
Procediment sancionador tributari

PID_00258576

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 5 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari a la Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari a ESERP Business & Law School.



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Les infraccions tributàries	7
1.1. Dret penal i sancionador tributari	7
1.2. La potestat sancionadora de l'Administració tributària	8
1.3. Principis de la potestat sancionadora tributària	9
1.4. Concepte d'infracció tributària	10
2. Subjectes infractors, circumstàncies excloents i extinció de la responsabilitat	13
2.1. Subjectes infractors i responsables de la sanció	13
2.2. Circumstàncies excloents de responsabilitat	16
2.3. Abast de l'exoneració de responsabilitat	20
2.4. Extinció de la responsabilitat per infracció	21
2.5. Extinció de les sancions tributàries	22
3. Classes d'infraccions tributàries	24
3.1. Consideracions generals	24
3.2. La qualificació de les infraccions	25
3.3. Els tipus infractors i les seves sancions	29
4. Les sancions tributàries	40
4.1. Concepte de sanció tributària	40
4.2. Principi de no-concurrència de sancions	41
4.3. Classes de sancions tributàries	42
5. Criteris de graduació de les sancions	45
5.1. La graduació de les sancions tributàries	45
5.2. Criteris de graduació de les sancions tributàries	46
5.3. La reducció de les sancions tributàries	48
6. Fases del procediment sancionador	51
6.1. Òrgans competents	51
6.2. Iniciació del procediment sancionador	53
6.3. Instrucció del procediment sancionador	55
6.4. Acabament del procediment sancionador	56
6.5. La impugnació de les sancions tributàries	58
7. Actuacions de l'Administració en supòsits de delictes fiscals	60

7.1. Pràctica de liquidacions i regularització voluntària	60
7.2. Recaptació del deute liquidat	62
Activitats	65
Exercicis d'autoavaluació	65
Solucionari	67

Introducció

Conèixer les conseqüències de l'incompliment de les obligacions tributàries, tant materials com formals, és fonamental. En matèria sancionadora tributària, ateses les conseqüències per a l'obligat, adquireix una especial rellevància l'observança d'una sèrie de principis, consagrats en la seva majoria en la Constitució espanyola, i el respecte al procediment legalment establert per a la imposició de les sancions.

Precisament, la culpabilitat és un element que adquireix especial importància en la determinació de la comissió d'una infracció tributària, ja que l'acció o omissió infractora s'ha de cometre a títol de dol o culpa. Per aquest motiu es preveuen determinats supòsits d'exoneració de la responsabilitat, en què, en general, falta aquest element de la culpabilitat.

A l'efecte de poder determinar quina infracció s'ha comès i quina és la sanció que, si escau, correspon aplicar, cal qualificar la infracció (com a lleu, greu o molt greu), d'acord amb els criteris de l'existència d'ocultació de dades a l'Administració tributària i la utilització de mitjans fraudulents.

D'altra banda, per a la determinació concreta de les sancions pecuniàries, es fa necessari establir una sèrie de criteris de graduació que permetin a l'òrgan administratiu concretar la quantia exacta de la sanció. Aquests criteris serveixen tant per a augmentar com per a disminuir la quantia d'aquesta sanció. Es tracta, en aquest últim cas, de la reducció de les sancions per la conformitat o l'acord amb la proposta de regularització, que pot tenir un efecte important en la quantia final de la sanció.

En relació amb el procediment sancionador, s'ha d'assenyalar que la seva tramitació és separada respecte dels procediments de comprovació o investigació, si bé s'estableixen relacions entre tots dos, com la comunicació de dades, amb certs límits, d'uns a altres.

Un altre aspecte que cal destacar és el relatiu a la suspensió automàtica de la sanció quan és objecte d'impugnació, sense necessitat, per tant, d'aportar-hi cap garantia, i sense que es puguin executar fins que siguin fermes en via administrativa, atesa la naturalesa de l'acte impugnat.

Objectius

Els objectius principals que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquest mòdul són els següents:

1. Identificar els principis de la potestat sancionadora.
2. Delimitar els elements que han de concórrer en una infracció tributària.
3. Determinar quins són els subjectes infractors i el seu règim jurídic.
4. Conèixer els supòsits d'exoneració de responsabilitat per infracció tributària.
5. Comprendre les causes d'extinció de la responsabilitat per infracció i de les sancions tributàries.
6. Entendre el concepte i les classes de sancions tributàries.
7. Dominar els criteris de graduació de les sancions.
8. Individualitzar les fases del procediment sancionador.
9. Conèixer les actuacions de l'Administració en els supòsits de delictes fiscals.

1. Les infraccions tributàries

1.1. Dret penal i sancionador tributari

La vulneració dels drets de la Hisenda pública per una conducta il·lícita es reprimeix o se sanciona en el nostre ordenament jurídic mitjançant dues vies: la **via penal** i la **via administrativa**.

El **dret penal** tipifica certs delictes contra la Hisenda pública, que se sancionen per mitjà de les penes corresponents. El cos legal on es troben recollits aquests delictes i penes és el **Codi penal**.

D'altra banda, en relació amb la **via administrativa**, el dret tributari tipifica certes conductes com a infraccions tributàries, a les quals són aplicables directament per l'Administració les oportunes sancions.

El cos legal que recull aquestes infraccions i sancions tributàries és la **LGT**. Encara que també les poden establir les lleis reguladores de cada tribut.

Les dues vies punitives: la penal i l'administrativa

Es tracta, doncs, de dues vies punitives diferenciades, però que tenen la mateixa naturalesa jurídica i, en conseqüència, en totes dues regeixen els mateixos principis, tal com han assenyalat la doctrina i la jurisprudència.

Seguint la doctrina establerta per la STC 18/1981, de 8 de juny, el TC admet que els principis inspiradors de l'ordre penal són aplicables al dret administratiu sancionador, atès que tots dos són manifestacions de l'ordenament punitiu de l'Estat, tal com reflecteix la Constitució en l'article 25 (que, en regular els principis del poder punitiu, es refereix tant als il·lícits penals com als administratius) i una molt reiterada jurisprudència del nostre TS, fins al punt que un mateix bé jurídic pot ser protegit per tècniques administratives o penals.

Ara bé, com manifesta la STC 76/1990, de 26 d'abril, que versa sobre la constitucionalitat de determinats preceptes de la LGT de 1963, en la redacció que en fa la Llei 10/1985, la recepció dels principis constitucionals de l'ordre penal pel dret administratiu "no es pot fer mecànicament i sense matisos, és a dir, sense ponderar els aspectes que diferencien un i altre sector de l'ordenament jurídic".

D'altra banda, el TC, en la seva STC 81/2000, de 27 de març, es va referir a la presència necessària de les garanties que han d'assistir el presumpte infractor, com, per exemple, el dret de defensa, el dret a ser informat de l'acusació o el dret a la utilització dels mitjans de prova proposats.

Lectura recomanada

F. Pérez Royo (1986). *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Principis comuns a totes dues vies

Alguns dels principis comuns a la via penal i a l'administrativa són el principi de tutela judicial efectiva, la presumpció d'innocència o el dret a no confessar-se culpables, consagrats en l'article 24 CE.

Tipificar una conducta il·lícita de l'administrat que vulnera els drets de la Hisenda pública com a delictes o com a infracció tributària depèn de la gravetat del dany i de la gravetat de la vulneració de l'ordenament jurídic. En definitiva, és una qüestió de política legislativa atorgar una intensitat de protecció diferent, perquè el bé protegit és el mateix tant en els delictes contra la Hisenda pública com en el de les infraccions tributàries.

Les principals **diferències existents entre totes dues vies** punitives són les següents:

- **L'òrgan que imposa les sancions:** en el cas dels delictes, són els tribunals els que imposen les penes, mentre que en el cas de les infraccions, són els òrgans de gestió o d'inspecció.
- **La naturalesa mateixa de les sancions:** en el cas dels delictes, s'hi apliquen penes privatives de llibertat, mentre que en el cas de les infraccions, no es poden aplicar aquestes penes.
- I, finalment, **el procediment per a imposar la sanció:** en el cas dels delictes, es tracta del procés penal, mentre que en el cas de les infraccions, es tracta d'un procediment administratiu.

Privació de llibertat

D'acord amb l'article 25.3 CE: "L'Administració civil no pot imposar sancions que, directament o indirectament, impliquin la privació de llibertat."

1.2. La potestat sancionadora de l'Administració tributària

L'Administració tributària pot imposar directament sancions en cas que es cometin infraccions tributàries. En aquest cas, és la mateixa Administració la que aprecia l'existència de la infracció i decideix quina és la sanció aplicable al cas, seguint un procediment administratiu. No obstant això, tot aquest procés és controlable pels tribunals, en la jurisdicció contenciosa administrativa.

La **naturalesa** de la potestat sancionadora de l'Administració és idèntica a la del dret penal, tal com reconeixen la doctrina i la jurisprudència, ja que les sancions administratives tenen un caràcter marcadament punitiu igual que les sancions penals.

Així es desprèn, d'una banda, de l'article 25 CE, que es refereix de manera conjunta als il·lícits penals i administratius quan fixa els principis fonamentals de l'exercici del poder punitiu de l'Estat (per aquest motiu el TC reconeix que hi són aplicables els principis penals en matèria sancionadora tributària, però amb matisos); d'altra banda, que el bé jurídic protegit és el mateix en el cas dels delictes i de les infraccions tributàries (els drets econòmics de la Hisenda pública), i, finalment, que els tipus objectius en un i altre cas s'assemblen.

Les fonts en matèria sancionadora tributària

1) El text fonamental en matèria sancionadora tributària és la LGT, que regula la potestat sancionadora en els articles 178 a 212. En aquests preceptes, la LGT no solament regula les infraccions i sancions, i el procediment sancionador, sinó també els principis de la potestat sancionadora en matèria tributària (legalitat, tipicitat, responsabilitat, proporcionalitat, no-concurrencia de sancions i irretroactivitat, segons l'article 178 LGT).

2) La norma reglamentària de desplegament de la LGT en aquesta matèria és el RGRST, de 15 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament general del règim sancionador tributari. A diferència del reglament sancionador de 1998 anterior, el de 2004 no es dedica a fixar els criteris per a quantificar la sanció aplicable a cada cas, atès que aquests criteris ja s'estableixen en la LGT. Aquest Reglament, a més de desplegar la llei en matèria de procediment sancionador, se centra a establir fórmules de càlcul per a l'aplicació de determinats conceptes legals (ocultació, mitjans fraudulents, etc.), amb la finalitat de reduir els marges d'actuació administrativa. Cal destacar també les disposicions transitòries d'aquest Reglament (importantes per a l'aplicació retroactiva de la norma sancionadora més favorable); les regles per a l'aplicació del principi de no-concurrencia de sancions tributàries en determinats supòsits, i la regulació de la tramitació conjunta dels procediments de comprovació i sancionador, d'acord amb el que preveu la LGT (en el supòsit d'actes amb acord i en la resta de supòsits de renúncia a la tramitació separada).

3) Així mateix, les normes reguladores de cada tribut contenen previsions específiques d'infraccions i de les seves sancions corresponents.

4) Finalment, cal tenir en compte que, d'acord amb el que disposa l'article 7.2 LGT, les disposicions del dret administratiu tenen caràcter supletori en relació amb la normativa tributària. Per això, i en connexió amb el que preveu l'article 178 LGT, que es remet als principis reguladors de la potestat sancionadora en matèria administrativa, cal tenir en compte les previsions de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic.

Infraccions tipificades en les lleis dels impostos

Per exemple, la Llei de l'IVA i la dels impostos especials recullen diferents supòsits d'infraccions.

1.3. Principis de la potestat sancionadora tributària

La regulació de les infraccions i sancions tributàries s'obre en l'actual LGT, a diferència del que passava en la LGT de 1963, amb un capítol dedicat a la potestat sancionadora tributària. Els **principis**¹ que regeixen en aquesta matèria són els aplicables en l'àmbit administratiu, tenint en compte les especialitats que es recullen en la mateixa LGT.

⁽¹⁾Article 178.1 LGT.

En particular, són aplicables en aquesta matèria els principis de **legalitat, tipicitat, responsabilitat, proporcionalitat i no-concurrencia** (que seran objecte d'anàlisi més endavant).

A més s'ha de tenir present el **principi d'irretroactivitat** (article 178.2 LGT) en els termes de l'article 10.2 LGT, segons el qual les normes reguladores de les infraccions i sancions són retroactives respecte dels actes no fermes sempre que siguin més beneficioses per a l'obligat tributari.

En aquest punt, s'ha d'assenyalar que la regulació que d'aquests principis efectua la Llei 40/2015 de règim jurídic del sector públic esmentada no és del tot coincident amb les implicacions que aquests tenen en matèria tributària, com passa amb el principi de tipicitat i el de legalitat, com es veurà en analitzar els elements que conformen el concepte d'infracció tributària. O també passa

amb el principi de responsabilitat, que sembla ocupar el lloc del principi de culpabilitat que no figura en la relació dels principis de la potestat sancionadora, però que, en canvi, es troba present en el concepte d'infracció.

1.4. Concepte d'infracció tributària

La LGT (article 183.1 LGT) obre el capítol dedicat a les infraccions i sancions tributàries amb la definició d'**infracció tributària** següent: són infraccions tributàries les accions o omissions doloses o culposes amb qualsevol grau de negligència, que estiguin tipificades i sancionades com a tals en aquesta Llei o en una altra.

Els **elements essencials** del concepte d'infracció tributària, tal com es desprèn del dit article 183.1 LGT, són els següents:

1) L'acció

Qualsevol infracció està formada per una conducta positiva o bé una d'omissiva d'un subjecte (com pot ser la falta de presentació d'una declaració o una autoliquidació tributària).

D'altra banda, aquesta acció o omisió pot consistir tant en l'incompliment de l'obligació de pagament com d'altres deures tributaris relatius al mateix subjecte passiu o a un tercer (no portar la comptabilitat o els llibres de registre, no facilitar informació sobre un tercer, no utilitzar el número d'identificació fiscal, etc.).

2) La tipicitat

Tant l'acció o l'omissió com la reacció prevista per l'ordenament jurídic a aquestes conductes han d'estar descrites de manera precisa per una norma. És a dir, han d'estar tipificades per tal que els destinataris de les normes coneguin el seu contingut (mandat o prohibició), i les conseqüències del seu incompliment (principi de seguretat jurídica).

La majoria de les infraccions i sancions s'inclouen en la LGT, però de vegades es detallen en altres normes tributàries, i fins i tot en normes no tributàries. Així, l'article 183.3 LGT preceptua que les infraccions i sancions en matèria de contraban s'han de regir per la seva normativa específica.

Les conseqüències del principi de tipicitat

Les conseqüències d'aquest principi són les següents:

1) Irretroactivitat de les disposicions per les quals es tipifiquen infraccions i sancions i retroactivitat d'aquestes sancions quan són favorables.

Delictes i infraccions en matèria de contraban

La Llei orgànica 12/1995, de 12 de desembre, de repressió del contraban, estableix els delictes i les infraccions (i les seves penes i sancions corresponents) en matèria de contraban. Norma desplegada pel RD 1649/1998, de 24 de juliol.

2) Prohibició analògica de normes incriminadores (analogia *in malam partem*) i possibilitat d'admetre-la quan es tracta de disposicions favorables (analogia *in bonam partem*).

3) Aplicació del principi *non bis in idem*.

4) Aplicació del principi de proporcionalitat, en virtut del qual el legislador ha de recórrer a la intervenció repressiva només en els casos en què no és possible obtenir la reparació de l'ordre jurídic vulnerat mitjançant altres procediments.

5) Es concreten els criteris de graduació de les sancions, i es limita així la discrecionalitat administrativa.

No obstant això, de l'examen de la normativa actual reguladora d'aquesta matèria s'observa que no sempre es respecta la tipicitat. I, d'altra banda, en el cas de la LGT es constata l'existència d'abundants definicions dels tipus infractors que contenen veritables llistes obertes (clàusules del tipus "entre altres", com, per exemple, els articles 200.1 i 201.1 LGT), que no s'oposen a la tipicitat però que només haurien de ser admeses de manera excepcional i sempre que no contradiguin la seguretat jurídica.

3) La legalitat

D'acord amb aquest principi consagrat en l'article 25 CE i aplicable a qualsevol manifestació del poder punitiu, la norma que descriu l'acció o omissió que constitueix la infracció i la reacció corresponent a aquesta ha de tenir rang formal de llei (*nullum crimen, nulla poena sine previa lege*).

En dret penal, regeix el principi de reserva de llei orgànica. En canvi, en matèria sancionadora administrativa no regeix aquesta reserva de llei orgànica i n'hi ha prou amb la regulació mitjançant una llei ordinària, ja que, a diferència de l'ordre penal, no hi ha penes privatives de llibertat.

D'altra banda, és compatible amb aquest principi de legalitat el fet que les lleis tributàries que contenen disposicions sancionadores es remetin als reglaments per a regular qüestions més concretes. En efecte, en l'àmbit tributari regeix una reserva de llei relativa, de manera que el legislador pot facultar el Govern perquè per via reglamentària concreti els tipus d'infracció i les sancions que defineix la llei, dins els límits marcats en la mateixa llei. Però és la llei tributària la que ha de precisar els elements essencials de les infraccions i sancions.

4) La culpabilitat

En tot el dret repressiu o sancionador, i no solament en el dret penal, regeix el principi que només es pot imposar una sanció si la conducta del subjecte s'ha fet amb dol o bé amb culpa, ja que es tracta d'una regla constitucional, deduïda de la presumpció d'innocència.

El principi de legalitat

En l'àmbit tributari aquest principi, que conforma el concepte d'infracció tributària en l'article 183.1 LGT, es reflecteix en l'article 8.g) LGT, segons el qual queda sotmès a reserva de llei "l'establiment i la modificació de les infraccions i sancions tributàries". A més s'enumera, com hem vist, en l'article 178, paràgraf 2n., LGT, entre els principis que informen la potestat sancionadora tributària.

El RGRST

Així, el RGRST s'ocupa de regular, entre altres qüestions, el procediment sancionador tributari i els criteris de graduació de les sancions.

L'exclusió de la responsabilitat objectiva

La STC 76/1990, de 26 d'abril, ha declarat que regeix en l'àmbit tributari aquest principi de culpabilitat i que, per tant, no existeix la responsabilitat objectiva:

"Certament, en el nostre ordenament punitiu fiscal, constituït d'una de les manifestacions del *ius puniendi* de l'Estat, regeix el principi de culpabilitat, que exclou la imposició de sancions pel mer resultat i sense atendre la conducta diligent del contribuent."

Com que és admissible qualsevol grau de negligència, fins i tot a títol de simple negligència es pot cometre una infracció tributària.

Aquest principi, malgrat que no s'enumera en l'article 178 LGT com un dels aplicables en matèria de la potestat sancionadora tributària, sí que forma part del concepte d'infracció. En canvi, el principi que sí que apareix esmentat en aquest precepte és el de responsabilitat, si bé s'ha de tenir en compte que responsabilitat i culpabilitat són dues coses diferents.

2. Subjectes infractors, circumstàncies excloents i extinció de la responsabilitat

2.1. Subjectes infractors i responsables de la sanció

En dret penal regeix el principi de **responsabilitat personal o de personalitat de la pena**, derivat de l'element de culpabilitat, conforme al qual només es pot exigir la sanció a qui amb la seva conducta ha produït la lesió constitutiva de la infracció corresponent. És a dir, només responen de les infraccions els qui les cometem o hi participem en diferents graus, bé per autoria, inducció, complicitat o encobriment, i impedeixen la transmissió de les sancions a altres persones.

Així mateix, en **dret sancionador administratiu**, també és aplicable el principi de responsabilitat personal. Però hi ha una sèrie de **matissacions** en la seva aplicació.

1) En primer lloc, tradicionalment, en el dret penal, es nega la condició de subjectes infractors a les persones jurídiques o morals, amb base en aquest element de culpabilitat a què s'ha fet referència i la concurrència del qual és impossible en una persona jurídica (*societas delinquere non potest*). A més, les persones jurídiques no poden complir penes privatives de llibertat. Per tant, aquestes persones no eren responsables penalment, ho eren els seus membres o representants, persones físiques.

No obstant això, després de la reforma penal efectuada per la Llei orgànica 5/2010, de 22 de juny, vigent des del 23 de desembre de 2010, les persones jurídiques poden ser jurídicament responsables per la comissió de determinats delictes expressament previstos en el CP, entre aquests els delictes contra la Hisenda pública i la Seguretat Social.

La responsabilitat penal de les persones jurídiques

Les persones jurídiques poden ser responsables penalment en dos supòsits:

- 1) Quan els delictes siguin comesos en nom o per compte d'aquestes, i en el seu profit, pels seus representants legals o administradors de fet o de dret.
- 2) Quan els seus empleats o subordinats hagin comès un delicte i els responsables empresarials no hagin exercit sobre ells el control adequat.

Les penes que es poden imposar a les persones jurídiques són la pena de multa (per quotes o proporcional al benefici obtingut o al perjudici causat) i un altre tipus de penes en

supòsits més greus (dissolució; suspensió d'activitats; clausura de locals i establiments, inhabilitació per a obtenir subvencions i ajudes públiques, per contractar amb el sector públic i per a gaudir de beneficis i incentius fiscals o de la Seguretat Social; intervenció judicial de la persona jurídica o la prohibició de fer les activitats en l'exercici de les quals s'hagi comès, afavorit o encobert el delictes).

En canvi, en l'àmbit administratiu sancionador, s'admet la **consideració de subjectes infractors a les persones jurídiques**. Així doncs, responen de la sanció, ja que no existeixen penes de privació de llibertat, i perquè s'entén que és menor la transcendència de la culpabilitat. Ara bé, el dol o la culpa s'han d'apreciar en les persones físiques que les representen o componen.

Lectura recomanada

J. J. Zornoza Pérez (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Civitas.

En tot cas, al marge de la consideració de les persones jurídiques com a subjectes infractors en matèria tributària, poden ser declarats responsables, subsidiaris o solidaris, segons els casos, les persones físiques i administradors que hagin participat per acció o omissió en els fets constitutius d'il·lícit².

⁽²⁾Articles 43.1.a i 42.1.a LGT.

