



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y RÉGIMEN SANCIONADOR

Alumno: Matías Carmona Segado

Junio, 2015



INDICE

RESUMEN	4
CAPÍTULO I. Procedimientos de aplicación de los tributos: conceptos y clases.....	5
1. Concepto.....	5
2. Clases de procedimientos administrativos especiales.	6
2.1. Gestión de los tributos	6
2.1.2. Formas de iniciación de la gestión tributaria según la LGT:.....	7
2.1.3. Desarrollo. Procedimientos de gestión tributaria	8
2.1.4. Terminación.....	9
2.2. Inspección de los tributos	10
2.2.1. Inicio del procedimiento de inspección	11
2.2.2. Desarrollo	12
2.2.3. Terminación.....	13
2.2.4. Clases de actas	14
2.3. Recaudación de los tributos.....	16
2.4. Reforma pendiente de la Ley General Tributaria.	19
CAPÍTULO II. RECARGOS	22
1. Introducción: P. Recaudación (Período Voluntario y Período Ejecutivo).....	22
2. Intereses de demora	25
3. Supuestos.....	26
4. Cuantificación.....	27
5. Recargos extemporáneos	28
6. Recargos del período ejecutivo.....	30
CAPÍTULO III. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	35
1. Infracciones tributarias: Concepto. Clases de infracciones	35
2. Sanciones tributarias. Clases.	38



3. Procedimientos sancionadores en materia tributaria.	40
4. Delitos contra la Hacienda Pública.....	43
5. Infracciones y delitos en materia de contrabando.	46
CONCLUSIONES.....	47
BIBLIOGRAFÍA.....	48
PÁGINAS WEB VISITADAS.....	49





RESUMEN

Este trabajo trata de explicar de manera sencilla alguna de las materias que nos afectan de manera muy directa, como es la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria. Por lo tanto, en este trabajo en sus distintos capítulos, trataremos de conocer los diferentes casos en las que se puede encontrar un particular como por ejemplo, cuando éste debe de hacer frente a una obligación tributaria, como puede ser un retraso en abonar la cantidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no pagar las deudas tributarias en el período llamado voluntario. También conoceremos los recargos tributarios que deberán hacer frente aquellos casos que sean necesarios, las infracciones que pueden llegar a cometer y las sanciones tributarias que acarrea dichas infracciones.

ABSTRACT

This paper attempts to explain simply some of the matters that affect us very directly like tax proceedings regulated in the Spanish General Tax Law 58/2003. Tributes were created to sustain public expenditures, so that the realization of any taxable event will deal with the tax obligations of achieving that aim. This contribution is divided in various chapters, we will discuss the different scenarios in which an individual can be found such as when it must face a tax liability, such as a delay in paying the amount of Personal Income Tax, not paying tax debts in the period called voluntary. We also know that tax surcharges will face cases necessary, the offenses may even commit and tax penalties such offenses entails.

CAPÍTULO I. Procedimientos de aplicación de los tributos: conceptos y clases.

1. Concepto

La Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en su artículo 2, apartado 1, define el tributo de la siguiente manera: *“Son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenido en la Constitución”*. El tributo tiene dos características, uno que tiene carácter coactivo, es decir, que los tributos se podrán diferenciar respecto a los demás ingresos públicos de carácter voluntario, y por otro lado, la finalidad que tiene los tributos es la de garantizar ingresos para poder hacer frente al gasto público.¹

El Título III de la LGT en su artículo 83.1 define la **aplicación de los tributos**, como *“las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias”*².

Según el apartado 3 del mismo artículo, *“la aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección y recaudación y los demás previstos en este título”*.

En cuanto a los principios informadores de los procedimientos tributarios, el artículo 3.2 de la LGT establece que: *“la aplicación del sistema tributario se basará en*

¹ Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013; pág. 135.

² Su desarrollo reglamentario se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1056/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimiento de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (en adelante, RGGIAT); y por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto a los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

La Administración tributaria se encargaba del estudio privativo de las normas de los tributos, pero desde hace algún tiempo, comparte ese estudio junto a los particulares, que son realmente a quienes se destinarán las normas fiscales.³

2. Clases de procedimientos administrativos especiales.

2.1. Gestión de los tributos

La gestión de los tributos consiste en las actuaciones realizadas con el fin de satisfacer las obligaciones tributarias. Se encuentra regulada en el artículo 117 de la LGT. Algunas de las funciones administrativas que se recogen en dicho artículo son:

- *“Recepción y tramitación de declaraciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria”.*
- *“La comprobación de los beneficios fiscales y la realización de las devoluciones”.*
- *“Las actuaciones de control de la obligación de facturar y de presentar declaraciones y otras obligaciones formales”.*
- *“Las de verificación de datos, comprobación de valores y de comprobación limitada, así como la práctica de las liquidaciones tributarias que se deriven de tales actuaciones”.*
- *“La emisión de certificados y del número de identificación fiscal”.*
- *“La elaboración de los censos tributarios”.*
- *“La información y asistencia”.*

Como acabamos de comprobar, existen muchas funciones administrativas, pero la LGT en su artículo 117.1 letra n, ofrece una simplificación de todos ellos, indicando que *“se le atribuyen todas aquellas funciones que no se encuentran reguladas en el ámbito de los procedimientos de inspección ni de recaudación tributaria”.*

³Sobre el particular; vid Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid; 2013, pág. 282.



2.1.2. Formas de iniciación de la gestión tributaria según la LGT:

- “Por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración”.
- “Por una solicitud del obligado tributario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 98 de la LGT”⁴.
- De oficio por la Administración tributaria.

Estas formas de iniciación pueden fusionarse en dos: una actuación del obligado tributario y de oficio por la Administración tributaria.

A instancia de parte y de oficio

a) Actuación del obligado tributario

Iniciación por una actuación del obligado tributario. Mediante solicitud puede iniciarse alguna de las funciones administrativas, a la que se refiere el artículo 117 de la LGT, como “la emisión de certificados tributarios o la información y asistencia a los obligados”. Por otra parte, la declaración tributaria es una manifestación del obligado tributario dirigida a la Administración para proporcionar a ésta los datos necesarios a efectos de determinar la existencia y, en su caso la cuantía de una obligación tributaria.

Pueden clasificarse según diversos criterios: la forma, ya sea escrita o verbal; el contenido, según la actividad realizada por el obligado como son las declaraciones simples y según la aplicación del tributo; y las autoliquidaciones, que como veremos más adelante, son declaraciones tributarias por parte del obligado para realizar la liquidación por cuenta propia facilitando la comunicación de datos⁵. La LGT indica otra modalidad de declaración, la comunicación de datos.

b) De oficio por la Administración tributaria

“Se dará como iniciado el procedimiento de gestión cuando: “la Administración establece un acto de liquidación sobre el individuo a causa de las

⁴ Artículo 98 LGT: 1”. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria”.

⁵ Sobre el particular; vid Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid; 2013, pág. 276.



pruebas que posee. La Administración incluirá a los sujetos en una lista de contribuyentes si estos presentan una declaración de alta. El procedimiento de inspección también podrá iniciarse si la Administración conoce o tiene en su poder una prueba en la que le conste que ha existido un hecho imponible por parte del obligado”.⁶

2.1.3. Desarrollo. Procedimientos de gestión tributaria

El artículo 123 de la LGT establece los siguientes procedimientos de gestión tributaria:

- El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidaciones, solicitudes o comunicación de datos se regula en los artículos 124 a 127 de la LGT y en los artículos 122 al 125 del RGGIAT. Este procedimiento consta de los reintegros que la Administración tributaria tiene que cometer a favor de los sujetos a causa de los ingresos que estos han realizado. La tramitación de este procedimiento indica que el plazo que dispone la Administración para efectuar la devolución será el establecido en las normas de cada tributo.
- El procedimiento iniciado mediante declaración. Se regula mediante los artículos 128 a 130 de la LGT y 133 a 135 del RGGIAT. Este procedimiento trata de una declaración voluntaria por parte del obligado tributario ante la Administración. Por lo que se refiere a la tramitación, la Administración podrá utilizar los datos consignados en la declaración del obligado tributario. El plazo máximo para la tramitación, según la Administración será de seis meses a contar desde la finalización del plazo para presentar la declaración o el día siguiente a la comunicación. Existen diferentes tipos de declaraciones:

La LGT en su artículo 119.1 considerará como **declaración tributaria**: *“todo aquel documento que sea presentado a la Administración tributaria en el cual se reconozca o manifieste la ejecución de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos”*.

⁶ Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013. pág. 275.



○ **Las autoliquidaciones.** El artículo 120 de la LGT⁷ lo define así en su apartado 1: *“Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar”*.

