
Procediment sancionador

PID_00264488

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores



Universitat
Oberta
de Catalunya



Ana María Delgado García

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



Rafael Oliver Cuello

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

La revisió d'aquest recurs d'aprenentatge UOC ha estat coordinada per la professora: Ana María Delgado García (2019)

Cuarta edición: septiembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com químic, mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit dels titulars dels drets.

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. Concepte d' <i>infracció tributària</i>	9
2. Subjectes infractors, circumstàncies excloents i extinció de la responsabilitat	11
2.1. Subjectes infractors i responsables de la sanció	11
2.2. Circumstàncies excloents de responsabilitat	13
2.3. Extinció de la responsabilitat per infracció	15
2.4. Extinció de les sancions tributàries	15
3. Classes d'infraccions tributàries	17
3.1. Consideracions generals	17
3.2. Els tipus infractors i les sancions	17
4. Les sancions tributàries	22
4.1. Concepte de <i>sanció tributària</i>	22
4.2. Principi de no-concurrència de sancions	22
4.3. Classes de sancions tributàries	23
5. Criteris de graduació de les sancions	25
5.1. La graduació de les sancions tributàries	25
5.2. La reducció de les sancions tributàries	27
6. Fases del procediment sancionador	29
6.1. Òrgans competents	29
6.2. Inici i instrucció del procediment sancionador	30
6.3. Finalització del procediment sancionador	33
7. Actuacions de l'Administració en supòsits de delictes fiscals	36
Exercicis d'autoavaluació	39
Solucionari	41

Introducció

En matèria sancionadora tributària adquireix una rellevància especial, ateses les conseqüències per a l'obligat tributari, el compliment d'una sèrie de principis, consagrats majoritàriament a la Constitució Espanyola, i el respecte al procediment legalment establert per a la imposició de les sancions.

Un element que adquireix especial importància en la determinació de la infracció tributària és la culpabilitat, segons la qual l'acció o l'omissió infractora s'ha de cometre amb intenció de dol o culpa. És per això que es preveuen alguns supòsits d'exoneració de la responsabilitat en els quals, en general, manca aquest element de la culpabilitat.

Per a la determinació concreta de les sancions pecuniàries, cal establir una sèrie de criteris de graduació que permetin a l'òrgan administratiu establir 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 conformitat o 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, cal assenyalar que la seva tramitació és separada respecte als procediments de comprovació o investigació, tot i que s'estableixen relacions entre ambdós, com ara la comunicació de dades, amb certs límits, d'uns a uns altres.

Un altre aspecte destacable és el relatiu a la suspensió automàtica de la sanció quan és objecte d'impugnació, sense necessitat d'aportar-hi cap mena de garantia i sense que pugui executar-se fins que sigui ferma en via administrativa, atesa la naturalesa de l'acte impugnat.



El procediment sancionador és separat respecte als de comprovació o investigació

Objectius

Els objectius principals per assolir amb l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

1. Identificar els principis de la potestat sancionadora.
2. Delimitar els elements que s'han de presentar en una infracció tributària.
3. Determinar 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 sanciona en el nostre ordenament jurídic per dues vies: la penal i l'administrativa.

El Dret Penal tipifica certs delictes contra la Hisenda Pública, que se sancionen amb les penes corresponents. El cos legal on estan recollides 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 l'Administració pot aplicar directament les sancions oportunes. Però l'Administració no pot aplicar penes consistents en la privació de llibertat¹. El cos legal que recull aquestes infraccions i sancions tributàries és la LGT, per bé que també les poden establir les lleis reguladores de cada tribut.

⁽¹⁾Article 25.3 CE

Les dues vies punitives: la penal i l'administrativa

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

A partir de la doctrina consolidada per la STC 18/1981, de 8 de juny, el TC admet que els principis inspiradors de l'ordre penal són d'aplicació al Dret Administratiu sancionador, ja que tots dos són manifestacions de l'ordenament punitiu de l'Estat, tal com reflecteix la Constitució Espanyola mateix a l'article 25 (que, en regular els principis del poder punitiu, fa referència tant als il·lícits penals com als administratius) i una jurisprudència molt reiterada 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 tracta sobre la constitucionalitat de determinats preceptes de la LGT de 1963 en la redacció que s'hi dona a la Llei 10/1985, la recepció dels principis constitucionals de l'ordre penal pel Dret Administratiu "no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico".

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. Constitueix una qüestió de política legislativa atorgar una intensitat diferent de protecció, perquè el bé protegit és el mateix tant en els delictes contra la Hisenda Pública com en el de les infraccions tributàries.

D'altra banda, el TC, en la seva STC 81/2000, de 27 de març, es va referir a la necessària presència 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.

Les dues vies punitives es diferencien per:

Lectura recomanada

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

- a) L'òrgan que imposa les sancions: en el cas dels delictes, són els tribunals els qui imposen les penes, mentre que en el cas de les infraccions, ho fan els òrgans de gestió o d'inspecció.
- b) La naturalesa de les sancions: en el cas dels delictes, s'apliquen penes privatives de llibertat, mentre que en el cas de les infraccions, no es poden aplicar aquest tipus de penes.
- c) 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.

1.2. La potestat sancionadora de l'Administració Tributària

L'Administració Tributària té potestat per imposar sancions directament en el cas que es cometin infraccions tributàries. En aquest cas, la mateixa Administració aprecia l'existència de la infracció i decideix quina sanció hi és aplicable, tot seguint un procediment administratiu. 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 fa referència de manera conjunta als il·lícits penals i administratius, quan fixa els principis fonamentals de l'exercici del poder punitiu de l'Estat (motiu pel qual el TC reconeix que els principis penals en matèria sancionadora tributària són aplicables, però amb matisos). D'altra banda, del fet que el bé jurídic protegit és el mateix en el cas dels delictes i les infraccions tributàries (els drets econòmics de la Hisenda Pública). I, finalment, del fet que els tipus objectius s'assemblen en tots dos casos.

Les fonts en matèria sancionadora tributària

En matèria sancionadora tributària, es recorre a les fonts següents:

- a) El text fonamental és la LGT, que regula la potestat sancionadora en els articles 178 a 212. En aquests preceptes, la LGT no regula només les infraccions, les 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).
- b) La norma que desenvolupa la LGT en aquesta matèria és el RD 2063/2004, de 15 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament General del Règim Sancionador Tributari. A diferència del reglament sancionador de 1998, 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 desenvolupar la llei en matèria de procediment sancionador, se centra a establir fórmules de càlcul per a l'aplicació de determinats con-

ceptes legals (ocultació, mitjans fraudulents, etc.), amb la finalitat de reduir els marges d'actuació administrativa. Cal destacar també les disposicions transitòries d'aquest reglament (importants per a l'aplicació retroactiva de la norma sancionadora més favorable); les regles per a l'aplicació del principi de no concurrència de sancions tributàries en determinats supòsits; així com 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).

c) Les normes reguladores de cada tribut contenen previsions específiques d'infraccions i de les sancions corresponents (per exemple, IVA o IE).

d) Les normes de la LPACAP, relatives als principis de l'exercici de la potestat sancionadora de l'Administració. La DA 1a. de la Llei esmentada preveu que les disposicions d'aquesta llei són d'aplicació supletòria als procediments tributaris.

La regulació de les infraccions i sancions tributàries s'obre en la LGT de 2003, a diferència del que ocorria en la LGT de 1963, amb un capítol dedicat a la potestat sancionadora tributària. Els **principis** que regeixen en aquesta matèria² són els aplicables en l'àmbit administratiu, continguts bàsicament en la LPACAP, tenint en compte les especialitats que es recullen en la mateixa LGT.

⁽²⁾Article 178.1 LGT

En particular, són d'aplicació en aquesta matèria els principis de legalitat, tipicitat, responsabilitat, proporcionalitat i no-concurrència. A més, cal tenir present el principi d'irretroactivitat 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 quan siguin més beneficioses per a l'obligat tributari.