D'altra banda, s'ha de tenir present que l'article 182.3 LGT preveu que les sancions derivades de les infraccions comeses per les societats i entitats dissoltes es transmeten als seus successors, d'acord amb el que disposa l'article 40 LGT.

2) I, en segon lloc, en dret penal, pel principi de personalitat de la pena, la pena s'aplica a cadascun dels subjectes que han participat o col·laborat en la comissió del delictes. Hi ha tantes penes, almenys, com subjectes. En canvi, en el dret tributari, la sanció (que generalment consisteix en una multa) és única, encara que hi hagi una pluralitat d'infractors. Fins i tot si s'hi participa en un grau diferent, com a autor directe, còmplice o col·laborador, tots responen d'una única sanció. El pagament per un d'ells té efectes alliberadors per a la resta.

Quant a això, l'article 181.1 LGT estableix, amb caràcter general, que són subjectes infractors les persones físiques o jurídiques i les entitats esmentades en l'apartat 4 de l'article 35 d'aquesta Llei que facin les accions o omissions tipificades com a infraccions en les lleis.

Entitats sense personalitat jurídica

Les entitats sense personalitat jurídica a què es refereix l'article 35.4 LGT són les herències jacents, comunitats de béns i altres entitats que constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptibles d'imposició.

L'enumeració de subjectes infractors en la LGT

A continuació, aquest article 181.1 LGT enumera, amb caràcter obert, els subjectes que poden ser considerats, en particular, subjectes infractors. Aquesta enumeració és en part coincident amb la que l'article 35 LGT efectua dels obligats tributaris.

Es tracta dels subjectes infractors següents:

1) **Els contribuents i els substituïts**. És un dels supòsits més freqüents, atès que una de les infraccions més importants consisteix en l'omissió del deure d'ingrés del deute que correspon al subjecte passiu.

2) **Els retenidors i els obligats a efectuar ingressos a compte.** Així mateix, es tracta també d'un dels supòsits més freqüents, atès que una de les infraccions més importants consisteix en l'omissió del deure d'ingrés de les retencions o dels ingressos a compte que correspon al retenidor o obligat a fer ingressos a compte.

3) **Els obligats al compliment d'obligacions tributàries formals.** Hi ha algunes infraccions relacionades amb l'incompliment d'aquests deures formals.

4) **L'entitat representant del grup fiscal en el règim de consolidació fiscal.** Es tracta de grups de societats que tributen per un règim previst en l'IS. El compliment de les obligacions del grup de societats correspon a la societat matriu o dominant. Per això, és la societat dominant la que és considerada autora de les possibles infraccions derivades de l'incompliment dels deures que li corresponen.

5) **Les entitats en règim d'imputació o atribució de rendes.** Hi ha una infracció tributària consistent en el falsejament dels resultats que s'han d'imputar als socis d'aquest tipus de societats. Per això, les societats tenen la consideració de subjectes en aquest tipus d'infraccions.

6) **El representant legal dels subjectes obligats que no tinguin capacitat d'obrar.** Qui actua en els procediments en lloc del representat és el representant legal. Per això, i pel principi de personalitat de la pena, només s'han d'aplicar les sancions al representant.

7) **Els obligats tributaris conforme a la normativa sobre assistència mútua.** No s'ha d'oblidar que l'article 29 bis LGT estableix que són obligacions tributàries aquelles que deriven de la normativa sobre assistència mútua i que en el cas que els obligats tributaris l'incompleteixin es poden imposar les sancions tributàries establertes en la llei.

Exemple

El senyor Rodríguez té un fill de 8 anys que obté unes rendes derivades del patrimoni heretat del seu avi matern. Per aquestes rendes no es presenta la declaració de l'IRPF corresponent ni es paga, en conseqüència, l'impost.

Per la no-presentació de la declaració de l'IRPF, s'ha comès una infracció tributària prevista en l'article 191 LGT. Atès que el fill del senyor Rodríguez no té capacitat d'obrar en l'àmbit tributari, se li aplica l'exoneració de responsabilitat que conté l'article 179.2.a) LGT. En canvi, serà el senyor Rodríguez, en tant que representant legal del fill, qui respongui de la sanció corresponent, d'acord amb el que disposa l'article 181.1.f) LGT.

Quan hi hagi **diversos subjectes infractors**³ en la realització d'una infracció tributària, queden solidàriament obligats davant l'Administració per al pagament de la sanció.

⁽³⁾Article 181.4 LGT.

Efectes de la solidaritat en el pagament de la sanció

⁽⁴⁾Article 35.6 LGT.

La solidaritat implica que cadascun dels coobligats respon del deute íntegrament, en els termes que preveu l'article 1144 CC. Aquesta solidaritat es preveu en l'àmbit tributari per a la concurrència de diversos obligats en un mateix pressupòsit d'una obligació tributària⁴ i per a la concurrència de diversos subjectes infractors en la comissió d'una infracció⁵.

⁽⁵⁾Article 181.4 LGT.

Per tant, en aquest últim supòsit, l'Administració tributària gaudeix de discrecionalitat per a dirigir la seva acció de cobrament indistintament contra qualsevol dels subjectes infractors per a exigir-los el compliment íntegre de la sanció tributària (amb independència de l'acció jurídicoprivada de retorn que posteriorment pugui exercir contra la resta de subjectes infractors per a cobrar la part de la sanció que els correspon), o bé contra tots ells simultàniament o un després d'un altre, per a exigir-los a cadascun la seva part, mentre no es cobri íntegrament la sanció.

Exemple

Els senyors López, casats en règim de guanys, adquireixen conjuntament un immoble de segona mà. Però, per problemes econòmics, finalment, no fan front al pagament de l'impost sobre transmissions patrimonials.

En aquest supòsit, tots dos subjectes han comès la infracció que preveu l'article 191 LGT per la falta d'ingrés de l'impost sobre transmissions patrimonials. Per tant, tots dos reben la consideració de subjectes infractors i han de respondre de manera solidària de la sanció que hi apliqui l'Administració tributària. De manera que l'Administració pot exigir a qualsevol d'ells el pagament de la totalitat de l'import de la sanció (en aquest cas, el cònjuge que pagui la totalitat de la sanció pot exercir una acció de retorn davant l'altre cònjuge).

Finalment, l'article 182 LGT es refereix als **responsables** i als **successors**, encara que no en qualitat de subjectes infractors, i detalla els supòsits en què responen de les sancions:

a) Els supòsits de responsabilitat solidària que recull l'article 42.1. a) i c) LGT (col·laboradors o participants en la realització d'una infracció i successors en la titularitat o exercici d'explotacions econòmiques amb deutes tributaris pendents de pagament, respectivament) i 42.2 LGT (supòsits relacionats amb l'embargament de béns o drets).

b) Els supòsits de responsabilitat subsidiària que preveuen els articles 43.1.a) LGT (administradors de persones jurídiques que no han fet actes necessaris per al compliment de les obligacions d'aquestes, n'hagin consentit l'incompliment o hagin adoptat acords que possibilitin les infraccions), 43.1.g) LGT (els qui tinguin el control efectiu de persones jurídiques si s'acredita que han estat creades o utilitzades de manera abusiva o fraudulenta per a eludir responsabilitats patrimonials davant la Hisenda pública) i 43.1.h) LGT (persones o entitats de les quals els obligats tributaris tinguin el control efectiu quan s'acrediti que han estat creades o utilitzades de manera abusiva o fraudulenta per a eludir responsabilitats patrimonials davant la Hisenda pública).

c) I els supòsits de successió dels deutes tributaris dels articles 39 i 40 LGT (en el cas de persones físiques i jurídiques, respectivament).

2.2. Circumstàncies excloents de responsabilitat

Hi ha una sèrie de circumstàncies en què s'exclou la responsabilitat (article 179.1 LGT) per la comissió d'una infracció tributària, és a dir, en què no s'imposa cap sanció, ja que les persones infractores "poden ser sancionades per fets constitutius d'infracció tributària quan resultin responsables d'aquests".

El dit article 179 LGT, en l'apartat 2, recull una enumeració de supòsits en què s'exclou la responsabilitat. No obstant això, es tracta més aviat de supòsits en què no s'ha produït el tipus de la infracció perquè sense culpabilitat no hi ha infracció, més que de supòsits en què s'exclou la responsabilitat.

En particular, la normativa tributària recull els supòsits d'exclusió de responsabilitat següents:

Supòsits específics d'exclusió de responsabilitat

Alguns d'aquests supòsits fan referència a situacions ja previstes en altres disposicions de caràcter general. I, d'altra banda, sembla tractar-se d'una enumeració de *numerus clausus* o una llista tancada de supòsits, ja que el legislador no utilitza l'expressió "entre altres".

1) Quan les accions o omissions siguin fetes per subjectes que no tenen **capacitat d'obrar** tributària (menors o incapaços). Aquestes persones, d'acord amb el que preveuen els articles 44 i 45 LGT, actuen en l'àmbit tributari mitjançant un representant legal. En sentit estricte, es tracta d'una causa d'inimputabilitat, ja que aquests subjectes, com que no tenen capacitat d'obrar, tampoc no tenen la consideració de subjectes infractors. En els procediments seguits davant aquests subjectes, l'Administració s'entén amb el representant legal. Precisament, el representant legal⁶ és el responsable de les possibles infraccions del seu representat.

2) Quan hi concorre **força major**. Es tracta d'un concepte civil⁷, més que de l'àmbit punitiu. Pel principi que les infraccions s'han de cometre almenys per culpa o negligència, en els casos en què l'incompliment d'un deure tributari es degui no a la voluntat del subjecte sinó a una causa aliena a ell, no li és aplicable cap sanció.

3) Quan les infraccions derivin d'una **decisió col·lectiva**, no han de respondre de la sanció els qui hagin salvat el seu vot (és a dir, que votin en contra i que així consti en l'acta corresponent) o no hagin assistit a la reunió en què es va adoptar l'acord que va vulnerar l'ordenament tributari. En aquest cas, aquests subjectes, en realitat, no han fet l'acció típica; és a dir, no han arribat a cometre la infracció. Per tant, es tracta d'un supòsit en què falta l'acció, més que d'una circumstància d'exclusió de la responsabilitat.

Exemple

La senyora Núñez és una gran accionista de l'empresa HODONOTOT, SA. El 4 d'abril es reuneix la Junta General d'Accionistes i es pren una decisió que provoca la falta de declaració i de pagament de l'impost de societats.

La senyora Núñez només queda eximida de la sanció si no va assistir a la reunió del 4 d'abril de la Junta General d'Accionistes, o bé si, tot i haver-hi assistit, va salvar el seu vot.

L'exclusió de responsabilitat

Aquesta norma, continguda en l'article 179.1 LGT, s'ha de posar en relació amb l'article 183.1 LGT, que recull la culpabilitat com a element que ha d'estar present en les infraccions.

⁽⁶⁾Article 181.1.f LGT.

⁽⁷⁾Article 1905 CC.

Exemples de força major

Catàstrofes naturals (inundacions, terratrèmols, incendis...) o malalties que limiten la capacitat física i mental.

Exoneració de responsabilitat i plantejament de consultes tributàries

No pot quedar exonerat de responsabilitat en aquests supòsits el subjecte que planteja una consulta tributària davant la mateixa Administració, sinó que el subjecte no ha d'assistir a la reunió en què s'acorda la decisió col·lectiva de què deriva la infracció o bé necessàriament ha de salvar el seu vot.

4) Quan s'hagi posat **la diligència necessària** en el compliment de les obligacions tributàries. Aquest precepte recull els abundants pronunciaments jurisprudencials recaiguts sobre el tema en aplicació de la teoria de l'error i tenint en compte la complexitat de les normes tributàries. La falta de diligència o la culpabilitat és un pressupòsit necessari per a l'existència de responsabilitat. Per tant, en aquest supòsit el que passa, en realitat, és que no s'ha produït la infracció: perquè sense culpabilitat no hi ha infracció.

A aquests efectes, es considera que s'ha posat la diligència necessària:

a) Quan l'obligat tributari ha presentat una declaració veraç i completa i ha practicat l'autoliquidació corresponent, emparant-se en una interpretació raonable de la norma.

Previsió criticable

Aquesta previsió és criticable atès que sembla estar pensada només per al contribuent que presenta l'autoliquidació, però no per al que, seguint una interpretació raonable de la norma, entén que no ha de presentar l'autoliquidació.

b) Quan l'obligat tributari hagi ajustat la seva actuació als criteris manifestats per l'Administració en les publicacions i comunicacions escrites.

c) Quan l'obligat tributari hagi ajustat la seva actuació als criteris manifestats en la contestació a la consulta formulada per un altre obligat, sempre que entre les seves circumstàncies i les esmentades en la contestació hi hagi una igualtat substancial que permeti entendre aplicables aquests criteris i no hagin estat modificats.

Interpretació jurisprudencial de la diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries

La jurisprudència entén que es posa la diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries quan el subjecte proporciona a l'Administració les dades necessàries per a la liquidació del tribut, sense que hi hagi, doncs, ocultació i sense que sigui necessari iniciar un procediment d'investigació.

En aquest punt, s'ha d'assenyalar que no sempre és fàcil interpretar raonablement la normativa tributària, ja que a la seva complexitat s'uneix la seva enorme mutabilitat. A més, de vegades, la jurisprudència que recau sobre les disposicions tributàries és contradictòria.

Conflicte en l'aplicació de la norma

En els casos d'infracció en els supòsits de conflicte en l'aplicació de la norma de l'article 206 bis LGT, no es pot considerar, tret en el cas de prova que demostrï el contrari, que hi hagi concurrència ni de la diligència deguda ni de la interpretació raonable de la norma. Per tant, com a norma general, aquest eximent no és aplicable en els casos de frau de llei.

Lectura recomanada

Entre altres, vegeu la Consulta DGT V1808-05, de 19 de setembre de 2005.

La interpretació raonable de la norma

Hi ha una abundant jurisprudència que determina l'abast de la interpretació raonable de la norma a efectes d'exempció de responsabilitat en matèria de sancions. Entre altres, es poden esmentar la STS de 24 de setembre de 2003, les SAN de 13 de març i de 7 de novembre de 2003 o la RTEAC de 5 de desembre de 2003.

5) Finalment, l'article 179.2.i LGT exclou de responsabilitat per infracció tributària quan es produeixi una **deficiència tècnica dels programes informàtics d'assistència** facilitats per l'Administració per al compliment d'obligacions tributàries, com és el cas del programa PADRE per a l'emplenament de l'autoliquidació de l'IRPF. Aquesta exoneració és aplicable en tot cas; per tant, és procedent amb independència que l'error sigui fàcilment identificable o dels coneixements informàtics dels obligats tributaris.

Altres actuacions d'assistència i informació tributària

Seria desitjable que aquesta mateixa previsió d'exoneració de responsabilitat es tingués en compte de manera expressa per a altres actuacions d'informació i d'assistència tributària, com per exemple quan se sol·licita informació a les oficines de l'Agència tributària o quan és la mateixa Administració la que confecciona les autoliquidacions de l'IRPF.

No obstant això, mentre no ho reculli expressament la norma, és defensable que en aquestes actuacions també s'apliqui l'exoneració de responsabilitat, si bé el problema és provar que ha estat l'Administració qui ha donat una informació determinada o que ha prestat ajuda al contribuent d'una determinada manera. Aquesta prova sol ser de dificultat extrema, per no dir absoluta en alguns casos.

D'altra banda, hi ha algunes altres causes d'exoneració de responsabilitat no previstes expressament en aquest precepte, com l'error, que impedeix la formulació del judici de retret subsegüent a l'apreciació que hi concorre dol o negligència. Si no hi ha consciència que s'actua contra el dret no hi pot haver antijuricitat. L'error, que s'admet en dret penal, ha de ser invencible, perquè, en cas contrari, atesa la imputabilitat per simple negligència, no actuaria com a excoent de la responsabilitat.

Així mateix, es pot portar a col·lació la **bona fe**, que sí que s'esmentava de manera expressa en la derogada Llei 1/1998, de 26 de febrer, de drets i garanties dels contribuents, com un principi. Malgrat això, és possible enquadrar la bona fe en la presumpció d'innocència, consagrada, com és sabut, en l'article 24 CE.

El principi de bona fe en l'àmbit tributari

De conformitat amb el que preveu l'article 34 de la dita Llei 1/1998, l'actuació dels contribuents es presumia feta de bona fe. Ara bé, corresponia a la mateixa Administració tributària la prova que concorrien les circumstàncies determinants de la culpabilitat de l'infractor en la comissió d'infraccions tributàries.

En relació amb aquest tema, finalment, cal tenir present que els obligats tributaris que **voluntàriament regularitzin** la seva situació tributària⁸ o esmenin les declaracions, autoliquidacions, comunicacions de dades o sol·licituds presentades amb anterioritat de manera incorrecta no incorren en responsabilitat per les infraccions tributàries comeses en ocasió de la presentació d'aquelles.

Concepte de regularització voluntària

Rep la consideració de regularització voluntària⁹ la feta abans de la notificació d'un requeriment per al compliment de l'obligació tributària, o bé de la notificació de l'inici d'un procediment de comprovació o investigació o d'un procediment sancionador.

No-previsió en la LGT anterior

En la LGT anterior no es recollia de manera expressa aquest supòsit d'exoneració de responsabilitat per deficiència tècnica dels programes informàtics, la qual cosa era criticable, atès que l'incompliment de les obligacions tributàries no és atribuïble al contribuent, sinó exclusivament a la mateixa Administració.

⁽⁸⁾ Article 179.3 LGT.

⁽⁹⁾ Article 2 RGRST.

En aquests casos únicament escau l'exigència del recàrrec corresponent per pagament extemporani sense requeriment previ¹⁰, i les sancions que, si escau, s'imposin per les infraccions que es puguin cometre com a conseqüència de la presentació tardana o incorrecta de les noves declaracions, autoliquidacions, comunicacions de dades o sol·licituds.

⁽¹⁰⁾Article 27 LGT.

2.3. Abast de l'exoneració de responsabilitat

Quant a l'abast d'aquesta exoneració de responsabilitat, es dedueix d'una interpretació literal de l'article 179.2, apartats *d*) i *e*), LGT, que **només comprèn la no-exigibilitat de les sancions** en els casos en què s'hagi comès una infracció tributària.

No obstant això, malgrat aquesta regulació, cal plantejar-se si aquesta exoneració de responsabilitat seria extensible a altres conceptes que s'hagin pogut generar, com els interessos de demora i els possibles recàrrecs del període executiu o per declaració extemporània sense requeriment previ.

En relació amb els **interessos de demora**, tenen una configuració objectiva (que arrenca de la reforma de la LGT de 1963 per obra de la Llei 10/1985, de 26 d'abril), mentre que la culpa del deutor no és un requisit necessari per a la seva exigibilitat. En efecte, com assenyala l'apartat 1 de l'article 26 LGT:

"L'exigència de l'interès de demora tributari no requereix la intimació prèvia de l'Administració ni la concurrència d'un retard culpable en l'obligat."

És a dir, compleixen una funció de compensació per l'ús dels diners aliens, ja que s'exigeixen en casos en què no hi ha cap retard ni compliment tardà, mentre que el deute encara no és exigible (el que passa, per exemple, en els supòsits d'ajornaments i fraccionaments o de suspensió de la liquidació).

Ara bé, tot i admetent aquesta configuració objectiva, s'haurien d'excloure quan el retard és imputable exclusivament a un incompliment o funcionament anormal o a un canvi de criteri per part de la mateixa Administració tributària. En aquesta línia, se n'exclouen els interessos¹¹ quan l'Administració, per una causa imputable a aquesta, excedeix alguns terminis de resolució.

⁽¹¹⁾Article 26.4 LGT.

No obstant això, aquesta exclusió no és prevista en la LGT per a altres supòsits de retard per un incompliment o funcionament anormal imputables a l'Administració o canvi de criteri per part d'aquesta, com en els supòsits en què es produeix un incompliment per part del contribuent com a conseqüència d'una informació incorrecta, d'un canvi de criteri o d'una assistència defectuosa ofertes per l'Administració. I, per tant, són exigibles en els casos d'exoneració de responsabilitat, de conformitat amb les previsions legals.

D'altra banda, com ja s'ha assenyalat, l'exoneració legal de responsabilitat per infracció tributària no s'estén als **recàrrecs**, que resulten exigibles. Segons la nostra opinió, aquesta regulació és criticable quan la naturalesa del recàrrec és merament compensatòria, però encara ho és més quan aquesta naturalesa és dissuasòria del pagament extemporani.

Exoneració de responsabilitat i exigència dels diferents recàrrecs

Així, si s'accepta que la naturalesa dels recàrrecs de constrenyiment reduït i ordinari (del 10% i del 20%, respectivament, segons el que estableix l'article 28, apartats 3 i 4, LGT) és compensatòria per les despeses que ocasiona a l'Administració la posada en marxa del procediment, es poden aplicar els mateixos comentaris que s'han fet en relació amb els interessos de demora: no és correcte que a l'obligat tributari se li carregui l'obligació de rescabalar l'Administració per la posada en marxa d'aquest procediment, quan aquesta circumstància no solament no li és imputable, sinó que ho és a l'Administració.

Ara bé, quan el recàrrec té naturalesa fonamentalment dissuasòria, com és el cas del pagament extemporani, encara és més criticable l'exigència d'aquest en els casos en què no hi ha culpa de l'obligat tributari pel retard en el pagament. Seria incoherent i il·lògic que s'establís una mesura dissuasòria de determinades conductes del contribuent (el retard en el pagament), quan aquesta conducta es deu a un error o de qualsevol altra manera s'hi ha posat la diligència deguda.

Finalment, segons el nostre parer, són aplicables els mateixos arguments apuntats en relació amb els recàrrecs per pagaments extemporanis al recàrrec executiu del 5% de l'article 28.2 LGT. Malgrat que és defensable la seva naturalesa sancionadora, si se segueix la doctrina constitucional sembla que encaixaria en els actes de naturalesa dissuasòria; de manera que en aquest supòsit tampoc no seria correcte exigir aquest recàrrec quan el retard en el pagament té l'origen en el seguiment del criteri administratiu.

