática se encuentra en una sentencia del Tribunal Supremo del 7 de marzo de 2005, que establece que dicha suspensión debe mantenerse hasta que se agote la vía administrativa. Si el sujeto infractor decide presentar un recurso posteriormente ante el órgano contencioso-administrativo, será responsabilidad de este último decidir si se mantiene o no la suspensión y si se deben proporcionar garantías.

El segundo efecto del recurso, según el artículo 212.3 de la Ley General Tributaria, deriva del efecto de suspensión previo. Este efecto implica que el período de ingreso voluntario para el pago de la cuota correspondiente a la sanción no comenzará hasta que se ponga fin a la vía administrativa mediante la notificación de la resolución final o la decisión sobre el recurso interpuesto. Durante este período de suspensión, no se pueden exigir intereses de demora, ni hasta su conclusión.

Mientras no exista una resolución definitiva que ponga fin a los recursos administrativos, la Administración no puede dirigir la acción de pago contra terceros no involucrados en la infracción tributaria. La suspensión, en este contexto, garantiza que la acción de pago

se mantenga limitada a los responsables directos hasta que se agoten las instancias administrativas y jurisdiccionales correspondientes.

4. SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA.

4.1 Concepto y tipos de sanciones.

Empezaré abordando el concepto de sanción tributaria y para ello me remitiré a lo expuesto en el artículo 183 de la Ley General Tributaria, que establece que se consideran infracciones aquellas acciones u omisiones que involucran intencionalidad o negligencia, ya sea dolosa o culposa, y que están tipificadas y sancionadas por las leyes. Se considera dolosa cuando existe la intención de incumplir las normas tributarias, y culposa cuando el incumplimiento resulta de la falta de interés por parte del obligado tributario.

A tenor con lo dispuesto en los artículos 183 y 184 de la Ley General Tributaria, las infracciones tributarias se clasificarán como leves graves o muy graves dependiendo de los criterios expuestos en los artículos 191 a 206 bis Ley General Tributaria entre los que destacan la ocultación y los medios fraudulentos.

La ocultación, según el artículo 184.2, implica la no presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones que contienen hechos inexistentes o con importes falsos, o que omiten ingresos, rentas, bienes u otros datos que afectan la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%.

El artículo 184.3 Ley General Tributaria desarrolla el concepto de medio fraudulento. En primer lugar, se identifican como anomalías sustanciales en la contabilidad aquellas situaciones que incluyen el incumplimiento total de la obligación de llevar la contabilidad o los libros y registros establecidos por la normativa tributaria. También se considera anomalía sustancial la existencia de contabilidades diferentes que, relacionadas con una misma actividad y periodo económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa. Además, se incluye la llevanza incorrecta de los libros o registros, que abarca desde la falsificación de asientos, registros o importes hasta la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas erróneas, siempre y cuando este tipo de acciones represente más del 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

En segundo lugar, se señala como medio fraudulento el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o manipulados, con la condición de que la incidencia de estos documentos falsificados represente más del 10 por ciento de la base de la sanción.

Finalmente, se identifica como medio fraudulento la utilización de personas o entidades interpuestas. Este caso se configura cuando el sujeto infractor, con el propósito de ocultar su identidad, registra a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de bienes o derechos, la obtención de rentas o ganancias patrimoniales, o la ejecución de operaciones con relevancia tributaria que generan la obligación tributaria sancionada.

La sanción comprenderá una multa pecuniaria proporcional del 50% al 100%, con ajuste según la repetición de infracciones tributarias y el perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Prosiguiendo con el artículo 185 Ley General Tributaria podemos distinguir tres clases de sanciones.

En primer lugar, encontramos las sanciones pecuniarias fijas que son aquellas impuestas con carácter general, cuando la conducta infractora no produce perjuicio económico a los intereses de la Hacienda Pública.

En segundo lugar, se disponen las sanciones pecuniarias proporcionales, que se aplican sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso concreto corresponda, a excepción de lo dispuesto en el artículo 191.6 de la Ley General Tributaria. En estos casos, la Ley General Tributaria definirá la base de la sanción en cada una de las infracciones tributarias.

Por último, se prevén las sanciones no pecuniarias que son sanciones accesorias a otras de carácter pecuniario por la comisión de infracciones graves o muy graves tal como dispone el artículo 186 Ley General Tributaria. Estas sanciones podrán consistir en la pérdida temporal de la posibilidad de obtener subvenciones, ayudas públicas, incentivos fiscales de carácter rogado o la prohibición temporal para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción.

