
Procedimiento sancionador

PID_00264499

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 4 horas



Universitat
Oberta
de Catalunya



Ana María Delgado García

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho financiero y tributario. ESERP Business & Law School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: 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

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. Las infracciones tributarias	7
1.1. Derecho penal y sancionador tributario	7
1.2. La potestad sancionadora de la Administración tributaria	8
1.3. Concepto de infracción tributaria	9
2. Sujetos infractores, circunstancias excluyentes y extinción de la responsabilidad	11
2.1. Sujetos infractores y responsables de la sanción	11
2.2. Circunstancias excluyentes de responsabilidad	13
2.3. Extinción de la responsabilidad por infracción	15
2.4. Extinción de las sanciones tributarias	15
3. Clases de infracciones tributarias	17
3.1. Consideraciones generales	17
3.2. Los tipos infractores y sus sanciones	17
4. Las sanciones tributarias	23
4.1. Concepto de sanción tributaria	23
4.2. Principio de no concurrencia de sanciones	23
4.3. Clases de sanciones tributarias	24
5. Criterios de graduación de las sanciones	26
5.1. La graduación de las sanciones tributarias	26
5.2. La reducción de las sanciones tributarias	28
6. Fases del procedimiento sancionador	30
6.1. Órganos competentes	30
6.2. Iniciación e instrucción del procedimiento sancionador	31
6.3. Terminación del procedimiento sancionador	34
7. Actuaciones de la Administración en supuestos de delito fiscal	37
Ejercicios de autoevaluación	41
Solucionario	43

Introducción

En materia sancionadora tributaria, dadas las consecuencias para el obligado, adquiere una especial relevancia la observancia de una serie de principios, consagrados en su mayoría en la Constitución española, así como el respeto al procedimiento legalmente establecido para la imposición de las sanciones.

Un elemento que adquiere especial importancia en la determinación de la infracción tributaria es la culpabilidad, según la cual la acción u omisión infractora debe cometerse a título de dolo o culpa. De ahí que se prevean determinados supuestos de exoneración de la responsabilidad en los que, en general, falta dicho elemento de culpabilidad.

Para la concreta determinación de las sanciones pecuniarias, se hace necesario establecer una serie de criterios de graduación que permitan al órgano administrativo concretar la cuantía exacta de la sanción. Estos criterios sirven tanto para aumentar como para disminuir la cuantía de dicha sanción. Se trata, en este último caso, de la reducción de las sanciones por la conformidad o acuerdo con la propuesta de regularización, que puede tener un efecto importante en la cuantía final de la sanción.

En relación con el procedimiento sancionador, debe señalarse que su tramitación es separada respecto a los procedimientos de comprobación o investigación, si bien se establecen relaciones entre ambos, como la comunicación de datos, con ciertos límites, de unos a otros.

Otro aspecto destacable es el relativo a la suspensión automática de la sanción cuando es objeto de impugnación, sin necesidad de aportar garantía alguna y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa, dada la naturaleza del acto impugnado.



El procedimiento sancionador es separado respecto a los de comprobación o investigación

Objetivos

Los principales objetivos por alcanzar con el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Identificar los principios de la potestad sancionadora.
2. Delimitar los elementos que deben concurrir en una infracción tributaria.
3. Determinar los sujetos infractores y su régimen jurídico.
4. Conocer los supuestos de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria.
5. Comprender las causas de extinción de la responsabilidad por infracción y de las sanciones tributarias.
6. Entender el concepto y clases de sanciones tributarias.
7. Dominar los criterios de graduación de las sanciones.
8. Individualizar las fases del procedimiento sancionador.
9. Conocer las actuaciones de la Administración en los supuestos de delito fiscal.

1. Las infracciones tributarias

1.1. Derecho penal y sancionador tributario

La vulneración de los derechos de la Hacienda pública por una conducta ilícita se reprime o sanciona en nuestro ordenamiento jurídico por dos cauces: la vía penal y la vía administrativa.

El derecho penal tipifica ciertos delitos contra la Hacienda pública, que se sancionan a través de las correspondientes penas. El cuerpo legal donde se encuentran recogidos dichos delitos y penas es el Código penal.