2.4. Extinció de la responsabilitat per infracció

La responsabilitat perquè s'ha comès una infracció, és a dir, la possibilitat d'imposar una sanció, es pot extingir en els casos següents, recollits en l'article 189.1 LGT:

- 1) La **defunció del subjecte infractor**, en aplicació del principi de personalitat de la pena.
- 2) El **transcurs del termini de prescripció**¹² per a imposar les sancions corresponents (que s'aplica d'ofici, sense que sigui necessari que la invoqui l'interessat). Aquest termini és de quatre anys i el seu còmput s'inicia a partir de la comissió de la infracció corresponent.

Interrupció del termini de prescripció per a la imposició de sancions

El termini de prescripció del dret de l'Administració per a la imposició de sancions¹³ s'interrump per alguna de les causes següents:

- Qualsevol acció administrativa, feta amb coneixement formal de l'interessat, encaiminada a la imposició de la sanció.

Actes de naturalesa dissuasòria

En aquest context, segons el que indica la STC 276/2000, sembla que al costat dels actes compensatoris i els sancionadors hi ha una altra categoria, els **actes dissuasoris**, que compleixen una funció coercitiva o d'estímul, i als quals no els afecten les garanties que envolten els actes de naturalesa sancionadora.

Extinció de la responsabilitat

La LGT de 1963 (art. 89) només tractava el tema de l'extinció de la responsabilitat per infracció; en canvi, l'actual LGT, de manera més adequada, diferencia entre causes d'extinció de responsabilitat i causes d'extinció de les sancions tributàries.

⁽¹²⁾ Article 189.2 LGT.

⁽¹³⁾ Article 189.3 LGT.

- Per la interposició de recursos o reclamacions, per la remissió del tant de culpa a la jurisdicció penal o per actuacions fetes amb coneixement formal de l'interessat en el transcurs d'aquests procediments.

3) Un tercer cas, no previst en aquest precepte, però que es podria incloure entre les causes d'extinció de la responsabilitat per infracció, seria el de la **regularització voluntària de la situació tributària**, tant si la conducta infractora ocasiona un perjudici econòmic a la Hisenda pública (art. 27 i 191.1 LGT) com si no (art. 179.3 LGT).

Regularització de la situació tributària

Les actuacions administratives dirigides a la regularització de la situació tributària de l'obligat interrompen aquest termini de prescripció per a les sancions que es puguin derivar d'aquesta regularització.

2.5. Extinció de les sancions tributàries

Les sancions tributàries s'extingeixen per diversos motius i, per tant, si se'n produeix l'extinció, una vegada ja imposades, ja no són exigibles. En aquesta matèria són aplicables les previsions sobre el deute tributari que conté el capítol IV del títol II LGT, d'acord amb el que disposa l'article 190.2 LGT.

En concret, els supòsits d'extinció de les sancions¹⁴ són els següents:

⁽¹⁴⁾Article 190.1 LGT.

1) **Pagament o compliment de la sanció**, com a manera habitual d'extinció de les sancions tributàries: bé per pagament quan es tracta de sancions pecuniàries, bé pel transcurs del temps en el cas de sancions no pecuniàries. En aquest cas, hi és aplicable el que disposa el capítol V del títol III LGT, al qual es remet l'article 190.2 LGT, pel que fa a la recaptació de les sancions.

2) **Prescripció del dret a exigir-ne el pagament**, que es regula per les normes previstes per a la prescripció del dret a l'Administració per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats i autoliquidats (que conté la secció tercera del capítol IV del títol II de la LGT¹⁵).

⁽¹⁵⁾Article 190.2, *in fine*, LGT.

Prescripció del dret a imposar la sanció i exigir-ne el pagament

Per tant, és possible distingir entre prescripció del dret a imposar la sanció i la prescripció de la sanció. En tots dos casos el termini és el mateix, però és diferent el moment inicial per al seu còmput.

El moment inicial per al còmput de la **prescripció del dret a imposar la sanció** és el moment en què es va cometre.

Al seu torn, la **prescripció del dret a exigir el pagament de la sanció** s'inicia: en el cas de multes, a partir de la data en què finalitza el termini per al seu ingrés voluntari; quan es tracta de privació de drets (encara que aquest supòsit no és previst expressament), el moment inicial del còmput és l'endemà de la data en què es va notificar l'acord d'imposició de la sanció.

3) **Compensació**: si l'obligat tributari té pendent una devolució per part de l'Administració tributària.

4) **Condonació gracioble:** es pot acordar per a les sancions tributàries, concedida discrecionalment pel ministre d'Economia i Hisenda, en els casos en què l'execució de la sanció afecti greument la capacitat productiva o el nivell d'ocupació o produeixi un greu perjudici per als interessos de l'Estat.

Interessos de demora i condonació de sancions

La STSJ de Catalunya de 4 de juny de 2003 sosté que no són exigibles els interessos de demora sobre l'import condonat de les sancions tributàries, reportats des de la finalització del termini d'ingrés fins a la data en què comença a tenir efectes l'acord de condonació mitjançant la seva publicació en el BOE.

5) **Defunció de tots els obligats a satisfer-les.** En aquest punt, s'han de distingir les dues situacions següents:

a) Si es tracta de persones físiques, cal no oblidar que les sancions són intransmissibles pel principi de personalitat de la pena. En canvi, els deutes tributaris sí que es transmeten als hereus (successió dels deutes tributaris¹⁶).

b) Si es tracta d'una persona jurídica o una entitat sense personalitat jurídica, la seva dissolució dóna lloc a la transmissió de les obligacions tributàries pendents (entre les quals s'inclouen les sancions) als socis, liquidadors, partícips o comuns. Aquestes persones físiques responen solidàriament fins al límit del valor de la quota de liquidació que se'ls adjudiqui, a la qual s'han d'afegir altres percepcions patrimonials rebudes per aquests en els dos anys anteriors a la data de dissolució que minorin el patrimoni social que hagi de respondre d'aquestes obligacions. Per tant, s'extingeixen les sancions quan desapareixen les persones físiques que assumeixen les sancions corresponents a la persona jurídica¹⁷.

Sancions i ingressos indeguts

D'acord amb el que disposa l'article 190.4 LGT, les sancions tributàries que s'hagin ingressat indegudament es qualifiquen com a ingressos indeguts a efectes d'aquesta Llei.

⁽¹⁶⁾Article 39 LGT.

⁽¹⁷⁾Article 40 LGT.

3. Classes d'infraccions tributàries

3.1. Consideracions generals

Abans de la reforma de la LGT de 1963 per la Llei 10/1985, hi havia dues classes d'infraccions: simples i greus. Per tant, la LGT de 1963 no seguia el criteri general de l'article 129.1 LRJPAC, que distingeix entre: lleus, greus i molt greus.

Finalment, l'actual LGT¹⁸ adopta el criteri que conté la LRJPAC, ja que disposa que les infraccions tributàries es classifiquen en **lleus, greus i molt greus**.

⁽¹⁸⁾Article 183.2 LGT.

Les diferències entre l'actual LGT i la de 1963

Les diferències entre l'actual LGT i la de 1963 són les següents:

- La nova classificació de les infraccions que acabem d'esmentar. Les infraccions es qualifiquen com a lleus, greus o molt greus, d'acord amb el previst en cada cas en els articles 191 a 206 LGT.
- L'actual LGT introdueix alguna modificació en la definició dels tipus infractors i en les sancions corresponents.
- En tercer lloc, adopta una sistemàtica nova, ja que regula els tipus infractors i la seva sanció corresponent de manera conjunta en els articles 191 a 206 LGT, és a dir, la definició de la infracció s'acompanya de la sanció aplicable segons el grau (lleu, greu o molt greu).
- Finalment, cada tipus infractor es qualifica de manera unitària com a lleu, greu o molt greu, a diferència de la LGT de 1963 en què cada tipus infractor era simple o greu en funció de si es causava o no un perjudici econòmic per a la Hisenda pública.

En conseqüència, amb la LGT anterior era molt més senzill determinar la infracció i la sanció aplicable que en l'actual. Fins i tot, en abstracte, és difícil poder determinar si una conducta infractora rebia un millor o pitjor tracte en la legislació anterior, atès que això depèn de la concurrència de diversos factors, que han de ser analitzats cas per cas.

Per a saber si som davant una infracció i determinar quina sanció escau aplicar-hi, cal fer les operacions següents:

- 1) En primer lloc, s'ha de comprovar si la conducta (acció o omissió) és objecte de **tipificació** per alguna llei tributària com a infracció.
- 2) En segon lloc, si la conducta està tipificada com a infracció, s'ha de procedir a la seva **qualificació**, d'acord amb els criteris que conté l'article 184 LGT.
- 3) I, finalment, en funció de la qualificació de la infracció, es determina la sanció aplicable i, si escau (quan la sanció és pecuniària o una multa), el seu import. Per tant, s'ha de fer la **quantificació** de la sanció aplicable.

La determinació de la sanció i el seu import

De vegades, la determinació de l'import de la sanció és senzilla, com quan s'és en presència d'una multa fixa (per exemple, com preveu l'article 198.1 LGT), ja que directament la fixa el legislador.

No obstant això, en altres supòsits, aquesta determinació és més complexa, com passa amb les multes proporcionals. En aquests casos, s'ha d'aplicar sobre la base de la infracció un percentatge; per tant, s'ha de calcular, en primer lloc, la quantia de la base de la infracció.

Però, encara es pot complicar més en els casos en què la legislació no preveu un únic percentatge a aplicar sobre la base de la infracció, sinó que estableix un percentatge mínim i un de màxim (per exemple, "entre el 50 i el 100%"). La concreció d'aquest percentatge s'efectua per mitjà dels criteris de graduació, continguts en els articles 187 i 188 LGT.

No graduació de les sancions

Com és lògic, en els casos de les sancions no pecuniàries, no cal quantificar la sanció, ni tampoc en el cas de les sancions pecuniàries fixes o en les sancions pecuniàries proporcionals quan el legislador només estableix un únic percentatge.

3.2. La qualificació de les infraccions

Les infraccions tributàries (article 184.1 LGT) poden ser qualificades de tres maneres: com a **lleus, greus o molt greus**, d'acord amb el que disposen els articles 191 a 206 LGT.

Quant a això, cal destacar que cada infracció es qualifica de manera unitària de forma lleu, greu i molt greu, d'acord amb el que disposen la LGT i el RGRST¹⁹ i de conformitat amb el resultat d'analitzar globalment la conducta feta en relació amb la infracció. En conseqüència, una mateixa conducta pot ser qualificada com una infracció dels tres tipus (excepte el cas de l'art. 191.6 LGT, que sempre és una infracció lleu, amb independència de les circumstàncies que concorrin en la conducta del subjecte infractor).

⁽¹⁹⁾Article 3.1 RGRST.

La qualificació d'una infracció com a lleu, greu o molt greu depèn de la concurrència de diversos factors, definits en els apartats 2n. i 3r. de l'article 184 LGT: **ocultació de dades i utilització de mitjans fraudulents**. A aquestes circumstàncies es remeten els articles 191 i següents.

Criteris de qualificació específics

De vegades, fins i tot, alguns tipus infractors preveuen criteris de qualificació específics (és el cas de l'article 191 LGT).

Quant a això, si hi concorre més d'una d'aquestes circumstàncies²⁰, es pren en consideració la que determina una major gravetat de la conducta.

⁽²⁰⁾Article 9.1 RGRST.

D'altra banda, el RGRST fa una sèrie de precisions en relació amb la qualificació unitària de les sancions²¹.

⁽²¹⁾Article 3, apartats 2 i 3, RGRST.

Precisions respecte a la qualificació unitària de les sancions

Quan en un mateix procediment de verificació de dades, comprovació limitada o inspecció es comprovin diversos períodes impositius o de liquidació, es considera que existeix una infracció, en relació amb cadascun dels diferents supòsits d'infracció tipificats per la llei, per cada tribut i període objecte del procediment.

Quan es tracti d'infraccions relatives a tributs sense període impositiu ni període de liquidació o a fets o operacions la declaració dels quals no sigui periòdica, es considera que existeix una infracció per cada obligació tributària que deriva de cadascun dels fets o operacions subjectes al tribut.

Quan es tracti d'infraccions consistents en l'incompliment d'obligacions formals, es considera que existeix una infracció per cada incompliment.

Quan, en relació amb un tribut i període impositiu o de liquidació, s'incoï més d'un procediment d'aplicació dels tributs o es formuli més d'una proposta de liquidació, es considera que s'ha comès una única infracció (igualmente, és aplicable als tributs sense període impositiu i període de liquidació). En aquests supòsits, en cada procediment sancionador que s'incoï s'imposa la sanció que hauria estat escaient si hi hagués intervingut un sol procediment d'aplicació dels tributs o una sola proposta de liquidació, minorada en l'import de les sancions imposades en els procediments anteriors o minorada en l'import de les sancions imposades en relació amb les propostes de liquidació en què no s'inclougui la totalitat dels elements regularitzats de l'obligació tributària.

1) Ocultació de dades a l'Administració tributària

Es defineix l'ocultació²² com la no-presentació de declaracions o presentació de declaracions en què s'inclouguin fets inexistents o amb imports falsos, o en què s'ometin totalment o parcialment ingressos, rendes, béns o altres dades amb incidència en la determinació del deute tributari, sempre que la incidència del deute derivat de l'ocultació en relació amb la base de la sanció sigui superior al 10 per 100.

⁽²²⁾Article 184.2 LGT.

Aquesta circumstància, per tant, implica tant accions o omissions en la conducta del subjecte infractor, mentre que es preveu per a l'absència de presentació de les declaracions com per a la presentació errònia d'aquestes.

D'altra banda, perquè es pugui aplicar aquesta circumstància, no n'hi ha prou amb l'existència d'absència de presentació de declaracions o la seva presentació errònia, sinó que cal que la incidència del deute derivat de l'ocultació en relació amb la base de la sanció (la quantitat deixada d'ingressar o de declarar com a conseqüència de la infracció comesa) ha de superar el 10 per 100.

En particular, el RGRST²³ estableix una complexa fórmula per a calcular aquest percentatge, en honor del principi de seguretat jurídica.

⁽²³⁾Article 10 RGRST.

Càlcul de la incidència de l'ocultació

La incidència del deute derivat de l'ocultació sobre la base de la sanció es determina mitjançant un coeficient, expressat arrodonit amb dos decimals, que es calcula multiplicant per 100 el resultat d'una fracció en què figurin:

1) En el numerador, la suma del resultat de multiplicar els increments fets a la base imposable o liquidable en què s'hagi apreciat ocultació pel tipus de gravamen del tribut, si aquests increments es produeixen en la part de la base gravada per un tipus proporcional o, si es produeixen en la part de la base gravada per una tarifa, pel tipus mitjà de gravamen resultant de la seva aplicació, més els increments fets directament en la quota del tribut o en la quantitat a ingressar en què s'hagi apreciat ocultació.

2) En el denominador, la suma del resultat de multiplicar tots els increments sancionables que s'hagin regularitzat a la base imposable o liquidable pel tipus de gravamen del

tribut, si aquests increments es produeixen en la part de la base gravada per un tipus proporcional o, si es produeixen en la part de la base gravada per una tarifa, pel tipus mitjà de gravamen resultant de la seva aplicació, més els increments sancionables fets directament en la quota del tribut o en la quantitat que s'ha d'ingressar.

En aquest coeficient no s'inclouen increments regularitzats derivats dels guanys patrimonials no justificats i rendes no declarades derivades de l'incompliment de l'obligació d'informació sobre béns i drets a l'estranger.

Finalment, quan no es presenta la declaració o autoliquidació, s'entén que la incidència del deute derivat de l'ocultació sobre la base de la sanció és del 100%.

D'altra banda, el RGRST²⁴ precisa que s'entén que hi ha ocultació de dades a l'Administració tributària quan es produeixin les circumstàncies que preveu l'article 184.2 LGT, tot i que l'Administració tributària pot conèixer la realitat de les operacions o les dades omeses per declaracions de tercers, per requeriments d'informació o per l'examen de la comptabilitat, llibres o registres i altra documentació del mateix subjecte infractor.

(24) Article 4.1 RGRST.

2) Utilització de mitjans fraudulents

Existeixen mitjans fraudulents²⁵ quan hi ha anomalies substancials en la comptabilitat, ús de factures falses i utilització de persones o entitats interposades.

(25) Article 184.3 LGT.

En particular, atès que l'existència d'anomalies **substancials en la comptabilitat** és un concepte jurídic indeterminat, la norma considera com a tals:

- L'incompliment absolut del deure de portar la comptabilitat o els llibres de registre.
- Portar comptabilitats diferents referides a una mateixa activitat i exercici que impedeixin conèixer la verdadera situació de l'empresa.
- Portar incorrectament els llibres de registre o de comptabilitat mitjançant la falsedat d'assentaments, registres o imports, ometre operacions fets o comptabilitzar en comptes incorrectes de manera que se n'alteri la consideració fiscal. En aquests casos, la incidència del deute derivat dels mitjans fraudulents comptables ha de ser superior a un 50% de la base de la sanció.

En aquest punt, el RGRST²⁶ estableix novament la complexa fórmula per a calcular aquert percentatge, en honor del principi de seguretat jurídica.

(26) Article 11 RGRST.

Càlcul de la incidència del fet de portar incorrectament llibres o registres

La incidència del fet de portar incorrectament els llibres o registres sobre la base de la sanció es determina mitjançant un coeficient, expressat arrodonit amb dos decimals, que es determina multiplicant per 100 el resultat d'una fracció en què figurin:

1) En el numerador, la suma del resultat de multiplicar els increments fets a la base imposable o liquidable la regularització de la qual estigui originada pel fet de portar incor-

rectament els llibres o registres pel tipus de gravamen del tribut, si aquests increments es produeixen en la part de la base gravada per un tipus proporcional o, si es produeixen en la part de la base gravada per una tarifa, pel tipus mitjà de gravamen resultant de la seva aplicació, més els increments fets directament en la quota del tribut o en la quantitat a ingressar la regularització de la qual estigui originada pel fet de portar incorrectament llibres o registres.

2) En el denominador, la suma del resultat de multiplicar tots els increments sancionables que s'hagin regularitzat a la base imposable o liquidable pel tipus de gravamen del tribut, si aquests increments es produeixen en la part de la base gravada per un tipus proporcional o, si es produeixen en la part de la base gravada per una tarifa, pel tipus mitjà de gravamen resultant de la seva aplicació, més els increments sancionables fets directament en la quota del tribut o en la quantitat a ingressar.

En aquest coeficient no s'inclouen increments regularitzats derivats dels guanys patrimonials no justificats i rendes no declarades derivades de l'incompliment de l'obligació d'informació sobre béns i drets a l'estranger.

A més, el RGRST²⁷ també efectua les precisions següents:

(27) Article 4.2 RGRST.

- S'entén que hi ha **assentaments, registres o imports falsos** quan en els llibres de comptabilitat o en els llibres o registres establerts per la normativa tributària es reflecteixin fets o operacions inexistents o amb magnituds dineràries o d'una altra naturalesa superiors a les reals.
- S'entén que hi ha **omissió d'operacions** quan no es comptabilitzen o es registren operacions fetes o quan es comptabilitzen o es registren parcialment, per magnituds dineràries o d'una altra naturalesa inferiors a les reals.
- S'entén que hi ha **comptabilització en comptes incorrectes** quan, si es tracta de llibres de comptabilitat o de llibres o registres establerts per la normativa tributària, s'hi anotin operacions incomplint la normativa que els regula, de manera que se n'alteri la consideració fiscal i se n'hagi derivat la comissió de la infracció tributària.

Pel que fa a l'ús de **factures, justificants o altres documents falsos o falsejats**, la seva incidència ha de representar un percentatge superior al 10% de la base de la sanció.

A aquests efectes, per a garantir la seguretat jurídica, el RGRST²⁸ torna a utilitzar la complexa fórmula per a determinar aquest percentatge.

(28) Article 12 RGRST.

Càlcul de la incidència de la utilització de factures, justificants o documents falsos o falsejats

La incidència dels documents o suports falsos o falsejats sobre la base de la sanció es determina per un coeficient, expressat arrodonit amb dos decimals, que es determina multiplicant per 100 el resultat d'una fracció en què figurin:

1) En el numerador, la suma del resultat de multiplicar els increments fets a la base imposable o liquidable la regularització de la qual estigui originada per la utilització de factures, justificants o altres documents o suports falsos o falsejats pel tipus de gravamen del tribut, si aquests increments es produeixen en la part de la base gravada per un tipus proporcional o, si es produeixen en la part de la base gravada per una tarifa, pel tipus mitjà de gravamen resultant de la seva aplicació, més els increments fets directament en

la quota del tribut o en la quantitat a ingressar la regularització de la qual estigui originada per la utilització de factures, justificants o altres documents o suports falsos o falsejats.

2) En el denominador, la suma del resultat de multiplicar tots els increments sancionables que s'hagin regularitzat a la base imposable o liquidable pel tipus de gravamen del tribut, si aquests increments es produeixen en la part de la base gravada per un tipus proporcional o, si es produeixen en la part de la base gravada per una tarifa, pel tipus mitjà de gravamen resultant de la seva aplicació, més els increments sancionables fets directament en la quota del tribut o en la quantitat a ingressar.

Novament, s'estableix que en aquest coeficient no s'inclouen increments regularitzats derivats dels guanys patrimonials no justificats i rendes no declarades derivades de l'incompliment de l'obligació d'informació sobre béns i drets a l'estranger.

Així mateix, el RGRST²⁹ precisa que s'entén que són factures, justificants o altres documents o suports falsos o falsejats els que reflecteixin operacions inexistents o magnituds dineràries o d'una altra naturalesa diferents de les reals i hagin estat l'instrument per a la comissió de la infracció.

(29) Article 4.3 RGRST.

Finalment, en el cas de la **utilització de persones o entitats interposades**, el subjecte infractor, en honor d'ocultar la seva identitat, ha de fer figurar a nom d'un tercer (amb el seu consentiment o sense) la titularitat de béns o drets, obtenció de rendes o la realització d'operacions amb transcendència tributària de les quals es deriva l'obligació tributària l'incompliment de la qual constitueix la infracció.