Además, cuando las autoridades o personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones relacionadas con el deber de colaboración y siempre que hayan desatendido tres requerimientos, además de la multa pecuniaria que proceda se podrá imponer una

sanción accesoria consistente en la suspensión temporal del ejercicio de profesiones oficiales o cargo público.

A continuación, procederé con la clasificación de las sanciones e infracciones tributarias. Estas, se pueden clasificar en base a su impacto económico, ya sea con perjuicio económico o sin él, y según su gravedad.

Lo primero que encontramos son las infracciones que producen un perjuicio económico directo a la Hacienda Tributaria.

La primera acción típica, regulada en el artículo 191 Ley General Tributaria consiste en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. La base de la sanción será la cuantía no ingresada y se calificará como leve, grave o muy grave según lo dispuesto en el presente artículo.

El artículo 192 dispone la segunda acción típica, consistente, el incumplimiento de la obligación de presentar de forma correcta y completa declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones. Se aplica cuando es el obligado tributario el que debe presentar declaración, y no autoliquidación, y es la Administración la que liquida. La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado liquidación y la que hubiera procedido de los datos declarados.

La tercera acción típica, regulada en el artículo 193 Ley General Tributaria hace referencia a la obtención indebida de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en la que la base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente y su graduación dependerá de los mismos criterios que la acción consistente en dejar de ingresar.

El segundo grupo de infracciones corresponden con las que no producen un perjuicio económico directo e inmediato, pero lo habrían causado si no hubiera habido una intervención de la administración que lo corrija.

En este grupo encontramos en primer lugar, la solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, regulada en el artículo 194 Ley General Tributaria, que distingue, por un lado, la infracción grave por solicitud indebida de devoluciones. Se produce por la omisión de datos relevantes o por la inclusión de datos falsos. La base de la sanción es la cantidad indebidamente solicitada y la sanción una multa pecuniaria

proporcional del 15%. Por otro lado, la infracción grave por solicitud indebida de beneficios o incentivos fiscales que se producirá en los mismos términos que la anterior siempre que no procedan las sanciones por infracciones de otros artículos, y la sanción será una multa de 300 euros.

En segundo lugar, el artículo 195 Ley General Tributaria castiga la acción de determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Por un lado, la infracción grave por determinar partidas a compensar o deducir en la base imponible, la base de la sanción será la cantidad indebidamente acreditada y la sanción, una multa pecuniaria proporcional del 15%. Y, por otro lado, la infracción grave por determinar partidas a compensar o deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes, la base de la sanción será la cantidad indebidamente acreditada y la sanción, una multa pecuniaria proporcional del 50%.

En tercer lugar, el artículo 196 Ley General Tributaria castiga el hecho de imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. La infracción será calificada como grave y la sanción será del 40% de las diferencias positivas entre las cantidades que debieron imputarse y las que se imputaron o del 40% de las cantidades no imputadas.

En cuarto y último lugar, el artículo 197 Ley General Tributaria tipifica la acción de imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. La infracción será calificada como grave y la sanción estará constituida por el 75% de las diferencias positivas entre las cantidades que debieron imputarse y las que se imputaron.

En tercer lugar, encontramos el grupo de infracciones que no causan un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

La primera de ellas viene tipificada en el artículo 198 y consiste en no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, incumplir la obligación de comunicar domicilio fiscal o incumplir las condiciones establecidas en determinadas autorizaciones. Las infracciones de este artículo serán calificadas como leves y las sanciones consistirán en multas pecuniarias de hasta 400 euros o en el caso de no presentar las declaraciones exigidas en el cumplimiento del deber de suministrar

información, de 20 euros por dato o conjunto de datos que se haya omitido con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20000 euros.

La segunda de estas infracciones es la de presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información, regulada en el artículo 199 de la Ley General Tributaria. Son calificadas como graves y destacan; presentar autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos cuya sanción será una multa pecuniaria de 150 euros y en el caso de declaraciones censales, de 250 euros. En el caso de requerimientos individualizados de información o declaraciones exigidas conforme los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria, la sanción pasa a ser porcentual; un 2% en relación con las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente cuando tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias con un mínimo de 500 euros, cuando no lo tengan por objeto, la sanción será de 200 euros por dato omitido, inexacto o falso.

La tercera de las infracciones de este grupo corresponde con el incumplimiento de obligaciones contables y registrales tal como dispone el artículo 200 de la Ley General Tributaria. Las infracciones de este artículo serán consideradas graves y destaca la sanción específica de 600 euros por cada ejercicio en que haya contabilidades diversas que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado.