Por otra parte, en relación con la vía administrativa, el derecho tributario tipifica ciertas conductas como infracciones tributarias, a las que son aplicables directamente por la Administración las oportunas sanciones. Sin embargo, a la Administración le está vedado aplicar penas consistentes en la privación de libertad¹. El cuerpo legal que recoge tales infracciones y sanciones tributarias es la LGT, a pesar de que también las leyes reguladoras de cada tributo puedan establecerlas.

⁽¹⁾Artículo 25.3 CE

Las dos vías punitivas: la penal y la administrativa

Se trata de dos vías punitivas diferenciadas, pero que gozan de la misma naturaleza jurídica y, en consecuencia, en ambas rigen iguales principios, tal como han señalado la doctrina y la jurisprudencia.

Siguiendo la doctrina sentada por la STC 18/1981, de 8 de junio, el TC admite que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución en su artículo 25 (que al regular los principios del poder punitivo se refiere tanto a los ilícitos penales como a los administrativos) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro TS, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales.

Ahora bien, como manifiesta la STC 76/1990, de 26 de abril, que versa sobre la constitucionalidad de determinados preceptos de la LGT de 1963 en la redacción dada a los mismos por la Ley 10/1985, la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el derecho administrativo "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 ilícita del administrado que vulnera los derechos de la Hacienda pública, como delito o como infracción tributaria, depende de la gravedad del daño y de la gravedad de la vulneración del ordenamiento jurídico. Es una cuestión de política legislativa el otorgar una distinta intensidad de protección, porque el bien protegido es el mismo tanto en los delitos contra la Hacienda pública como en el de las infracciones tributarias.

Por otro lado, el TC, en su STC 81/2000, de 27 de marzo, se refirió a la necesaria presencia de las garantías que deben asistir al presunto infractor, como, por ejemplo, el derecho de defensa, el derecho a ser informado de la acusación o el derecho a la utilización de los medios de prueba propuestos.

Lectura recomendada

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

Ambas vías punitivas se diferencian por:

- a) El órgano que impone las sanciones: en el caso de los delitos, son los tribunales quienes imponen las penas, mientras que en el caso de las infracciones, son los órganos de gestión o de inspección.
- b) La naturaleza de las sanciones: en el caso de los delitos, se aplican penas privativas de libertad, mientras que en el caso de las infracciones, no pueden aplicarse dichas penas.
- c) El procedimiento para imponer la sanción: en el caso de los delitos, se trata del proceso penal, mientras que en el caso de las infracciones, se trata de un procedimiento administrativo.

1.2. La potestad sancionadora de la Administración tributaria

La Administración tributaria puede imponer directamente sanciones en el caso de que se cometan infracciones tributarias. En este caso, es la propia Administración quien aprecia la existencia de la infracción y decide cuál es la sanción aplicable al caso, siguiendo un procedimiento administrativo. Sin embargo, todo este proceso es controlable por los tribunales, en la jurisdicción contencioso-administrativa.

La **naturaleza** de la potestad sancionadora de la Administración es idéntica a la del derecho penal, tal como reconocen la doctrina y la jurisprudencia, ya que las sanciones administrativas tienen un carácter marcadamente punitivo al igual que las sanciones penales.

Así se desprende, por un lado, del artículo 25 de la CE, que se refiere de forma conjunta a los ilícitos penales y administrativos cuando fija los principios fundamentales del ejercicio del poder punitivo del Estado (de ahí que el TC reconozca que son aplicables los principios penales en materia sancionadora tributaria, pero con matices); por otro lado, de que el bien jurídico protegido es el mismo en el caso de los delitos y de las infracciones tributarias (los derechos económicos de la Hacienda pública); y, por último, de que los tipos objetivos en uno y otro caso se parecen.