3.3. Els tipus infractors i les seves sancions

Les infraccions tributàries estan tipificades en la LGT en els articles 191 a 206. Es poden classificar els tipus infractors, en funció de la naturalesa del deure tributari vulnerat, en:

Lectura recomanada

E. Simón Acosta (2004). "La potestad sancionadora". A: Diversos autors (2004). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

1) Infraccions del deure de declarar el fet imposable o el pressupòsit de fet d'obligacions d'ingrés, amb resultat de dany per a la recaptació tributària³⁰, inclosa la seva comissió en grau de temptativa³¹.

(30) Articles 191 a 193 LGT.

(31) Article 194 LGT.

2) Infraccions relatives al deure de declarar sense perjudici econòmic immediat³²: acreditació improcedent de conceptes a deduir en declaracions futures.

(32) Article 195 LGT.

3) Infraccions del deure de declarar les bases imposables o els resultats per part de les entitats en règim d'imputació de rendes³³.

(33) Articles 196 i 197 LGT.

4) Infraccions relacionades amb altres deures merament formals o complementaris dels mateixos subjectes passius:

a) declaracions censals³⁴;

(34) Articles 198 i 199 LGT.

- b) designació del representant³⁵; (35) Articles 198 i 199 LGT.
- c) obligació de declarar el domicili fiscal³⁶; (36) Article 198 LGT.
- d) obligacions comptables i registrals³⁷; i (37) Article 200 LGT.
- e) obligacions de facturació³⁸. (38) Article 201 LGT.
- 5) Infraccions relacionades amb el deure d'informació respecte de tercers³⁹. (39) Articles 198 i 199 LGT.
- 6) Infraccions relatives a l'ús del NIF⁴⁰. (40) Article 202 LGT.
- 7) Infraccions relacionades amb el compliment de les obligacions de l'obligat en el desenvolupament dels procediments tributaris, resistència, excusa o negativa a l'acció de l'Administració⁴¹. (41) Article 203 LGT.
- 8) Infracció del deure de sigil per part del retenidor⁴². (42) Article 204 LGT.
- 9) Infracció del deure de comunicació de dades al retenidor⁴³. (43) Article 205 LGT.
- 10) Infracció per incomplir l'obligació de lliurar el certificat de retencions i ingressos a compte⁴⁴. (44) Art. 206 LGT.
- 11) Infracció en supòsits de conflicte en l'aplicació de la norma tributària⁴⁵. (45) Art. 206. bis LGT.
- 12) Infraccions per incompliments relacionats amb l'obligació de presentar declaracions informatives sobre béns i drets situats a l'estranger⁴⁶. (46) DA18a LGT.

D'entre aquests tipus infractors (articles 191 a 193 LGT), es preveuen tres tipus bàsics, la realització dels quals ocasiona un perjudici econòmic directe a la Hisenda pública; és a dir, representen un resultat lesiu per a la recaptació tributària. Així doncs, el que es produeix en aquests supòsits és l'**evasió de tributs**.

Es tracta de les infraccions següents:

- 1) La infracció tributària per deixar d'ingressar el deute tributari d'una **autoliquidació**⁴⁷ (supòsit típic de frau fiscal). La base de la sanció està constituïda per la quantitat que s'ha deixat d'ingressar. (47) Article 191 LGT i article 8.1 RGRST, que, en particular, es refereix a la quantitat a ingressar que resulta de la regularització.
- (48) Article 192 LGT i article 8.6 RGRST.

2) La infracció tributària per l'incompliment de l'obligació de presentar **declaracions tributàries**⁴⁸. Per la seva banda, la base de la sanció consisteix en la diferència resultant de l'adequada liquidació del tribut i la que hauria procedit d'acord amb les dades declarades.

3) I la infracció tributària per obtenir indegudament **devolucions tributàries**⁴⁹ (en l'àmbit d'alguns impostos, com l'IRPF o l'IVA). Al seu torn, la base de la sanció és la quantitat retornada sense tenir-hi dret.

⁽⁴⁹⁾Article 193 LGT i article 8.6 RGRST.

La **qualificació** d'aquests tres tipus infractors com a lleus, greus o molt greus depèn:

1) En primer lloc, de la quantia defraudada o base de la sanció (si aquesta és igual o inferior a 3.000 euros (o superior a aquesta xifra, sense que hi hagi ocultació), la infracció serà lleu. No obstant això, la infracció és greu o molt greu, amb independència de la quantia de la base de la sanció, en els casos d'utilització de factures falses (encara que no sigui constitutiu de mitjà fraudulent), de portar incorrectament llibres o registres quan la incidència representa un percentatge superior al 10% de la base de la sanció i, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, per l'impagament de retencions o ingressos a compte.

Càlcul de la base de la sanció

⁽⁵⁰⁾Article 8 RGRST

En concret, quan de la regularització practicada en resultin quantitats sancionables i no sancionables, la base de la sanció⁵⁰ serà el resultat de multiplicar la quantitat a ingressar per un coeficient, expressat arrodonit amb dos decimals, que es determina multiplicant per cent el resultat d'una fracció en la qual figurin: en el numerador, la suma del resultat de multiplicar els increments sancionables regularitzats a la base imposable o liquidable pel tipus de gravamen del tribut, si aquests increments es produeixen en la part de la base gravada per un tipus proporcional o, si es produeixen en la part de la base gravada per una tarifa, pel tipus mitjà de gravamen que resulta de la seva aplicació, més els increments sancionables realitzats directament en la quota del tribut o en la quantitat a ingressar.

Per la seva banda, en el denominador figurarà la suma del resultat de multiplicar tots els increments que s'hagin regularitzat en la base imposable o liquidable pel tipus de gravamen del tribut, si aquests increments es produeixen en la part de la base gravada per un tipus proporcional o, si es produeixen en la part de la base gravada per una tarifa, pel tipus mitjà de gravamen resultant de la seva aplicació, més els increments fets directament en la quota del tribut o en la quantitat a ingressar.

En aquest coeficient no s'inclouen increments regularitzats derivats dels guanys patrimonials no justificats i rendes no declarades derivades de l'incompliment de l'obligació d'informació sobre béns i drets a l'estranger. D'altra banda, quan en la regularització s'hagin fet ajustaments en la base, en la quota o en la quantitat a ingressar que minorin el deute tributari, la seva quantia no es tindrà en compte a l'efecte del càlcul del coeficient. I, finalment, quan es produeixi la conducta que preveu l'article 191.6 LGT, les quantitats indegudament declarades en un període no disminuiran la base de sanció que procedeixi en la regularització d'aquell.

2) En segon lloc, també depèn de l'existència d'ocultació (en aquest cas, la infracció serà greu, si la base de la sanció és superior a 3.000 euros). Igualment, la infracció és greu (amb independència de la quantia de la base de la sanció) en els casos d'utilització de factures falses (encara que no sigui constitutiu d'un mitjà fraudulent), de portar de manera incorrecta llibres o registres

quan la incidència representi un percentatge superior al 10% i inferior o igual al 50% de la base de la sanció i, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, per l'impagament de retencions o ingressos a compte, quan representin un percentatge inferior o igual al 50% de l'import de la base de la sanció.

3) I, finalment, depèn de la utilització de mitjans fraudulents, cas en què la infracció sempre és molt greu. Així mateix, també és molt greu la sanció, en el cas de la infracció de l'article 191 LGT, quan s'han deixat d'ingressar quantitats retingudes o que s'haurien hagut de retenir o ingressos a compte, quan representin un percentatge superior al 50% de l'import de la base de la sanció.

Les sancions aplicables

L'ocultació i la utilització de mitjans fraudulents formen part del tipus infractor en les infraccions greus i molt greus, i això determina que la sanció mínima sigui del 50% i del 100%, respectivament, i es pugui incrementar d'acord amb els criteris de comissió repetida d'infraccions tributàries i de perjudici econòmic per a la Hisenda pública, fins al 100% i al 150%, respectivament. Només la infracció lleu és sancionable exclusivament amb una multa del 50%.

En relació amb aquests tres tipus bàsics, la llei preveu alguns supòsits concrets:

1) En particular, sota el tipus d'infracció tributària per deixar d'ingressar el deute d'una autoliquidació⁵¹, es preveu expressament la falta d'ingrés del deute tributari dels socis, hereus, comuners o partícips, derivada de les quantitats no atribuïdes o atribuïdes incorrectament per les **entitats en atribució de rendes**.

⁽⁵¹⁾Article 191.1 LGT.

2) A més, es qualifica, en tot cas, com a infracció lleu la presentació d'autoliquidacions extemporànies sense requeriment previ que no compleixin els **requisits exigits per a l'aplicació dels recàrrecs per declaració extemporània**⁵². Concretament, es tracta de les autoliquidacions que no identifiquin el període a què es refereixen i que no incloguin únicament les dades relatives a aquest període.

⁽⁵²⁾Article 191.6 LGT.

D'altra banda, la LGT, en els articles 194 a 206, preveu altres tipus infractors. Es tracta de les infraccions tributàries següents:

1) La llei tipifica la **sol·licitud indeguda de devolucions tributàries sense que aquestes s'hagin obtingut**⁵³. Aquesta conducta, que és una forma imperfecta d'execució de la infracció que preveu l'article 193 LGT i que consisteix a falsejar les dades necessàries per a sol·licitar devolucions tributàries o gaudir-ne, es qualifica, en tot cas, com a infracció greu, però la seva sanció és inferior a aquesta última, ja que consisteix en una multa del 15% i la base de la sanció és la quantitat indegudament sol·licitada. Per disposició expressa de la llei, aquesta infracció és compatible amb la infracció consistent a deixar d'ingressar.

⁽⁵³⁾Article 194.1 LGT.

Exemple

El senyor Rupérez presenta la seva autoliquidació de l'IRPE, amb un import a retornar de 3.500 euros, dins del període voluntari. No obstant això, abans de la pràctica de la devolució corresponent, se li notifica l'inici d'un procediment de comprovació limitada que finalitza amb la pràctica d'una liquidació per un import de 0 euros.

El senyor Rupérez ha comès una infracció tributària per sol·licitar indegudament una devolució tributària, regulada en l'article 194.1 LGT. Aquesta sanció es qualifica com a greu. La base de la sanció és de 3.500 euros (l'import indegudament sol·licitat) i la sanció aplicable consisteix en una multa pecuniària proporcional del 15% ($3.500 \times 15\%$). En conseqüència, la sanció puja a 525 euros.

2) En canvi, la infracció per **sol·licitud indeguda de beneficis fiscals**⁵⁴ només és sancionable de manera independent (amb una multa de 300 euros) quan no escaigui imposar alguna de les sancions previstes en els articles 191, 192, 195 o en el mateix article 194.1 LGT. Aquesta infracció, que sempre és greu, consisteix a falsejar les dades necessàries per a sol·licitar beneficis fiscals o gaudir-ne (exempcions, reduccions, deduccions...).

⁽⁵⁴⁾Article 194.2 LGT.

3) D'altra banda, la LGT tipifica i sanciona la conducta preparatòria consistent a determinar o **acreditat improcedentment partides positives o negatives o crèdits tributaris**⁵⁵ aparents amb una sanció del 15%, en el cas de partides a compensar o deduir a la base imposable, i del 50%, si es tracta de partides a deduir en la quota o de crèdits tributaris aparents. La base de la sanció és la quantitat improcedentment atribuïda i la infracció es qualifica com a greu.

⁽⁵⁵⁾Article 195 LGT.

4) La infracció per **imputar incorrectament bases imposables o deduccions i pagaments a compte**⁵⁶ per les entitats sotmeses a un règim d'imputació de rendes (generalment, les entitats sense personalitat jurídica de l'art. 35.4 LGT) se sanciona amb multa del 40% i del 75%, respectivament, sempre que no escaigui imposar una sanció a l'entitat sotmesa al règim d'imputació de rendes per la comissió de les infraccions dels articles 191, 192 o 193 LGT. La base de la sanció consisteix en la quantia atribuïda de manera irregular als socis, participants o comuners de les entitats esmentades. Les infraccions es qualifiquen, en tot cas, com a greus.

⁽⁵⁶⁾Articles 196 i 197 LGT.

5) En l'àmbit de les infraccions per incompliment de deures formals, la **falta de presentació d'autoliquidacions o de declaracions sense que es produeixi un perjudici econòmic**⁵⁷ a la Hisenda pública se sanciona amb una multa de 200 euros, amb caràcter general. Si es tracta de declaracions censals o declaracions per les quals es designa un representant, o bé de subministrament d'informació, la sanció és superior (400 euros). Si es tracta de declaracions exigides amb caràcter general en compliment de l'obligació de subministrament d'informació (art. 93 i 94 LGT), la sanció consisteix en una multa de 20 euros per cada dada o conjunt de dades referides a una mateixa persona o entitat que s'hauria hagut d'incloure en la declaració amb un mínim de 300 euros i un màxim de 20.000 euros.

⁽⁵⁷⁾Articles 198.1 i 2 LGT.

Si aquest tipus d'autoliquidacions o declaracions es presenten fora de termini sense requeriment previ, l'import de la sanció es redueix a la meitat. Es tracta dels supòsits en què es presenta fora de termini una autoliquidació amb sol·licitud de devolució. La infracció es qualifica en aquests casos com a lleu.

Exemple

La senyora López no presenta el model 390 de resum anual de l'impost sobre el valor afegit.

Com que es tracta d'una informació merament declarativa (sense quota a ingressar ni a retornar), la infracció tributària que comet la senyora López consisteix en la prevista en l'article 198.1 LGT per la falta de presentació dins el termini d'una declaració sense que es produeixi perjudici econòmic per a la Hisenda pública. La infracció es qualifica com a lleu i la sanció aplicable consisteix en una multa pecuniària fixa de 200 euros.

6) Així mateix, es tipifica l'**incompliment de l'obligació de comunicar el domicili fiscal o el seu canvi**⁵⁸, per les persones físiques que no facin activitats econòmiques, qualificada com a infracció lleu i sancionable amb una multa de 100 euros.

⁽⁵⁸⁾Article 198.5 LGT.

Exemple

El senyor Núñez canvia el seu domicili fiscal, com a conseqüència del trasllat del seu lloc de treball a les oficines que l'empresa on treballa té en una altra ciutat. El senyor Núñez s'empadrona a la nova ciutat, però oblida de comunicar el canvi de domicili a l'Administració tributària.

La falta de comunicació del canvi de domicili fiscal a l'Administració tributària per part del senyor Núñez és constitutiva de la infracció que preveu l'article 198.5 LGT. Aquesta infracció és lleu i li correspon una multa pecuniària fixa de 100 euros.

7) La **presentació incorrecta d'autoliquidacions o declaracions sense que es produeixi un perjudici econòmic**⁵⁹ a la Hisenda pública se sanciona amb caràcter general amb una multa de 150 euros. La infracció es qualifica com a greu. En aquest supòsit, a diferència de la infracció tipificada en l'article 198, apartats 1 i 2, LGT, la declaració o autoliquidació es presenta dins el termini, però de manera incorrecta sense que es causi perjudici econòmic. Si es tracta de declaracions censals, la sanció també és de 200 euros.

⁽⁵⁹⁾Article 199.2 LGT.

Mitjans electrònics, informàtics i telemàtics

Es tipifica com a infracció tributària la presentació d'autoliquidacions o declaracions per mitjans diferents als electrònics, informàtics i telemàtics, en cas que hi hagi obligació de fer-ho per aquests mitjans.

- La sanció en general és de 250 euros.
- En el cas de declaracions informatives que no tinguin per objecte dades expressades en magnituds monetàries, la sanció és de 100 euros per cada dada o conjunt de dades referides a una mateixa persona o entitat, amb un mínim de 250 euros.
- En el cas de declaracions informatives que tinguin per objecte dades expressades en magnituds monetàries, la sanció és de l'1% de l'import de les operacions declarades per mitjans diferents, amb un mínim de 250 €.

- En el cas de declaracions duaneres, la sanció consisteix en una multa pecuniària de 250 euros.

Ara bé, d'acord amb l'article 15.7 RGRST, s'eximeix de responsabilitat per aquesta infracció si amb posterioritat es fan servir aquests mitjans per a la presentació de la declaració o autoliquidació corresponent quan no hi hagi requeriment previ ni s'hagi iniciat un procediment sancionador.

Sancions en cas d'incompliment de l'obligació de subministrament d'informació

Si es tracta de requeriments individualitzats o de declaracions exigides amb caràcter general en compliment de l'obligació de subministrament d'informació, que no tinguin per objecte dades expressades en magnituds monetàries i hagin estat contestats o presentades de forma incompleta, inexacta o amb dades falses, la sanció consisteix en una multa pecuniària fixa de 200 euros per cada dada o conjunt de dades referides a una mateixa persona o entitat omesa, inexacta o falsa (article 199.4 LGT).

Si es tracta de requeriments individualitzats o de declaracions exigides amb caràcter general en compliment de l'obligació de subministrament d'informació, que tinguin per objecte dades expressades en magnituds monetàries i hagin estat contestats o presentades de forma incompleta, inexacta o amb dades falses, la sanció consisteix en una multa pecuniària proporcional de fins al 2% de l'import de les operacions no declarades o declarades incorrectament, amb un mínim de 500 euros (articles 199.5 LGT i 15 RGRST).

Si l'import de les operacions no declarades o declarades incorrectament representa un percentatge superior al 10, 25, 50 o 75% de l'import de les operacions que es van haver de declarar, la sanció consisteix en una multa pecuniària proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2% de l'import de les operacions no declarades o declarades incorrectament, respectivament.

En cas que el percentatge sigui inferior al 10%, s'imposa una multa pecuniària fixa de 500 euros.

8) D'altra banda, la LGT tipifica els **incompliments o conductes**⁶⁰ següents, i els qualifica com a infraccions lleus, greus o molt greus, en funció dels supòsits: incompliment d'obligacions comptables i registrals, incompliment d'obligacions de facturació o documentació, incompliment d'obligacions relatives al NIF i resistència, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària.

⁶⁰Articles 200 a 203 LGT.

Incompliment d'obligacions comptables i registrals

L'incompliment d'obligacions comptables i registrals⁶¹ es tracta d'una infracció que es qualifica com a greu i que se sanciona, amb caràcter general, amb 150 euros. En particular, algunes de les conductes que es consideren infraccions són les següents:

- Inexactitud o ommissió d'operacions en la comptabilitat o en els llibres i registres.
- Utilització de comptes amb significat diferent del que els correspongui, segons la seva naturalesa, que dificulti la comprovació de la situació tributària de l'obligat.
- Incompliment de l'obligació de portar o conservar la comptabilitat, els llibres i registres, els programes i arxius informàtics que els serveixin de suport i els sistemes de codificació utilitzats.
- La gestió de comptabilitats diferents referides a una mateixa activitat i l'exercici econòmic que dificultin el coneixement de la veritable situació de l'obligat tributari.
- Retard en més de quatre mesos en la gestió de la comptabilitat o dels llibres i registres.

⁶¹Article 200 LGT.

Infracció i criteri de graduació

Quant a això, s'ha d'assenyalar que aquesta conducta coincideix amb un criteri de graduació i que, d'acord amb el que disposa l'article 180.1 LGT, quan una acció o ommissió s'aplica com a criteri de graduació o com a circumstància de qualificació, no es pot sancionar de manera independent.

- Autorització de llibres i registres sense haver estat diligenciats o habilitats per l'Administració quan això sigui necessari.
- Retard en l'obligació de portar els llibres de registre a través de la seu electrònica de l'AEAT mitjançant el subministrament dels registres de facturació, això és, el Subministrament Immediat d'Informació de l'IVA (SII).

A aquests efectes, l'article 16.3 TGRST defineix com a retard el subministrament amb posterioritat a la finalització del termini previst corresponent. No obstant això, no hi ha cap exoneració de responsabilitat per als casos en què es pugui acreditar que el retard es deu a problemes informàtics que van impossibilitar el subministrament d'informació en el termini corresponent. D'altra banda, s'especifica que únicament serà aplicable la multa proporcional del 0,5% de l'import de la factura que preveu l'article 200.3 de la LGT, en cas de retards relatius als llibres registre de factures expedides i rebudes. Així mateix, determina també per a aquests casos que s'entén per import de la factura l'import de cada registre de facturació, incloent-hi les quotes, els recàrrecs repercutits i suportats i les compensacions percebudes o satisfetes de l'IVA; en cas d'aplicació del criteri de caixa, l'import total del registre corresponent a la factura serà el corresponent a aquesta, i l'import total del registre relatiu al cobrament o al pagament, el que es refereixi a les magnituds monetàries a informar. A més, s'aclareix que els retards relatius als llibres registre de béns d'inversió i de determinades operacions intracomunitàries se sancionaran amb una multa fixa de 150 € per registre. Finalment, per a l'aplicació del màxim i mínim trimestral, es tindrà en compte el conjunt d'infraccions comeses en cada trimestre natural.

Incompliment d'obligacions de facturació o documentació

⁽⁶²⁾Article 201 LGT.

En relació amb les obligacions de facturació, constitueix una infracció tributària l'incompliment de les obligacions d'expedició, remissió, rectificació i conservació de factures, justificants o documents substitutiu⁶². És greu la infracció, en primer lloc, quan s'incomplixen els requisits exigits per la normativa reguladora de l'obligació de facturació (la sanció consisteix en multa pecuniària proporcional de l'1% de l'import del conjunt de les operacions que hagin originat la infracció) i, en segon lloc, quan l'incompliment consisteixi en la falta d'expedició o en la falta de conservació de factures, justificants o documents substitutius (la sanció consisteix en una multa pecuniària proporcional del 2% de l'import del conjunt de les operacions que hagin originat la infracció). La infracció és molt greu quan l'incompliment consisteixi en l'expedició de factures o documents substitutius amb dades falses o falsejades (la sanció consisteix en una multa pecuniària proporcional del 75% de l'import del conjunt de les operacions que hagin originat la infracció).

D'altra banda, constitueix una infracció lleu l'incompliment de les obligacions relatives a l'expedició o utilització correcta dels documents de circulació exigits per la normativa dels impostos especials (la sanció consisteix en una multa pecuniària fixa de 150 euros per cada document incorrectament expedit o utilitzat).

Incompliment d'obligacions relatives al NIF

⁽⁶³⁾Article 202 LGT.