La cuarta infracción viene tipificada en el artículo 201 de la Ley General Tributaria; incumplimiento de facturación o documentación. Esta infracción recoge cuatro casos; infracción grave por incumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa vigente en materia de facturación cuya sanción será una multa pecuniaria proporcional del 1% del importe de las operaciones incluidas en las facturas defectuosas, infracción grave por falta de expedición o de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos cuya sanción será del 2% y, si no se pudiera conocer el importe de las operaciones objeto de la infracción, de 300 euros por operación no conservada o no expedida. Infracción muy grave por expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, que conllevará a una sanción de multa pecuniaria del 75%. Por último; infracción leve por el incumplimiento de las obligaciones de correcta emisión o utilización de los documentos de circulación exigidos en la normativa de los impuestos

especiales cuya sanción será una multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrecto.

La quinta infracción de este grupo, tipificada en el artículo 201 bis y en vigor desde el 11/10/2021, corresponde con la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas en la normativa aplicable. La sanción será de 150 mil euros en los casos de fabricación, producción y comercialización de sistemas que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión, o la tenencia de los mismos sin certificación, por cada ejercicio económico en que se hubieran producido ventas y por cada distinto programa utilizado. La mera tenencia de sistemas informáticos indebidamente certificados será sancionada con una multa de 50 mil euros por cada ejercicio.

En sexto lugar, se contempla en el artículo 202 de la Ley General Tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del NIF o de otros números y códigos. Se contempla la infracción grave por incumplimiento de los deberes que incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del NIF cuya sanción consiste en una multa pecuniaria del 5% con un mínimo de 1000 euros. Infracción leve por incumplimiento de los deberes en relación con el NIF u otros números o códigos de otros obligados, que llevará aparejada una multa pecuniaria fija de 150 euros. También constituye infracción tributaria muy grave el hecho de comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes del NIF que será sancionado con multa pecuniaria fija de 30 mil euros.

En séptimo lugar, el artículo 203 tipifica la conducta de resistir, obstruir, excusarse o negarse a las actuaciones de la Administración. Entendiendo que se produce resistencia cuando el sujeto infractor haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Esta infracción será calificada como grave y será sancionada de manera general con una multa de 150 euros, por no atender a requerimientos 150 euros la primera vez, 300 euros la segunda y 600 euros la tercera. Si el obligado no aporta o no permite el examen de documentos, no comparece o niega e impide la entrada en fincas o locales será sancionado con 300 euros la primera vez, con 1500 euros la segunda y con el 2% de la cifra de negocios del año anterior con los límites de 10 mil y 400 mil euros, teniendo en cuenta que si los requerimientos se refieren a información que se debe suministrar con carácter general, el porcentaje se verá

incrementado hasta un 3% y los límites variarían a 15 mil y 600 mil respectivamente. El quebrantamiento de las medidas cautelares será sancionado con un 2% de la cifra de negocios del año anterior con un mínimo de 3000 euros.

La octava de estas infracciones está regulada en el artículo 204 de la Ley General Tributaria que tipifica el incumplimiento del deber de sigilo exigido a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, tendrán el carácter de grave y será sancionada con 300 euros por cada dato conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad.

En noveno lugar, el artículo 205 castiga el incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. La infracción será considerada leve cuando el preceptor esté obligado a presentar autoliquidación y llevará aparejada una sanción pecuniaria proporcional del 35%, por el contrario, será considerada muy grave con sanción del 150% cuando el preceptor no esté obligado a presentar autoliquidaciones.

En el décimo lugar dentro de este grupo de infracciones se encuentra la de incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta prevista en el artículo 206 Ley General Tributaria.

En el undécimo y último lugar, el artículo 206 bis regula la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Siguiendo el artículo, será considerada infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado aplicando lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria; *“a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley,” y en la que hubiese resultado acreditada alguna de las siguientes situaciones; la falta de ingreso dentro de plazo de la

totalidad o parte de la deuda tributaria, la obtención indebida de una devolución, la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Esta infracción será considerada como grave y conllevará una sanción de una multa proporcional.