1.3. Concepte d'infracció tributària

La LGT³ obre el capítol dedicat a les infraccions i sancions tributàries amb la **definició** d'infracció tributària següent: "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

⁽³⁾Article 183.1 LGT

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

1) **L'acció.** Qualsevol infracció està formada o bé per una conducta positiva d'un subjecte, o bé per una d'omissiva. L'acció o omissió pot consistir tant en l'incompliment de l'obligació de pagament com d'altres deures tributaris relatius al mateix subjecte passiu o un tercer (no portar la comptabilitat, no facilitar informació sobre un tercer, etc.).

2) **La tipicitat.** Tant l'acció o omissió com la reacció prevista per l'ordenament jurídic per a aquestes conductes han d'estar descrites amb precisió per una norma tributària. És a dir, han d'estar tipificades a fi i efecte que llurs destinataris en coneguin el contingut (mandat o prohibició), i també les conseqüències de llur incompliment.

Les conseqüències del principi de tipicitat

Les conseqüències d'aquest principi són:

- a) Irretroactivitat de les disposicions per a les que es tipifiquen infraccions i sancions, i retroactivitat d'aquestes sancions, quan són favorables.
- b) Prohibició analògica de normes incriminadores (analogia *in malam partem*) i possibilitat d'admetre-les quan es tracta de disposicions favorables (analogia *in bonam partem*).
- c) Aplicació del principi *non bis in idem*.
- d) 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 fos possible obtenir la reparació de l'ordre jurídic vulnerat per altres procediments.
- e) Es concreten els criteris de graduació de les sancions, i d'aquesta manera es limita la discrecionalitat administrativa.

Això no obstant, podem deduir de l'examen de la normativa actual en aquesta matèria que aquesta tipicitat no es respecta sempre. I en el cas de la LGT, constatem l'existència d'un bon grapat de definicions dels tipus infractors que contenen llistes obertes (clàusules del tipus "entre d'altres", com per exemple els articles 200.1 i 201.1 LGT), que no s'oposen a la tipicitat, però que, com aquest autor remarca, només s'hauran d'admetre en casos excepcionals i sempre que no contradiguin la seguretat jurídica.

3) La **legalitat**. D'acord amb aquest principi consagrat a l'article 25 CE per a qualsevol manifestació del poder punitiu, la norma que descriu l'acció o omisió, i la reacció corresponent, 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 la reserva de llei orgànica, n'és suficient la regulació per llei ordinària, ja que, a diferència de l'ordre penal, no hi ha penes privatives de llibertat.

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 produït amb dol o amb culpa.

L'exclusió de la responsabilitat objectiva

La STC 76/1990, de 26 d'abril, ha declarat que aquest principi de culpabilitat regeix en l'àmbit tributari i que, per tant, no hi ha la responsabilitat objectiva. "Ciertamente, en nuestro ordenamiento punitivo fiscal, constitutivo de una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, rige el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente". 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 a l'article 178 LGT no s'enumera com un dels aplicables en la potestat sancionadora tributària, sí que forma part del concepte d'*infracció*. En canvi, sí que s'esmenta en aquest precepte el principi de responsabilitat; per bé que responsabilitat i culpabilitat són dues coses diferents.

La legalitat en l'àmbit tributari

En l'àmbit tributari, aquest principi, que conforma el concepte d'*infracció tributària* a l'article 183.1 LGT es reflecteix a l'article 8.g) LGT, segons el qual queda sotmès a reserva de llei "el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias". A més, com hem vist, s'enumera a l'article 178, paràgraf 2n, LGT, entre els principis que informen la potestat sancionadora tributària.

2. Subjectes infractors, circumstàncies excoents 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 la sanció només es pot exigir a qui ha produït la lesió constitutiva de la infracció corresponent. És a dir, només els qui cometen les infraccions, en responen o hi participen en diferents graus, per autoria, inducció, complicitat o encobriment, i així s'impedeix la transmissió de les sancions a altres persones.

En Dret sancionador administratiu també és d'aplicació el principi de responsabilitat personal. Però hi ha una sèrie de matisos. Tradicionalment, en el Dret Penal es nega la condició de subjectes infractors a les persones jurídiques o morals, sobre la base d'aquest element de culpabilitat al qual s'ha fet referència i que resulta de concurrència impossible en una persona jurídica (*societas delinquere non potest*). 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 operada per la Llei orgànica 5/2010, de 22 de juny, vigent des del 23 de desembre de 2010, les persones jurídiques podran ser jurídicament responsables per la comissió de determinats delictes expressament prevists 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 de les mateixes, 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 aquests el control necessari.

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 obtenir subvencions i ajudes públiques, per contractar amb el sector públic i per gaudir de beneficis i incentius fiscals o de la Seguretat Social, intervenció judicial de la persona jurídica o la prohibició de realitzar aquelles activitats en l'exercici de les quals s'hagi comès, afavorit o encobert el delicte).

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

En qualsevol 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 els administradors que hagin participat per acció o omissió en els fets constitutius d'il·lícit⁴.

⁽⁴⁾Articles 43.1.a) i 42.1.a) LGT

D'altra banda, 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, si més no, tantes penes com subjectes. En canvi, en el dret tributari, la sanció (que generalment consisteix en una multa) és única, malgrat que hi pugui haver una pluralitat d'infractors. Fins i tot si es participa en graus diferents, com a autor directe, còmplice o col·laborador, tots responen d'una sanció única. El pagament per part d'un té efectes alliberadors per a la resta.

En aquest sentit, la LGT estableix amb caràcter general que:

serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apdo. 4 del art. 35 de esta Ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Article 181.1 LGT

L'enumeració de subjectes infractors en la LGT

A continuació, l'esmentat article 181.1 LGT enumera, amb caràcter obert, els subjectes que poden ser considerats, en particular, com a infractors. Són els següents:

- a) Els contribuents i els substituïts. És un dels supòsits més freqüents, ja que una de les infraccions més importants consisteix en l'omissió del deure d'ingrés del deute que correspon al subjecte passiu.
- b) Els retenidors i els obligats a efectuar ingressos a compte. Es tracta també d'un dels supòsits més freqüents, ja que una de les infraccions més importants consisteix en l'omissió del deure d'ingrés de les retencions o els ingressos a compte que correspon al retenidor o l'obligat a fer els ingressos a compte.
- c) Els obligats en el compliment d'obligacions tributàries formals. Hi ha infraccions relacionades amb l'incompliment d'aquests deures formals.
- d) 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. És per això que es considera la societat dominant com a autora de les possibles infraccions derivades de l'incompliment dels deures que li corresponen.
- e) Les entitats en règim d'imputació o atribució de rendes. Una infracció tributària consisteix a falsejar els resultats que han d'imputar els socis d'aquest tipus de societats. És per això que les societats tenen la consideració de subjectes en aquest tipus d'infraccions.

Lectura recomanada

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

f) El representant legal dels subjectes obligats que manquin de capacitat d'obrar. Representant legal és qui actua en els procediments en lloc del representat. És per això que, pel principi de personalitat de la pena, les sancions s'han d'aplicar només al representant.

Quan en una infracció tributària⁵ participen **diversos subjectes infractors**, queden solidàriament obligats davant l'Administració per al pagament de la sanció.

⁽⁵⁾Article 181.4 LGT

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

- Els supòsits de responsabilitat solidària recollits a l'article 42.1. a) i c) LGT (col·laboradors o participants en una infracció i successors en la titularitat o l'exercici d'explotacions econòmiques amb deutes tributaris pendents de pagament, respectivament).
- Els supòsits de responsabilitat subsidiària previstos a l'article 43.1.a) LGT (administradors de persones jurídiques que no haguessin realitzat actes necessaris per al compliment de les obligacions d'aquestes, que n'haguessin consentit l'incompliment o que hi haguessin adoptat acords que possibilitessin les infraccions).
- 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

En una sèrie de circumstàncies s'exclou la responsabilitat per la comissió d'una infracció tributària, és a dir, no s'hi imposa cap mena de sanció, ja que les persones infractores "podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos"⁶.

⁽⁶⁾Article 179.1 LGT

L'article 179 LGT recull en l'apartat 2 una enumeració de supòsits que exclouen responsabilitat. Tot i que es tracta més de supòsits en què no s'ha produït el tipus de la infracció (manca d'acció), que no pas de supòsits en què s'exclou la responsabilitat:

a) Quan les accions o omissions les hagin dut a terme subjectes que manquen de **capacitat d'obrar** tributària (menors o incapacitats). En els procediments seguits davant subjectes que manquen d'aquesta capacitat, l'Administració s'entén amb el representant legal. Precisament, el representant legal és el responsable de les possibles infraccions⁷.