Constitueix una infracció tributària l'incompliment de les obligacions relatives a la utilització del número d'identificació fiscal⁶³. La infracció, amb caràcter general, és lleu i se sanciona amb 150 euros. D'altra banda, la infracció és greu quan es tracta d'entitats de crèdit.

Finalment, es considera una infracció molt greu el fet de comunicar dades falses o falsejades en les sol·licituds de número d'identificació fiscal provisional o definitiu, i se sanciona amb una multa de 30.000 euros.

Resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària

⁽⁶⁴⁾Article 203 LGT.

S'entenen produïdes aquestes circumstàncies quan el subjecte infractor, degudament notificat a aquest efecte, faci actuacions tendents a dilatar, entorpir o impedir les actuacions de l'Administració tributària en relació amb el compliment de les seves obligacions⁶⁴. En concret, les conductes següents es consideren com a tal:

- No facilitar l'examen de documents, informes, antecedents, llibres, registres, fitxers, factures, justificants i assentaments de comptabilitat principal o auxiliar, programes i arxius informàtics, sistemes operatius i de control i qualsevol altra dada amb transcendència tributària.
- No atendre algun requeriment degudament notificat.
- La incompareixença, llevat de causa justificada, en el lloc i temps que s'hagi assenyalat.
- Negar o impedir indegudament l'entrada o la permanència en finques o locals als funcionaris de l'Administració tributària o el reconeixement de locals, màquines, instal·lacions i explotacions relacionats amb les obligacions tributàries.
- Les coaccions als funcionaris de l'Administració tributària.

La infracció és greu i, amb caràcter general, se sanciona amb una multa de 150 euros.

Aquesta infracció també es produeix quan la resistència, obstrucció, excusa o negativa es refereixi a actuacions a Espanya de funcionaris estrangers fetes en el marc de l'assistència mútua.

Sanció agreujada en els casos d'inspecció

S'estableix una sanció agreujada per resistència, obstrucció, excusa o negativa davant les actuacions de l'Administració tributària, quan l'obligat tributari estigui sent objecte d'un procediment d'inspecció. Les sancions previstes són les següents:

- Quan l'incompliment el facin persones o entitats que no desenvolupen activitats econòmiques, segons si es tracta del primer, el segon o el tercer requeriment, la sanció serà, respectivament, de 1.000 euros, 5.000 euros o uns percentatges determinats, amb un mínim de 10.000 euros i un màxim de 100.000 euros.
- Quan l'incompliment el facin persones o entitats que desenvolupen activitats econòmiques:
 - Si la infracció es refereix a la falta d'aportació de dades, informes, antecedents, etc., segons si es tracta del primer, el segon o el tercer requeriment, la sanció serà, respectivament, de 3.000 euros, 15.000 euros o uns percentatges determinats, amb un mínim de 20.000 euros i un màxim de 600.000 euros.
 - Si la infracció es refereix a l'aportació o l'examen dels llibres de comptabilitat, registres fiscals, etc., la sanció consistirà en una multa pecuniària proporcional del 2% de la xifra de negocis, amb un mínim de 20.000 euros i un màxim de 600.000 euros.

Al seu torn, la LGT preveu expressament els tipus infractors següents i les seves sancions corresponents en l'àmbit de les **retencions i ingressos a compte**⁶⁵, respecte de la imposició sobre la renda:

⁽⁶⁵⁾Articles 204 a 206 LGT.

1) Incompliment del deure de sigil exigít als retenidores i als obligats a fer ingressos a compte (establert en l'article 95 LGT, en connexió amb la intimitat personal i la inviolabilitat de les comunicacions consagrades en l'article 18 CE).

Incompliment del deure de sigil exigít als retenidores i als obligats a fer ingressos a compte

⁽⁶⁶⁾Article 204 LGT.

L'incompliment del deure de sigil exigít als retenidores i als obligats a fer ingressos a compte⁶⁶ és greu i la sanció aplicable és de 300 euros per cada dada o conjunt de dades referides a una mateixa persona o entitat que hagi estat comunicada indegudament. No obstant això, aquesta sanció es gradua incrementant aquesta quantia en el 100% en cas de la comissió repetida de la infracció.

2) Incompliment de l'obligació de comunicar correctament dades al pagador de rendes sotmeses a retenció o ingrés a compte, quan se'n derivin retencions o ingressos a compte inferiors als procedents.

Incompliment de l'obligació de comunicar correctament les dades al pagador de rendes sotmeses a retencions o ingressos a compte

⁽⁶⁷⁾Article 205 LGT.

La infracció és lleu quan l'obligat tributari té l'obligació de presentar autoliquidació que inclogui les rendes subjectes a retenció o ingrés a compte⁶⁷. La base de la sanció consisteix en la diferència entre la retenció o ingrés a compte procedent i l'efectivament practicada durant el període d'aplicació de les dades falses, incompletes o inexactes. I la sanció és una multa del 35%.

D'altra banda, aquesta infracció és molt greu quan l'obligat tributari no tingui l'obligació de presentar autoliquidació que inclogui les rendes subjectes a retenció o ingrés a compte i se sanciona amb una multa del 150%.

3) Incompliment de l'obligació de lliurar el certificat de retencions o ingressos a compte.

Incompliment de l'obligació de lliurar el certificat de retencions o ingressos a compte

⁽⁶⁸⁾Article 206 LGT.

L'incompliment de l'obligació de lliurar el certificat de retencions o ingressos a compte⁶⁸ és lleu i se sanciona amb una multa de 150 euros.

Exemple

L'empresa CAPALARUÏNA, a causa de la crisi econòmica, es dissol sense haver lliurat a la treballadora més antiga, la senyora Fernández, el certificat de les retencions a compte de l'IRPF.

En aquest supòsit, l'empresa ha comès la infracció tipificada en l'article 206 LGT, consistent en l'incompliment de l'obligació de lliurar el certificat de retencions de l'IRPF a la senyora Fernández. Aquesta infracció es qualifica com a lleu i la sanció aplicable és una multa pecuniària fixa de 150 euros.

Així mateix, la LGT preveu una infracció en supòsits de **conflicte en l'aplicació de la norma tributària**. Aquesta infracció és greu i és incompatible amb les que corresponen a les regulades en els articles 191, 193, 194 i 195 d'aquesta Llei⁶⁹.

⁽⁶⁹⁾Art. 250.1 LGT.

Descripció del tipus infractor i de les sancions

Constitueix infracció tributària l'incompliment de les obligacions tributàries mitjançant la realització d'actes o negocis la regularització dels quals s'hagi efectuat mitjançant l'aplicació del que disposa l'article 15 LGT i en els quals hagi resultat acreditada qualsevol de les situacions següents:

- La manca d'ingrés dins del termini establert en la normativa de cada tribut de la totalitat o part del deute tributari (la sanció aplicable és del 50% de la quantia no ingressada)
- L'obtenció indeguda d'una devolució derivada de la normativa de cada tribut (la sanció aplicable és el 50% de la quantitat retornada indegudament).
- La sol·licitud indeguda d'una devolució, benefici o incentiu fiscal (la sanció aplicable és del 15% de la quantitat sol·licitada indegudament).

- La determinació o acreditació improcedent de partides positives o negatives o crèdits tributaris a compensar o deduir a la base o en la quota de declaracions futures, pròpies o de terceres persones (la sanció aplicable és del 15% de l'import de les quantitats determinades o acreditades indegudament, si es tracta de partides a compensar o deduir de la base imposable, o del 50% si es tracta de partides a deduir en la quota de crèdits tributaris aparentes).

L'incompliment constituirà una infracció tributària exclusivament quan s'acrediti l'existència d'igualtat substancial entre el cas objecte de regularització i aquell o aquells altres supòsits en els quals s'hagi establert un criteri administratiu i aquest hagi estat fet públic per a coneixement general abans de l'inici del termini per a la presentació de la declaració o autoliquidació corresponent. A aquests efectes, s'entendrà per criteri administratiu l'establert per aplicació del que disposa l'article 15.2 LGT. Reglamentàriament, es regularà la publicitat del criteri administratiu derivat dels informes establerts en l'article 15.2 LGT.

D'altra banda, en aquests supòsits s'aplicaran les reduccions per conformitat del 30% i per pagament ràpid del 25% (previstes en l'article 188 LGT).

Finalment, no es podrà considerar, tret que hi hagi prova que demostrï el contrari, que hi ha concurrència ni de la diligència en el compliment de les obligacions tributàries ni de la interpretació raonable de la norma assenyalades en l'article 179.2.d) LGT per a eximir de responsabilitat.

Finalment, es preveuen infraccions per incompliments relacionats amb **l'obligació de presentar declaracions informatives sobre béns i drets situats a l'estranger**. S'estableix un règim sancionador específic, tant en relació amb l'incompliment absolut com pel que fa a la presentació extemporània de la declaració. Les sancions oscil·len entre 1.500 € com a mínim (en aquest últim supòsit) i 5.000 € per cada dada o conjunt de dades referides a cada bé o dret, en cas d'incompliment absolut de l'obligació d'informació.

D'altra banda, la Disposició addicional 1a de la Llei 7/2012 ha fixat una sanció del 150% de la quota resultant de regularitzar guanys patrimonials no justificats que tinguin origen en incompliments relatius a l'obligació d'informació sobre béns i drets situats a l'estranger⁷⁰.

⁽⁷⁰⁾ Disposició addicional 18a LGT.

4. Les sancions tributàries

4.1. Concepte de sanció tributària

Es pot definir la **sanció tributària** en sentit estricte com la reacció que l'ordenament jurídic preveu davant una conducta tipificada legalment com a infracció tributària, amb el propòsit de prevenció general i de repressió de l'infractor.

Per tant, no es poden considerar com a sancions *strictu sensu* una altra sèrie de mesures penalitzadores de determinats comportaments a les quals de vegades s'atorga aquesta naturalesa o que es qualifiquen com a sancions impròpies (com és el cas dels interessos de demora, els recàrrecs per ingressos extemporanis o certes mesures coactives tendents a l'execució dels actes de naturalesa tributària).

D'aquesta circumstància es deriva una important conseqüència pràctica, consistent que el règim jurídic d'aquestes mesures és diferent del de les sancions, ja que, com afirma el TC en la Sentència 239/1998, els principis constitucionals del dret sancionador no es poden estendre a àmbits que no siguin els específics de l'il·lícit penal o de l'administratiu.

Igual que en dret penal, la reacció de l'ordenament tributari enfront de les infraccions⁷¹, té naturalesa preventiva i repressiva, no indemnitzadora. Per això, són compatibles amb els interessos de demora (ja que tenen caràcter indemnitzador pel perjudici que el compliment tardà representa per a la Hisenda pública) i amb els recàrrecs del període executiu.

⁽⁷¹⁾Article 180.2 LGT.

D'acord amb l'article 58.3 LGT (a diferència del que disposava la LGT de 1963), les sancions tributàries, en cap cas, no formen part del deute tributari.

Per tant, s'estableix una clara diferenciació entre tribut i sanció tributària, que es projecta tant en els procediments per mitjà dels quals s'exigeixen com en el règim jurídic aplicable als subjectes que intervenen en aquests procediments i, finalment, en l'execució de l'acte administratiu que quantifica el tribut o la sanció. La finalitat de la norma tributària és la de vetllar per l'efectivitat del

deure constitucional de contribuir al sosteniment de les despeses públiques, d'acord amb els principis constitucionals, tenint en compte que la finalitat de la norma en matèria sancionadora és la de vetllar pel compliment del dret.

No obstant això, hi són aplicables les normes que conté el capítol IV del títol II de la LGT⁷² relatives al pagament, altres formes d'extinció dels deutes tributaris i les garanties del crèdit tributari. Així mateix, en la recaptació de les sancions s'aplica la normativa reguladora de la recaptació executiva. D'altra banda, les sancions ingressades indegudament reben la consideració d'ingressos indeguts.

⁽⁷²⁾Article 190.2 a 4 LGT.

4.2. Principi de no-concurrència de sancions

El principi de *non bis in idem* comporta que un mateix fet no pot ser objecte de sanció dues vegades, ni en el mateix ordre punitiu ni en ordres diversos (penal i administratiu).

No obstant això, es dedueix de la regulació que conté la LGT que el legislador no ha establert de manera expressa la vigència del principi *non bis in idem* en l'àmbit tributari, sinó que ha anat detallant els diferents supòsits que es poden produir.

Principi *non bis in idem*

A aquest principi es refereix l'article 178 LGT, en general, i l'article 180 LGT referit a la no-concurrència de sancions. Igual que l'art. 31 de la llei 40/2015 d'1 d'octubre de règim jurídic del Sector Públic.

Una manifestació del principi de no-concurrència de sancions en la LGT⁷³ és el que determina que quan una mateixa acció o omissió s'hagi d'aplicar com a criteri de graduació d'una infracció o com a circumstància que determini la qualificació d'una infracció com a greu o molt greu no es pot sancionar com una infracció independent.

⁽⁷³⁾Article 180.1 LGT.

La no-concurrència de la sanció amb el criteri de graduació o qualificació

Per tant, no solament no és possible imposar dues sancions per un mateix fet, sinó que tampoc no és possible que un fet es tingui en compte en un mateix procediment com a pressupòsit d'una infracció i com a criteri de graduació d'una altra o de qualificació (com passa amb la utilització de mitjans fraudulents, factures falses, persones interposades o quan es produeixen anomalies en la comptabilitat).

Exemple

El senyor Martínez, empresari del sector hotel·ler, falseja la seva autoliquidació de l'IVA del primer trimestre de l'any i, així mateix, falseja la seva comptabilitat.

Es tracta de dues conductes infractores que no es poden sancionar autònomament, de manera que el falsejament de la comptabilitat s'ha de tenir en compte com a criteri per a qualificar la sanció corresponent a la primera de les conductes infractores.

D'altra banda, la LGT⁷⁴ estableix que la realització de diverses accions o omissions constitutives de diverses infraccions possibilitarà la imposició de les sancions que siguin procedents per totes elles.

⁽⁷⁴⁾Article 180.2 LGT.

Els supòsits de compatibilitat de sancions

⁽⁷⁵⁾Articles 8 i 73 CP.

La LGT, a diferència del Codi penal⁷⁵, no s'ocupa del tema del concurs de sancions en cas d'identitat de persones, acció i fonament, sinó que es limita a regular de manera casuística els tipus d'infracció i les seves sancions corresponents i a establir de manera expressa la compatibilitat de sancions en determinats casos. Si bé, amb aquesta tècnica es pot incórrer en oblits.

Entre altres supòsits, la sanció derivada de la comissió de la infracció que preveu l'article 191 LGT és compatible amb la qual sigui procedent, si escau, per l'aplicació dels articles 194 i 195 LGT. Així mateix, la sanció derivada de la comissió de la infracció que preveu l'article 198 LGT és compatible amb les que siguin procedents, si escau, per l'aplicació dels articles 199 i 203 LGT.

Exemple

La senyora Méndez, empresària del sector del calçat, no utilitza el NIF en les seves operacions ni lliura el certificat de retencions als seus treballadors.

En aquest cas, totes dues conductes estan tipificades com a infraccions diferents i són susceptibles de ser sancionades de manera conjunta i acumulativa.

Finalment, pel que fa a la no concurrència de l'ordre sancionador administratiu amb el penal, cal assenyalar que la sentència condemnatòria d'una autoritat judicial impedeix la imposició de sancions tributàries pels mateixos fets. És a dir, per un mateix fet no és possible imposar sancions en diferents instàncies (jurisdiccional i administrativa). Aquest tema s'analitza detalladament en tractar més endavant les actuacions de l'Administració en els supòsits de delictes fiscal⁷⁶.

⁽⁷⁶⁾Art. 250.2 LGT

4.3. Classes de sancions tributàries

Segons l'objecte, es poden distingir les classes de sancions tributàries⁷⁷ següents:

⁽⁷⁷⁾Article 185 LGT.

1) **Multes.** Consisteixen en una suma dinerària i s'apliquen en tot cas, ja que no hi ha cap infracció sense sanció. En aquest sentit, es tracta de les principals sancions previstes en l'ordenament tributari. Al seu torn, les multes es poden dividir en:

a) **Fixes.** Estan fixades directament pel legislador, entre un màxim i un mínim, sense relació concreta a una magnitud determinada, ja que, com que no estan relacionades amb una defraudació a la Hisenda pública, no es pot establir una relació amb la quantitat no ingressada.

b) **Proporcionals**⁷⁸. La sanció procedent s'aplica sobre la totalitat de la base de la sanció (la quantia defraudada), a excepció de la infracció que preveu l'article 191.6 LGT.

⁽⁷⁸⁾Article 184.1 LGT.

Lectura recomanada

A. Morillo Méndez (1996). *Las sanciones tributarias*. València: Tirant lo Blanch.

Poden consistir en un únic percentatge, o bé en un percentatge mínim a un màxim (per exemple, entre el 50% al 150% de les quantitats que s'haurien hagut d'ingressar o de l'import dels beneficis o devolucions indegudament obtinguts).

2) **Sancions no pecuniàries**⁷⁹. Només s'apliquen en les infraccions greus o molt greus quan hi concorrin determinades circumstàncies. S'apliquen juntament amb les pecuniàries, per tant, tenen caràcter accessori.

(79) Article 186 LGT.

El tipus de sanció concreta a aplicar depèn, en la majoria dels supòsits, de la quantia de la sanció pecuniària imposada i del caràcter greu o molt greu de la infracció comesa. Poden consistir en:

- Pèrdua, durant un termini de fins a cinc anys, de la possibilitat d'obtenir subvencions públiques o ajudes públiques.
- Pèrdua, durant un termini de fins a cinc anys, de la possibilitat de gaudir de beneficis o incentius fiscals.
- Prohibició, durant un termini de fins a cinc anys, per a formalitzar contractes amb l'Estat o amb altres ens públics.
- Suspensió, per un termini de fins a un any, de l'exercici de professions oficials (registradors de la propietat, corredors oficials de comerç, notaris...), ocupació o càrrec públic.

El TC i la suspensió d'ocupació pública

El TC, en la STC 76/90, de 26 d'abril, ha declarat constitucional la possibilitat d'establir com a sanció la suspensió de l'exercici de professions oficials.

Determinació de les sancions pecuniàries

En els casos d'infraccions greus o molt greus, quan la sanció és igual o superior a 30.000 euros, aplicant-hi el criteri de graduació de les sancions de reincidència en la comissió d'infraccions, es poden imposar les sancions següents (així mateix, hi són aplicables quan s'imposa la sanció que preveu l'article 202.3 LGT corresponent a la infracció de comunicar dades falses o falsejades en les sol·licituds d'identificació fiscal provisional o definitiva):

1) Pèrdua de la possibilitat d'obtenir subvencions o ajudes públiques i del dret a aplicar beneficis i incentius fiscals de caràcter pregat durant un termini d'un any si la infracció comesa ha estat greu o de dos anys si ha estat molt greu.

2) Prohibició per a contractar amb l'Administració pública que hagi imposat la sanció durant un termini d'un any si la infracció comesa ha estat greu o de dos anys si ha estat molt greu.

Si es tracta d'una infracció greu i la sanció és igual o superior a 60.000 euros, aplicant-hi el criteri de graduació de les sancions de reincidència en la comissió d'infraccions, aquestes sancions pecuniàries es poden estendre fins a un màxim de cinc anys en funció de la quantia i la gravetat de la sanció imposada.

Finalment, és procedent la sanció de suspensió de l'exercici de professions oficials, càrrec o ocupació pública de tres a dotze mesos, quan es vulnerin els deures de col·laboració.

Finalment, s'ha d'assenyalar que les sancions consistents en la pèrdua del dret a aplicar exempcions, reduccions, deduccions, bonificacions o altres beneficis o incentius fiscals de caràcter pregat⁸⁰ es poden aplicar en qualsevol tribut, a excepció dels següents:

⁽⁸⁰⁾Article 30 RGRST.

- Els previstos en els impostos indirectes que s'hagin de repercutir obligatòriament als adquirents de béns o serveis.
- Els derivats dels tractats o convenis internacionals que formin part de l'ordenament intern.
- Els concedits en virtut de l'aplicació del principi de reciprocitat internacional.

5. Criteris de graduació de les sancions

5.1. La graduació de les sancions tributàries

En les sancions pecuniàries proporcionals, de vegades, la llei preveu un mínim i un màxim en el seu import. Ha de ser l'òrgan que les ha d'aplicar, el que en fixi la quantia concreta en cada supòsit, utilitzant els **criteris de graduació** de les sancions tributàries que estableix la LGT (article 187.1 LGT), a fi de donar compliment als principis de proporcionalitat i personalitat de les sancions.

La doctrina constitucional

D'acord amb la doctrina del TC, manifestada en la seva S. 179/2009, de 21 de juny, el principi de proporcionalitat exigeix un equilibri entre el desvalor de la conducta i la sanció imposada.

Així doncs, som davant l'exercici d'una facultat discrecional (encara que no es tracta de discrecionalitat administrativa, sinó l'exercici d'un poder similar al que exerceixen els òrgans jurisdiccionals en la graduació de les penes). La nova regulació que del tema introdueix l'actual LGT limita més l'exercici d'aquesta facultat.

Els criteris de graduació de les infraccions (article 187.2 LGT), que són aplicables simultàniament, poden donar lloc a **un increment** de la sanció, o bé a **la seva reducció**.

Aquests criteris són els següents:

1) Criteris que determinen un **increment de la sanció**:

- La comissió repetida d'infraccions tributàries (reincidència).
- El perjudici econòmic per a la Hisenda.
- L'incompliment substancial de l'obligació de facturació o documentació.

2) Criteri que determina la **reducció de la sanció**:

- L'acord o la conformitat del subjecte infractor.

A aquests efectes, per a graduar les sancions, es parteix del percentatge mínim establert en el precepte regulador de la infracció de què es tracti i cal anar sumant els diferents increments aplicables. Ara bé, no es pot excedir el percen-

tatge màxim assenyalat per la normativa; de manera que si la suma dels increments supera aquest percentatge màxim establert, només s'hi aplicaria aquest percentatge màxim.

5.2. Criteris de graduació de les sancions tributàries

1) Comissió repetida d'infraccions tributàries⁸¹

⁽⁸¹⁾Article 187.1.a) LGT.