4.2 Cuantificación de las sanciones tributarias.

Para cuantificar la sanción tributaria nos remitiremos al artículo 187 Ley General Tributaria que establece la exclusividad de la graduación de la sanción en función de los siguientes criterios. El primero de ellos consiste en la comisión repetida de infracciones tributarias, circunstancia que se entenderá cometida cuando el infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza mediante resolución firme en los 4 años anteriores, en este caso, la sanción mínima se verá incrementada un 5, un 15 o un 25% en función de si es leve, grave o muy grave. El segundo criterio del artículo 187 tiene que ver con el perjuicio económico causado a la Administración, entendiéndose este por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que se hubiera debido ingresar con la debida liquidación o el importe de la indebida devolución. En estos casos la sanción mínima se incrementará entre 10 y 25 puntos dependiendo del porcentaje del perjuicio económico según exceda del 10% y del 75%. El tercer criterio es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, circunstancia que se entenderá producida cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo y periodo objeto de la comprobación o investigación o cuando la Administración no pueda conocer dicho importe como consecuencia del incumplimiento. El cuarto criterio es el acuerdo o conformidad del interesado. En los procedimientos de comprobación y verificación de datos se entenderá que hay conformidad siempre que la liquidación resultante no sea recurrida o reclamada. En los procedimientos de inspección se aplicará este criterio cuando el obligado suscriba un acta con acuerdo o de conformidad. La sanción se verá reducida un 65% en los supuestos de acta con acuerdo y un 30% en los de conformidad.

El artículo 188.3 regula una reducción por pronto pago, en la que el importe de la sanción que deba ingresarse una vez aplicado en su caso la reducción por conformidad se verá reducido un 40 % si concurren las siguientes circunstancias; que se practique el ingreso total de la sanción en periodo voluntario o en los plazos fijados y aprobados por la Administración, y que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o contra la sanción. Esta reducción no será aplicable a las sanciones que procedan de un acta con acuerdo.

4.3 Sujetos infractores y responsables.

El Derecho penal se basa en el principio de responsabilidad individual, que deriva de la culpabilidad. Por lo tanto, las sanciones solo pueden aplicarse a aquellos que han cometido una infracción en diferentes grados. En el Derecho sancionador administrativo, también se aplica el principio de responsabilidad personal, pero con algunas diferencias con respecto al Derecho penal. Las personas jurídicas no se consideraban como sujetos infractores. Sin embargo, tras la reforma penal introducida por la Ley Orgánica 5/2010, vigente desde el 23 de diciembre de 2010, esta situación se revirtió pudiendo las personas jurídicas ser consideradas responsables por ciertos delitos, incluidos los delitos contra la Hacienda pública.

La introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas se motiva por varias razones entre las que destacan las siguientes;

La concepción de las empresas como posibles focos de delincuencia debido a la presión para alcanzar objetivos financieros. Esto a menudo lleva a que directivos y empleados consideren necesario infringir la ley para lograr estos objetivos.

La necesidad de involucrar a socios y altos directivos en la prevención de conductas delictivas en la empresa. La amenaza de sanciones a la persona jurídica motiva a tomar medidas para cumplir con la legalidad.

La necesidad de aumentar la eficacia del proceso penal, especialmente en casos en los que es difícil atribuir la responsabilidad penal a una persona física.

La ley no proporciona una definición de "persona jurídica" penalmente responsable, lo que significa que se aplican las definiciones legales y mercantiles existentes. En cuanto a

entidades extranjeras, se aplica la ley de su país de origen para determinar si tienen personalidad jurídica y pueden ser objeto de sanciones penales.

Existen excepciones para entidades de derecho público y empresas sin personalidad jurídica, que pueden estar sujetas a consecuencias accesorias en lugar de sanciones penales. El cumplimiento normativo (Compliance penal) comprende una serie de herramientas preventivas que garantizan que la empresa cumple con las normas legales y éticas, con el fin de evitar infracciones y las sanciones asociadas.

Según el artículo 181 de la Ley General Tributaria, los sujetos infractores se definen como personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que realicen acciones u omisiones que constituyan infracciones según las leyes, siempre que sean responsables de dichas acciones. Además, en el citado artículo se enuncian los distintos sujetos susceptibles de ser calificados como infractores.

En caso de que varios sujetos infractores participen en la comisión de una infracción tributaria, serán solidariamente responsables ante la Administración por el pago de la sanción. Además, el artículo 179 de la Ley General Tributaria establece el principio de tipicidad, lo que significa que las acciones u omisiones solo darán lugar a responsabilidad tributaria si están tipificadas en las leyes.