Exclusió de responsabilitat

Aquesta norma, continguda a 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 de ser present en les infraccions.

⁽⁷⁾Article 181.1.f) LGT

b) Quan concorre una causa de **força major**. Es tracta més d'un concepte de l'àmbit civil⁸, que no pas del punitiu. En els casos que l'incompliment d'un deure tributari no es degui pas a la voluntat del subjecte, sinó a una causa aliena, pel principi que les infraccions s'han de cometre al menys per culpa o negligència, no se li aplicarà cap sanció.

⁽⁸⁾Article 1905 CC

c) Quan les infraccions derivin d'una **decisió col·lectiva**, no respondran de sanció els qui hagin salvat el vot o no hagin assistit a la reunió en la qual es va adoptar l'acord que vulnerava l'ordenament tributari. En aquest cas, aquests subjectes no han realitzat l'acció típica. Es tracta d'un supòsit en què manca l'acció, més que no pas d'una circumstància d'exclusió de la responsabilitat.

d) 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 manca de diligència o la culpabilitat és un pressupòsit necessari per a l'existència de responsabilitat. Per tant, en realitat, en aquest supòsit no s'ha produït la infracció, perquè sense culpabilitat no hi ha infracció.

Diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries

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

a) Quan l'obligat tributari hagi presentat una declaració veraç i completa i hagi practicat l'autoliquidació corresponent a l'empara d'una interpretació raonable de la norma.

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

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

En els casos d'infracció en els supòsits de conflicte en l'aplicació de la norma de l'article 206.bis LGT, no pot considerar-se, excepte prova en contra, que hi hagi concurrència ni de 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.

e) Finalment, l'art. 179.2 e) 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 ara el PADRE.

La interpretació raonable de la norma

Hi ha una abundant jurisprudència que determina l'abast de la interpretació raonable de la norma als efectes d'exempció de responsabilitat en matèria de sancions. Entre d'altres, poden esmentar-se 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.

Finalment, els obligats tributaris que **voluntàriament regularitzin** la seva situació tributària o esmenin les declaracions, autoliquidacions, comunicacions de dades o sol·licituds presentades amb anterioritat de manera incorrecta no incorreran en responsabilitat per les infraccions tributàries comeses en ocasió de la presentació d'aquelles⁹.

⁽⁹⁾Article 179.3 LGT

En aquests casos escaurà únicament l'exigència del recàrrec corresponent per pagament extemporani sense requeriment previ¹⁰, i també les sancions que en el seu cas 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. Extinció de la responsabilitat per infracció

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

1) La **mort** del subjecte infractor, en aplicació del principi de personalitat de la pena.

2) El **transcurs del termini de prescripció**¹¹ per a imposar les corresponents sancions (que s'aplica d'ofici, sense necessitat que la invoqui l'interessat). Aquest termini és de quatre anys i s'inicia el seu còmput a partir de la comissió de la corresponent infracció.

3) Un tercer cas no previst en aquest precepte és la **regularització** voluntària de la situació tributària, tant si la conducta infractora ocasiona perjudici econòmic a la Hisenda Pública (articles 27 i 191.1 LGT), com si no (article 179.3 LGT).

La LGT de 1963 i la LGT de 2003

La LGT de 1963 només tractava el tema de l'extinció de la responsabilitat per infracció; en canvi, la LGT de 2003 diferencia entre causes d'extinció de responsabilitat i causes d'extinció de les sancions tributàries.

⁽¹¹⁾Article 189.2 LGT

2.4. Extinció de les sancions tributàries

Les sancions tributàries s'extingeixen, és a dir, després d'imposades, deixaran de ser exigibles en els supòsits següents¹²:

a) **Pagament** o compliment de la sanció: bé per pagament quan es tracta de sancions pecuniàries, o bé per transcurs del temps en el cas de sancions no pecuniàries.

b) **Prescripció** del dret a exigir-ne el pagament (que coincideix amb la regulació de la prescripció per a exigir el pagament dels deutes tributaris). Per tant, és possible distingir entre prescripció de la infracció i prescripció de la sanció. En ambdós casos el termini és idèntic, però el moment per a iniciar-ne el còmput és diferent. El moment per a iniciar el còmput de la prescripció de la infracció és el moment en què aquesta es va cometre. La prescripció de la sanció es computa, en el cas de les multes, a partir de la data de finalització del termini per a ingressar-la voluntàriament; quan es tracta de privació de drets (tot i que aquest supòsit no hi està previst expressament) el moment d'inici del còmput és el dia següent a la data en què es va notificar l'acord d'imposició de la sanció.

⁽¹²⁾Article 190.1 LGT

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

d) **Condonació graciable:** pot acordar-se per a les sancions tributàries, concedida discrecionalment pel Ministre d'Economia i d'Hisenda, en els casos que l'execució de la sanció afecti greument la capacitat productiva o el nivell d'ocupació o produeixi un crebant greu per als interessos de l'Estat.

e) **Mort** de tots els obligats a satisfer-les: si és persona física, vàrem veure en parlar de la successió *mortis causa* que les sancions són intransmissibles pel principi de personalitat de la pena¹³. Si és persona jurídica, la seva dissolució dóna lloc a la transmissió als socis de les obligacions tributàries pendents, entre les quals s'inclouen les sancions. Els socis responen solidàriament fins al límit del valor de la quota de liquidació que se'ls adjudiqui¹⁴, a la qual s'han d'afegir altres percepcions patrimonials rebudes pels mateixos en els dos anys anteriors a la data de dissolució que minorin el patrimoni social que hagi de respondre d'aquestes obligacions.

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, meritats des de l'acabament del termini d'ingrés fins a la data en la qual comença a tenir efectes l'acord de condonació mitjançant la seva publicació en el BOE.

⁽¹³⁾Article 39 LGT

⁽¹⁴⁾Article 40 LGT

3. Classes d'infraccions tributàries

3.1. Consideracions generals

Des 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 la normativa administrativa, que distingeix entre lleus, greus i molt greus.

Finalment, la LGT de 2003 adopta el criteri de la normativa administrativa, en disposar l'article 183.2 que les infraccions tributàries es classifiquen en lleus, greus i molt greus.

Diferències entre la LGT de 2003 i la de 1963

Les diferències entre la LGT de 2003 i la de 1963 són:

- a) La nova classificació de les sancions que acabem d'esmentar. Les infraccions es qualifiquen com a lleus, greus o molt greus, d'acord amb allò previst en cada cas als articles 191 a 206 LGT.
- b) La nova LGT introdueix alguna modificació en la definició dels tipus infractors i en les sancions corresponents.
- c) La LGT de 2003 adopta una sistemàtica nova en regular els tipus infractors i la sanció corresponent de manera conjunta en els articles 191 a 206 LGT; és a dir, en la definició de la infracció s'acompanya la sanció aplicable segons el grau (lleu, greu o molt greu).
- d) 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, segons si es causava perjudici econòmic a la Hisenda Pública o no.

3.2. Els tipus infractors i les sancions

Es preveuen tres tipus infractors bàsics¹⁵, amb la realització dels quals s'ocasiona un perjudici econòmic directe a la Hisenda Pública; és a dir, comporten un resultat lesiu per a la recaptació tributària. Es produeix evasió de tributs. Es tracta de:

- 1) La infracció tributària per deixar d'ingressar el deute tributari d'una **autoliquidació**.
- 2) La infracció tributària per l'incompliment de l'obligació de presentar **declaracions** tributàries.
- 3) La infracció tributària per obtenir indegudament **devolucions** tributàries.

⁽¹⁵⁾Articles 191 a 193 LGT, i 8.1 i 8.6 RGRST

Lectura recomanada

E. Simón Acosta (2004). "La potestad sancionadora". En: Autores varios. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

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

- a) En primer lloc, de la quantia defraudada o la base de la sanció. Si aquesta és igual o inferior a 3.000 € (o superior a aquesta xifra, sense que hi hagi ocultació), la infracció serà lleu, llevat dels casos d'utilització de factures falses, comptabilitat incorrecta de llibres o registres i impagament de retencions o ingressos a compte, en els quals la infracció serà greu o molt greu.
- b) També, de l'existència d'ocultació. En aquest cas, la infracció serà greu, si la base de la sanció és superior a 3.000 €.
- c) I, finalment, de la utilització de mitjans fraudulents, cas en què la infracció serà sempre molt greu.