Es considera que es produeix aquesta circumstància quan l'infractor ha estat sancionat per una infracció de la mateixa naturalesa (ja sigui lleu, greu o molt greu), mitjançant una resolució ferma en via administrativa, dins els quatre anys anteriors a la comissió de la infracció.

La mateixa LGT aclareix que es consideren de la mateixa naturalesa les infraccions previstes en un mateix article de la LGT. Ara bé, les infraccions dels articles 191 (omissió de l'ingrés), 192 (falta de presentació de la declaració tributària) i 193 (obtenció il·lícita de devolucions) tenen la mateixa naturalesa a aquests efectes.

Sanció mínima

La sanció mínima s'incrementa en els percentatges següents, excepte previsió en contra:

- Quan hagi estat sancionat per una infracció lleu: l'increment és 5 punts percentuals.
- Quan hagi estat sancionat per una de greu: de 15 punts.
- Quan hagi estat sancionat per una de molt greu: de 25 punts.

En cas que el subjecte infractor cometi diverses sancions, a l'efecte de determinar l'increment per reincidència⁸², es té en compte només la de més gravetat. Per tant, només s'hi aplica un augment percentual, no un per cada infracció comesa.

⁽⁸²⁾Article 5.1 RGRST.

Exemple

L'empresa QUEBEVENC, dirigida per la senyora Fernández, ha estat notificada de l'obertura d'un procediment sancionador per no ingressar l'import de l'autoliquidació de l'IS. L'any anterior aquesta empresa va ser sancionada en ferm per una infracció molt greu per obtenir indegudament una devolució del segon trimestre de l'IVA, una infracció greu per deixar d'ingressar l'IVA del tercer trimestre i tres sancions lleus per no comunicar el canvi de domicili fiscal a l'Administració tributària.

En aquest supòsit, només es tenen en compte, a l'efecte de determinar l'increment per comissió repetida d'infraccions tributàries, les que són de la mateixa naturalesa que la comissió comesa (la infracció molt greu per obtenir indegudament la devolució tributària i la infracció greu per deixar d'ingressar). Ara bé, com que s'han comès diverses infraccions, només es considera la de més gravetat. En conseqüència, a la senyora Fernández se li aplica l'increment de 25 punts, per la comissió de la infracció molt greu per l'obtenció indeguda de la devolució tributària.

I, finalment, si es fan actuacions relatives a una determinada obligació tributària⁸³, no constitueix antecedent la imposició de sancions per infraccions de la mateixa naturalesa derivades de liquidacions provisionals referides a la mateixa obligació.

⁽⁸³⁾Article 5.2 RGRST.

2) Perjudici econòmic per a la Hisenda pública

Aquesta circumstància es determina pel percentatge que resulti de la relació existent entre la base de la sanció (la quantia defraudada) i la quantia total resultant de l'autoliquidació que s'hauria hagut d'ingressar (o la quantia per l'adequada declaració o l'import de la devolució indegudament sol·licitada). És a dir, es tracta del perjudici econòmic relatiu⁸⁴.

⁽⁸⁴⁾Article 187.1.b) LGT.

Increment per comissió de perjudici econòmic per a la Hisenda pública

La sanció mínima s'incrementa en els punts següents:

- Quan el perjudici econòmic sigui superior al 10% però inferior o igual al 25%, l'increment és de 10 punts percentuals.
- Quan el perjudici sigui superior al 25% però inferior o igual al 50%, l'increment és de 15 punts.
- Quan el perjudici sigui superior al 50% però inferior o igual al 75%, l'increment és de 20 punts.
- Quan el perjudici sigui superior al 75%, l'increment és de 25 punts.

3) Incompliment substancial de l'obligació de facturació o documentació

Aquest criteri de graduació constitueix, a més, una infracció tributària⁸⁵ i, al mateix temps, serveix per a qualificar les infraccions com a comeses amb mitjans fraudulents⁸⁶.

⁽⁸⁵⁾Article 201 LGT.

⁽⁸⁶⁾Article 184.3.b) LGT.

Aquesta circumstància s'entén produïda quan l'incompliment afecti més del 20% de l'import de les operacions subjectes al deure de facturació⁸⁷ en relació amb el tribut o l'obligació tributària i període objecte de la comprovació o quan, com a conseqüència d'aquest incompliment, l'Administració no pot conèixer l'import de les operacions subjectes al deure de facturació.

⁽⁸⁷⁾Article 187.1.c) LGT.

En el cas de la sanció per incomplir les obligacions relatives a l'expedició o utilització correcta dels documents de circulació exigits per la normativa dels IE⁸⁸, es produeix aquesta circumstància quan l'incompliment afecti més del 20% dels documents de circulació expedits o utilitzats en el període objecte de comprovació.

⁽⁸⁸⁾Article 201.4 LGT.

Finalment, si un procediment de comprovació o investigació té per objecte diversos tributs amb períodes impositius o de liquidació de diferent durada⁸⁹, l'apreciació d'aquest criteri es fa prenent en consideració cadascun dels períodes de menor durada.

⁽⁸⁹⁾Article 6 RGRST.

4) Acord o conformitat de l'interessat

La conformitat o acord de l'obligat tributari⁹⁰ es considera un criteri de graduació de les sancions que redueix el seu import en els termes de l'article 188 LGT. Més que un criteri de graduació de la sanció, és una espècie de benefici que es concedeix a l'obligat per tal de no recórrer un determinat acte administratiu i que s'aplica en les infraccions relacionades amb obligacions de pagament.

⁽⁹⁰⁾Article 187.1.d) LGT.

Prestació de la conformitat o l'acord

⁽⁹¹⁾Article 7 RGRST.

En particular, s'entén que es produeix la prestació de la conformitat o l'acord⁹¹ en els supòsits següents:

- 1) En els procediments de verificació de dades i comprovació limitada, tret que es requereixi conformitat expressa, sempre que la liquidació no s'impugni.
- 2) En el procediment d'inspecció, quan l'obligat subscrigui una acta amb acord o una acta de conformitat.
- 3) I, finalment, en els supòsits de declaració de la responsabilitat es requereix la conformitat expressa de l'obligat a l'afecte de l'aplicació de la reducció corresponent a la sanció.

5.3. La reducció de les sancions tributàries

L'import de les sancions es pot **reduir**⁹² en diferents supòsits i amb diferents imports:

⁽⁹²⁾Article 188 LGT.

1) Les sancions per la comissió de les infraccions tipificades en els articles 191 a 197 LGT es poden reduir **un 50%** quan se subscriu una acta amb acord⁹³ o **un 30%** en els supòsits de conformitat de l'obligat tributari amb la proposta de regularització o liquidació.

⁽⁹³⁾Article 155 LGT.

2) Si es paga totalment la sanció en període voluntari, és procedent la reducció d'un **25%**. Aquesta reducció és compatible amb la reducció per conformitat, però no és acumulable a la reducció per actes amb acord. De fet, en primer lloc, és procedent l'aplicació de la reducció per conformitat i, sobre el resultat, s'hi aplica aquesta reducció.

Els **requisits** perquè es puguin aplicar les reduccions esmentades són els següents:

1) En el cas de la **reducció per conformitat**⁹⁴, l'obligat tributari no ha de recórrer la regularització, és a dir, la liquidació resultant. En cas contrari, es perd el dret a la seva aplicació.

⁽⁹⁴⁾Article 188.2.b LGT.

Com que el procediment sancionador es tramita de manera separada al procediment de comprovació o investigació, el que fa el subjecte és prestar la seva conformitat a la quota i als interessos, no a la sanció, que encara no s'ha imposat en el procediment sancionador corresponent.

En cas que el contribuent no impugni la liquidació a la qual va prestar conformitat⁹⁵, però sí que impugni la sanció que, si escau, se li imposi (ja que es pot recórrer independentment), s'ha de continuar reconeixent el seu dret a la reducció del 30% de la sanció, ja que no ha impugnat la liquidació a la conformitat de la qual es condicionava la reducció.

⁽⁹⁵⁾Article 212.2 LGT.

2) En el cas de la **reducció per a subscriure actes amb acord**, com que contenen la sanció, la seva signatura implica la renúncia a impugnar en via administrativa, sense perjudici que l'obligat recorri la regularització o la sanció en l'àmbit contenciós administratiu. En aquest cas es perd el dret a l'aplicació d'aquesta reducció.

Així mateix, també es perd el dret a la seva aplicació quan, tot i haver presentat un aval o certificat d'assegurança de caució en substitució del dipòsit, no s'ingressin en període voluntari les quantitats derivades de l'acta amb acord⁹⁶ o en els terminis assenyalats en l'acord d'ajornament o fraccionament que hagi concedit l'Administració amb garantia d'aval o certificat d'assegurança de caució.

⁽⁹⁶⁾Article 188.2.a LGT.

3) En el cas de la **reducció per pagament íntegre de la sanció en període voluntari** o en els terminis assenyalats en l'acord d'ajornament o fraccionament que l'Administració hagi concedit amb garantia d'aval o certificat d'assegurança de caució i hagi sol·licitat amb caràcter previ a la finalització del període voluntari, el contribuent no ha de recórrer ni la liquidació ni la sanció. En cas contrari, es perd el dret a la seva aplicació, d'acord amb el que preveu l'article 188.3 LGT.

Exemple

La senyora Gámez, en finalitzar el procediment inspector obert per no declarar en el seu IRPF les rendes procedents de la venda d'una partida de sabates esportives, signa una acta de conformitat. Sis mesos més tard, se li notifica la imposició de la sanció corresponent, que ingressa en el període voluntari pertinent. Com que no està d'acord amb aquesta sanció, hi interposa un recurs de reposició.

⁽⁹⁷⁾Article 188.2 LGT.

⁽⁹⁸⁾Article 188.3.b LGT.

La senyora Gámez es pot beneficiar de la reducció del 30% de l'import de la sanció per donar la seva conformitat a la proposta de regularització⁹⁷. No obstant això, atès que ha impugnat la liquidació⁹⁸, no es pot beneficiar de la reducció per fer l'ingrés de l'import de la sanció en el termini voluntari corresponent.

Exemple

El senyor González, empresari del sector immobiliari, signa una acta de conformitat que conté una proposta de liquidació de l'IVA per un import de 3.000 euros. No obstant això, aconsellat pel seu assessor fiscal, finalment decideix interposar un recurs de reposició contra la liquidació corresponent derivada d'aquestes actuacions ins-

⁽⁹⁹⁾Article 188.2.b LGT.

⁽¹⁰⁰⁾Article 188.3.b LGT.

pectores. Transcorreguts quatre mesos des de la interposició del recurs, se li notifica la imposició d'una sanció, que ingressa en període voluntari.

En aquest supòsit, atès que el senyor González ha impugnat la liquidació⁹⁹, no es pot aplicar la reducció del 30% en l'import de la sanció per donar la seva conformitat a la proposta de regularització, ni tampoc no es pot beneficiar de la reducció per fer l'ingrés de l'import de la sanció en el període voluntari¹⁰⁰.

Finalment, cal destacar que **quan es perd el dret a l'aplicació de qualsevol de les reduccions**, el seu import és exigit al contribuent sense cap més requisit que la notificació a l'interessat.

En aquests casos, no és necessari interposar un recurs independent contra aquest acte si prèviament s'ha impugnat la sanció reduïda¹⁰¹. Ja que, si s'ha interposat un recurs contra la sanció reduïda, s'entén que la quantia a la qual es refereix el recurs és l'import total de la sanció, i els efectes suspensius del recurs s'estenen a la reducció practicada.

⁽¹⁰¹⁾Article 188.4 LGT.

Conseqüències pràctiques de les reduccions de les sancions

Les conseqüències en la pràctica de les reduccions són importants, ja que en les infraccions greus les multes són del 50% en el seu mínim (si no hi ha altres criteris de graduació). Per tant, en aquests casos la multa es redueix al 35% (conformitat), al 25% (acta amb acord), al 37,5% (per pagament íntegre) o al 26,25% (per conformitat i pagament íntegre).

El problema pràctic més gran és el que sorgeix en comparar el tracte que es dona a l'infractor, descobert per l'Administració, i al qual s'imposa la sanció mínima i s'aplica una reducció, amb el tracte que es dona a qui compleix espontàniament fora de termini, sense rebre requeriment: ja que si el retard és superior a un any s'imposa un recàrrec del 20%, en comptes de la sanció. En canvi, l'infractor pot arribar a pagar, com hem vist, fins al 25% o el 26,25%.

6. Fases del procediment sancionador

6.1. Òrgans competents

La imposició d'una sanció requereix la tramitació del procediment corresponent, en el qual és una peça fonamental el dret a la defensa, proclamat en l'article 24 de la Constitució. En aquest procediment, l'Administració és qui ha de constatar l'existència de la infracció i fixar la sanció corresponent.

Òrgans competents

⁽¹⁰²⁾ Article 211.5 LGT.

Són òrgans competents¹⁰² per a imposar sancions:

1) En el cas de les sancions pecuniàries, l'òrgan competent per a liquidar o l'òrgan superior immediat de la unitat administrativa que ha proposat l'inici del procediment sancionador.

2) En el cas de sancions no pecuniàries:

- El Consell de Ministres, si consisteixen en la suspensió de l'exercici de professions oficials, ocupació o càrrec públic.
- El ministre d'Economia i Hisenda, l'òrgan equivalent de les comunitats autònomes, l'òrgan competent de les entitats locals o òrgans en qui deleguin, quan consisteixen en la pèrdua del dret a aplicar beneficis o incentius fiscals la concessió dels quals li correspongui o que siguin d'aplicació directa pels obligats tributaris, o de la possibilitat d'obtenir subvencions o ajudes públiques o en la prohibició per a contractar amb l'Administració pública corresponent.
- L'òrgan competent per al reconeixement del benefici o incentiu fiscal, quan consisteixen en la pèrdua del dret a aplicar-lo, llevat del que disposa el paràgraf anterior.

El procediment sancionador, com a norma general, s'ha de **tramitar de manera separada** als d'aplicació dels tributs (article 208.1 LGT). Aquesta tramitació separada respon a la diferent naturalesa jurídica del deute tributari i la sanció.

En aquest sentit, s'ha d'iniciar un expedient diferent o independent per a imposar una sanció de l'instruït per a la comprovació i investigació de la situació tributària del subjecte infractor, en què es posen de manifest els fets presumptament constitutius d'una infracció. Tanmateix, els funcionaris amb competència per a la tramitació de tots dos procediments són els mateixos, com es veurà en parlar de la iniciació del procediment.

Ara bé, malgrat aquesta separació de procediments, això no significa que hi hagi una comunicació entre tots dos, ja que es poden tenir en compte en el procediment sancionador dades obtingudes en un procediment de comprovació o investigació.

En efecte, l'article 210.2 LGT estableix, quant a això, que les dades, proves o circumstàncies que obrin o hagin estat obtingudes en algun dels procediments d'aplicació dels tributs que regula el títol III d'aquesta Llei i hagin de ser tingudes en compte en el procediment sancionador s'hi han d'incorporar formalment abans de la proposta de regularització.

Consideracions crítiques sobre aquest precepte

No obstant això, aquesta comunicació de dades pot vulnerar el dret constitucional a no declarar contra si mateix, quan les dades aportades en la comprovació o investigació hagin estat aportades pel contribuïent sota comminació de sanció. Segons la doctrina del Tribunal Europeu de Drets Humans¹⁰³, aquestes dades no s'han de tenir en compte en el procediment sancionador.

I, d'altra banda, la LGT s'oblida de regular l'important tema de la valoració que s'ha d'efectuar d'aquests elements de prova en el procediment sancionador, que diferirà de la que se segueix en el procediment de comprovació o investigació. En efecte, en el procediment sancionador la valoració de la prova s'ha de basar en el principi de presumpció d'innocència i en la seva manifestació concreta del principi *in dubio pro reo*, especialment en l'àmbit de les presumpcions i en la prova d'indícis.

No obstant això, es preveu la **possibilitat de tramitació conjunta** del procediment inspector i el sancionador (article 208.2 LGT) en dos supòsits.

En particular, els supòsits de tramitació conjunta previstos per l'ordenament tributari són els següents:

- 1) Renúncia de l'obligat tributari de forma voluntària a la tramitació separada.
- 2) Quan se signa una acta amb acord en un procediment inspector. En aquest cas, la tramitació conjunta del procediment inspector i el sancionador no és voluntària, sinó que s'imposa a l'obligat tributari.

En tots dos casos, les qüestions relatives a les infraccions s'han d'analitzar en el procediment de comprovació o inspecció corresponent.

La renúncia i les actes amb acord

Actes amb acord

En les actes amb acord la renúncia al procediment separat ha de constar expressament en les actes i la proposta de sanció motivada s'ha d'incloure en l'acta.

⁽¹⁰³⁾ Sentència de 3 de maig de 2001.

⁽¹⁰⁴⁾ Articles 26 i 27 RGRST.

En el cas de renúncia¹⁰⁴, aquesta s'ha d'efectuar per escrit, com a norma general, durant els dos primers mesos del procediment d'aplicació dels tributs, tret que abans d'aquest termini s'hagi notificat la proposta de resolució. En aquest cas es pot formular fins a la finalització del tràmit d'al·legacions posterior¹⁰⁵. Malgrat la tramitació conjunta del procediment d'aplicació dels tributs i del sancionador, cadascun finalitzarà amb un acte resolutori diferent. Les propostes de resolució de tots dos procediments s'han de notificar simultàniament.

⁽¹⁰⁵⁾El còmput d'aquest termini es realitzarà per mesos, sense que es puguin deduir del còmput els períodes d'interrupció justificada i les dilacions no imputables a l'Administració Tributària ni els períodes de suspensió o d'extensió (art. 26.1 RGRST).

Quan es tracti d'actes amb acord¹⁰⁶, el procediment sancionador s'entén iniciat amb l'acta que s'estengui, en la qual s'ha d'incloure la proposta de sanció, i s'hi ha de fer constar expressament la renúncia a la tramitació separada del procediment sancionador i la conformitat de l'interessat. La sanció s'entén imposada i notificada si transcorreguts deu dies des de l'endemà de la data de l'acta no s'ha notificat a l'interessat cap acord de l'òrgan competent per a liquidar rectificants els errors materials que pugui contenir l'acta.

⁽¹⁰⁶⁾Article 28 RGRST.

6.2. Iniciació del procediment sancionador

El procediment s'inicia sempre d'ofici¹⁰⁷. De conformitat amb el que preveu l'article 20.1 RGRST, l'atribució de competències en el procediment sancionador serà la mateixa que la del procediment d'aplicació dels tributs de què derivi (tret que una disposició estableixi de manera expressa una altra cosa). A més, l'article 25.1 RGRST assenyalava que la competència per a acordar l'inici del procediment sancionador correspon a l'equip o unitat que hagi desenvolupat l'actuació de comprovació o investigació, tret que l'inspector en cap decideixi una altra cosa. Per tant, generalment inicia el procediment sancionador l'inspector que efectua la comprovació o investigació, o l'òrgan de gestió que duu a terme la comprovació abreuçada, ja que hauran descobert els indicis de la infracció. Això podria posar en qüestió la seva objectivitat i imparcialitat.

⁽¹⁰⁷⁾Article 209.1 LGT.

Quan l'inici i la tramitació corresponguin al mateix equip o unitat que hagi desenvolupat o estigui desenvolupant les actuacions de comprovació i investigació, l'acord d'inici el pot subscriure el cap de l'equip o unitat o el funcionari que hagi subscrit o hagi de subscriure les actes. Altrament, la signatura correspon al cap d'equip o unitat o al funcionari que determini l'inspector en cap cap.

Ara bé, en tot cas, l'inici del procediment sancionador requereix l'autorització prèvia de l'inspector en cap, que pot ser concedida en qualsevol moment del procediment de comprovació i investigació o una vegada finalitzat aquest, abans del transcurs del termini màxim que estableix l'article 209 LGT.

Quant al concret **termini perquè es pugui iniciar** el procediment sancionador (article 209.2 LGT), convé tenir present que els procediments sancionadors incoats com a conseqüència de la presentació de declaració, d'un procediment de verificació de dades, un procediment de comprovació o bé un procediment investigació, que són els supòsits més freqüents, no es poden iniciar si han transcorregut més de **tres mesos** des que s'hagi notificat o s'entengui notificada la liquidació o resolució corresponent.

Exemple

La senyora Gómez signa una acta de conformitat el 4 de febrer, sense que, posteriorment, se li hagi notificat cap acord de l'òrgan competent per a liquidar.

L'Administració tributària pot iniciar el procediment sancionador corresponent durant els tres mesos següents a la data en què s'entén notificada la liquidació. En aquest cas, es considera notificada la liquidació el 5 de març. I, per tant, el termini màxim per a iniciar el procediment sancionador finalitzaria el 5 de juny.

Inici del procediment en el cas de sancions no pecuniàries

Els procediments sancionadors que s'iniciïn per a la imposició de les sancions no pecuniàries per infraccions greus o molt greus s'han d'iniciar en el termini de tres mesos des que s'hagi notificat o s'entengui notificada la sanció pecuniària corresponent.

En aquest punt, la STS de 4 de juliol de 2005 sosté que el termini de tres mesos s'aplica amb independència que en l'acta, independentment del tipus d'acta, l'actuari hi hagi fet constar la improcedència d'iniciar el procediment sancionador.

En principi, s'han d'iniciar tants procediments sancionadors com actes d'inspecció s'hagin incoat¹⁰⁸.

La iniciació s'ha de notificar a l'interessat, indicant els elements essencials de l'expedient:

- identificació del presumpte infractor, fets que motiven la incoació de l'expedient, la seva possible qualificació i les sancions que poden correspondre.
- Òrgan competent per a resoldre.
- Esmert exprés del dret a efectuar al·legacions i a l'audiència en el procediment.

La pràctica de les notificacions en matèria sancionadora¹⁰⁹ es regeix per les mateixes regles que en l'aplicació dels tributs.

Respecte als drets dels afectats

A més, s'han de respectar els drets dels afectats següents¹¹⁰:

Notificació de la liquidació

D'acord amb el que preveu l'article 156.3 LGT, s'entén produïda i notificada la liquidació tributària d'acord amb la proposta formulada en una acta de conformitat quan, en el termini d'un mes comptat des de l'endemà de la data de l'acta, no s'ha notificat a l'interessat cap acord de l'òrgan competent per a liquidar.