El artículo 42 de la Ley General Tributaria regula y establece los casos de responsabilidad tributaria. De acuerdo con este artículo se distingue una responsabilidad Solidaria General que comprende a las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la comisión de una infracción tributaria serán responsables solidarias de la deuda tributaria. Esto se extiende también a las sanciones. A los partícipes o cotitulares de las entidades mencionadas en el artículo 35, apartado 4 de esta ley, (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición), que serán responsables solidarios en proporción a sus participaciones con respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades. Aquellos que sucedan, por cualquier motivo, en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas serán responsables de las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular, incluyendo las relacionadas con retenciones e ingresos a cuenta. El artículo 175, apartado 2 de la Ley General Tributaria establece un procedimiento específico para aquellos que

buscan adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas, con el objetivo de limitar la responsabilidad solidaria prevista en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de la ley. Así mismo, dispone que para aquellos que tienen la intención de adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas, y con el fin de restringir la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del artículo 42 de esta ley, se establece un derecho específico. Este derecho implica que la persona interesada, previa conformidad del titular actual de dichas explotaciones y actividades económicas, puede solicitar a la Administración tributaria una certificación detallada que incluya información sobre las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de dichas actividades.

La Administración tributaria tiene la obligación de expedir esta certificación en un plazo máximo de tres meses a partir de la solicitud realizada por el interesado. En caso de que la certificación sea emitida y no mencione deudas, sanciones o responsabilidades, o si no se facilita en el plazo establecido, se establece que el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que hace referencia el artículo mencionado.

Si no se ha solicitado el certificado correspondiente, la responsabilidad también incluirá las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

No se aplicará la responsabilidad solidaria a los adquirentes de elementos aislados, excepto cuando estas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. La responsabilidad solidaria no se aplicará a los casos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley. Tampoco se aplicará a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

Siguiendo con lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley General Tributaria encontramos la regulación de la responsabilidad solidaria por actos específicos que establece que también serán responsables solidarios de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, de las sanciones tributarias, aquellas personas o entidades que se involucren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la intención de evitar la actuación de la Administración tributaria. Asimismo, incluye a aquellos que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo, a las personas o entidades que, teniendo

conocimiento del embargo, de la medida cautelar o de la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o aquellos sobre los que se haya constituido la medida cautelar o la garantía y a las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, después de recibir la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de dichos bienes. Además, el presente artículo deja abierta la posibilidad de que se puedan establecer otros casos de responsabilidad solidaria, distintos de los mencionados anteriormente, a través de ley.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria seguirá lo establecido en el artículo 175 de esta ley. Dicho artículo establece los procedimientos relacionados con la declaración y notificación de responsabilidad en el contexto de deudas u obligaciones. En primer lugar, se señala que, si la responsabilidad ya ha sido declarada y notificada al responsable antes de que venza el período voluntario de pago original de la deuda, no se requerirá ningún paso adicional. En cambio, el requerimiento de pago se considerará cumplido con la declaración y notificación previas.

Por otro lado, en los casos en que la responsabilidad no haya sido declarada y notificada antes del vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda, el artículo establece un proceso específico. Después de transcurrir dicho período, el órgano competente deberá emitir un acto formal de declaración de responsabilidad. Este acto se notificará al responsable, informándole oficialmente sobre su responsabilidad y detallando los pasos siguientes.

La responsabilidad subsidiaria en materia tributaria viene regulada en el artículo 43 de la Ley General Tributaria. Dicho artículo detalla los diferentes escenarios en los cuales ciertas personas o entidades serán consideradas responsables subsidiarios de la deuda tributaria.

En primer lugar, se identifican los administradores, ya sea de hecho o de derecho, de personas jurídicas que han incurrido en infracciones tributarias. Su responsabilidad se activa si no han llevado a cabo los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, han permitido el incumplimiento por parte de quienes dependen de ellos o han tomado decisiones que faciliten las infracciones. Esta responsabilidad se extiende inclusive a las sanciones correspondientes. Asimismo, los administradores de entidades que han cesado en sus actividades son responsables de las obligaciones

tributarias pendientes si no han tomado las medidas necesarias para su pago o han tomado acciones que ocasionen el impago.

Además, se establece la responsabilidad de los representantes aduaneros que actúan en nombre y por cuenta de sus comitentes, excluyendo la deuda aduanera. Otra disposición refiere la responsabilidad de personas o entidades que contraten o subcontraten obras o servicios relacionados con su actividad económica principal. En este caso, la responsabilidad recae en las obligaciones tributarias correspondientes a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la medida que sea aplicable a las obras o servicios contratados. No obstante, esta responsabilidad no se aplica si el contratista o subcontratista presenta un certificado específico emitido por la Administración tributaria en los últimos 12 meses antes del pago de cada factura relacionada con la contratación o subcontratación.