○ **La comunicación de datos.** La LGT en el artículo 121 establece que; *“la comunicación de datos es la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación”*.

- El procedimiento de verificación de datos. Regulado por los artículos 131 a 133 de la LGT, 155 y 156 del RGGIAT. Este procedimiento se verificará siempre y sólo los datos que han sido declarados por el obligado tributario.

- El procedimiento de comprobación de valores. Artículos 134 y 135 de la LGT, 157 a 162 del RGGIAT. La tramitación de este procedimiento, la Administración hará uso de los medios y criterios previstos en el artículo 57.1 de la LGT para poder verificar los datos ofrecidos por el obligado

- El procedimiento de comprobación limitada. Se regula en los artículos 136 a 140 de la LGT y en los artículos 163 a 165 del RGGIAT. Se trata de acreditar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria⁸.

2.1.4. Terminación

La terminación de todos estos procedimientos es similar.

- Por resolución expresa de la Administración tributaria.

⁷ Artículo 120.2 de la LGT: *“Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda”*.

⁸ Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013. pág. 281.



- Por caducidad. Pasados seis meses sin que se haya notificado la resolución expresa por parte de la Administración.
- Porque de lugar al inicio del procedimiento de inspección.

2.2. Inspección de los tributos

La inspección de los tributos supone una actividad de investigación y comprobación de las declaraciones, liquidaciones practicadas por los administrados.

La potestad de comprobación e investigación ha de responder al principio de legalidad⁹ (conseguirla máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria). La Administración tributaria tiene la obligación a que se materialicen los principios. Los encargados al deber de contribuir serán tanto los ciudadanos como los poderes públicos.¹⁰

Se regula dentro del Título III, en el capítulo IV con los artículos 141 a 159 de la LGT. Su regulación va obteniendo importancia, la función frente al sentido orgánico que ligaba dicha función a un colectivo. Es el caso de los artículos 141 que establece que: “*la inspección tributaria consiste en el ejercicio de funciones administrativas...*”, pero por otro lado el artículo 142 de la LGT lo concibe como “*un órgano independiente*” al referirse a las “*facultades de la inspección de los tributos*”.

El artículo 141 LGT recoge que las funciones administrativa de comprobación e investigación, y la de liquidación serán los encargados de realizar las tareas de inspección así como las de valoración de bienes de obtención de la información, de información a los obligados tributarios, y de información y asesoramiento de la Administración tributaria.

Llevar a cabo la realización de estas funciones atribuidas a la Inspección de los Tributos se resume en una serie de actuaciones y procedimientos, lo más importantes son los siguientes:

- Procedimientos de inspección.
- Comprobación limitada.

⁹ Todos los tributos y prestaciones patrimoniales deben estar aprobados mediante ley, en virtud del principio de reserva de ley.

¹⁰ Sobre el particular; vid Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid; 2013, pág. 403.



- Obtención de información con trascendencia tributaria.
- Valoración y los de informe y asesoramiento a la Administración.

2.2.1. Inicio del procedimiento de inspección

Según el artículo 147 de la LGT, el período de iniciación del procedimiento de inspección se iniciará:

1) De oficio

Anualmente la Administración tributaria tiene la obligación de efectuar un plan de control en el que se tratarán temas como por ejemplo la selección de los obligados tributarios sobre los que deban iniciarse el proceso de inspección.¹¹ El artículo 177.1 del RGGIAT refleja que el inicio del procedimiento de inspección será cuando se ponga en conocimiento del obligado tributario, a través de la comunicación notificada para que se persone en el lugar, fecha y hora señalados en la que además se le informará de las actuaciones a desarrollar, así como el conocimiento de sus derechos y obligaciones. No obstante también se establece que el procedimiento se podrá iniciar sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, instalaciones del obligado tributario.

2) A petición del obligado tributario

A través del artículo 149 de la LGT se puede conocer que se reduce la solicitud del sujeto, en los 15 días siguientes a la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial, para que se altere este alcance dichas actuaciones, pasando las mismas a tener carácter general, respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación de comprobación e investigación.¹²

La Administración tendrá la obligación de comprobar y autorizar la solicitud. Es por esto que el artículo 149 anuncia dos soluciones: ampliar el alcance de las actuaciones ya iniciadas o a iniciar con un plazo de seis meses y la interrupción del plazo legal de prescripción de las deudas tributarias inspeccionadas.

¹¹ Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013, pág. 291.

¹² Artículo 148 LGT. 2. “Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributarias en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado”.



2.2.2. Desarrollo

Según el artículo 180 del RGGIAT, en el desarrollo del procedimiento inspector se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado o declararla correcta. El lugar donde se realizarán las actuaciones inspectoras se regula en el artículo 151.1 de la LGT.¹³

También en este mismo artículo, establece la posibilidad que tienen los funcionarios de presentarse sin previo aviso para realizar las inspecciones. No habrá límite de inspecciones ni del tiempo que debe transcurrir entre ellas, siempre y cuando no haya habido ninguna interrupción del procedimiento de inspección. *“Las actuaciones tendrán lugar los días y en las horas que decida la inspección con el deber señalado de que al concluir cada una de las actuaciones, deberán quedar documentadas en diligencias las realizadas (día y fecha), indicándose cuando será la siguiente actuación”*¹⁴. Aunque la LGT, en su artículo 151.2 de la LGT posibilita que *“podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario”*, los obligados tributarios deberán colaborar en todo momento, con el fin de facilitar la actuación inspectora.

El lugar en el que han de ser examinados los documentos, libros contables,... será de acuerdo a lo establecido en el artículo 151 de la LGT: *“el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, aunque también está la posibilidad de que se demanden los diferentes documentos para ser presentados ante las oficinas de la Administración. El horario establecido para realizar las diferentes actuaciones inspectoras será diferente según el lugar; si son en oficinas públicas, dentro de su horario de apertura o dentro del horario de trabajo vigente, si son en locales del obligado tributario, se concretará en horas diferentes a las de su jornada de trabajo”*.

¹³Artículo 151.1: *“las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección: a) “El lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina”. b) “En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas”. c) “En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria. d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas”*.

¹⁴Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte general*, Tirant lo blanc, Valencia; 2006; págs.389.



El plazo máximo del procedimiento según indica el artículo 150 de la LGT, será de *“doce meses, que se computan desde la fecha de notificación al obligado del inicio del procedimiento hasta que sus actuaciones finalicen o se entienda notificado el acto administrativo resultante de dichas actuaciones”*. Hay que tener en cuenta que el artículo 104.2 de la LGT recoge que *“los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”*. Se contempla la posibilidad de ampliar el plazo por otro período de hasta doce meses cuando se de algunas de las circunstancias del artículo 150.1 de la LGT.¹⁵

Por lo que respecta a las consecuencias del incumplimiento del plazo, lo primero que debe advertirse que dicho incumplimiento no trae consigo la caducidad del procedimiento, de manera que puede continuar hasta su terminación. Por lo que no se iniciará un nuevo procedimiento, sino que será continuación del mismo. Sin embargo, el cumplimiento máximo de duración sí determina la desaparición de los efectos que provocó el inicio del procedimiento inspector.¹⁶

2.2.3. Terminación

Según muestra los artículos 183 y 185 del RGGIAT, *“las actuaciones se darán por concluidas cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización que proceda dictar. El resultado se formalizará mediante acta”*. El artículo 183 también establece que, *“con carácter previo a la formalización del acta, se notificará al interesado el inicio del trámite de audiencia, para que éste pueda alegar lo que le convenga a su derecho”*. Una vez realizado el proceso de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección con las firmas correspondientes del funcionario y del obligado. Para finalizar el

¹⁵ Artículo 150 LGT. 1. a) *“En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina”*. b) *“En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas”*. c) *“En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria”*. d) *“En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas”*.

¹⁶ Menéndez Moreno, A; *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013; págs.295.



procedimiento de inspección será necesaria la notificación del acto resolutorio. Existen diferentes formas de finalización, ya sea por suspensión o terminación anómala.

2.2.4. Clases de actas

Las actas se describen en el apartado 2 del artículo 143 de la LGT como *“los documentos público que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”*. Existen tres clases diferentes de actas que son:

a) Actas de acuerdo

Cuando la Administración realiza las diferentes actuaciones de inspección y su notificación es aprobada por el obligado tributario, estaremos hablando de actas de acuerdo. Una definición sería: *“que son una especie de transacción, que sólo puede plantearse respecto de determinados aspectos del acta de inspección, no sobre todos ellos. No obstante, las materias sobre las que puede plantearse la transacción son bastante amplia: cuestiones de estimación, valoración o medición o bien la concreción de conceptos jurídicos”*.¹⁷

El artículo 155.1 de la LGT determina los supuestos en que es posible el acuerdo que son:

- *“Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados”*.
- *“Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al supuesto concreto”*.
- *“Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta”*.