Còmput dels terminis

D'acord amb el que preveu l'article 30 LPACAP, sempre que no s'expressi el contrari, quan els terminis s'assenyalin en dies, aquests s'entendran hàbils (no naturals) i quedaran exclosos com a tals els dissabtes, que es consideren inhàbils.

⁽¹⁰⁸⁾ Article 25.2 RGRST.

⁽¹⁰⁹⁾ Article 208.4 LGT.

⁽¹¹⁰⁾ Article 208.3 LGT.

1) A ser notificat dels fets imputats, de les infraccions que es derivin d'aquests fets i de les sancions que es puguin imposar, i de la identitat de l'instructor, de l'autoritat competent per a la imposició de les sancions i de la norma que atribueixi aquesta autoritat.

2) A formular al·legacions i utilitzar els mitjans de defensa admesos en dret que siguin procedents.

3) La resta de drets que reconeix l'article 34 LGT.

6.3. Instrucció del procediment sancionador

D'altra banda, durant la **fase d'instrucció**¹¹¹ del procediment es prepara la proposta de resolució. Hi és aplicable el que preveu l'article 99 LGT sobre desenvolupament de les actuacions i procediments tributaris d'aplicació dels tributs (aportació de documents, còpies...). A aquests efectes, s'hi aporten proves, declaracions i informes.

⁽¹¹¹⁾Article 210.1 LGT.

La instrucció del procediment sancionador iniciat com a conseqüència d'un procediment inspector, segons l'article 25.3 RGRST, la pot encomanar l'inspector en cap a l'equip o la unitat competent per a acordar l'inici o a un altre equip o unitat diferent, en funció de les necessitats del servei o de les circumstàncies del cas.

Ara bé, quan l'inici i la tramitació del procediment sancionador corresponguin al mateix equip o unitat que hagi desenvolupat o estigui desenvolupant les actuacions de comprovació i investigació, la proposta de resolució la pot subscriure el cap de l'equip o unitat o el funcionari que hagi subscrit o hagi de subscriure les actes. Altrament, la signatura correspon al cap d'equip o unitat o al funcionari que determini l'inspector en cap.

Retard produït per l'ordre de completar l'expedient del procediment inspector

En virtut del que assenyalava l'article 25.4 RGRST, en cas de retard produït en el procediment sancionador, com a conseqüència de l'ordre de completar l'expedient del procediment inspector, es computarà una interrupció justificada en el procediment sancionador (no s'inclou, per tant, en el còmput dels sis mesos del procediment sancionador), des de l'endemà del dia en què es dicti l'ordre de completar fins que es notifiqui la nova acta que substitueixi la formalitzada anteriorment o s'hi doni tràmit d'audiència, en cas que no sigui necessari incoar una nova acta.

Termini per a iniciar el procediment sancionador

⁽¹¹²⁾Art. 209.2 LGT.

Els procediments sancionadors incoats com a conseqüència de la presentació de declaració, un procediment de verificació de dades, de comprovació o recerca, que són els supòsits més freqüents, no es poden iniciar si han transcorregut més de tres mesos des que s'hagi notificat o s'entengui notificada la liquidació o resolució corresponent.

Per la seva banda, els procediments sancionadors que s'iniciïn per a la imposició de les sancions no pecuniàries per infraccions greus o molt greus s'hauran d'iniciar en el termini de tres mesos des que s'hagi notificat o s'entengui notificada la sanció pecuniària corresponent¹¹².

Hi ha la possibilitat de fer una tramitació abreujada¹¹³, quan a l'inici de l'expedient l'òrgan competent disposi d'elements (d'antecedents o dades obtingudes en el procediment de comprovació), que li permetin formular la proposta d'imposició de la sanció, de manera que es prescindeix de la fase d'instrucció i es formula la proposta de resolució incorporada a l'acord d'iniciació. En aquest cas, l'acord s'ha de notificar a l'interessat perquè formuli al·legacions en un termini de quinze dies.

⁽¹¹³⁾Article 210.5 LGT.

Finalment, cal recordar que, en el cas de les actes amb acord, reglades en l'article 155 LGT, com que no hi ha procediment sancionador separat, no se substancia aquesta fase d'instrucció.

Mesures cautelars

Durant el desenvolupament del procediment sancionador, es poden adoptar les mesures cautelars de l'article 146 LGT.

Concloes les actuacions, es formula la **proposta de resolució**¹¹⁴ per part del responsable de la instrucció, per sotmetre-la a l'òrgan competent per a resoldre. La proposta ha de contenir de manera motivada: els fets establerts en la instrucció i la seva qualificació jurídica, amb la determinació de la infracció comesa o la declaració que no hi ha cap infracció sancionable o responsabilitat. En cas que es proposi una sanció, s'ha d'identificar la persona o l'entitat responsable i determinar quina és la sanció proposada, amb indicació motivada dels criteris de graduació.

⁽¹¹⁴⁾Article 210.4 LGT.

La proposta de resolució s'ha de notificar a l'interessat, i se li ha de concedir un termini de quinze dies per a formular **al·legacions** i presentar els documents, justificants o proves que consideri oportuns. És a dir, es concedeix el tràmit d'audiència que preveu l'article 99.8 LGT.

6.4. Acabament del procediment sancionador

El procediment sancionador pot finalitzar per resolució o per caducitat.

1) Per resolució

Després de la realització d'al·legacions per part de l'interessat, el responsable de la instrucció eleva la proposta de resolució, juntament amb aquestes al·legacions, a l'òrgan competent per a resoldre.

En virtut de l'article 25.8 RGRST, en els procediments sancionadors iniciats com a conseqüència d'un procediment d'inspecció, l'òrgan competent per dictar la resolució del procediment sancionador és l'inspector en cap.

D'acord amb el que preveu la LGT, amb caràcter general, el termini màxim de durada del procediment sancionador (article 211.2 LGT) és **de sis mesos**. Aquest termini es compta a partir de la data de notificació de la iniciació de l'expedient sancionador corresponent.

Exemple

El senyor López rep la notificació de l'inici d'un procediment sancionador el dia 17 de setembre.

L'Administració ha de resoldre aquest procediment dins els sis mesos següents a la seva data d'iniciació. En conseqüència, la resolució del procediment s'hauria de produir, com a més tard, el 17 de març de l'any següent.

S'entén que el procediment conclou en la data en què es notifiqui l'acte de resolució del mateix. A l'efecte de computar el termini de resolució i donar per complerta l'obligació de notificar, s'hi aplica el que disposa l'article 104.2 LGT: no es computen en aquest termini les dilacions imputables als interessats i s'interromp en els casos justificats reglamentàriament.

La resolució¹¹⁵ ha de contenir la fixació dels fets, la valoració de les proves practicades, la determinació de les infraccions comeses i de la persona o entitat infractora, i també la determinació de la sanció, amb indicació dels criteris de graduació considerats i de la reducció que sigui procedent. Si no s'hi aprecia existència d'infracció o de responsabilitat, també s'hi ha de fer constar.

La resolució s'ha de notificar a l'interessat, amb indicació dels mitjans d'impugnació, i del lloc, el termini i la forma de satisfacció de la sanció imposada.

Quan en un procediment sancionador iniciat com a conseqüència d'un procediment d'inspecció, l'interessat presti la seva conformitat a la proposta de resolució¹¹⁶, s'entén dictada i notificada la resolució per l'òrgan competent per a imposar la sanció, d'acord amb aquesta proposta, pel transcurs del termini d'un mes a comptar de la data en què aquesta conformitat es va manifestar, sense necessitat de nova notificació expressa a aquest efecte, tret que en aquest termini l'òrgan competent per a imposar la sanció notifiqui a l'interessat un acord en què rectifiqui errors o ordeni completar les actuacions.

D'altra banda, es preveu la possibilitat que l'òrgan competent per a resoldre ordeni l'ampliació de les actuacions practicades i rectifiqui la proposta de resolució¹¹⁷ quan hi concorrin determinades circumstàncies:

- Quan es considerin sancionables conductes que en el procediment sancionador s'haurien considerat com no sancionables.
- Quan es canviï la tipificació de la conducta.

Termini per a dictar resolució

Ara bé, no hi ha un termini específic previst per a dictar resolució, que s'estén des que es rep la proposta de resolució fins a l'acord de l'òrgan competent per a resoldre.

Exemple d'interrupció justificada

Quan es produeix la suspensió del procediment en els casos en què, si s'hi aprecia la possible existència de delictes, se suspèn el procediment per a passar el tant de culpa a la jurisdicció penal.

⁽¹¹⁵⁾Article 211.3 LGT.

⁽¹¹⁶⁾Article 211.1 LGT.

⁽¹¹⁷⁾Article 24 RGRST.

- Quan es modifiqui la qualificació d'una infracció de lleu a greu o molt greu, o de greu a molt greu.

En aquests casos, la rectificació s'ha de notificar a l'interessat, que pot formular les al·legacions corresponents en el termini de deu dies a partir de l'endemà de la notificació.

2) Per caducitat

Aquest termini de sis mesos per a la finalització del procediment sancionador és de caducitat, de manera que si transcorre sense que hagi recaigut una resolució expressa, caduca el procediment (la declaració de caducitat es pot dictar d'ofici o a instància de part) i s'arxiven les actuacions (article 211.4 LGT). La **caducitat impedeix l'inici d'un nou procediment sancionador**.

Exemple

La senyora Gutiérrez rep la notificació de l'inici d'un procediment sancionador el dia 4 d'octubre. Al maig de l'any següent encara no ha rebut cap notificació per part de l'Administració respecte d'aquest procediment.

Atès que han transcorregut més de sis mesos des de l'inici d'aquest procediment sancionador sense que s'hagi produït cap resolució expressa, s'ha de considerar caducat. Per tant, l'Administració no pot iniciar un nou procediment sancionador enfront de la senyora Gutiérrez per les infraccions corresponents.

6.5. La impugnació de les sancions tributàries

Les sancions tributàries, com a actes administratius que posen fi al procediment sancionador, poden ser objecte d'impugnació. Per tant, una vegada que l'Administració notifica a l'obligat tributari l'acord d'imposició d'una sanció corresponent, aquest té el dret d'interposar-hi el recurs o reclamació corresponent.

No hem d'oblidar que l'acte d'imposició de sanció (article 212.1 LGT) es pot **recórrer independentment de la liquidació tributària**, si bé, en cas que l'obligat tributari impugni també la liquidació tributària, s'acumularan tots dos recursos, i és competent qui conegui la impugnació contra el deute.

La LGT estableix dos efectes per la presentació dins el termini i en la forma escaient del recurs o la reclamació administrativa¹¹⁸ contra les sancions que siguin procedents:

⁽¹¹⁸⁾ Article 212.3 LGT.

1) La suspensió automàtica de l'execució de les sancions en període voluntari sense necessitat d'aportar-hi cap garantia, i sense que es puguin executar fins que siguin fermes en via administrativa. Aquesta suspensió garanteix el dret constitucional a la presumpció d'innocència.

2) Durant la suspensió (és a dir, des que es concedeix la suspensió fins a la finalització del termini de pagament voluntari obert per la notificació de la resolució que posi fi a la via administrativa), no s'exigeixen interessos de demora a favor de la Hisenda pública.

Quan es produeixi la fermesa de la sanció en via administrativa, els òrgans de recaptació no poden iniciar les actuacions del procediment de constrenyiment mentre no finalitzi el termini per a interposar el recurs contenciós administratiu. En cas que durant aquest termini l'obligat tributari els comuniqui la interposició del recurs amb petició de suspensió¹¹⁹, aquesta es mantindrà fins que l'òrgan judicial adopti la decisió que correspongui en relació amb la suspensió sol·licitada.

Especialitats en el cas de responsabilitat

Són aplicables tots dos efectes a la suspensió de les sancions tributàries objecte de derivació de responsabilitat, tant si la sanció ha estat recorreguda pel subjecte infractor com pel responsable.

Ara bé, en cap cas serà objecte de suspensió automàtica el deute tributari objecte de derivació de responsabilitat ni tampoc les responsabilitats pel pagament de deutes previstos en l'article 42.2 LGT.

Interessos de demora

Amb la LGT de 1963, en canvi, sí que eren exigibles aquests interessos de demora, en aquest supòsit.

⁽¹¹⁹⁾ Article 29 RGRST.

7. Actuacions de l'Administració en supòsits de delictes fiscal

7.1. Pràctica de liquidacions i regularització voluntària

El nou Títol VI de la LGT, introduït per la reforma parcial de la LGT, regula les actuacions i els procediments d'aplicació dels tributs en cas de delictes contra la Hisenda Pública (art. 250 a 259). Qüestió desenvolupada pel RGRST en els articles 32 (per als delictes tipificats en els art. 305 i 305 bis CP) i 33 (per a altres delictes contra la Hisenda pública) i en els articles 197 bis a 197 sexies RGGIT.

La principal novetat és permetre que, quan l'Administració aprecii indicis de delictes contra la Hisenda Pública, es continui **tramitant el procediment** sense perjudici que es passi el tant de culpa a la jurisdicció competent o es remeti l'expedient al Ministeri Fiscal. En aquests casos, l'Administració tributària pot liquidar els elements de l'obligació tributària objecte de comprovació, però dictant **dues liquidacions separades** (art. 250.1 LGT): la corresponent a elements tributaris no vinculats amb el possible delictes fiscal i la corresponent a elements vinculats amb el possible delictes (en els quals s'aprecii dol i encaixin en el tipus penal.

Per tant, en aquests casos, es permet dictar dues liquidacions: una relativa al deute tributari no afectat pel delictes (la recaptació i revisió de la qual segueix els tràmits ordinaris de qualsevol liquidació), i una altra relativa als elements de l'obligació tributària vinculats amb el possible delictes fiscal (que s'ajusta al que estableix el Títol VI LGT).

L'Administració, en aquests supòsits, s'ha d'abstenir d'iniciar el procediment sancionador corresponent a aquests mateixos fets. En cas que el procediment s'hagués iniciat, l'Administració Tributària s'ha d'abstenir de continuar la seva tramitació, ja que s'entén conclòs; aquesta conclusió s'entendrà produïda en el moment en què es passi el tant de culpa a la jurisdicció competent o es remeti l'expedient al Ministeri Fiscal¹²⁰. En cas que s'hagi interposat sanció tributària pels mateixos fets, se suspendrà la seva execució.

⁽¹²⁰⁾Art. 250.2 LGT

La sentència condemnatòria de l'autoritat judicial impedeix la imposició de sancions administratives pels mateixos fets. Finalment, si no s'aprecia l'existència de delictes, l'Administració tributària iniciarà, quan escaigui, el pro-

cediment sancionador o bé podrà reprendre l'execució de la sanció administrativa prèviament suspesa, d'acord amb els fets que els tribunals haguessin considerat provats.

Sanció imposada i via penal

Una qüestió que també podria plantejar-se és que s'hagués imposat sanció tributària i el mateix fet arribés a la via penal. En aquests casos, seria possible aplicar la pena sobre el fet sancionat en via administrativa? La solució que havia adoptat tradicionalment el TC és que el jutge no podia tornar a sancionar el que ja s'havia sancionat, ni tan sols només substituint la sanció administrativa per la pena.

No obstant això, el TC ha canviat de criteri en la Sentència 2/2003, de 16 de gener. De manera que, des d'un punt de vista material, el jutge podria imposar la pena, sempre que en fase d'execució de la sentència, descomptés la sanció imposada en via administrativa. I, des del punt de vista formal, la prohibició del doble procediment sancionador només regeix si els dos procediments s'han substanciat amb les garanties adequades, de manera que, tot i que s'hagi obert en primer lloc un procediment administratiu sense respectar les garanties exigibles, es podria obrir un procediment penal.

La **liquidació vinculada al delictes fiscal** és una liquidació provisional i es notifica a l'obligat tributari després del tràmit d'audiència. Ara bé, no és recurrible en la via administrativa ni tampoc en la contenciosa, i no es pot al·legar cap defecte procedimental en què s'hagi pogut incórrer (art. 253 LGT). Només es pot suspendre si així ho acorda el jutge penal, després d'una audiència de l'Administració tributària (art. 255 LGT).

A més, la liquidació és executiva, és a dir, que permet la trava dels béns de l'obligat, i, a més, l'administració està habilitada per a adoptar mesures cautelars per a assegurar el cobrament a partir del moment en què s'hagi admès a tràmit la denúncia o querella corresponent.

Aquesta regulació suposa una afectació del principi de *ne bis in idem* i de la prejudicialitat penal, ja que l'Administració tributària, utilitzant tots els privilegis administratius, pot cobrar anticipadament els deutes tributaris vinculats amb un delictes fiscal, encara que no hi hagi sentència penal condemnatòria.

Excepcions a la pràctica de liquidacions en casos d'existència d'indis de delictes fiscal

(121) Art. 251 LGT.

Es permet que l'Administració no dicti la liquidació sobre els elements en els quals hagi apreciat dol i que encaixin en el tipus penal en els tres supòsits següents:

- Quan la tramitació administrativa d'aquesta liquidació pugui ocasionar la prescripció penal.
- Quan no es pugui determinar amb exactitud l'import de la liquidació o no hagi estat possible atribuir-la a un obligat tributari concret.
- Quan la liquidació administrativa pugui perjudicar de qualsevol manera la investigació o comprovació de la defraudació.

En els tres casos, l'administració s'abstindrà d'iniciar o continuar el procediment administratiu, que queda suspès mentre que l'autoritat judicial no dicti sentència ferma, tingui lloc el sobreseïment o l'arxivament de les actuacions, o el Ministeri Fiscal dugui a terme la devolució de l'expedient. Si, finalment, no s'aprecia existència de delictes, es podrà iniciar

un nou procediment sancionador d'acord amb els fets provats pels tribunals. La sentència judicial condemnatòria impedeix la imposició administrativa pels mateixos fets¹²¹.

La regularització efectuada per l'obligat restitueix a la legalitat la situació de lesió provisional del bé jurídic protegit pel delictes fiscal i impedeix que se'l persegueixi per les possibles irregularitats comptables o altres falsedats instrumentals que, exclusivament en relació amb el deute tributari regularitzat, pugui haver comès abans d'aquesta regularització. Ara bé, per tal que aquesta regularització actuï com a eximent, s'exigeix, tal com preveu l'article 252 LGT, el reconeixement complet i el pagament del deute tributari abans de la notificació de l'inici d'actuacions de comprovació o investigació, o s'hagi interposat querrela o denúncia, o s'hagin iniciat actuacions que permetin tenir coneixement formal de la iniciació de diligències. Aquesta regularització no serà completa si no afecta la quota, els interessos de demora i els recàrrecs meritats legalment. D'altra banda, la regularització és exigible fins i tot si ha prescrit el dret de l'Administració a determinar el deute tributari (encara que no s'hagi produït la prescripció penal).

7.2. Recaptació del deute liquidat

Segons l'article 255 LGT, en línia amb el que estableix l'article 305.3 CP, l'existència del procediment penal per delictes contra la Hisenda Pública no paralitza les actuacions administratives dirigides al cobrament del deute tributari liquidat, tret que el Jutge hagi acordat la suspensió de les actuacions d'execució.

Una vegada que consti admesa la denúncia o querrela per delictes contra la Hisenda Pública, l'Administració Tributària notificarà a l'obligat tributari l'inici del període voluntari de pagament i el requerirà perquè faci l'ingrés del deute tributari liquidat.

D'altra banda, l'article 256 LGT disposa que, contra els actes recaptatoris duts a terme per al cobrament de la liquidació esmentada, només valdran els motius habituals d'oposició en aquest àmbit: article 167.3 LGT (motius taxats d'oposició al constrenyiment), article 170.3 LGT (motius taxats d'oposició a l'embargament) i article 172.1 LGT (motius taxats d'oposició a l'acord d'alienació de béns embargats).

Impugnació dels actes associats a un procés penal en curs

(122) Article 129 RGR

Contra els actes dictats pels òrgans de recaptació de l'AEAT en l'exercici de les competències d'investigació patrimonial en els processos per delictes contra la Hisenda Pública es podrà interposar un recurs de reposició o una reclamació economicoadministrativa¹²², llevat que els motius d'impugnació adduïts es refereixin a l'adequació dels actes impugnats amb l'objecte del procés penal per delictes contra la Hisenda Pública, en aquest cas la qüestió s'ha de plantejar davant l'òrgan judicial penal competent.

Procediment enfront de responsables

Per garantir el cobrament de la liquidació administrativa per delictes fiscal, es crea un nou supòsit de responsabilitat tributària de caràcter solidari (art. 258 LGT). La condició

de responsable recau en els qui hagin estat causants o hagin col·laborat activament en la realització dels actes causants de la liquidació practicada al deutor principal, sempre que estiguin imputats en el procés penal o hagin estat condemnats com a conseqüència d'aquest.

Les principals notes d'aquesta responsabilitat són les següents:

- a) És compatible amb la de l'article 42.2 LGT.
- b) La seva impugnació es limita a l'abast global de la responsabilitat.
- c) La competència per a declarar la responsabilitat correspon als òrgans de recaptació.
- d) El termini de resolució del procediment quedarà suspès durant el temps que transcorri des de la presentació de la denúncia o querella fins a la imputació formal dels encausats.
- e) Les mesures cautelars del nou article 81.6.i) LGT resultaran aplicables en aquesta responsabilitat.

L'article 124 bis RGR estableix les especialitats següents en matèria de declaració de responsabilitat associada a la liquidació vinculada a delictes:

- a) Si en el procediment en què sigui procedent dictar una liquidació vinculada a delictes s'observés alguna mena de responsabilitat tributària, es posarà en coneixement de l'òrgan competent per iniciar el procediment de declaració de responsabilitat.
- b) S'ha de donar al responsable un termini de quinze dies per formular les al·legacions, amb posterioritat a la formalització de la proposta de liquidació.
- c) L'acord de declaració de responsabilitat s'haurà de dictar amb posterioritat al moment en què consti com admesa la denúncia o querella per delictes contra la Hisenda pública. A més, en els casos de responsabilitat solidària per l'existència d'indícis de delictes contra la Hisenda pública hi haurà de constar igualment com a efectuada la citació al responsable en el procés penal per declarar en concepte d'investigat.