El artículo también detalla la responsabilidad de personas o entidades que tengan el control efectivo de personas jurídicas, cuando se demuestra que estas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública. La responsabilidad se extiende a las obligaciones tributarias y sanciones de dichas personas jurídicas. Similar responsabilidad se aplica a personas o entidades de las cuales los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial. Esta responsabilidad se activa cuando se demuestra que han sido creadas o utilizadas de manera abusiva o fraudulenta como medio para eludir la responsabilidad patrimonial, y se extiende a las obligaciones tributarias y sanciones de los obligados tributarios.

El artículo concluye mencionando la posibilidad de las leyes para establecer otros casos de responsabilidad subsidiaria distintos de los mencionados anteriormente y matiza que el procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria seguirá lo dispuesto en el artículo 176 de la Ley General Tributaria.

5. REFORMAS Y CAMBIOS RECIENTES.

La potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria ha experimentado transformaciones significativas en respuesta a los cambios en el entorno socioeconómico, las demandas de una administración más eficiente y transparente, así como la evolución de las prácticas internacionales en materia fiscal.

1. El primero de los cambios sustanciales más significativos de los últimos años consiste en la novedad de permitir el inicio del procedimiento sancionador tributario antes de haber dictado liquidación. Esta modificación fue dictada por una sentencia del Tribunal Supremo.

La sentencia del Tribunal Supremo del 23 de julio de 2020, (STS 2687/2020) establece la apertura a iniciar un procedimiento sancionador tributario contra un contribuyente antes de concluir el procedimiento de regularización que justifica la sanción. Esta decisión, permite a la Administración tramitar ambos procedimientos de forma simultánea y concluirlos al mismo tiempo.

El Tribunal Supremo argumenta que el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria no establece un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador y que la interpretación que prohíbe iniciar el procedimiento antes de la notificación de la liquidación es forzada. Además, fundamenta que el artículo 25 del Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, permite iniciar procedimientos sancionadores tan pronto como se inicie un acta de inspección.

La sentencia sostiene que no se vulneran los derechos del contribuyente a ser informado de la acusación y a la defensa, ni el derecho a no autoincriminarse, ya que la información obtenida bajo coacción en el proceso de inspección no debe usarse para enervar la presunción de inocencia en el procedimiento sancionador.

Cabe resaltar el voto particular del Magistrado Navarro Sanchís de discrepancia, argumentando que la sentencia contraviene el principio de separación de procedimientos, afectando a la presunción de inocencia, el derecho a la defensa y el derecho a no autoincriminarse. Se cuestiona la necesidad de confiar en la Administración para evitar la incorporación de datos obtenidos en el proceso de inspección al procedimiento sancionador.

En conclusión, podemos observar cómo esta nueva interpretación sigue la tendencia de otorgar cada vez más facultades a la Administración.

2. La segunda de las novedades en las que se ha visto involucrada la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria tiene que ver con la interrupción

del plazo de prescripción de multas fiscales y el alargamiento del procedimiento de inspección.

La sentencia del Tribunal Supremo (STS 2983/2021) limita la capacidad de la Agencia Tributaria para interrumpir la prescripción de los plazos destinados a imponer sanciones fiscales, mediante la prolongación de las inspecciones tributarias. El fallo, que favorece a la Asociación Española de Asesores Fiscales anula un reglamento aprobado por decreto durante el mandato del expresidente Mariano Rajoy en 2017.

Específicamente, la sentencia revoca el apartado 4 del artículo 25 del Reglamento general del régimen sancionador tributario. Este apartado permitía la ampliación del plazo de duración del procedimiento sancionador como resultado de acciones complementarias realizadas por la inspección tributaria, en el caso de que el inicio del procedimiento sancionador coincidiera con la firma de las propuestas de liquidación.

El Tribunal Supremo considera que esta disposición era "una figura de todo punto extraña a la dinámica del procedimiento sancionador" y, como consecuencia, decide eliminarla de la legislación española. Esto implica que las inspecciones tributarias no podrán extender el proceso más allá de los plazos en los que las sanciones quedan prescritas.

La Ley General Tributaria establece dos límites para imponer multas en el procedimiento sancionador. Por un lado, el procedimiento sancionador no puede iniciarse más de tres meses después de la notificación de la liquidación tributaria, que puede derivar de un proceso de comprobación, inspección o presentación de una declaración tributaria. Por otro lado, el procedimiento sancionador debe concluir en un plazo máximo de seis meses desde su inicio.