L'ocultació i la utilització de mitjans fraudulents

L'ocultació i la utilització de mitjans fraudulents formen part del tipus infractor en les infraccions greus i molt greus, el qual determina que la sanció mínima sigui del 50% i del 100%, respectivament, i pugui incrementar-se 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%.

L'ocultació¹⁶ es produeix:

- Quan no es presentin declaracions.
- Quan es presentin declaracions en què s'incloguin fets o operacions inexistents o amb imports falsos.
- Quan es presentin declaracions en què s'ometi qualsevol dada, sempre que la incidència del deute derivat de l'ocultació en relació amb la base de la sanció sigui superior al 10%.

Els mitjans fraudulents¹⁷ són els següents:

- Les anomalies substancials en la comptabilitat i en els llibres o registres establerts per la normativa tributària.
- L'ús de factures, justificants o altres documents falsos.
- La utilització de persones o entitats interposades.

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

a) En particular, sota el tipus d'infracció tributària per deixar d'ingressar el deute d'una autoliquidació, es preveu expressament la manca d'ingrés del deute tributari dels socis, hereus, comuners o partícips, derivada de les quantitats no atribuïdes o incorrectament atribuïdes per les **entitats en atribució de rendes**¹⁸.

b) 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 extempo-**

⁽¹⁶⁾Article 184.2 LGT

⁽¹⁷⁾Article 184.3 LGT

⁽¹⁸⁾Article 191.1 LGT

⁽¹⁹⁾Article 191.6 LGT

rània¹⁹. Concretament, es tracta d'aquelles autoliquidacions que no identifiquin el període a què fan referència i que no incloguin únicament les dades relatives al període esmentat.

Altres tipus infractors, regulats als articles 194 a 206 LGT, són els següents:

a) La llei tipifica la **sol·licitud indeguda de devolucions tributàries sense que aquestes s'hagin obtingut**²⁰. Aquesta conducta, que és una manera imperfecta d'executar la infracció prevista a l'article 193 LGT, es qualifica en tot cas com a infracció greu, però la sanció corresponent és inferior, ja que consisteix en una multa del 15%. Per disposició expressa de la llei, aquesta infracció és compatible amb la infracció consistent a deixar d'ingressar.

(20) Article 194.1 LGT

b) En canvi, la infracció per **sol·licitud indeguda de beneficis fiscals**²¹ només és sancionable de manera independent (amb una multa de 300 €) quan no escaigui imposar cap de les sancions previstes als articles 191, 192, 195 o al mateix article 194.1 LGT.

(21) Article 194.2 LGT

c) D'altra banda, la LGT tipifica i sanciona la conducta preparatòria consistent a determinar o **acreditar de manera improcedent partides positives o negatives o crèdits tributaris** aparents²² amb una sanció del 15%, en el cas de partides per compensar o deduir en la base imposable, i del 50%, si es tracta de partides per deduir en la quota o de crèdits tributaris aparents.

(22) Article 195 LGT

d) La infracció per **imputar incorrectament bases imposables o deduccions i pagaments a compte**²³ per les entitats sotmeses a un règim d'imputació de rendes 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.

(23) Articles 196 i 197 LGT

e) En l'àmbit de les infraccions per incompliment de deures formals, la **manca de presentació d'autoliquidacions o de declaracions sense que es produeixi perjudici econòmic** a la Hisenda Pública²⁴ se sanciona amb una multa de 200 €, amb caràcter general. La sanció és superior, si es tracta de declaracions censals, o declaracions per les quals es designi un representant, o bé de subministrament d'informació. 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 una autoliquidació amb sol·licitud de devolució es presenta fora de termini.

(24) Article 198.1 i 2 LGT

f) Així mateix, es tipifica l'**incompliment de l'obligació de comunicar l'adreça o el canvi del domicili fiscal**²⁵, per part de les persones físiques que no duguin a terme activitats econòmiques, qualificat com a infracció lleu i sancionable amb multa de 100 €.

(25) Article 198.5 LGT

g) La **presentació incorrecta d'autoliquidacions o declaracions sense que es produeixi perjudici econòmic** a la Hisenda Pública²⁶ es considera una infracció greu i se sanciona amb caràcter general amb una multa de 150 €. S'aplicarà una multa de 250 euros quan aquestes declaracions es presenten per mitjans diferents dels electrònics, informàtics i telemàtics quan hi hagi obligació de fer-ho per aquests mitjans. Ara bé, d'acord amb el que disposa l'article 15.7 RGRST, s'eximeix de responsabilitat per aquesta infracció si amb posterioritat s'utilitzen aquests mitjans per a la presentació de la corresponent declaració o autoliquidació, quan no hi hagi un requeriment previ ni s'hagi iniciat un procediment sancionador. La sanció és de 250 euros si es tracta de declaracions censals i de 200 € si és de subministrament d'informació (art. 199.4 LGT).

(26) Article 199.2 LGT

h) D'altra banda, la LGT tipifica els **incompliments o les conductes** següents²⁷, i els qualifica com a infraccions lleus, greus o molt greus, en funció dels supòsits: incompliment d'obligacions comptables i de registre, incompliment d'obligacions de facturació o documentació, incompliment d'obligacions relatives al NIF, resistència, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària i retard en l'obligació de presentar els llibres en el registre a través de la seu electrònica de l'AEAT mitjançant el subministrament de registres de facturació, això és, el sistema de subministrament immediat d'informació en l'IVA.

(27) Articles 200 a 203 LGT

i) Al seu torn, la LGT preveu expressament els tipus infractors següents i les sancions corresponents en l'àmbit de les **retencions i els ingressos a compte**²⁸: incompliment del deure de sigil exigít als retenidors i als obligats tributaris a fer ingressos a compte, 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, i incompliment de l'obligació de lliurar el certificat de retencions o ingressos a compte.

(28) Articles 204 a 206 LGT

j) 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 correspondrien per les regulades en els articles 191, 193, 194 i 195 d'aquesta llei²⁹.

(29) Article 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 la qual hagués resultat acreditada qualsevol de les següents situacions:

- La manca d'ingrés dins el 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 del 50% la quantitat retornada indegudament).

- La sol·licitud indeguda d'una devolució, benefici o incentiu fiscal (la sanció aplicable és del 15% de la quantitat indegudament sol·licitada).
- La determinació o acreditació improcedent de partides positives o negatives o crèdits tributaris a compensar o deduir en la base o en la quota de declaracions futures, pròpies o de tercers (la sanció aplicable és del 15% de l'import de les quantitats indegudament determinades o acreditades, si es tracta de partides a compensar o deduir en la base imposable, o del 50% si es tracta de partides a deduir en la quota o de crèdits tributaris aparents).

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 què s'hagués establert un criteri administratiu i aquest s'hagués fet públic per a coneixement general abans de l'inici del termini per a la presentació de la corresponent declaració o autoliquidació. A aquests efectes, s'entendrà per criteri administratiu el que s'estableix per aplicació del que disposa l'article 15.2 LGT.

k) Finalment³⁰, es preveuen infraccions per incompliments relacionats amb l'obligació de presentar declaracions informatives sobre béns i drets situats a l'estranger.

⁽³⁰⁾Disposició Addicional 18ª LGT

Finalment, s'ha d'assenyalar que, de conformitat amb el que disposa l'art. 3.2 del RD 2063/2004,

"cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios períodos impositivos o de liquidación, se considerará a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo y período objeto del procedimiento. Cuando se trate de infracciones relativas a tributos sin período impositivo ni período de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo. Cuando se trate de infracciones consistentes en el incumplimiento de obligaciones formales, se considerará que existe una infracción por cada incumplimiento".

D'altra banda, l'art. 3.3 del RD 2063/2004 estableix que

"cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria".