Las fuentes en materia sancionadora tributaria

En materia sancionadora tributaria, se recurre a las siguientes fuentes:

- a) El texto fundamental es la LGT, que regula la potestad sancionadora en los artículos 178 a 212. En tales preceptos, la LGT no sólo regula las infracciones y sanciones, así como el procedimiento sancionador, sino también los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria (legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia de sanciones e irretroactividad, según su artículo 178).
- b) La norma que desarrolla la LGT en esta materia es el RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. A diferencia del anterior reglamento sancionador de 1998, el de 2004 no se dedica a fijar los

criterios para cuantificar la sanción aplicable a cada caso, dado que estos criterios ya se establecen en la LGT. Dicho reglamento, además de desarrollar la ley en materia de procedimiento sancionador, se centra en establecer fórmulas de cálculo para la aplicación de determinados conceptos legales (ocultación, medios fraudulentos, etc.), con la finalidad de reducir los márgenes de actuación administrativa. Hay que destacar también las disposiciones transitorias de este reglamento (importantes para la aplicación retroactiva de la norma sancionadora más favorable); las reglas para la aplicación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias en determinados supuestos; así como la regulación de la tramitación conjunta de los procedimientos de comprobación y sancionador, de acuerdo con lo previsto en la LGT (en el supuesto de actas con acuerdo y en el resto de supuestos de renuncia a la tramitación separada).

c) Las normas reguladoras de cada tributo contienen previsiones específicas de infracciones y de sus correspondientes sanciones (por ejemplo, IVA o I.I.EE.).

d) Las normas de la LPACAP, relativas a los principios del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. La DA 1ª de la citada Ley, dispone que sus disposiciones son de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios.

La regulación de las infracciones y sanciones tributarias se abre en la LGT del año 2003, a diferencia de lo que ocurría en la LGT de 1963, con un capítulo dedicado a la potestad sancionadora tributaria. Los **principios** que rigen en esta materia² son los aplicables en el ámbito administrativo, contenidos básicamente en la LPACAP, teniendo en cuenta las especialidades que se recogen en la propia LGT.

(2) Artículo 178.1 LGT

En particular, resultan de aplicación en esta materia los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. Además, debe tenerse presente el principio de irretroactividad en los términos del artículo 10.2 de la LGT, según el cual las normas reguladoras de las infracciones y sanciones son retroactivas respecto de los actos no firmes cuando sean más beneficiosas para el obligado tributario.

1.3. Concepto de infracción tributaria

La LGT³ abre el capítulo dedicado a las infracciones y sanciones tributarias con la siguiente **definición** de infracción tributaria: "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) Artículo 183.1 LGT

Los elementos esenciales del concepto de **infracción tributaria**, tal como se desprende del citado artículo 183.1 de la LGT, son los siguientes:

1) La **acción**. Cualquier infracción está formada por la conducta positiva o bien omisiva de un sujeto. La acción u omisión puede consistir tanto en el incumplimiento de la obligación de pago como de otros deberes tributarios relativos al propio sujeto pasivo o un tercero (no llevar la contabilidad, no facilitar información sobre un tercero, etc.).

2) La **tipicidad**. Tanto la acción u omisión, como la reacción prevista por el ordenamiento jurídico a estas conductas, tienen que estar descritas de forma precisa por una norma tributaria. Es decir, deben estar tipificadas a los efectos de que los destinatarios de las normas conozcan su contenido (mandato o prohibición), así como las consecuencias de su incumplimiento.

Las consecuencias del principio de tipicidad

Las consecuencias de este principio son las siguientes:

- a) Irretroactividad de las disposiciones por las que se tipifican infracciones y sanciones y retroactividad de tales sanciones cuando son favorables.
- b) Prohibición analógica de normas incriminadoras (analogía *in malam partem*) y posibilidad de admitirla cuando se trata de disposiciones favorables (analogía *in bonam partem*).
- c) Aplicación del principio *non bis in idem*.
- d) Aplicación del principio de proporcionalidad, en virtud del cual el legislador debe recurrir a la intervención represiva sólo en los casos en que no fuese posible obtener la reparación del orden jurídico vulnerado por otros procedimientos.
- e) Se concretan los criterios de graduación de las sanciones, limitándose así la discrecionalidad administrativa.