Requisitos de aplicación de las actas, que se pueden contemplar en el artículo 155.3 de la LGT:

¹⁷ Delgado García, Oliver Cuello; *Los procedimientos en el ámbito tributario*; UOC; Barcelona; 2008; págs.181.



- “Autorización del inspector jefe de acudir a esta posibilidad por parte del órgano competente para liquidar, autorización que puede ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo”.
- “Garantía suficiente para cubrir la deuda derivada del acta”.

Los efectos de suscribir un acta con acuerdo son según el apartado 6 del artículo 155 de la LGT: “el contenido del acta se entenderá aceptado íntegramente por ambas partes, la liquidación y sanción de un acta con acuerdo sólo podrá ser impugnada o revisada en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho que se contempla en el artículo 217 de la LGT”. Los efectos más relevantes son las reducciones de un 50% de las sanciones pecuniarias.

b) Actas de conformidad

El artículo 156 recoge el régimen jurídico de este tipo de actas que se desarrollan en el artículo 187 del RGGIAT. Se formalizan cuando el obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación practicada en el acta, haciéndose constar así en ella y alcanzando el carácter administrativo de liquidación tributaria, teniéndose por notificado su contenido y dándose por concluido la actuación de inspección.¹⁸ Pero el procedimiento se altera sustancialmente si en el transcurso de un mes desde la fecha del acta, se comunica al obligado el acuerdo del órgano competente, rectificando la propuesta de liquidación por alguno de los siguientes motivos que recoge los artículos 156.3 de la LGT y 187.3 del RGGIAT:

- “Error en la apreciación de los hechos”.
- “Indebida aplicación de normas jurídicas”.
- “Errores materiales”.
- “Actuaciones incompletas”.

Si el inspector jefe decide rectificar el acta, dictará el acto de liquidación correspondiente que deberá ser notificado teniendo en cuenta siempre que permanece inalterable el plazo máximo previsto en el artículo 150.1 de la LGT. Si el acta es con descubrimiento de deuda, se hará entrega de los documentos de ingreso para proceder al pago de la deuda. Los efectos que pueden originar las actas de conformidad son:

¹⁸Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte general*, Tirant lo blanc, Valencia; 2006; págs.403.



- La de ser impugnados, salvo que se demuestre que pueda haber error de hecho, con posibilidad de recurrir la aplicación del derecho
- Reducir las sanciones instauradas, hasta un 30%.

c) Actas de disconformidad

Se regula en el artículo 157 de la LGT y 188 del RGGIAT. Las actas de disconformidad son: *“documentos públicos donde vendrán recogidos todo lo relacionado con el proceso de comprobación e investigación, seguido de la inspección sobre un obligado tributario, el cual su reacción será la de discrepar contra la Administración por la regulación propuestas o también negarse a suscribir el acta. Si el obligado tributario se muestra disconforme con el acta, se entenderá realizada de forma expresa; si se niega a la firma del acta, está mostrando tácitamente desacuerdo con la propuesta de liquidación”*¹⁹.

Si el obligado tributario firma un acta en disconformidad tiene derecho a la vista del acta y de su informe ampliatorio elaborado por la Inspección. También tiene derecho a presentar las alegaciones que considere oportunas en el plazo de 15 días si muestra disconformidad. Una vez concluido el plazo de la presentación de alegaciones, el órgano encargado de practicar la liquidación tributaria dispondrá de otros 15 días para resolver y dar por finalizado el procedimiento de inspección. El acuerdo se notificará al interesado, abriéndose el período de ingreso voluntario y el plazo para recurrir la liquidación y contenido del acta.

2.3. Recaudación de los tributos

El proceso de recaudación es llevada a cabo mediante unos procedimientos administrativos, realizado después de la cuantificación de la deuda tributaria, cuyo objetivo prioritario es hacer efectivo el cobro de la deuda.

El artículo 160.1 de la LGT lo describe de la siguiente manera: *“consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.”*

Como bien dice el artículo 160.1 de la LGT, *“ejercicio de las funciones administrativas”*, el cual desembocará al inicio del proceso recaudatorio mediante dos

¹⁹Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte general*, Tirant lo blanc, Valencia; 2006; págs.407.



períodos, voluntario o ejecutivo. Es llevada a cabo por la Administración con el fin de garantizar el cobro de todas las deudas. Pero también hay una opción en el que no existe función administrativa: cuando el obligado tributario opte por la presentación de autoliquidación o cuando se haya abonado el pago fuera de plazo (antes de dar comienzo el período ejecutivo²⁰).

a) Período voluntario.

La LGT lo regula en su artículo 62, apartado 1 y 2.

Es el primer período que hay en el procedimiento de recaudación. El período voluntario es ofrecido al obligado tributario por la Administración para hacer efectivo legalmente su deuda durante un plazo de tiempo determinado. Como hemos indicado anteriormente, se podrá efectuar el abono de dicha deuda fuera del plazo legal sin requerimiento de la Administración, ya sea mediante autoliquidación o fuera de plazo.

Se dará por iniciado el período voluntario cuando le haya sido notificada la liquidación tributaria al obligado, dándose por finalizado el día de su vencimiento previstos en el artículo 62.2 de la LGT.

Cuando se trate de una notificación por parte de la Administración y se encuentre en la primera quincena del mes, finalizará el día 20 del mes siguientes; cuando la notificación se encuentre en la segunda quincena, el vencimiento será el día 5 del segundo mes siguiente.

Cuando es una deuda tributaria periódica y de notificación colectiva, se iniciará el día 1 de septiembre, dándose por finalizado en 20 de noviembre. Aunque lo más normal que el plazo venga determinado por la normativa del tributo.

Cuando se trate de las deudas tributarias exigidas mediante autoliquidación, el plazo será igual que para la presentación de autoliquidación, es decir, desde el 1 de mayo hasta el 30 de junio.²¹

b) Período ejecutivo.

Este proceso dará inicio de manera automática, sin que exista función administrativa de por medio, justo cuando finalice el período voluntario. Al no existir

²⁰Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte general*, Tirant lo blanc, Valencia; 2006; págs.414.

²¹Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte general*, Tirant lo blanc, Valencia; 2006; págs.418.



ningún acto por parte de la Administración, no se considerará que sea un procedimiento sino un “período de ejecución forzosa”.

Por lo tanto, una vez iniciado este período, se procederá a recaudar la deuda a través de un procedimiento llamado “de apremio”, siempre cuando al obligado tributario se le haya notificado dicha providencia. Podríamos considerar que el período ejecutivo es un puente que separa el período voluntario y el procedimiento de apremio.

El obligado tributario tendrá que abonar su deuda, pero de manera diferente, ya que al no realizarlo en el período voluntario le supondrá una serie de consecuencias. Tanto si lo abona en el período ejecutivo o cuando haya comenzado el procedimiento de apremio, tendrá que hacer frente a una serie de recargos:

- Recargos del período ejecutivo
- Recargo de apremio reducido
- Recargo de apremio ordinario

En el siguiente capítulo nos centraremos más de lleno en los recargos que deberá cumplir los obligados tributarios que se encuentren en esta situación.

El procedimiento de apremio se regula en el artículo 160 de la LGT, letra b) refleja que: “en período ejecutivo, las deudas tributarias se recaudan a través del procedimiento de apremio”. Con anterioridad, hemos visto cuando se inicia este procedimiento, el cual consiste en conseguir que el obligado tributario abone su deuda de manera “forzosa” a través de la Administración. Las diferentes fases del procedimiento de apremio son²²:

- Cumplimiento por parte del obligado apremiado a pagar toda la deuda en los plazos establecidos del artículo 62.5 de la LGT²³.

²²Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte general*, Tirant lo blanc, Valencia; 2006; págs.425.

²³ Artículo 62.5 de la LGT; “Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos”: a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.



- Si el obligado no ha abonado la totalidad de la deuda, comenzará una ejecución patrimonial a través de una notificación de embargo. El embargo consiste en intervenir bienes que son patrimonio del obligado tributario, primero como en materia de garantía y posteriormente si aún perdura la deuda, para satisfacer total o parcialmente la deuda.
- Enajenación de los bienes patrimoniales embargados en forma de subastas, concursos, adjudicaciones directas, etc...
- Pago de la cantidad que aún se debe, con el acuerdo de crédito incobrable ya sea total o parcial, o con el acuerdo de la extinción de la deuda.