I afegeix que

"lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación igualmente a los tributos sin período impositivo ni período de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica cuando en relación con la misma obligación tributaria se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación. Si las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o en los derivados de propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria no hubieran sido ingresadas, no procederá la devolución del importe que pueda derivarse de la deducción de dichas sanciones en el procedimiento sancionador posterior o en el procedimiento sancionador incoado con relación a la propuesta de liquidación en que se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria, en tanto no hubiera sido pagado o compensado el importe de dichas sanciones".

4. Les sancions tributàries

4.1. Concepte de sanció tributària

Igual que en Dret Penal, la reacció de l'ordenament tributari davant les infraccions té naturalesa preventiva i repressiva, no pas indemnitzadora.

És per això que les infraccions són compatibles amb els interessos de demora (ja que tenen caràcter indemnitzador pel perjudici que el compliment tardà comporta a la Hisenda Pública³¹).

⁽³¹⁾Article 180.2 LGT

En les sancions resulten d'aplicació les normes contingudes al capítol IV del títol II de la LGT relatives al pagament, a altres maneres d'extingir els deutes tributaris i les garanties del crèdit tributari. En la recaptació de les sancions s'aplica la normativa reguladora de la recaptació executiva. D'altra banda, les sancions ingressades indegudament es consideren ingressos indeguts³².

⁽³²⁾Article 190.2 a 4 LGT

4.2. Principi de no-concurrencia de sancions

El principi de *non bis in idem* suposa 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).

Això no obstant, de la regulació continguda en la LGT es dedueix que el legislador no ha establert de manera expressa la vigència del principi *non bis in idem* en l'àmbit tributari, sinó que ha anant detallant a poc a poc els diversos supòsits que es poden produir.

El principi de *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 com la Llei 40/2015 d'1 d'octubre, de Règim Jurídic del sector públic en el seu article 31.

Per tant, s'estableix una clara diferenciació entre el tribut i la sanció tributària, que es projecta tant en els procediments mitjançant els quals s'exigeixen, com en el règim jurídic aplicable als subjectes intervinents 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, mentre que la finalitat de la norma en matèria sancionadora és la de vetllar pel compliment del dret.

Una manifestació del principi de no-concurrencia de sancions en la LGT és el que determina 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 podrà ser sancionada com a infracció independent³³.

(33) Article 180.1 LGT

La no-concurrencia de la sanció amb el criteri de graduació

No tan sols no és possible imposar dues sancions per un mateix fet, sinó que tampoc no és possible que un fet es tingui en un mateix procediment en compte com a pressupòsit d'una infracció i com a criteri de graduació d'una altra.

És el que succeeix quan es falsegen l'autoliquidació i la comptabilitat: són dues conductes infractores que no poden ser sancionades autònomament, de manera que el falsejament de la comptabilitat serà tingut en compte com a criteri per a graduar la sanció corresponent a la primera de les conductes infractores.

D'altra banda, la LGT estableix que la realització de diverses accions o omissions constitutives de diverses infraccions possibilitarà la imposició de les sancions que escaiguin per cadascuna³⁴.

(34) Article 180.2 LGT

Els supòsits de compatibilitat de sancions

La LGT, a diferència del Codi Penal (articles 8 i 73), 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 sancions corresponents i a establir expressament la compatibilitat de sancions en uns casos determinats. Ara bé, amb aquesta tècnica es pot incórrer en oblit.

Entre altres supòsits, la sanció derivada de la comissió de la infracció prevista a l'article 191 LGT serà compatible amb la que escaigui en el seu cas per l'aplicació dels articles 194 i 195 LGT. Així mateix, la sanció derivada de la comissió de la infracció prevista a l'article 198 LGT serà compatible amb les que escaiguin en el seu cas per l'aplicació dels articles 199 i 203 LGT.

Finalment, respecte a la no concurrencia 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. Aquest tema és analitzat amb més detall més endavant en tractar les actuacions de l'Administració en els supòsits de delictes fiscal³⁵.

(35) Article 250.2 LGT

4.3. Classes de sancions tributàries

Segons l'objecte, es poden distingir les següents classes de sancions tributàries³⁶:

(36) Article 185 LGT

1) **Multes.** Consisteixen en una suma dinerària i s'apliquen en tots els casos, ja que no hi ha infracció sense sanció. Al seu torn, les multes poden dividir-se en:

- **Fixes.** Estan fixades directament pel legislador, entre un màxim i un mínim, sense cap 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.

Lectura recomanada

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

(37) Article 184.1 LGT

- **Proporcionals.** Solen consistir, generalment, entre el 50% i el 150% de les quantitats que s'haguessin hagut d'ingressar o de l'import dels beneficis o devolucions obtinguts de manera indeguda. En el cas de multes proporcionals, la sanció procedent s'aplica sobre la totalitat de la base de la sanció (la quantia defraudada³⁷).

2) **Sancions no pecuniàries**³⁸. Només s'apliquen en les infraccions greus o molt greus quan es presentin unes circumstàncies determinades. S'apliquen al costat de les pecuniàries, de manera que tenen caràcter accessori.

⁽³⁸⁾Article 186 LGT

Les sancions no pecuniàries

El tipus de sanció concreta que s'apliqui depèn, en la majoria dels supòsits, de la quantia de la sanció pecuniària imposada. Poden consistir en:

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

5. Criteris de graduació de les sancions

5.1. La graduació de les sancions tributàries

En la majoria dels casos la llei preveu un mínim i un màxim per a les sancions. L'òrgan que les aplicarà haurà de ser el que en fixi la quantia en cada supòsit, a partir dels **criteris de graduació** de les sancions tributàries que estableix la LGT³⁹.

⁽³⁹⁾Article 187 LGT

Som, doncs, davant de l'exercici d'una facultat discrecional (tot i que no es tracta de discrecionalitat administrativa, sinó de l'exercici d'un poder semblant al que exerceixen els òrgans jurisdiccionals en la graduació de les penes). La nova regulació del tema que introdueix la LGT de 2003 limita més l'exercici d'aquesta facultat.

La doctrina constitucional

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

Els criteris de graduació de les infraccions són els següents:

a) Comissió repetida d'infraccions tributàries. Es considera que es produeix aquesta circumstància quan l'infractor hagi estat sancionat per una infracció de la mateixa naturalesa (ja sigui lleu, greu o molt greu), amb una resolució ferma per la via administrativa, dins dels quatre anys anteriors a la comissió de la infracció.

Què entenem per "infraccions de la mateixa naturalesa"? La 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 (manca de presentació de la declaració tributària) i 193 (obtenció il·lícita de devolucions) tenen la mateixa naturalesa a aquests efectes.

Sanció mínima per comissió repetida d'infraccions tributàries

La sanció mínima s'incrementa en els percentatges següents, llevat de previsió en contrari:

- a) Quan hagi estat sancionat per una infracció lleu, l'increment és de 5 punts percentuals.
- b) Quan hagi estat sancionat per una de greu, de 15 punts.
- c) Quan hagi estat sancionat per una de molt greu, de 25 punts.

b) Perjudici econòmic per a la Hisenda Pública. Aquesta circumstància es determina pel percentatge que resulti de la relació entre la base de la sanció (la quantia defraudada) i la quantia total que s'hauria hagut d'ingressar (o la quantia per l'adequada declaració o l'import de la devolució sol·licitada de manera indeguda). És a dir, es tracta del perjudici econòmic relatiu. Per exem-

ple, el perjudici econòmic en el cas d'un subjecte que ha d'ingressar 100 i ingressa 50 és del 50%. En canvi, el perjudici econòmic en el cas d'un subjecte que ha d'ingressar 100 i no ingressa res, és del 100%.

Increment per comissió de perjudici econòmic a la Hisenda Pública

La sanció mínima s'incrementa en els punts següents:

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

c) Incompliment substancial de l'obligació de facturació o documentació. S'entén produïda aquesta circumstància quan l'incompliment afecti a més del 20% de l'import de les operacions subjectes al deure de facturació en relació amb el tribut o obligació tributària i el període objecte de la comprovació, o quan l'Administració no pugui conèixer l'import de les operacions subjectes al deure de facturació com a conseqüència d'aquest incompliment.

En el cas de la sanció per incomplir les obligacions relatives a la correcta expedició o utilització dels documents de circulació exigits per la normativa dels IE⁴⁰, es produeix aquesta circumstància quan l'incompliment afecti a més del 20% dels documents de circulació expedits o utilitzats en el període objecte de comprovació.