Activitats

Casos pràctics

1. La Inspecció dels tributs, en comprovar l'exercici de 2016 corresponent a l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF) del senyor López, empresari propietari d'un concessionari d'automòbils, descobreix que durant aquest exercici portava una doble comptabilitat que impedia conèixer la veritable situació de l'empresa i que no va presentar l'autoliquidació de l'impost.

A més dels problemes que aquesta situació planteja a la Inspecció, el senyor López no facilita la tasca de l'inspector actuari, atès que no aporta, per tres vegades, cap dels justificants que se li requereixen. També s'observa que aquest no és el primer problema que aquest subjecte té amb Hisenda, ja que en els exercicis de 2014 i 2015 va ser sancionat per una infracció molt greu, en virtut de resolució ferma, per haver deixat d'ingressar l'impost sobre el valor afegit.

L'acta de la Inspecció, amb la qual el senyor López manifesta la seva conformitat, conté una proposta de regularització, segons la qual el subjecte passiu havia deixat d'ingressar 30.000 euros de quota de l'IRPF corresponent a l'exercici de 2016.

- a) Algun dels fets enunciats són constitutius d'infracció tributària?
- b) En cas que es pugui apreciar la concurrència d'una o de diverses infraccions, quina sanció seria procedent aplicar-hi?
- c) És procedent l'aplicació d'algun criteri de graduació de la sanció tributària?

2. El 20 de juliol de 2015, l'empresa X, SA va presentar la seva declaració corresponent a l'impost de societats de l'exercici 2014, i va declarar una base imposable de 23.000 euros i una quota a ingressar de 250 euros. En aquesta declaració s'acreditaven unes bases imposables negatives d'exercicis anteriors que pujaven a 7.000 euros. El 10 de gener de 2016 es va notificar a l'empresa l'inici d'un procediment d'inspecció amb caràcter general respecte d'aquest impost i període impositiu. El procediment d'inspecció va finalitzar el 22 d'abril de 2016 amb la signatura d'una acta de conformitat amb la proposta de regularització formulada per la inspecció, d'acord amb la qual la base imposable s'incrementava en 22.000 euros, i en resultava una base imposable regularitzada de 45.000 euros i una quota a ingressar de 3.500 euros.

Com a resultat del procediment d'inspecció es van posar de manifest els fets següents:

- La gestió d'una doble comptabilitat. El resultat comptable i fiscal de la comptabilitat oculta era de 15.000 euros superior al declarat. Aquesta empresa ja havia estat sancionada anteriorment per una infracció de la mateixa naturalesa que va ser considerada lleu.
- La falta de facturació de determinades operacions comercials fetes per aquesta societat per un import de 15.000 euros.
- La compensació improcedent de bases imposables negatives d'exercicis anteriors, ja que aquestes havien estat íntegrament aplicades en l'exercici anterior.

El 30 de juny de 2016 es notifica a X, SA l'inici d'un procediment sancionador en matèria tributària.

- a) S'ha iniciat el procediment sancionador dins el termini legalment previst?
- b) Quines són les infraccions tributàries comeses, quina és la seva qualificació i com es quantifiquen les sancions corresponents, d'acord amb la LGT?
- c) És correcte que en el procediment sancionador es prenguin en compte les dades, proves o circumstàncies obtingudes en el procediment d'inspecció desenvolupat prèviament?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. Les persones jurídiques, en l'àmbit tributari...

- a) poden ser sancionades.
- b) no poden ser sancionades.
- c) només poden ser sancionades si hi ha culpa o dol.

2. La separació entre el procediment sancionador i el d'inspecció...

- a) implica que el procediment sancionador és previ al procediment d'inspecció.
- b) permet, com a norma general, que les dades o proves obtingudes en el d'inspecció es traslladin al sancionador.
- c) totes dues respostes són certes.

3. Els qui actuen amb la diligència necessària en el compliment de la seva obligacions tributàries...

- a) no poden ser sancionats.
- b) només són sancionats per infracció lleu.
- c) cap de les dues anteriors.

4. La conformitat amb la proposta de regularització que formuli l'Administració...

- a) eximeix de la responsabilitat derivada de la comissió d'infracció.
- b) comporta una reducció del 30 per 100 de l'import de la liquidació.
- c) comporta una reducció del 30 per 100 de l'import de la sanció.

5. El termini màxim de resolució del procediment sancionador, amb caràcter general, és...

- a) de sis mesos des de la notificació de la comunicació de l'inici del procediment.
- b) de dotze mesos des de la notificació de la comunicació de l'inici del procediment.
- c) de sis mesos, prorrogables per altres sis, des de la notificació de l'inici del procediment.

6. La responsabilitat derivada de la comissió d'una infracció tributària s'extingeix per...

- a) prescripció i per compensació.
- b) la mort del subjecte infractor.
- c) totes dues són certes.

7. Si es presenta una autoliquidació de l'impost de societats que acredita improcedentment un crèdit a compensar en exercicis futurs, té lloc la comissió d'una infracció tributària tipificada en l'article...

- a) 191 de la LGT.
- b) 195 de la LGT.
- c) 197 de la LGT.

8. La comissió repetida d'infraccions tributàries...

- a) és un criteri de qualificació de les infraccions tributàries.
- b) és un criteri de graduació de les infraccions tributàries.
- c) totes dues respostes són certes.

9. La tramitació separada del procediment sancionador...

- a) s'ha de mantenir en tots els casos.
- b) només es deixa d'aplicar quan l'obligat tributari signa un acta amb acord.
- c) no impedeix la incorporació de les proves obtingudes en el procediment de comprovació.

10. La responsabilitat derivada de la comissió d'una infracció tributària s'extingeix per...

- a) la mort del subjecte infractor.
- b) la prescripció del deute liquidat.
- c) la insolvència provada del deutor.

Solucionari

Activitats

Casos pràctics

1.

a) En aquest supòsit, serien constitutives d'infracció tributària les conductes següents: en primer lloc, l'omissió d'ingrés (art. 191 LGT), que és considerada com a infracció molt greu, ja que es produeix l'ocultació i la utilització de mitjans fraudulents, i, en segon lloc, la resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària (art. 203 LGT), ja que es desatenen tres requeriments d'aportació de justificants.

En relació amb l'omissió d'ingrés de l'article 191 LGT, cal tenir present que la qualificació d'aquest tipus infractor com a lleu, greu o molt greu depèn de les circumstàncies següents:

- En primer lloc, de la quantia defraudada o base de la sanció (si aquesta és inferior a 3.000 euros, la infracció és lleu, excepte els casos d'utilització de factures falses, portar de manera incorrecta llibres o registres i impagament de retencions o ingressos a compte, en els quals la infracció és greu o molt greu).
- En segon lloc, també depèn de l'existència d'ocultació (en aquest cas, la infracció és greu, si la base de la sanció és superior a 3.000 euros).
- I, finalment, depèn de la utilització de mitjans fraudulents, cas en què la infracció sempre és molt greu.

L'ocultació i la utilització de mitjans fraudulents formen part del tipus infractor en les infraccions greus i molt greus, la qual cosa determina que la sanció mínima sigui del 50% i del 100%, respectivament, i es pugui incrementar d'acord amb els criteris de comissió repetida d'infraccions tributàries i de perjudici econòmic per a la Hisenda pública, fins al 100% i al 150%, respectivament. Només la infracció lleu és sancionable exclusivament amb una multa del 50%.

D'altra banda, l'article 203 LGT estableix, com ja s'ha dit, la infracció tributària per resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària. Les sancions que s'estableixen varien en funció de la importància de la documentació requerida a l'obligat tributari.

b) Segons l'article 180.1 LGT, una mateixa acció o ommissió que s'hagi d'aplicar com a criteri de graduació d'una infracció o com a circumstància que determini la qualificació d'una infracció com a greu o molt greu no es pot sancionar com a infracció independent.

Per tant, en el supòsit de fet, no es pot sancionar independentment l'incompliment de les obligacions comptables (art. 200 LGT), ja que constitueix una circumstància que determina la qualificació de la infracció per ommissió d'ingrés com a molt greu (art. 191.4 LGT).

Així mateix, l'article 180.2 LGT estableix que la realització de diverses accions o omissions constitutives de diverses infraccions possibilita la imposició de les sancions que siguin procedents per totes elles.

En el supòsit de fet, es pot sancionar independentment la resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària (art. 203 LGT), ja que no constitueix ni criteri de graduació ni circumstància que determini la qualificació d'una infracció com a greu o molt greu.

c) Els criteris de graduació de les infraccions són els següents:

- En primer lloc, la comissió repetida d'infraccions tributàries. Es considera que es produeix aquesta circumstància quan l'infractor ha estat sancionat per una infracció de la mateixa naturalesa (ja sigui lleu, greu o molt greu), mitjançant resolució ferma en via administrativa, dins els quatre anys anteriors a la comissió de la infracció.

La mateixa LGT aclareix que es consideren de la mateixa naturalesa les infraccions previstes en un mateix article de la LGT. Ara bé, les infraccions dels articles 191 (omissió de l'ingrés), 192 (falta de presentació de la declaració tributària) i 193 (obtenció il·lícita de devolucions) tenen la mateixa naturalesa a aquests efectes.

La sanció mínima s'incrementa en els percentatges següents, excepte previsió en contra: quan hagi estat sancionat per una infracció lleu, l'increment és 5 punts percentuals; quan hagi

estat sancionat per una de greu, de 15 punts, i quan hagi estat sancionat per una de molt greu, de 25 punts.

- El segon criteri de graduació és el perjudici econòmic per a la Hisenda pública. Aquesta circumstància es determina pel percentatge que resulti de la relació existent entre la base de la sanció (la quantia defraudada) i la quantia total que s'hauria hagut d'ingressar (o la quantia per la declaració adequada o l'import de la devolució indegudament sol·licitada).

La sanció mínima s'incrementa en els punts següents: quan el perjudici econòmic sigui superior al 10% però inferior o igual al 25%, l'increment és de 10 punts percentuals; quan el perjudici sigui superior al 25% però inferior o igual al 50%, l'increment és de 15 punts; quan el perjudici sigui superior al 50% però inferior o igual al 75%, l'increment és de 20 punts, i quan el perjudici sigui superior al 75%, l'increment és de 25 punts.

- El tercer criteri de graduació és l'incompliment substancial de l'obligació de facturació o documentació. S'entén produïda aquesta circumstància quan l'incompliment afecti més del 20% de l'import de les operacions subjectes al deure de facturació en relació amb el tribut o l'obligació tributària i el període objecte de comprovació o quan, com a conseqüència d'aquest incompliment, l'Administració no pot conèixer l'import de les operacions subjectes al deure de facturació.
- L'últim criteri de graduació és l'acord o conformitat de l'interessat. D'acord amb l'article 187.1.d) LGT, la conformitat o l'acord de l'obligat tributari es considera un criteri de graduació de les sancions que redueix el seu import en els termes de l'article 188 LGT.

En particular, s'entén que es produeix aquesta circumstància en els supòsits següents: en els procediments de verificació de dades i comprovació limitada, tret que es requereixi conformitat expressa, sempre que la liquidació no s'impugni, i en el procediment d'inspecció, quan l'obligat subscrigui una acta amb acord (reducció del 50%), o bé quan l'obligat subscrigui una acta de conformitat (reducció del 30%). A més, en els supòsits de conformitat, si es paga en el període voluntari i no s'impugnen la liquidació ni la sanció, aquesta sanció, una vegada aplicada la reducció del 30%, es redueix un 25%.

Per tant, en el supòsit de fet, s'hi apliquen els criteris de graduació següents:

- Comissió repetida d'infraccions tributàries: 25 punts
- Perjudici econòmic per a la Hisenda pública: 25 punts

De manera que la sanció per la infracció molt greu d'omissió d'ingrés (art. 191 LGT) és del 150% de la quantitat deixada d'ingressar (30.000 euros), és a dir, 45.000 euros.

Però, com que presta la seva conformitat a l'acta d'inspecció, la sanció es redueix un 30%, és a dir, queda en 31.500 euros.

Si l'obligat tributari paga la sanció en període voluntari i no impugna ni la liquidació ni la sanció, es redueix aquesta sanció, a més, en un 25%, és a dir, quedaria en 23.625 euros.

2.

a) L'article 209.2 de la LGT estableix que els procediments sancionadors que s'incoïn com a conseqüència d'un procediment d'inspecció no es poden iniciar una vegada transcorregut el termini de tres mesos des que s'ha notificat o s'entén notificada la liquidació o resolució corresponent. D'acord amb el que disposa l'article 156 de la LGT, en aquest cas la proposta de regularització s'ha d'entendre produïda i notificada el 23 de maig de 2012, un mes comptat a partir de l'endemà de la data de l'acta. La notificació el 30 de juny de 2012 de l'inici del procediment sancionador s'ha produït, doncs, dins el termini legalment previst.

b) En primer lloc, la infracció tributària per deixar d'ingressar el deute tributari que ha de resultar d'una autoliquidació (art. 191 LGT).

Segons l'art. 191.1 LGT:

"Constitueix infracció tributària deixar d'ingressar dins el termini establert en la normativa de cada tribut la totalitat o part del deute tributari que hagi de resultar de la correcta autoliquidació del tribut, llevat que es regularitzi d'acord amb l'article 27 o sigui procedent l'aplicació del paràgraf b) de l'apartat 1 de l'article 161, ambdós d'aquesta llei."

L'acta resultant de les actuacions inspectores conté una liquidació tributària amb una base imposable regularitzada de 45.000 euros i una quota a ingressar de 3.500 euros, i s'han ingressat dins el termini legalment previst d'autoliquidació 250 euros. De manera que es van deixar d'ingressar 3.250 euros (3.500 euros – 250 euros).

És procedent imposar una sanció per la infracció tributària comesa, consistent a haver deixat d'ingressar dins el termini previst en la Llei de l'impost de societats, de l'1 al 25 de juliol, una part del deute tributari que resultava de la correcta autoliquidació de la declaració de l'impost de societats corresponent a l'exercici 2010, sense que el subjecte passiu, l'empresa X, SA hagi regularitzat la seva situació tributària d'acord amb el que preveu l'article 27 LGT. Tampoc no escau l'aplicació de l'article 161 de la LGT, relatiu a la recaptació en període executiu de deutes a ingressar mitjançant autoliquidació presentada sense fer l'ingrés.

La base de la sanció és la quantia no ingressada en l'autoliquidació de l'impost de societats corresponent a l'exercici 2010 com a conseqüència de la comissió de la infracció, en aquest cas 3.250 euros.

Quant a la graduació de la sanció, aquesta pot ser lleu, greu o molt greu, d'acord amb el que disposen els apartats 2, 3 i 4 de l'article 191 LGT. L'article 191.4 LGT estableix que la infracció és molt greu quan s'han utilitzat mitjans fraudulents. En el supòsit que estem analitzant se'n diu que, com a resultat del procediment d'inspecció, es va posar de manifest, entre altres coses, que l'empresa portava una doble comptabilitat. L'article 184.3 LGT considera mitjans fraudulents, entre altres, les anomalies substancials en la comptabilitat i, en particular, el fet de portar comptabilitats diferents que, referides a una mateixa activitat i exercici econòmic, no permetin conèixer la veritable situació de l'empresa.

En aquest cas d'infracció molt greu, la sanció consisteix en una multa pecuniària proporcional del 100 al 150 per cent.

Així mateix, com que l'empresa X, SA ja havia estat sancionada anteriorment per una infracció de la mateixa naturalesa, consistent a deixar d'ingressar el deute tributari i no per portar de manera irregular la comptabilitat, que va ser considerada lleu, és procedent un increment de la sanció mínima de cinc punts percentuals per comissió repetida d'infraccions tributàries, segons el que es desprèn de l'article 187.1.a) LGT. Encara que l'enunciat no diu res sobre aquest tema, entenem que la primera infracció es va cometre dins dels quatre anys anteriors a la comissió de la infracció i que és procedent l'aplicació d'aquest criteri de graduació de les sancions tributàries. Perquè hi sigui aplicable el criteri de reincidència han de ser infraccions de la mateixa naturalesa (art. 187.1 LGT), i cada tipus ha de preveure la reincidència. De fet es preveu en l'article 191 LGT i no en l'article 195 d'aquest text legal.

D'altra banda, el deute tributari inicialment ingressat pujava a 250 euros i el regularitzat a 3.500 euros, és a dir, es van deixar d'ingressar, com s'ha dit, 3.250 euros. En aquest sentit, si relacionem la base de la sanció amb la quantia total que s'hauria hagut d'ingressar en l'autoliquidació de l'impost de societats corresponent a l'exercici 2010, resulta que s'ha produït un perjudici econòmic per a la Hisenda pública del 92,86%. L'article 187.1.b LGT estableix que en els supòsits de perjudici econòmic superior al 75% la sanció mínima s'incrementa en 25 punts percentuals.

També és procedent l'aplicació d'una reducció del 30%, d'acord amb el que preveuen els articles 187.1.d i 188.1.b LGT, relativa als supòsits en què l'obligat tributari manifesta la seva conformitat.

D'acord amb el que disposa l'article 188.3 LGT, també s'aplicarà una reducció del 25%, sempre que es faci l'ingrés total de l'import restant d'aquesta sanció en període voluntari o en els terminis assenyalats en l'acord d'ajornament o fraccionament que l'Administració hagi concedit amb garantia d'aval o certificat d'assegurança de fiança i hagi sol·licitat abans del període voluntari i no s'interposi recurs o reclamació contra la liquidació o la sanció. En el cas que es planteja, no es fa esment d'aquestes qüestions, per la qual cosa no és possible determinar si escau o no l'aplicació d'aquesta reducció del 25%.

La sanció quedarà, doncs, d'aquesta manera:

- Sanció mínima – multa pecuniària: 100%
- Comissió repetida: 5%
- Perjudici econòmic: 25%
- Total sanció prèvia: 130%
- Reducció per conformitat: 30%
- Total sanció a aplicar: 91%
- Base de la sanció: 3.250 euros
- Sanció a aplicar: 100 %
- Total sanció: 2.957,50 euros

En segon lloc, cal considerar la infracció tributària per a determinar o acreditar improcedentment partides positives o negatives o crèdits tributaris aparents, en virtut de l'article 195 LGT.

L'esmentat article 195 LGT estableix que:

"Constitueix infracció tributària determinar o acreditar improcedentment partides positives o negatives o crèdits tributaris que s'han de compensar o deduir en la base o en la quota de declaracions futures, pròpies o de tercers."

Es tracta d'una infracció tributària greu.

La societat X, SA va compensar en la seva declaració de l'impost de societats corresponent a l'exercici 2014 un import de 7.000 euros en concepte de bases imposables negatives pendents d'aplicació. Durant el procediment inspector es va posar de manifest que aquestes bases imposables negatives havien estat íntegrament aplicades en l'exercici anterior.

No obstant això, la infracció tributària de l'article 195 de la LGT no es comet en l'exercici 2014 (en aquest exercici es compensen improcedentment bases imposables negatives d'exercicis anteriors, però no s'acrediten), sinó en l'exercici on s'hagin acreditat improcedentment aquestes bases imposables negatives.

En tercer lloc, cal considerar la infracció tributària per incomplir obligacions comptables i registrals, que preveu l'article 200 de la LGT.

L'article 200.1 LGT estableix que constitueix infracció tributària l'incompliment d'obligacions comptables i registrals. Entre altres:

"d) La gestió de comptabilitats diferents referides a una mateixa activitat i l'exercici econòmic que dificultin el coneixement de la veritable situació de l'obligat tributari."

No obstant això, l'article 180.1 LGT preveu que:

"Una mateixa acció o omissió que s'hagi d'aplicar com a criteri de graduació d'una infracció o com a circumstància que determini la qualificació d'una infracció com a greu o molt greu no pot ser sancionada com a infracció independent."

Es tracta del *principi non bis in idem*, en virtut del qual una mateixa infracció no pot ser sancionada dues vegades, sempre que hi hagi identitat de subjectes, de fets i de fonaments sobre els quals es basa la sanció. Si bé aquest principi no ha estat recollit expressament per la Constitució, el Tribunal Constitucional l'ha fonamentat en els principis de legalitat, tipicitat, proporcionalitat i presumpció d'innocència. En l'àmbit administratiu, està expressament recollit en el 31 de la llei 40/2015 de règim jurídic del Sector Públic.

Per tot això, i atès que la gestió d'una doble comptabilitat ha estat considerada com a criteri de qualificació de la infracció tributària per deixar d'ingressar el deute tributari que hauria de resultar d'una autoliquidació prevista en l'article 191 de la LGT, no és procedent la sanció d'aquesta conducta com a infracció independent.

Finalment, cal analitzar la infracció per incomplir obligacions de facturació o documentació, que regula l'article 201 de la LGT.

L'article 201 de la LGT estableix que constitueix infracció tributària greu la falta d'expedició de factures. La sanció consisteix en una multa pecuniària proporcional del dos per cent de l'import del conjunt de les operacions que hagin originat la infracció quan, com en aquest cas, sigui possible conèixer l'import de les operacions.

No es pot aplicar la reducció del 30% que preveu l'article 187.1.d de la LGT, atès que aquesta reducció només correspon a les sancions dels articles 191 a 197 d'aquesta llei.

Igual que en les infraccions anteriors, l'enunciat no proporciona prou informació per a determinar si escau l'aplicació de la reducció del 25%, que preveu l'article 188.3 de la LGT.

Per tot això, la quantificació de la sanció és la següent:

- Base de la sanció: 15.000 euros
- Sanció a aplicar: 2%
- Total sanció prèvia: 300 euros
- Reducció 30%: 0 euros
- Total sanció: 300 euros

c) L'article 208 LGT estableix expressament que el procediment sancionador en matèria tributària es tramitarà de manera separada als d'aplicació dels tributs regulats en el títol III d'aquesta Llei, excepte renúncia de l'obligat tributari; en aquest cas es tramita conjuntament.

D'altra banda, d'acord amb el que disposa l'article 210.2 LGT, perquè les dades, proves o circumstàncies que obrin o hagin estat obtingudes en un procediment d'inspecció es puguin tenir en compte en el procediment sancionador s'hi han d'incorporar formalment abans de la proposta de resolució.

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. a

4. c

5. a

6. b

7. b

8. b

9. c

10. a