2.4. Reforma pendiente de la Ley General Tributaria.

Anteproyecto de ley de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La Ley General Tributaria lleva más de diez años en funcionamiento. Durante ese tiempo ha sufrido algunas modificaciones, siendo este anteproyecto de modificación el más importante. Actualmente se encuentra en situación de tramitación, a la espera de ser aprobada este mismo año 2015. Algunos de los cambios entre muchos que se pueden producir respecto a los procedimientos tributarios son:

- *“Se señala la imposibilidad de que los contribuyentes que al inicio del procedimiento de comprobación o investigación hubieran ya aplicado o compensado las cantidades que tuvieran pendientes, mediante una complementaria dejen sin efecto la compensación o aplicación realizadas en otro ejercicio y soliciten la compensación de esas cantidades en el ejercicio comprobado, lo cual podría alterar la calificación de la infracción realizada”.*
- *“Se modifica el régimen jurídico de la comprobación limitada al objeto de facilitar la autotutela de los derechos del obligado tributario al permitirle que, voluntariamente y sin requerimiento previo, pueda aportar en el curso de un procedimiento de comprobación limitada su contabilidad mercantil para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración, sin que dicha aportación voluntaria tenga efectos preclusivos”.*
- *“Algunos objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento de inspección son:*



- *“Simplificar la normativa vigente, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración y de ampliación del plazo. Se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses”.*

- *“Mayor seguridad jurídica en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento de inspección, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado de las vicisitudes de dicho plazo (duración y extensión del mismo) de forma que pueda conocer cuál es la fecha límite del procedimiento”.*

- *“Reducir la conflictividad tributaria”.*

“La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección, 18 meses con carácter general y 27 meses en supuestos de especial complejidad. A lo largo de la tramitación se producirá determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que la Administración tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. Se podrán descontar determinados periodos, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta”.²⁴

En el siguiente capítulo hablaremos más detenidamente de las cantidades adicionales que debemos de pagar cuando no se ha abonado el pago a tiempo, es decir los recargos tributarios.

²⁴ Anteproyecto de Ley de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



UNIVERSIDAD DE JAÉN

Aplicación de los tributos y Régimen sancionador

CAPÍTULO II. RECARGOS

1. Introducción: P. Recaudación (Período Voluntario y Período Ejecutivo)

Como hemos indicado anteriormente, el proceso de recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigido al cobro de las deudas tributarias, que podrán ser recaudadas en los siguientes periodos:

a) Período voluntario.

Según el artículo 62 de la LGT, el plazo de ingreso deberán ser abonados según establezca la normativa de cada tributo y será llevado a cabo de forma diferente según cual sea la deuda tributaria: autoliquidación, liquidaciones practicadas por la Administración o efectos timbrados.

- Autoliquidación. El plazo de ingreso voluntario se establecerá según las normas reguladoras de cada tributo.
- Liquidaciones practicadas por la Administración. Se puede distinguir tres situaciones.

a) Deudas comunicadas individualmente al interesado, si la notificación se produce entre los días 1 y 15 de cada mes, el plazo de ingreso en período voluntario se inicia a partir de la fecha de notificación y se extenderá hasta el día 20 del mes posterior o día inmediato hábil siguiente; y si la notificación se produce entre los días 16 y último de cada mes, el plazo de ingreso en período voluntario llegará hasta el día 5 del segundo mes posterior o día inmediato hábil siguiente.

b) Deudas de notificación colectiva y vencimiento periódico, si no tienen establecido un plazo específico en sus normas reguladoras, que en todo caso no puede ser inferior a dos meses, el pago deberá efectuarse desde la apertura del período comprendido entre el día 1 de septiembre al 20 de noviembre, o día hábil siguiente.

c) Deudas liquidadas por las Aduanas, el plazo de ingreso en período voluntario será el que se establezca en sus normas reguladoras.

- Efectos timbrados. No existe con carácter general un plazo de ingreso en período voluntario propiamente dicho según el artículo 62.4 de la LGT, ya que estas



deudas deben ser satisfechas en el momento de la realización del hecho imponible. Sin embargo las normas que regulan los tributos podrán establecer un plazo para el ingreso en período voluntario.²⁵

A lo largo de este capítulo veremos las consecuencias que acarrea la falta de pago total o parcial de la deuda en el período voluntario que son: intereses de demora, cumplimiento voluntario extemporáneo y período ejecutivo.

b) Período ejecutivo.

Se iniciará en el caso de deudas liquidadas por la administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de la LGTo en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

Sin embargo, la presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes. Del mismo modo, la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

Conozcamos un supuesto interesante de aplazamiento/fraccionamiento en el que entenderemos mejor que ocurre cuando el obligado alcanza esta situación:

“Una persona que solicita un aplazamiento de pago en el Impuesto sobre la renta de las personas Físicas (IRPF). En el transcurso de diez días tiene que presentar un informe alegando el por qué le era imposible obtener un aval, toda la documentación que tuviese de su entidad bancaria, la valoración de los bienes ofrecidos en garantía, balance y cuenta del último ejercicio e informe de auditoría. Si no presenta dicho informe en el plazo establecido con el plus de que se procederá a la liquidación por el procedimiento de apremio, anulando automáticamente la solicitud de aplazamiento. El individuo entregó el informe unos días después del plazo establecido,

²⁵ Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013; pág. 313, 314.



por lo que la Administración tributario inició el procedimiento de apremio con sus respectivos recargos.

El Tribunal recuerda que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento implica de por sí la suspensión preventiva del ingreso y en consecuencia, no procede dictar providencia de apremio, con su correspondiente recargo, mientras la Administración Tributaria no resuelva definitiva y expresamente dicha petición. Teniendo en cuenta que la presentación de la solicitud de aplazamiento implica una voluntad clara de pagar, el Tribunal entiende que resulta desproporcionado que por haberse rebasado el plazo ligeramente para la presentación de la documentación, no se examine la misma, sino que directamente se archive en esa fecha y se apremie la deuda. El Tribunal estima que por ello no cabe tener por desistido al interesado, sin notificación al mismo, e iniciar el procedimiento de apremio el mismo día en que presente la documentación que se le requería²⁶”.

Iniciado el período ejecutivo, la Administración efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago. También supondrá la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 a 28 de la LGT, y en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.²⁷

²⁶Zozaya Miguéliz, E.: *Consecuencias desproporcionadas de un retraso en la presentación de documentos*, *Tributos: Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 2, 2009.pag 8.

²⁷<http://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/procedimientos-tributarios-regimen-sancionador/el-pago-como-forma-de-extincion-de-la-deuda-tributaria>.



2. Intereses de demora

Los intereses de demora se regula en el artículo 26 de la LGT y en el artículo 191 del Real Decreto 1065/2007, 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El artículo 26.1 de la LGT define interés de demora como: *“una prestación accesorio que nace a consecuencia del retraso en el pago, en el que la Administración no necesitará pruebas de culpabilidad ni denunciar la mora y que exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores por diferente motivos:”*²⁸.

- La realización de un pago fuera de plazo.
- La presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria.
- El cobro de una devolución improcedente.
- En el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

En la definición anterior de interés de demora nos señala que no se necesita denuncia por parte de la Administración y que el obligado tributario sea culpable, esto supone atribuir al interés de demora tributario las notas de automático (sin requerimiento de la Administración) y objetivo (independiente de la culpabilidad del obligado)²⁹.

Los intereses de demora no ratifican que en todos los hechos que resulten de aplicación haya mora del deudor. El artículo 26.1 de la LGT señala que *“la exigencia del interés de demora tributario no requiere la concurrencia del retraso culpable en el obligado”*. Existen situaciones que las que no existe mora del deudor, como son los aplazamientos o fraccionamientos y la suspensión de la deuda. Son intereses justificados por parte del obligado de una suma de dinero que no le correspondían

²⁸Fernández-Vázquez Maeso Miguel Ángel, Chico Aragón Luís, Guaita Gimeno Juan José, Peláez Martos José María, Morales Gallego José Luís, Fuentes Giménez José Antonio; *Procedimientos tributario*; Tirant lo Blanch; Valencia; 2011; pág. 445.

²⁹Vega Herrero M., J.L. Muñoz del Castillo: *Tributos y obligaciones tributarias*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 114.



durante un período de tiempo concedido por el acreedor por lo que no se considerará que haya mora. De igual forma, los intereses de demora cumplen también la función de indemnización contra el daño que puede haber ocasionado el retraso del pago tributario a la Administración tributaria. A través de la reserva de ley tributaria de acuerdo con el artículo 8, e) de la LGT, se establecerá el establecimiento y la modificación de la obligación de cumplir con el pago de los intereses.