⁽⁴⁰⁾Article 201.4 LGT

d) 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 en redueix l'import en els termes de l'article 188 LGT. Realment, més que un criteri de graduació de la sanció, és una mena de benefici que es concedeix a l'obligat per no recórrer un acte administratiu determinat i que s'aplica en les infraccions relacionades amb obligacions de pagament.

Concurrència d'acord o conformitat de l'interessat

En particular, s'entén que es produeix aquesta circumstància en els supòsits següents:

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

5.2. La reducció de les sancions tributàries

L'import de les sancions es pot reduir en diversos **supòsits** i amb imports diferents⁴¹:

(41) Article 188 LGT

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

2) Si el deute es paga totalment en període voluntari, escau 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.

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

a) En el cas de la reducció per **conformitat**, l'obligat tributari no ha de recórrer la regularització, és a dir, la liquidació. En cas contrari, perd el dret d'aplicar-la⁴².

(42) Article 188.2.b) LGT

Com que el procediment sancionador es tramita per separat del procediment de comprovació o investigació, el subjecte presta la seva conformitat a la quota i als interessos, però no a la sanció, que encara no s'ha imposat en el procediment sancionador corresponent.

En el cas que el contribuent no impugni la liquidació a la qual va donar conformitat, però sí la sanció que en el seu cas se li imposi (ja que es pot recórrer de manera independent), s'ha de continuar reconeixent el 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 reducció⁴³.

(43) Article 212.2 LGT

b) En el cas de la reducció per subscriure **actes amb acord**, com que aquestes contenen la sanció, llur signatura comporta la renúncia a impugnar per via administrativa, sense perjudici que l'obligat recorri la regularització o la sanció en l'àmbit contenciós-administratiu, cas en què perdria el dret a l'aplicació de la reducció.

També perd el dret a l'aplicació quan, en haver-se 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 acord⁴⁴.

(44) Article 188.2.a) LGT

c) En el cas de la reducció per **pagament íntegre de la sanció en període voluntari**, a més, el contribuent no ha de recórrer ni la liquidació ni la sanció. En cas contrari, es perd el dret d'aplicar-la, d'acord amb l'article 188.3 LGT.

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

En aquests casos, no serà necessari interposar un recurs independent contra aquest acte, si prèviament s'hagués impugnat la sanció reduïda⁴⁵. Com que s'entén que, en cas que s'hagi interposat un recurs contra la sanció reduïda, la quantia a què el recurs fa referència és l'import total de la sanció i els efectes suspensius del recurs s'estenen a la reducció practicada que s'exigeixi.

⁽⁴⁵⁾Article 188.4 LGT

Conseqüències pràctiques de les reduccions de les sancions

Les conseqüències de les reduccions són importants a la pràctica, ja que les multes són del 50%, com a mínim, en les infraccions greus (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).

Des de la reforma de la LGT el 1995, el problema pràctic més important sorgeix en comparar el tracte que es dona a l'infractor descobert per l'Administració, a qui s'imposa la sanció mínima i s'aplica una reducció, amb el que es dona a qui compleix espontàniament fora de termini sense rebre requeriment, ja que si l'endarreriment 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 i tot el 25% o el 26,25%.

6. Fases del procediment sancionador

6.1. Òrgans competents

L'obligació de pagament a càrrec dels subjectes infractors en requereix la determinació pel procediment corresponent, del qual una peça fonamental n'és el dret a la defensa proclamat a l'article 24 de la Constitució. En aquest procediment, l'Administració ha de constatar l'existència de la infracció i fixar-ne la sanció corresponent.

Òrgans competents

Els següents òrgans competents per a imposar sancions⁴⁶:

- a) En el cas de les sancions pecuniàries, ho és l'òrgan competent per a liquidar o l'òrgan superior immediat de la unitat administrativa que ha proposat l'inici del procediment sancionador.
- b) En el cas de sancions no pecuniàries:
- El Consell de Ministres, si les sancions 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 els òrgans en què deleguin, quan les sancions consisteixen en la pèrdua del dret a aplicar beneficis o incentius fiscals la concessió dels quals els correspongui o que siguin d'aplicació directa pels obligats tributaris, o de la possibilitat d'obtenir subvencions o ajuts públics o en la prohibició per contractar amb l'Administració Pública corresponent.
 - L'òrgan competent per al reconeixement del benefici o incentiu fiscal, quan les sancions consisteixen en la pèrdua del dret a aplicar-lo, llevat del que es disposa en el paràgraf anterior.

⁽⁴⁶⁾Article 211.5 LGT

El procediment sancionador s'ha de tramitar, com a norma general, **de forma separada** al d'aplicació dels tributs⁴⁷. Cal iniciar un expedient diferent o independent per a imposar una sanció del fet instruït per a la comprovació i la investigació de la situació tributària del subjecte infractor, en què es posaran de manifest els fets presumptament constitutius d'infracció. Ara bé, els funcionaris amb competència per a la tramitació d'ambdós procediments són els mateixos, com veurem en parlar de l'inici del procediment.

⁽⁴⁷⁾Article 208.1 LGT

Malgrat aquesta separació de procediments, això no significa que hi hagi incomunicació entre ambdós, ja que en el procediment sancionador es poden tenir en compte dades obtingudes en un procediment de comprovació o investigació.

En aquest sentit, la LGT estableix que:

los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de regularización.

Article 210.2 LGT.

Consideracions crítiques sobre aquest precepte

Aquesta comunicació de dades pot vulnerar, tanmateix, el dret constitucional a no declarar contra un mateix, quan les dades aportades en la comprovació o investigació hagin estat aportades pel contribuent sota comminació de sanció. Per la qual cosa, segons la doctrina del Tribunal Europeu de Drets Humans, 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 d'aquests elements de prova en el procediment sancionador, que diferirà de la seguida 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 manifestació concreta del principi de *in dubio pro reo*, especialment en l'àmbit de les presumpcions i en la prova d'indícis.

Això no obstant, es preveu la possibilitat que l'obligat tributari renunciï a la tramitació separada⁴⁸, i en aquest cas es tramitarà conjuntament. A les actes amb acord i quan es produeixi aquesta renúncia, les qüestions relatives a les infraccions s'analitzaran en el procediment de comprovació o inspecció.

La renúncia i les actes amb acord

En el cas de renúncia, aquesta s'haurà d'efectuar per escrit, com a norma general, durant els primers mesos del procediment d'aplicació dels tributs, tret que abans d'aquest termini s'hagi notificat la proposta de resolució; en aquest cas podrà formular-se fins a l'acabament del tràmit d'al·legacions posterior. El còmput d'aquest termini es realitzarà per mesos, sense que es puguin deduir d'aquest 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). Malgrat la tramitació conjunta del procediment d'aplicació dels tributs i del sancionador, cada un finalitzarà amb un acte resolutori diferent. Les propostes de resolució d'ambdós procediments s'han de notificar simultàniament⁴⁹.

Quan es tracti d'actes amb acord, 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'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 del següent a la data de l'acta no s'hagués notificat a l'interessat acord de l'òrgan competent per liquidar rectificanc els errors materials que pogués contenir l'acta⁵⁰.

6.2. Inici i instrucció del procediment sancionador

El procediment s'inicia sempre d'ofici⁵¹. De conformitat amb el que preveu l'art. 25.1 del RD 2063/2004, la competència per a acordar l'inici del procediment aplicador de sancions correspon a l'equip o unitat que hagi desenvolupat l'actuació de comprovació d'investigació, tret que l'inspector en cap decideixi una altra cosa. Per tant, generalment inicia el procediment aplicador de sancions l'inspector que efectua la comprovació o investigació, o l'òrgan de gestió que desenvolupa la comprovació abreujada, ja que hauran descobert els indicis de la infracció.

⁽⁴⁸⁾Article 208.2 LGT

Les actes amb acord

La renúncia al procediment separat ha de constar expressament a les actes amb acord i la proposta de sanció motivada també s'inclourà a l'acta.