El cambio normativo de 2017 que ahora ha sido anulado por el Tribunal Supremo se interpretó como una ampliación de la duración del procedimiento sancionador a través de acciones complementarias llevadas a cabo por la inspección tributaria.

Así mismo, invocar el principio "non bis in ídem" no es válido cuando la derivación de responsabilidad no es de naturaleza sancionadora.

3. El tercero de los cambios recientes en la materia, derivado de otra sentencia del Tribunal Supremo, sentencia de 26 de octubre de 2015 (rec. cas. 1738/2014), tiene como objeto el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria

después de la anulación formal del primer acuerdo por un tribunal económico administrativo.

El caso analizado involucra a una Administradora única de una sociedad que, en 2012, donó 23 fincas privativas a sus dos hijos. Tras cesar la actividad de la sociedad en el mismo año, la Administración tributaria la declaró responsable subsidiaria por no presentar los Modelos 110 y 111 (declaración y liquidación de retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y actividades económicas del impuesto sobre la renta de las personas físicas).

En 2014, se notificó al responsable solidario un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por las deudas exigidas a su madre, la administradora única. El responsable solidario impugnó el acuerdo y el Tribunal Económico Administrativo Regional estimó su reclamación, argumentando la falta de documentación que respaldara el acuerdo impugnado.

Posteriormente, se reinició el procedimiento de derivación, emitiendo un nuevo acuerdo de inicio y notificando un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad. Esta vez, el Tribunal Económico Administrativo Regional desestimó la reclamación, y contra este segundo acuerdo se interpuso un recurso contencioso administrativo, que fue desestimado por sentencia, responsabilizando a los hijos por las deudas contraídas por la madre.

En el caso analizado, la Administración tributaria pudo tramitar un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad, ya que la segunda resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional estimó la reclamación por motivos formales, evitando la prescripción.

La derivación de responsabilidad se basa, como ya hemos indicado en un apartado anterior, en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, que establece la responsabilidad solidaria por deudas tributarias pendientes a personas o entidades que colaboren en la ocultación o transmisión de bienes para evitar la actuación de la Administración tributaria. En este caso, la Administradora única de una sociedad fue declarada responsable subsidiaria por no presentar ciertos modelos tributarios.

A pesar de la anulación inicial del acuerdo de derivación de responsabilidad por motivos formales, se reinició el procedimiento, generando un segundo acuerdo de derivación que

fue impugnado. El Tribunal Supremo sostiene categóricamente que no se vulneró el principio non bis in ídem, ya que la primera resolución solo apreció defectos documentales y no emitió un juicio de fondo sobre la responsabilidad solidaria. La Sala considera que la derivación de responsabilidad no tiene naturaleza sancionadora, por lo que no aplica el principio non bis in ídem que rige en el derecho sancionador.

El último de los cambios o precisión jurisprudencial que trataré en el presente documento tiene que ver con la capacidad de la Administración para notificar sanciones al portero del piso afectado y las consecuencias que acarrea.

De esta manera, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana ha dictaminado que la Agencia Tributaria puede dar por entregada una notificación fiscal al portero de un edificio sin intentar localizar primero al contribuyente afectado. Aunque esta práctica se considera una infracción leve por parte de Hacienda, la multa impuesta al contribuyente no se anula. La Ley General Tributaria establece que la notificación puede hacerse a cualquier persona presente en el domicilio fiscal, pero la jurisprudencia señala que primero se debe intentar localizar al sujeto afectado en persona. El fallo destaca que la infracción cometida por Hacienda es de carácter secundario y no determinante de nulidad.

El contador del plazo para recurrir una notificación tributaria se activa un mes después de la entrega, según la ley, pero la sentencia permite que este plazo comience desde la recepción por parte de un tercero, como el conserje de la finca. En el caso concreto sobre el que versa la decisión de la sala contenciosa-administrativa, la multa impuesta por Hacienda se mantuvo a pesar de que la notificación fue entregada al conserje y no al contribuyente directamente. Aunque el tribunal reconoce el incumplimiento de Hacienda, considera que la infracción es intrascendente y no anula la multa impuesta al contribuyente.

En conclusión, el análisis de las transformaciones normativas en la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria revela cambios significativos que han respondido a diversos factores, como la evolución del entorno socioeconómico y la demanda de una administración más eficiente y transparente.