3. Supuestos.

a) El artículo 26.2 de la LGT establece los siguientes supuestos concretos por el que se reclamarán los intereses de demora:

- *“Si al finalizar el período voluntario no se ha realizado el ingreso de la deuda practicada por la Administración o el importe de cualquier sanción”.*
- *“Si al término del plazo establecido no se han presentado la autoliquidación o declaración”.*
- *“Si al término del plazo establecido, se presentó la declaración de forma incorrecta.*

Estos dos últimos supuestos, se reclamarán intereses, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de la LGT.

Este supuesto se refiere a los retrasos para presentar las autoliquidaciones o declaraciones, independientemente de si se ha obtenido los ingresos o no. En las declaraciones si no se abona la deuda liquidada por la Administración antes de termine el plazo del período voluntario, se incumplirá el supuesto visto anteriormente. En las autoliquidaciones sino se realiza el pago de la deuda junto a la presentación de la autoliquidación y no se requiera al aplazamiento, fraccionamiento o compensación, se tendrá que hacer frente a los intereses al inicio del período ejecutivo.

- *“Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa”.* Existen diversos modos de suspensión que son:



- *“Suspensión como consecuencia de la interposición de reclamaciones o recursos. El objetivo final es tratar de evitar los perjuicios que pueden derivarse de la ejecución del acto cuya legalidad está siendo puesta en duda”.*
- *“Suspensión en otros casos distintos de la interposición de reclamaciones y recursos. Suspensión total o parcial cuando otro obligado tributario presenta una declaración con el fin de que la solicitud del importe de la devolución se destine a la cancelación de la deuda”.*
- *“Cuando se inicie el período ejecutivo y se exija el recargo de apremio. Cuando se exija el recargo de apremio reducido o el recargo ejecutivo no procederán los intereses de demora”, según el apartado 5 del artículo 28 de la LGT.*

El inicio provoca la realización de abonar los intereses de demora junto a sus correspondientes recargos del período. Al tratarse de deudas con el fin de recaudar, se exigirá los intereses de demora desde el día que termine el período voluntario de la anulada hasta la finalización del nuevo plazo voluntario.

- *“Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente”.*

La devolución improcedente acarreará a la obligación de hacer frente de los intereses de demora que den lugar, con ocasión del ingreso de la devolución de la misma y hasta el momento en que se produzca su ingreso.

b) Según el artículo 26.4 de la LGT no se reclamará el pago del interés de demora cuando el retraso se le atribuya a la propia Administración. Dicho artículo dice así: *“No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Ley para resolver hasta que se dicte resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta”.*

4. Cuantificación

El artículo 26.6 de la LGT en el que señala que: *“El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado*



establezca otro diferente, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal. La base el cual se aplicará el interés legal del dinero será de la cantidad que no se haya ingresado a plazo, no sobre la totalidad”.

Por lo que el interés de demora se deducirá a través del importe que no sea aportado en su plazo o sobre la cantidad que sea de devolución cobrada improcedentemente, y será exigible hasta que dure el período de retraso del obligado tributario, con excepción del supuesto de retraso imputable a la Administración tributaria.³⁰

5. Recargos extemporáneos

La definición más adecuada de este recargo es: “*son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria*”³¹.

Sobre deudas autoliquidables, el inicio del período ejecutivo puede llegar a ser diferente a la de la finalización del período voluntario, esto ocurre porque la Administración no tiene conocimiento del importe. Cuando se da esta situación, la finalización de un período y el conocimiento del otro no coincidirán. Un ejemplo que puede encontrarse entre los dos períodos son las deudas autoliquidables.

.Nace así lo que llamaremos recargos extemporáneos o sin requerimiento previo. Las obligaciones tributarias deben ser cumplidas en los plazos previstos por las normas tributarias, y por eso su incumplimiento provoca consecuencias jurídicas y económicas para el obligado tributario que no deben ser siempre iguales, ya que es razonable tratar mejor a quien cumple voluntariamente, sin que la Administración se lo haya exigido previamente. Se considera requerimiento previo cualquier actuación

³⁰ Cazorla Prieto, L.M.: *Derecho financiero y tributario*; Thomson Reuters Aranzadi; Pamplona; 2014; pág. 233.

³¹ Hernández Pardo, R.; *Recargos Tributarios*; La Ley Digital; pág. 1.



administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario que pretenda el reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de las deudas tributarias.³²

Cabe señalar que existen dos supuestos cuando se realiza el pago voluntario que son:

- Presentación extemporánea y voluntaria de una autoliquidación. Recoge los casos en que la autoliquidación no se presentó en tiempo, así como los supuestos en que se presentó en el plazo previsto pero con los datos erróneos o no del todo completos que se corrigen ya en la autoliquidación presentada fuera de plazo.
- Presentación extemporánea y voluntaria de una declaración simple que posteriormente será liquidada y notificada individualmente por la Administración tributaria.

Son recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, según el artículo 27 de la LGT:

- *“Si la presentación de la autoliquidación se efectúa dentro de los tres meses para la presentación: recargo del 5% del importe a ingresar”.*
- *“Si se realiza dentro de los seis meses siguientes: recargo del 10% del importe a ingresar”.*
- *“Si se efectúa dentro de los doce meses siguientes: recargo del 15% del importe a ingresar”.*

En estos supuestos están descartados las sanciones que hubiesen acarreado y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

- *“Si la presentación de autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación: recargo del 20% con exclusión de sanciones y con exigencia de intereses de demora”.*

³² Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013; pág. 315.



desde el día siguiente al que acaben dichos doce meses hasta el momento en que la autoliquidación o liquidación se haya presentado".³³

Con el propósito de incentivar aún más el cumplimiento voluntario en los supuestos en que éste se haga de modo extemporáneo, el artículo 27.5 de la LGT dispone que el importe de todos los recargos aplicables al cumplimiento voluntario extemporáneo se reducirá en el 25% siempre que:

- *“Se abone la cantidad resultada de las liquidaciones practicadas por la Administración en los plazos establecidos por la LGT en su artículo 62.2.*
- *“Se pague la cantidad total o lo que faltase para cumplir con la deuda en su plazo, cuando proceda de autoliquidaciones extemporáneas”.*
- *“En el caso de que haya habido un aplazamiento o fraccionamiento, se abone la cantidad de la deuda en el plazo establecido por la Administración”.*

Es importante mencionar que hay compatibilidad entre los recargos extemporáneos con los recargos e intereses del período ejecutivo, del cual hablaremos a continuación en el siguiente punto, siempre con arreglo al artículo 27.3 de la LGT *“los obligados tributarios que no efectúen el ingreso ni presenten la solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la declaración extemporánea, la liquidación administrativa que proceda en ese momento no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación”.*

6. Recargos del período ejecutivo

Será necesario conocer el inicio del período ejecutivo que precisa de una serie de requisitos que es posible inferir con el artículo 161 de la LGT: *“Recaudación en período ejecutivo”*, en el que dice así:

³³ Cazorla Prieto, L.M.; *Derecho financiero y tributario*; Thomson Reuters Aranzadi; Pamplona; 2014; pág. 233.



1. *“El período ejecutivo se inicia”:*

a) *“En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta Ley”.*

b) *“En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación”.*

2. *“La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes”.*

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. *“Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago”.*

4. *“El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta Ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio”.*

Estos requisitos son: la finalización del período voluntario de ingreso sin haberse satisfecho la deuda tributaria y el conocimiento por la Administración de la cuantía de dicha deuda líquida y exigible. Una vez conocido esos requisitos podremos considerar como iniciado el período ejecutivo, aunque es necesario concretar el momento en que se produce, que cambiará según la situación y provocará algunos de estos supuestos³⁴:

³⁴ Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013; pág. 318.



- Deudas liquidadas por la Administración
- Deudas autoliquidadas que se presentan sin efectuar el ingreso correspondiente, en las que es posible diferenciar dos situaciones.
 - Si se presentó en el plazo.
 - Se presentó fuera del plazo establecido³⁵

El inicio del período ejecutivo provocará algunos efectos, como indica el artículo 161.4 de la LGT. Esos efectos son:

- *“La obligación de pagar intereses de demora, pero en algunos casos existirán excepciones”.*
- *“Se impondrá los recargos, regulados en el artículo 28 de la LGT que son:*
 - *“Recargo ejecutivo: se aplicará cuando se haya abonado la cantidad que no fue realizada en el período voluntario, antes de que se notifique el procedimiento de apremio. La cantidad aplicada será un 5% sobre la deuda a ingresar”.*
 - *“Recargo de apremio reducido: este se podrá aplicar cuando se haya satisfecho la totalidad de la deuda que no haya sido ingresado en el período voluntario y también debe ser abonado los recargos una vez iniciado el período ejecutivo, notificado ya procedimiento de apremio. La cantidad que se aplique será la de 10% sobre la deuda a ingresar”.*
 - *“Recargo de apremio ordinario: este recargo se empleará cuando no se abone la deuda, ni el recargo de apremio reducido, en el plazo establecido para el período ejecutivo, una vez notificado el procedimiento de apremio. La cantidad que se aplicará será de un 20% sobre la deuda a ingresar”.*

*“El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora, pero cuando se trate de recargo ejecutivo y recargo de apremio reducido, no serán exigibles los intereses desde el inicio del período ejecutivo”.*³⁶

³⁵ Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013; pág. 318.