⁽⁴⁹⁾Art. 27 del RD 2063/2004

⁽⁵⁰⁾Art. 28 del RD 2063/2004

⁽⁵¹⁾Article 209.1 LGT

Quan l'inici i la tramitació corresponguin al mateix equip o unitat que hagi desenvolupat o desenvolupi 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 subscript o subscriurà les actes. Si passa altrament, la firma correspon al cap d'equip o unitat o al funcionari que determini l'inspector en cap.

Ara bé, en qualsevol cas, l'inici del procediment aplicador de sancions 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 establert en l'article 209 LGT.

En efecte, convé tenir present que els procediments sancionadors incoats com a conseqüència de la presentació de declaració d'un procediment de verificació de dades o d'un procediment de comprovació o investigació, que són els supòsits més freqüents, no poden iniciar-se si han transcorregut més de tres mesos des que s'hagi notificat o s'entengui notificada la liquidació o resolució corresponent⁵².

⁽⁵²⁾Article 209.2 LGT

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 hauran d'iniciar-se 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 aquest termini de tres mesos s'aplica amb independència que en l'acta, independentment del tipus que sigui, l'actuari hagi fet constar la procedència d'iniciar el procediment sancionador.

En principi, s'han d'iniciar tants procediments sancionadors com actes d'inspecció s'hagin incoat (art. 25.2 del RD 2063/2004).

La iniciació s'ha de notificar a l'interessat i ha d'indicar els elements essencials de l'expedient: identificació del presumpte infractor i dels fets que motiven la incoació de l'expedient, la qualificació possible i les sancions que hi poden correspondre; l'òrgan competent per a la resolució; una menció expressa del dret d'efectuar alegacions i d'audiència en el procediment, etc. La pràctica de les notificacions en matèria sancionadora es regeix per les mateixes regles que en l'aplicació dels tributs⁵³. A més, s'han de respectar els drets dels afectats recollits en l'art. 208.3 LGT.

⁽⁵³⁾Article 208.4 LGT

D'altra banda, durant la fase d'**instrucció** del procediment es prepara la proposta de resolució. És d'aplicació allò previst a l'article 99 LGT sobre desenvolupament de les actuacions i procediments tributaris d'aplicació dels tributs (aportació de documents, còpies, etc⁵⁴). A aquests efectes, s'aporten proves, declaracions i informes.

⁽⁵⁴⁾Article 210.1 LGT

La instrucció del procediment sancionador iniciat com conseqüència d'un procediment inspector, segons l'art. 25.3 del RD 2063/2004, la pot encomanar l'inspector en cap a l'equip o unitat competent per a acordar l'inici o a un altre equip o unitat diferent, segons 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 desenvolupi 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 subscriurà les actes. Altrament, la firma 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

D'acord amb l'assenyalat en l'article 25.4 RGRST, en cas d'un 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 (per tant, no s'inclou en el còmput dels sis mesos d'aquest procediment), des de l'endemà d'aquell en què es dicti l'ordre de completar fins que es notifiqui la nova acta que substitueixi l'anteriorment formalitzada o se li doni tràmit d'audiència en cas que no calqui incoar una nova acta.

Termini per iniciar el procediment sancionador

Els procediments sancionadors incoats com a conseqüència de la presentació de declaració, un procediment de verificació de dades, de comprovació o investigació, que són els supòsits més freqüents, no poden iniciar-se si han transcorregut més de tres mesos des que s'hagi notificat o s'entén notificada la corresponent liquidació o resolució. 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 hauran d'iniciar-se en el termini de tres mesos des que s'hagi notificat o s'entengui notificada la sanció pecuniària corresponent⁵⁵.

Hi ha la possibilitat de fer una tramitació abreujada⁵⁶ quan l'òrgan competent disposi d'elements (antecedents o dades obtingudes en el procediment de comprovació) a l'inici de l'expedient, 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 es notificarà a l'interessat perquè formuli al·legacions en un termini de quinze dies.

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

Concloes les actuacions, el responsable de la instrucció formula la **proposta de resolució** per a sotmetre-la a l'òrgan competent per a resoldre. La proposta ha de contenir de manera motivada: els fets establerts en la instrucció i llur qualificació jurídica, amb la determinació de la infracció comesa o la declara-

⁽⁵⁵⁾Article 209.2 LGT

⁽⁵⁶⁾Article 210.5 LGT

Mesures cautelars

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

⁽⁵⁷⁾Article 210.4 LGT

ció que no hi ha infracció sancionable o responsabilitat⁵⁷. En el cas que es proposi una sanció, s'ha d'identificar la persona o entitat responsable i determinar-ne la sanció proposada, amb indicació motivada dels criteris de graduació.

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

6.3. Finalització del procediment sancionador

El procediment sancionador pot finalitzar per resolució o per caducitat:

1) Per **resolució**. Després de les al·legacions per part de l'interessat, el responsable de la instrucció eleva la proposta de resolució, juntament amb les al·legacions, a l'òrgan competent per a resoldre.

Segons l'article 25.8 RGRST, en els procediments sancionadors iniciats com a conseqüència d'un procediment d'inspecció, l'òrgan competent per a 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 és de sis mesos. Aquest termini es compta a partir de la data de notificació de la iniciació del corresponent expedient sancionador i s'entén que el procediment sancionador conclou en la data en què es notifiqui l'acte administratiu de la seva resolució.

L'ampliació del procediment inspector i la del sancionador

Quan havent-se iniciat el procediment sancionador concorri en el procediment inspector del que porta causa alguna de les circumstàncies que preveu l'article 150.5 LGT (que permeten que la durada del procediment inspector sigui de 27 mesos), el termini per concloure el procediment sancionador s'estendrà pel mateix període que resulti procedent⁵⁸.

⁽⁵⁸⁾Article 211.2 LGT

La resolució ha de contenir la fixació dels fets, la valoració de les proves, la determinació de les infraccions comeses i de la persona o entitat infractora; la determinació de la sanció, amb indicació dels criteris de graduació considerats i la reducció que escaigui. Si no s'aprecia infracció o responsabilitat, també s'ha de fer constar⁵⁹.

⁽⁵⁹⁾Article 211.3 LGT

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

Quan en un procediment sancionador iniciat com a conseqüència d'un procediment d'inspecció, l'interessat doni la seva conformitat a la proposta de resolució, l'òrgan competent per a imposar la sanció entendrà dictada i notificada la resolució, d'acord amb aquella proposta, transcorregut el termini d'un mes a comptar des de la data en què es va manifestar la conformitat, sense

⁽⁶⁰⁾Article 211.1 LGT

necessitat de nova notificació expressa a l'efecte, llevat que l'òrgan competent per a imposar la sanció notifiqui en aquest termini a l'interessat un acord rectificat errors o ordenant completar les actuacions⁶⁰.

D'altra banda, es preveu la possibilitat que l'òrgan competent per a resoldre ordeni l'ampliació de les actuacions practicades i que rectifiqui la proposta de resolució quan es presentin determinades circumstàncies: quan es considerin sancionables conductes que en el procediment sancionador s'haguessin considerat com a no sancionables; quan es canviï la tipificació de la conducta; i 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 es notificarà a l'interessat, el qual podrà formular les al·legacions corresponents en el termini de deu dies des del següent a la notificació⁶¹.

⁽⁶¹⁾ Art. 24 del RD 2063/2004

2) Per **caducitat**. D'acord amb allò previst per la LGT⁶², el termini màxim de durada del procediment sancionador és de sis mesos, a partir de la data de notificació de l'inici de l'expedient.

⁽⁶²⁾ Article 211.2 LGT

Aquest termini de sis mesos és de caducitat, de manera que si transcorre sense haver-hi hagut resolució expressa, el procediment caduca (la declaració de caducitat es pot dictar d'ofici o a instància d'una part) i les actuacions s'arxiven. La caducitat impedeix l'inici d'un procediment sancionador nou⁶³.

⁽⁶³⁾ Article 211.4 LGT

S'entén que el procediment conclou en la data en què es notifiqui l'acte de resolució. A fi i efecte de computar el termini de resolució i donar per complerta l'obligació de notificar, s'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 de manera reglamentària.

Exemple d'interrupció justificada

En els casos en què s'aprecia la possible existència de delictes, el procediment se suspèn per a passar el punt de culpa a la jurisdicció penal.