No obstante, del examen de la normativa actual en esta materia, se observa que no siempre se respeta dicha tipicidad. Y en el caso de la LGT, se constata la existencia de abundantes definiciones de los tipos infractores que contienen listas abiertas (cláusulas del tipo "entre otros", como por ejemplo los artículos 200.1 y 201.1 de la LGT), que no se oponen a la tipicidad pero que, como observa este autor, sólo deben ser admitidas de forma excepcional y siempre y cuando no contradigan la seguridad jurídica.

3) La **legalidad**. De acuerdo con este principio consagrado en el artículo 25 de la CE para cualquier manifestación del poder punitivo, la norma que describe la acción u omisión y la reacción correspondiente a las mismas, debe tener rango formal de ley (*nullum crimen, nulla poena sine previa lege*). En derecho penal, rige el principio de reserva de ley orgánica. En cambio, en materia sancionadora administrativa no rige la reserva de ley orgánica, es suficiente la regulación por ley ordinaria ya que, a diferencia del orden penal, no existen penas privativas de libertad.

4) La **culpabilidad**. En todo el derecho represivo o sancionador, y no sólo en el derecho penal, rige el principio de que sólo se puede imponer una sanción si la conducta del sujeto se ha realizado con dolo o con culpa.

La exclusión de la responsabilidad objetiva

La STC 76/1990, de 26 de abril, ha declarado que rige en el ámbito tributario este principio de culpabilidad y que, por consiguiente, no existe la responsabilidad objetiva. "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". Como es admisible cualquier grado de negligencia, incluso a título de simple negligencia puede cometerse una infracción tributaria.

Este principio, pese a no enumerarse en el artículo 178 de la LGT como uno de los aplicables en la potestad sancionadora tributaria, sí que forma parte del concepto de *infracción*. En cambio, el principio que sí aparece mencionado en dicho precepto es el de responsabilidad; si bien responsabilidad y culpabilidad son dos cosas diferentes.

La legalidad en el ámbito tributario

En el ámbito tributario, este principio, que conforma el concepto de *infracción tributaria* en el artículo 183.1 de la LGT, se refleja en el artículo 8.g) de la LGT, según el cual queda sometido a reserva de ley "el establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias". Además, se enumera, como hemos visto, en el artículo 178, pfo. 2.º de la LGT, entre los principios que informan la potestad sancionadora tributaria.

2. Sujetos infractores, circunstancias excluyentes y extinción de la responsabilidad

2.1. Sujetos infractores y responsables de la sanción

En derecho penal rige el principio de responsabilidad personal o de personalidad de la pena, derivado del elemento de culpabilidad, conforme al cual la sanción sólo puede ser exigida a quien con su conducta ha producido la lesión constitutiva de la correspondiente infracción. Es decir, sólo responden de las infracciones quienes las cometen o participan en ellas en distintos grados, bien por autoría, inducción, complicidad o encubrimiento, impidiendo la transmisión de las sanciones a otras personas.

Asimismo, en derecho sancionador administrativo, también es de aplicación el principio de responsabilidad personal. Sin embargo, existe una serie de matizaciones. Tradicionalmente, en el derecho penal se niega la condición de sujetos infractores a las personas jurídicas o morales, con base en este elemento de culpabilidad a que se ha hecho referencia y cuya concurrencia resulta imposible en una persona jurídica (*societas delinquere non potest*). Por tanto, dichas personas no eran responsables penalmente, lo eran sus miembros o representantes, personas físicas.

No obstante, tras la reforma penal operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, vigente desde el 23 de diciembre de 2010, las personas jurídicas podrán ser jurídicamente responsables por la comisión de determinados delitos expresamente previstos en el CP, entre ellos, los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas

Las personas jurídicas pueden ser responsables penalmente en dos supuestos:

- 1) Cuando los delitos sean cometidos en nombre o por cuenta las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales o administradores de hecho o de derecho.
- 2) Cuando sus empleados o subordinados hayan cometido un delito y los responsables empresariales no hayan ejercido sobre ellos el debido control.

Las penas que pueden imponerse a las personas jurídicas son la pena de multa (por cuotas o proporcional al beneficio obtenido o al perjuicio causado) y otro tipo de penas en supuestos más graves (disolución, suspensión de actividades, clausura de locales y establecimientos, inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, intervención judicial de la persona jurídica o la prohibición de realizar aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cometido, favorecido o encubierto el delito).