Los recargos por la presentación extemporánea de autoliquidaciones sin requerimiento previo sin realizar el ingreso correspondiente y sin haber solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria, son compatibles con los recargos del período ejecutivo que procedan sobre el importe a ingresar resultante de la autoliquidación extemporánea, por lo que da lugar a un inicio del período ejecutivo el día siguiente de la presentación de la autoliquidación extemporánea.³⁷

³⁶Cazorla Prieto, L.M.; *Derecho financiero y tributario*; Thomson Reuters Aranzadi; Pamplona; 2014; pág. 424-425.

³⁷Hernández Pardo, R; “Recargos Tributarios; La Ley Digital; pág.4.



UNIVERSIDAD DE JAÉN

Aplicación de los tributos y Régimen sancionador

CAPÍTULO III. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

1. Infracciones tributarias: Concepto. Clases de infracciones

La LGT en su artículo 183.1 ofrece la definición legal de infracción tributaria: *“son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*. De esta definición haremos hincapié en algunos de los elementos que lo conforman.

Las infracciones tributarias deberán ser “tipificadas” en la ley, es decir, que solo se podrá considerar como “verdaderas infracciones” si estas se encuentran recogidas en la ley. Algunos elementos más de las infracciones tributarias son:

- La punibilidad. Según el artículo 183.1 de la LGT, además de ser tipificadas, los hechos que son consideradas infracciones, deberán ser sancionadas sean merecedoras o susceptibles.
- La legalidad. Las infracciones tributarias estarán reguladas mediante ley.
- La culpabilidad. *“Las infracciones tributarias no son objetivas. Para que aparezcan es menester que concurra el elemento de la culpabilidad, o sea, que las acciones y omisiones en cuestión sean dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia”*.³⁸

Existen diferentes clases de infracciones tributarias. La LGT los clasifica según el artículo 183.2 en tres que son: leves, graves y muy graves. Aunque según el autor Ernesto Esverri: *“no todas las conductas antijurídicas que, por serlo, se califican como infracciones, son susceptibles de clasificar en una de esas tres modalidades, porque la Ley las califica directamente”*.³⁹

La clasificación de las infracciones vendrá determinada de una serie de situaciones que son:⁴⁰

³⁸Cazorla Prieto, L.M.: *Derecho Financiero y Tributario*; Thomson Reuters; Pamplona; 2014; págs.440.

³⁹ Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte general*; Tirant lo blanc; Valencia; 2006; págs.447.

⁴⁰ Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte general*; Tirant lo blanc; Valencia; 2006; págs.448.



- Las infracciones son juzgadas unitariamente. El sujeto será juzgado únicamente por la infracción que haya cometido y solo será clasificado una de las tres clasificaciones posibles (leves, graves, muy graves). Se tendrán en cuenta si son infracciones periódicas y no periódicas. La diferencia de esto es que las primeras no se considera más de una infracción, en cambio, las no periódicas, sí.
- Cuando Hacienda sea la perjudicada a causa de las infracciones de forma económica, se procederá al cálculo de la base de la sanción tributaria. Este cálculo será diferente, según la cantidad que pueda deber el sujeto de la deuda tributaria, ya sea la totalidad o parcialmente.
- Se tendrá en cuenta la culpabilidad del sujeto para determinar la posterior sanción. La LGT en sus artículos 184.2 y 184.3 indica que la culpabilidad del sujeto se llevará a cabo si existe existencia de ocultación y apreciación de defraudación. Respecto a la existencia de ocultación, se considerará como tal cuando no se haya producido la declaración tributaria o con datos que no existan. En el otro caso, existirá apreciación de defraudación cuando existan cualquier tipo de documento o factura que sean falsos y en los libros de contabilidad que provoquen una ocurrencia en la base de la sanción que sean superior al 10%.

Pero *“las infracciones tributarias adquieren una destacada importancia los conceptos de ocultación, regulado en el artículo 184.2 de la LGT o medio fraudulentos regulado en el artículo 184.3 de dicha ley, puesto que sobre estos dos conceptos gira la calificación de las infracciones como graves o muy graves”*. Por lo que la clasificación mencionada anteriormente (leves, graves y muy graves), pierde importancia para él, ya que se deberá de extraer de la regulación de las infracciones específicas que se encontrarán establecidas entre los artículos 191 y 206 de la LGT.⁴¹

Según el artículo 190 de la LGT, existirá una infracción tributaria leve cuando:

- *Cuando la base de la sanción no supere 3.000€, exista o no ocultación*
- *Cuando la base de la sanción supere los 3.000€ y no exista ocultación*

⁴¹ Medina Cepero, J.R.: *Las líneas maestras de la nueva LGT*. Revista quincena fiscal, nº 13, 2004



Nos encontraremos ante una infracción grave según el artículo 190 la LGT cuando:

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

Según el artículo 190 de la LGT, se considerará una infracción muy grave cuando:

- “Se hubiera producido anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria”.
- “Se haya empleado facturas, justificantes y otros documentos falsos o falseados, siempre que sea superior al 10% de la base de sanción”.
- “Cuando se hayan utilizado de personas o entidades interpuestas”.

1.2. Los sujetos responsables de las infracciones tributarias

Existen distintos tipos de sujetos que cometen infracciones según la LGT y que son:

Sujetos infractores

Son las personas que cometen las infracciones de carácter formal o material. Pueden ser también jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica. Se considerará sujetos infractores aunque haya realizado una infracción con dolo, culpa o por una simple equivocación. Se encuentra regulado en el artículo 181⁴² de la LGT y menciona algunos ejemplos de sujetos infractores:

- “Contribuyentes y sustitutos de los contribuyentes”.
- “Retenedores y obligados a practicar ingresos a cuenta”.
- “Obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales”.

⁴²Artículo 181.2 LGT: “El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de la LGT en relación con la declaración de responsabilidad”. Artículo 181.3 LGT: “La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción”.



- *“Sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal”.*
- *“Entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros”.*
- *“Representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario”.*
- *“Obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua”.*

Sujetos responsables

Estaremos hablando de sujetos responsables cuando se trate de una tercera persona que no ha sido el causante de la infracción pero sí partícipe, por lo que se le reclamarán el cumplimiento de las posteriores sanciones. Se encuentran reguladas en el artículo 182 de la LGT.

Sucesores del pago

Cumpliendo con el principio de personalidad de culpa, podemos decir que las sanciones a causa de las infracciones cometidas por su autor se extinguirán en caso del fallecimiento de este último. Aunque este principio tendrá una excepción, y es que en el caso de las personas jurídicas, la deuda tributaria se extenderá a los otros socios o partícipes, con el fin de satisfacer la deuda en su totalidad.

En el próximo apartado describiremos los hechos que provocan los diferentes tipos de infracciones ya sean leves, graves y muy graves y sus respectivos sanciones.

2. Sanciones tributarias. Clases.

Las sanciones tributarias son unas series de medidas para reparar el daño causado por las infracciones tributarias. No se consideran obligaciones tributarias de manera literal, que según la LGT en su artículo 58.3, *“no formarán parte de la deuda tributaria pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de la LGT”.*

Otra manera de definir las sanciones tributarias son: *“la reacción que el ordenamiento jurídico prevé ante una conducta tipificada legalmente como infracción*



tributaria, con el propósito de prevención general y de represión del infractor”⁴³. A continuación nos centraremos en las clases que hay de sanciones tributarias.