En su mayoría, estos cambios normativos reflejan una tendencia a otorgar cada vez más facultades a la Administración, tendencia que no escapa al debate en torno a la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes y la necesidad de equilibrar la eficiencia administrativa con las garantías jurídicas.

6. CONCLUSIONES

La actuación de la administración en materia tributaria, especialmente en los procedimientos sancionadores, ha de mantener un equilibrio entre la necesidad de recaudación fiscal y la protección de las garantías del contribuyente. Comenzaré destacando el esfuerzo del legislador, representado por la Ley 1/1998, en separar formalmente los procedimientos sancionadores de los procesos de aplicación de tributos. Esta separación se justifica en la protección de las garantías mínimas de los contribuyentes, buscando salvaguardar derechos fundamentales como el derecho a no auto inculparse y mantener la imparcialidad en la toma de decisiones.

Sin embargo, a medida que se examinan las prácticas y los resultados de la separación, se aprecia una disonancia entre la teoría y la realidad. Entre muchos de sus problemas en el plano práctico, se critica la falta de una separación efectiva entre los órganos encargados de la comprobación e inspección y los encargados de imponer sanciones. Además, la acumulación de recursos y la tramitación abreviada se identifican como obstáculos para la protección de las garantías del contribuyente.

Las noticias analizadas en el anterior apartado reflejan respuestas de la Administración ante los cambios sociales, que exigen un mayor control y agilidad de los procedimientos. Para hacerles frente se refuerzan las facultades de la Administración lo que supone en muchos casos que el contribuyente experimente vulneraciones en sus derechos y garantías.

Otro de los problemas que se plantean tiene que ver con la identidad de órganos en fases clave del proceso, junto con la novedosa posibilidad de iniciar un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad después de la anulación formal del primero. Esto plantea interrogantes sobre la imparcialidad del proceso sancionador y la vulneración del principio *non bis in idem*.

En conclusión, la relación entre la administración tributaria y las garantías del contribuyente parece estar sesgada hacia la eficiencia recaudatoria dejando de lado en ocasiones la protección de los derechos individuales. A pesar de los intentos de establecer procedimientos separados y salvaguardias, las prácticas y las críticas señalan la necesidad de reconsiderar y fortalecer las medidas destinadas a garantizar una defensa justa y equitativa para los contribuyentes dentro del marco tributario. Es nuestro deber fortalecer o por lo menos, no debilitar nuestro Estado de Derecho, y para ello hay que seguir en la búsqueda de soluciones para una recaudación efectiva sin comprometer y vulnerar los derechos y garantías de los ciudadanos.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J.M. *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*. Editorial Tirant lo blanch, 2022.
- CORDERO GARCÍA, J.A.: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, Editorial Marcial Pons, 2009.
- GONZÁLEZ VILLASEVIL, M: “La Administración puede reiterar un acto tributario después de que se haya anulado” *Economist jurist*. 2023. <https://www.economistjurist.es/actualidad-juridica/jurisprudencia/la-administracion-puede-reiterar-un-acto-tributario-despues-de-que-se-haya-anulado-en-sentencia/>
- LOZANO CUTANDA, BLANCA. “La nueva legislación básica de las sanciones administrativas: visión general y tabla de concordancias y novedades”. *Diariolaley*, nº 8661, Sección Documento online, 9 de diciembre de 2015.
- MARTÍNEZ LAGO. M.A: “Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria” *Crónica Tributaria* num. 119/2006 (89-110).
- MERINO JARA, I: “Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria”. *Impuestos*, Tomo II. 1987.
- ORENA DOMÍNGUEZ, A, *Infracciones y sanciones tributaras; un estudio jurisprudencial*, Universidad del País Vasco 2002.
- PÉREZ-PIAYA MORENO, C.: *El Procedimiento Sancionador Tributario, especial referencia a su tramitación separada*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

- RUIBAL PEREIRA, L Y JUAN LOZANO, A.M: “El control judicial en materia tributaria: algunos retos y desafíos”. <https://elderecho.com/control-judicial-materia-tributaria-retos-desafios>
- SALCEDO BENAVENTE J.M: “El Supremo permite iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de dictar la liquidación: ¿Está en crisis el derecho a la defensa?” <https://www.hayderecho.com/2020/09/03/el-supremo-permite-iniciar-un-procedimiento-sancionador-tributario-antes-de-dictar-la-liquidacion-esta-en-crisis-el-derecho-a-la-defensa/>
- Temario Técnico de Hacienda. Derecho financiero y tributario parte general. CEF. 2023.