

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC060690

DGT: 15-06-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2743/2016

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Competencia. *Competencia para determinar la existencia de culpabilidad.* Debe ser la propia Administración sancionadora, de acuerdo con el principio de presunción de inocencia consagrado en el art. 24.2 CE, quien pruebe y motive la existencia de culpabilidad en el sujeto infractor. No obstante, cuando la Administración aprecie que la infracción puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública según el art. 305 CP, y de acuerdo con el principio de no concurrencia *-non bis in ídem-*, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, y se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos, y en caso de que esta no haya apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria deberá iniciar, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hayan considerado probados.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179 y 250.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 305.

Cuestión planteada:

El consultante plantea si la Administración tributaria puede determinar la existencia de dolo en las infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública o, si por el contrario, dicha determinación es competencia exclusiva de la Administración de Justicia.

Contestación:

El Título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, regula la potestad sancionadora de la Administración tributaria que se ejercerá de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia (art. 178 LGT).

El principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias aparece regulado en el artículo 179 de la LGT que establece:

“1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

(...)”

Este principio de responsabilidad supone, en definitiva, la trasposición del principio básico del ordenamiento penal que requiere la concurrencia de culpabilidad en el sujeto infractor a quien se impone la sanción. La exigencia del elemento intencional, dolo o culpa, en la comisión de la infracción tributaria viene siendo reiterada en diversas sentencias por el Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril) y el Tribunal Supremo (STS 6484/1998, de 5 de noviembre), debiendo ser la propia Administración sancionadora, de acuerdo con el principio de presunción de inocencia, consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución española, quien pruebe y motive la existencia de culpabilidad en el sujeto infractor.

La especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción tributaria se pone de manifiesto también al calificarse la infracción como grave o muy grave por la concurrencia de expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria como pueden ser la ocultación de datos a la Administración o la utilización de medios fraudulentos definidas en el artículo 184 de la LGT.

En conclusión, el autor de la infracción tributaria sólo puede ser sancionado cuando sea culpable del hecho constitutivo de la misma, debiendo la Administración probar dicha culpabilidad, de ahí que el citado artículo 179.2 de la LGT establezca como causa de exclusión de responsabilidad el hecho de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Por otra parte, cuando la Administración aprecie que la infracción puede ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública según el artículo 305 del Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (BOE de 24 de noviembre), y de acuerdo con el principio de no concurrencia ("non bis in ídem"), pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, y se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos, y en caso de que ésta no haya apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria deberá iniciar, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hayan considerado probados (art. 250 LGT).

El artículo 305.1 del CP tipifica el delito contra la Hacienda Pública en los siguientes términos:

"1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

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

Para que la Administración tributaria pueda presentar denuncia o querrela por delito fiscal es necesario que previamente haya valorado en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación correspondientes que hay indicios de delito, es decir, que junto a la conducta típica de defraudación hay dolo o intención de eludir el pago, sin perjuicio de que es en el proceso judicial penal donde debe determinarse si hay o no delito.

Así se establece en los artículos de la LGT que regulan las actuaciones de la Administración tributaria en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, entre otros, 250.1, 251.1 y 253.1 de esa Ley, al señalar "Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública..." o, en el apartado 3 de este último precepto, al indicar "En los casos en los que, por un mismo concepto y período, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada."

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.