Clases

El artículo 185.1 de LGT establece que las sanciones tributarias:

1. *“Serán sancionada mediante sanciones pecuniarias y no pecuniarias cuando resulte procedente”.*
2. *“Las sanciones pecuniarias podrán ser multas ya sean fijas o proporcionales”.*
3. *“Las sanciones no pecuniarias por infracciones graves y muy graves serán”:*
 - *“Cuando la multa sea superior a 30.000€”.*
 - *“Cuando la multa por infracciones muy graves sea superior a 60.000€”.*
 - *“Cuando las autoridades o profesiones oficiales no atiendan los requerimientos de colaboración”.*

Los criterios de graduación

Para poder realizar el cálculo que le corresponderá a cada caso respecto a las sanciones tributarias, se tendrá en cuenta varios criterios de graduación. Según el artículo 187 de la LGT esos criterios de graduación son:

- *“La reincidencia del sujeto infractor”.*

Este criterio será aplicado cuando el sujeto infractor ha sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. La consecuencia de aplicar este criterio es la de aumentar la sanción mínima. Dependiendo del grado que se haya calificado la infracción realizado por el sujeto infractor, ya sea leve, grave o muy grave, la sanción mínima aumentará en 5%, 15% y 25% respectivamente.

⁴³ Delgado García, Oliver Cuello; *Los procedimientos en el ámbito tributario*; UOC; Barcelona; 2008; págs.301.



- “El incumplimiento sustancial del deber de facturación”.

Este criterio sólo se les aplicará a las sanciones impuestas por la comisión de la infracción del artículo 201 de la LGT y se aplica cuando el incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación, o a consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración se encuentre impedida para conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación

- “El perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública”.

Este criterio se aplica a las infracciones que comenta la LGT en sus artículos 191 a 193. La cantidad de sanción se calcula entre la base de la sanción y la cantidad total que hubiera debido de ser ingresado en la autoliquidación. Esta sanción se podrá elevar un:

- 10% cuando el perjuicio económico supere el 10% y no exceda del 25%.
- 15% cuando el perjuicio económico supere el 25% y no exceda del 50%.
- 20% cuando el perjuicio económico supere el 50% y no exceda del 75%.
- 25% cuando el perjuicio económico supere el 75%.

- “Acuerdo o conformidad del interesado”. Es decir, traerá consigo la reducción de las sanciones en los términos que especifica el artículo 188.1 de la LGT. La sanción se podrá reducir en un 50% en los casos de actas con acuerdo y un 30% en las actas de conformidad. Tras estos dos casos podremos indicar que se reducirá un 25% si se da algunos de los casos que establece el artículo 188.3 de la LGT:

- “Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario o en el plazo fijado en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido”.

- “Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación”.

3. Procedimientos sancionadores en materia tributaria.

La Ley 1/1998 de Derechos y garantías de los Contribuyentes desarrollado a través del Real Decreto 1930/1998 de 11 de septiembre estableció un procedimiento administrativo específico para el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria, independientemente del procedimiento de liquidación. En su artículo 208, la



LGT estable que “*el procedimiento sancionador se tramitará de forma separada*”, pero hay que tener en cuenta dos excepciones. La primera es que el obligado tributario tiene la opción de renunciar la tramitación separada e independiente del procedimiento sancionador y aplicación de los tributos. La segunda excepción es la posibilidad de suscribir actas con acuerdo.

El procedimiento sancionador consta de algunas etapas de desarrollo, ya sea, iniciación, instrucción, terminación e impugnación. A continuación desglosaremos estas etapas.

- **Iniciación:** el artículo 209.1 de la LGT indica la iniciación del procedimiento sancionador de la siguiente forma: “*el procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente*”. El órgano encargado para para iniciar este procedimiento será distinto al que los instruye y resuelve. La notificación deberá indicar el nombre del sancionado, descripción de la causa que le ha provocado que se inicie este proceso contra él y por último la posible sanción que le corresponderá. “*Los procedimientos sancionadores que se vayan a incoar como consecuencia de la sustanciación de un procedimiento de gestión o de inspección tributarias no pueden iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiere notificado la correspondiente liquidación tributaria*”.⁴⁴ Deberá concluir seis meses después de la fecha de inicio del procedimiento.

- **Instrucción:** esta etapa del procedimiento trata de la forma que va adaptando la posible resolución final. Se estudiará todo lo relacionado con el sancionada tributario; datos, pruebas, etc. Una vez valorado todas las posibilidades que puedan cambiar la resolución, daremos paso a la propuesta de esta que deberá de indicar el grado de calificación jurídica, la infracción que pueda derivarse de los hechos, o la inexistencia de dicha infracción. Los afectados podrán alegar en su defensa contra la resolución, durante un plazo de 15 días.⁴⁵ Cuando en los supuestos de actas con acuerdo se aprecie que ha habido hechos o circunstancias que determinen que ha existido infracción tributaria, el procedimiento sancionador se tramitará con dichas actas con

⁴⁴ Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte General*; Tirant lo blanc; Valencia; 2006; págs.468.

⁴⁵ Menéndez Moreno, A.: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, Lex Nova. Thomson Reuters; Valladolid; 2013; pág.309, 350.



arreglo a lo que señala el artículo 28 del Reglamento general del régimen sancionador tributario.⁴⁶

- Terminación: la resolución notificada que indicará la finalización del procedimiento sancionador en materia tributaria tendrá lugar a los seis meses como máximo. Tiene tres maneras distintas de finalizar que son por: resolución expresa, porque se haya excedido del tiempo previsto para la resolución o por silencio administrativo.

La resolución expresa llevará consigo la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida junto con la identificación del afectado o afectados, y por último la cuantificación de la sanción. Por exceder del tiempo previsto es que si a los seis meses de la resolución no se ha notificado dicho procedimiento, provocará la caducidad que se dictará de oficio o a instancia del interesado. Además, la caducidad paraliza que se habrá cualquier otro proceso sancionador. Y por último, el silencio administrativo se origina cuando el procedimiento sancionador haya tenido su causa mediante un acta de inspección que *“se firmará en conformidad por el obligado tributario, situación en la que junto a la conformidad prestada a la propuesta de regularización de la situación tributaria, también se da conformidad a la propuesta de sanción que se le da a conocer junto al contenido del acta”*.⁴⁷

- Impugnación. La resolución del procedimiento, como hemos dicho anteriormente, podrá ser objeto de reclamación independiente según el artículo 212.1 de la LGT. Los efectos de la reclamación son según la LGT en su artículo 212.3 de la LGT:

- *“Suspensión automática en período voluntario de la ejecución de las sanciones sin necesidad de aportar garantías hasta que las sanciones sean firmes en vía administrativa”.*
- *“Inexigencia de intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta que concluya el plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa; por el*

⁴⁶ Cazorla Prieto, L.M.; *Derecho Financiero y Tributario*; Thomson Reuters; Pamplona; 2014; págs.462

⁴⁷ Ernesto Esverri; *Derecho Tributario. Parte General*; Tirant lo blanc; Valencia; 2006; págs.470.



contrario, los intereses de demora se exigirán a partir del día siguiente de la finalización de dicho plazo”.

4. Delitos contra la Hacienda Pública.

Los delitos contra la Hacienda Pública se ocasionaran cuando no se haya cumplido las normas tributarias y tendrán carácter penal. La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, Código Penal), en sus artículo 305 hasta 310, aglomera los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, plasmando de mayor gravedad a menos los posibles casos que provocarían llegar a cometer dichos delitos. Los delitos. Los delitos que recoge el Código Penal serán los siguientes:

Delito de defraudación tributaria:

El delito es según el artículo 305 del Código Penal: “cuando alguien engaña o defrauda a la Hacienda estatal, autonómica o local, tratando de ocultar el pago de los tributos, retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo a su favor beneficios. Para que se considere delito, dichos beneficios obtenidos deberán superar los 120.000€”.

Hay dos maneras para realizar un delito siempre que haya voluntad o intención de cometerlo: por acción y por omisión. Para que se exista “delito”, el individuo no hará frente al pago de la deuda y cualquier prueba que exista que refleje lo que no ha cumplido con dicho pago. El sujeto es quien comete dicho delito y podrá ser cualquier obligado tributario.

En el artículo citado anteriormente, el 305.1 del Código Penal, también hace alusión a las penas que se establecerán para hacer frente al delito contra la Hacienda Pública:

- *“Pena de prisión de uno a cinco años cuando se trate de una persona física”.*
- *“Cuando sea una persona jurídica”:*
 - *“Multa del doble al cuádruple de la cantidad que haya sido defraudada realizado por una persona física y si éste tiene una pena de prisión de más de dos años”.*



- *“Multa de entre 30€ y 5.000€ para aquellos que cometan delitos contables”.*
- *“El artículo 305 bis aumenta las penas que serán de cuatro años y del doble al séxtuplo de la cantidad que haya sido defraudada en los siguientes casos”:*
 - *“El importe de la cantidad no liquidada supere los 600.000€”.*
 - *“El delito sea cometido por un grupo criminal”.*
 - *“Ocultación de la persona que haya realizado el delito”.*
- *“El artículo 305 del Código Penal ofrece la posibilidad de reducir las diferentes penas a las que se enfrente, si realiza el ingreso de la cantidad que falta por declarar o la totalidad, y reconozca ante un juez el delito cometido antes de los dos meses de la citación”.*

Aparte de estas penas, se podrá establecer una pena a la persona jurídica de no poder obtener ayudas económicas públicas, subvenciones, incentivos fiscales, etc..., durante un período de tiempo de tres a seis años.