Finalment, l'acte d'imposició de sanció es pot **recórrer de manera independent**⁶⁴, tot i que si l'obligat impugna també la liquidació tributària, ambdós recursos s'acumularan, i serà competent el que conegui la impugnació contra el deute.

⁽⁶⁴⁾ Article 212.1 LGT

La LGT⁶⁵ estableix dos efectes per presentació en temps i forma del recurs o reclamació administrativa que contra les sancions escaigui:

⁽⁶⁵⁾ Article 212.3 LGT

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

b) Durant la suspensió (és a dir, des que la suspensió es concedeix 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.

La LGT de 1963

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

Especialitats en el cas de responsabilitat

Són aplicables els dos efectes a la suspensió de les sancions tributàries objecte de derivació de responsabilitat, tant en el cas que la sanció fos recorreguda pel subjecte infractor com pel responsable. Ara bé, en cap cas serà objecte de suspensió automàtica del deute tributari objecte de derivació de responsabilitat ni tampoc les responsabilitats pel pagament de deutes que preveu l'article 42.2 LGT.

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

El nou títol VI de la LGT, introduït per la reforma parcial de la LGT, regula les actuacions i procediments d'aplicació dels tributs en cas de delictes contra la Hisenda Pública (arts. 250 a 259). Qüestió desenvolupada pel RGRST en els seus 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 rau a 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**: la corresponent a elements tributaris no vinculats amb possible el delictes fiscal i la corresponent a elements vinculats amb el possible delictes (en els quals s'aprecii dol i encaixin en el tipus penal⁶⁶).

⁽⁶⁶⁾Article 250.1 LGT

Per tant, es permet dictar dues liquidacions en aquests casos: una relativa al deute tributari no afectada pel delictes (la recaptació i revisió segueix els tràmits ordinaris de qualsevol liquidació) i una altra liquidació relativa als elements de l'obligació tributària vinculats al possible delictes fiscal (que s'ajusta al que estableix el títol VI LGT⁶⁷).

⁽⁶⁷⁾Article 250.2 LGT

En aquests supòsits, l'Administració s'abstindrà 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, entenent-se 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 Fiscal. En cas d'haver-se imposat una sanció tributària pels mateixos fets, se suspendrà la seva execució.

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 ha d'iniciar, si s'escau, el procediment sancionador, o bé podrà reprendre l'execució de la sanció administrativa prèviament suspesa, d'acord amb els fets que els tribunals hagin 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 adoptada pel TC tradicionalment seria que el jutge no podria tornar a sancionar el que ja s'ha sancionat, ni tan sols substituint la sanció administrativa per la pena.

Això no obstant, el TC ha canviat de criteri en la seva 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 descompti 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 degudes garanties, de manera que fins i tot havent-se obert en primer lloc un procediment administratiu però sense respectar les garanties exigibles en el mateix, podria obrir-se un procediment penal.

La **liquidació vinculada al delictes fiscal**, és una liquidació provisional i es notifica a l'obligat tributari previ tràmit d'audiència. Ara bé, no es pot recórrer a la via administrativa ni tampoc a la contenciosa, no podent-se al·legar respecte de la mateixa cap defecte procedimental en què s'hagués pogut incórrer (article 253 LGT). Només es pot suspendre si ho hagués acordat el jutge penal, prèvia audiència de l'Administració tributària (article 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 adoptar mesures cautelars per assegurar-se'n el cobrament a partir del moment en què s'hagi admès a tràmit la denúncia o querrela corresponent.

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

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

En tres supòsits es permet que l'Administració no dicti la liquidació sobre els elements en els quals s'hagués apreciat dol i que encaixin en el tipus penal:

- 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 l'autoritat judicial no dicti sentència ferma, tingui lloc el sobreseïment o l'arxiu de les actuacions o es produeixi la devolució de l'expedient pel Ministeri Fiscal. 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 fets.

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) ... suposa 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 que actuen amb la diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries...

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

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

- a) ... exigeix de la responsabilitat derivada de la comissió d'infracció.
- b) ... comporta una reducció del 30% de l'import de la liquidació.
- c) ... comporta una reducció del 30% 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 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 sis més, des de la notificació de l'inici del procediment.

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

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

Cas pràctic

La Inspecció dels Tributs, en comprovar l'exercici de 2016 corresponent a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF) del Sr. López, empresari propietari d'un concessionari d'automòbils, descobreix que durant aquest exercici portava una doble comptabilitat que impedia conèixer la verdadera 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 Sr. López no facilita la tasca de l'inspector actuari, ja que no aporta, per tres vegades, cap dels justificants que li són requerits. 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 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 què el Sr. López manifesta la seva conformitat, conté una proposta de regularització segons la qual el subjecte passiu havia deixat d'ingressar 30.000 € de quota de l'IRPF corresponent a l'exercici de 2016.

- a) Algun dels fets enunciats resulten constitutius d'infracció tributària?

b) En el supòsit que pogués apreciar-se la concurrència d'una o diverses infraccions, quina sanció seria procedent aplicar?

c) És procedent l'aplicació d'algun criteri de graduació de la sanció tributària?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. c

2. b

3. a

4. c

5. a

6. b

7. Cas pràctic

a) En aquest supòsit, serien constitutives d'infracció tributària les següents conductes: en primer lloc, l'omissió d'ingrés (art. 191 LGT), que serà considerada com a infracció molt greu, ja que es produeix ocultació i 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'art. 191 LGT, cal tenir present que la qualificació d'aquest tipus infractor com a lleu, greu o molt greu depèn de les següents circumstàncies:

- En primer lloc, de la quantia defraudada o base de la sanció (si aquesta és inferior a 3.000 €, la infracció serà lleu; llevat dels 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 serà greu o molt greu).
- En segon lloc, depèn també de l'existència d'ocultació (en tal cas, la infracció serà greu, si la base de la sanció és superior a 3.000 €).
- I, finalment, depèn de la utilització de mitjans fraudulents, cas en el qual la infracció serà sempre 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 pugui incrementar-se conforme als 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 multa del 50%.

D'altra banda, l'art. 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'art. 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 podrà ser sancionada 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'art. 180.2 LGT 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.

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 hagi estat sancionat per una infracció de la

mateixa naturalesa (sia lleu, greu o molt greu), mitjançant resolució ferma en via administrativa, dins dels 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 art. 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 següents percentatges, llevat de previsió en contra: quan hagi estat sancionat per una infracció lleu, l'increment són cinc punts percentuals; quan hagi estat sancionat per una de greu, de quinze punts; i quan hagi estat sancionat per una de molt greu, de vint-i-cinc 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 hagués hagut d'ingressar-se (o la quantia per l'adequada declaració o l'import de la devolució indegudament sol·licitada). La sanció mínima s'incrementa en els següents punts: quan el perjudici econòmic sigui superior al 10% però inferior o igual al 25%, l'increment és de deu punts percentuals; quan el perjudici sigui superior al 25% però inferior o igual al 50%, l'increment és de quinze punts; quan el perjudici sigui superior al 50% però inferior o igual al 75%, l'increment és de vint punts; i quan el perjudici sigui superior al 75%, l'increment és de vint-i-cinc 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 obligació tributària i període objecte de comprovació o quan, com a conseqüència d'aquest incompliment, l'Administració no pugui conèixer l'import de les operacions subjectes al deure de facturació.
En el cas de la sanció per incomplir les obligacions relatives a la correcta expedició o utilització dels documents de circulació exigits per la normativa dels IE (art. 201.4 LGT), es produeix aquesta circumstància quan l'incompliment afecti més del 20% dels documents de circulació expedits o utilitzats en el període objecte de comprovació.
- L'últim criteri de graduació és l'acord o conformitat de l'interessat. D'acord amb l'art. 187.1.d) LGT, la conformitat o acord de l'obligat tributari es considera un criteri de graduació de les sancions que redueix el seu import en els termes de l'art. 188 LGT.
En particular, s'entén que es produeix aquesta circumstància en els següents supòsits: en els procediments de verificació de dades i comprovació limitada, llevat 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'impugna la liquidació ni la sanció, aquesta sanció, una vegada aplicada la reducció del 30%, es reduirà en un 25%.

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

- Comissió repetida d'infraccions tributàries: vint-i-cinc punts.
- Perjudici econòmic per a la hisenda pública: vint-i-cinc punts.

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

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

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 €.