Delito contable:

El delito contable es regulado en el artículo 310 del Código Penal en el que se establece que *“el obligado de llevar contabilidad mercantil, libros contables o registros fiscales, será sancionado con prisión desde cinco a siete meses si incumple su obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias; lleve contabilidades falsas o diferentes, ocultando la verdadera información de la entidad, no haya reflejado todas las operaciones económicas o si lo hace de forma distinta a la de la realidad y que hubieses practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias”.*

Delito de defraudación contra la Hacienda de la Unión Europea:

Los delitos causados contra la Hacienda de la Unión Europea viene reflejado en el artículo 305.3 del Código Penal en el que se establece que las penas *“serán las mismas a las de defraudación tributaria con la diferencia que la cantidad que sea defraudada supere los cincuenta mil euros en el plazo de un año”.*



Delito de defraudación a la Seguridad Social:

Los delitos de defraudación a la Seguridad Social se encuentra regula en el artículo 307.1 del Código Penal: *“El que por acción u omisión defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros, salvo que hubiera regularizado su situación ante la Seguridad Social”*.

La presentación de los documento de cotización no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.⁴⁸

Las penas que se imponen serán las mismas que a las de defraudación tributaria a la Hacienda Pública, castigado con pena de prisión de uno a cinco años. Las penas podrán incrementar según el artículo 307 bis del Código Penal en los casos que:

- La cantidad que haya sido defraudada supere los 120.000€.
- El delito cometido se haya originado y cometido en el seno de una organización o grupo criminal.
- La utilización de personas físicas o jurídicas, paraísos fiscales, etc., dificulte la información necesaria para identificar al obligado frente a la Seguridad Social y de la cantidad que se ha defraudado.

Todo esto vendrá acompañado de que el obligado perderá cualquier clase de obtención de ayudas económicas públicas, subvenciones, incentivos fiscales, etc., durante un período de tiempo de tres a seis años.

El obligado tributario tendrá la oportunidad de rebajar la pena impuesta, como en el caso de defraudación contra la Hacienda Pública, siempre y cuando abone la deuda tributaria que haya defraudado con la Seguridad Social y reconozca los hechos antes de que finalice los dos meses de la citación del juez.

⁴⁸ Cazorla Prieto, L.M.; *Derecho Financiero y Tributario*; Thomson Reuters; Pamplona; 2014; págs.480



Delito de obtención indebida de subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas.

El artículo 308 del Código Penal regula el delito de fraude de subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas. Para que se considere delito ha de existir dolo por parte del obligado. Se consideraran como delito dos casos diferentes:

- Obtener subvenciones o ayudas de Administraciones Públicas superior a ciento veinte mil euros, tratando de ocultar los datos necesarios para su aprobación y obtención.
- La aplicación de fondos de las Administraciones públicas en una cantidad superior a ciento veinte mil euros, destinando la cantidad obtenida a fines totalmente diferentes.

La pena para los obligados que cometan alguno de estos casos será la de acceder a prisión durante uno a cinco años, con una correspondiente multa al séxtuplo de la cantidad que haya recibido el subvencionado en este caso. Por último señalar que tampoco tendrá el privilegio de recibir más ayudas públicas o subvenciones durante un período de tres a seis años.⁴⁹

Señalar que los delitos mencionados expirarán a causa de muerte del obligado, por el cumplimiento del delito, por la remisión definitiva de la pena, por el indulto, por perdón del obligado cuando se trate de un delito leve, por la prescripción del delito y de la pena. Todos ellos se encuentran regulados en el Código Penal en su artículo 130.

5. Infracciones y delitos en materia de contrabando.

Conoceremos la definición de contrabando. Es un conjunto de “infracciones tributarias” que se encuentran reguladas en una legislación diferente de los demás hechos tributarios, es decir, que no se encuentra en la LGT, sino por una normativa especial.

En la actualidad se encuentra regulado por la Ley Orgánica 6/2011 de 30 de junio “Represión del Contrabando”(modificación de la Ley 12/1995 de 12 de diciembre). Los motivos que recoge la ley expuestas a su regulación son:

⁴⁹ El delito de defraudación a la Seguridad Social: Menéndez Moreno; “*Derecho Financiero y Tributario*”; Lex Nova-Thomson Reuters; Valladolid; 2013; págs.309, 355.



- Establecer una nueva normativa de contrabando para adaptarla a los cambios que dictamina la Unión Europea. Eliminación de fronteras entre los países miembros por lo que el contrabando será más complicado enfrentarlo. Por lo que la cantidad mínima de bienes será de 150.000€ para que se considere contrabando.
- Recoger más supuestos de contrabando.
- Dictaminar sanciones más duras al tráfico de tabaco, ya que es el hecho más estancado. Se elevará el importe del valor de los géneros de tabaco a efecto de la comisión del delito de contrabando, a 15.000€.
- En general, tanto para los delitos como para las infracciones administrativas, se incrementará el valor de las penas. El mínimo del ilícito penal será de 50.000€ cuando sean objeto de pena aquellos casos en los que el daño sea relevante en función del bien jurídico protegido.

La Ley Orgánica 12/1995 de 12 de diciembre “Represión del Contrabando” tiene como objetivo prever que la acción tipificada como contrabando pueda ser realizada con dolo o bien con imprudencia, y mejorar la manera para poder delimitar su objeto.

CONCLUSIONES

1. Los diferentes procedimientos tributarios tiene como objetivo intentar que todo aquel sujeto que haya realizado un hecho imponible abone la cantidad que le corresponda lo antes posible, para poder contribuir con los gastos públicos a nivel nacional, autonómico y local.
2. Importancia de cumplir con los pagos de las diferentes deudas en el llamado período voluntario para que los recargos tributarios no eleven la cantidad de las obligaciones.
3. Conocimiento por parte del obligado tributario de todo aquello que puede derivar a cometer una infracción con su correspondiente sanción, y la manera de poder extinguirlas, ya que es más complejo si se trata de una persona jurídica.



4. El Anteproyecto de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria facilitará información pública respecto el fraude fiscal, como es la comunicación de los datos de aquellas personas que están condenadas por dicho motivo.

BIBLIOGRAFÍA

CAZORLA PRIETO; *“Derecho financiero y tributario”*; Thomson Reuters Aranzadi; Pamplona; 2014.

DELGADO GARCÍA, OLIVER CUELLO; *“Los procedimientos en el ámbito tributario”*; UOC; Barcelona; 2008.

ERNESTO ESVERRI; *“Derecho Tributario”*; Tirant lo blanc; Valencia; 2006.

FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO M.A, CHICO ARAGÓN L, GUAITA GIMENO J.J, PELÁEZ MARTOS J.M, MORALES GALLEGU J.L, FUENTES GIMÉNEZ J.A; *“Procedimientos tributarios”*; Tirant lo Blanch; Valencia; 2011.

HERNÁNDEZ PARDO RAÚL; *“Recargos Tributarios”*; La Ley Digital.

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO; *“Curso de Derecho Financiero y Tributario”*; Tecnos; Madrid; 2013.

MEDINA CEPERO; *“Revista quincena fiscal núm. 13/2004 parte Análisis”*; Editorial Aranzadi S.A.; Pamplona; 2004.

MENÉNDEZ MORENO; *“Derecho Financiero y Tributario”*; Lex Nova-Thomson Reuters; Valladolid; 2013.

VEGA HERRERO, MUÑOZ DEL CASTILLO; *“Tributos y obligaciones tributarias”*; Thomson-Civitas, Madrid, 2004.

ZOYAYA MIGUÉLIZ E; Publicación: *“Revista Aranzadi Doctrinal nº 2/2009”*; Editorial Aranzadi S.A.; Pamplona; 2009.



PÁGINAS WEB VISITADAS

[http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186\)](http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186)

<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto%20LGT.pdf>

<http://www.azconaasociados.com/es/blog/item/452-alerta-reforma-fiscalley-general-tributaria-anteproyecto-de-ley-de-23-de-junio-de-2014>

<http://www.economistas.org/Contenido/REAF/Bofiper/Julio2014/BofiperJulioAND.pdf>

<http://www.laleydigital.es>

<http://www10.ujaen.es/conoc/servicio-unidades/bliblio>