En cambio, en el ámbito administrativo sancionador, se admite la consideración de sujetos infractores a las **personas jurídicas**, porque responden de la sanción, puesto que no existen penas de privación de libertad, y porque se entiende que es menor la trascendencia de la culpabilidad. Ahora bien, el dolo o la culpa deberán apreciarse en las personas físicas que las representan o componen.

En cualquier caso, al margen de la consideración de las personas jurídicas como sujetos infractores en materia tributaria, pueden ser declarados responsables, subsidiarios o solidarios, según los casos, las personas físicas y administradores que hayan participado por acción u omisión en los hechos constitutivos de ilícito⁴.

⁽⁴⁾ Artículos 43.1.a) y 42.1.a) LGT

Por otra parte, en derecho penal, por el principio de personalidad de la pena, la pena se aplica a cada uno de los sujetos que han participado o colaborado en la comisión del delito. Hay tantas penas, al menos, como sujetos. En cambio, en el derecho tributario, la sanción (que generalmente consiste en una multa) es única, a pesar de que exista una pluralidad de infractores. Incluso si se participa en distinto grado, como autor directo, cómplice o colaborador, todos responden de una única sanción. El pago por uno de ellos posee efectos liberatorios para el resto.

A este respecto, establece la LGT, con carácter general, que:

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

Artículo 181.1 LGT

La enumeración de sujetos infractores en la LGT

A continuación, dicho artículo 181.1 de la LGT enumera, con carácter abierto, los sujetos que pueden ser considerados, en particular, como sujetos infractores. Son los siguientes:

- a) Los contribuyentes y los sustitutos. Es uno de los supuestos más frecuentes, dado que una de las infracciones más importantes consiste en la omisión del deber de ingreso de la deuda que corresponde al sujeto pasivo.
- b) Los retenedores y los obligados a efectuar ingresos a cuenta. Se trata también de uno de los supuestos más frecuentes, dado que una de las infracciones más importantes consiste en la omisión del deber de ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta que corresponde al retenedor u obligado a realizar ingresos a cuenta.
- c) Los obligados en el cumplimiento de obligaciones tributarias formales. Existen algunas infracciones relacionadas con el incumplimiento de tales deberes formales.
- d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal. Se trata de grupos de sociedades que tributan por un régimen previsto en el IS. El cumplimiento de las obligaciones del grupo de sociedades corresponde a la sociedad matriz o dominante. Por ello, es la sociedad dominante la que es considerada autora de las posibles infracciones derivadas del incumplimiento de los deberes que le corresponden.
- e) Las entidades en régimen de imputación o atribución de rentas. Existe una infracción tributaria consistente en el falseamiento de los resultados a imputar a los socios de este

Lectura recomendada

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

tipo de sociedades. Por ello, las sociedades tienen la consideración de sujetos en este tipo de infracciones.

f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar. Quien actúa en los procedimientos en lugar del representado es el representante legal. Por ello, y por el principio de personalidad de la pena, sólo deben aplicársele las sanciones al representante.

Cuando existan **varios sujetos infractores** en la realización de una infracción tributaria⁵, quedan solidariamente obligados frente a la Administración para el pago de la sanción.

⁽⁵⁾Artículo 181.4 LGT

Por último, el artículo 182 de la LGT se refiere a los **responsables** y a los **sucesores**, aunque no en calidad de sujetos infractores, y detalla los supuestos en los que responden de las sanciones:

Los supuestos de responsabilidad solidaria recogidos en el artículo 42.1. a) y c) de la LGT (colaboradores o participantes en la realización de una infracción y sucesores en la titularidad o ejercicio de explotaciones económicas con deudas tributarias pendientes de pago, respectivamente).

- Los supuestos de responsabilidad subsidiaria contemplados en el artículo 43.1.a) de la LGT (administradores de personas jurídicas que no hubiesen realizado actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de las mismas, hubiesen consentido su incumplimiento o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones).
- Y los supuestos de sucesión de las deudas tributarias de los artículos 39 y 40 de la LGT (en el caso de personas físicas y jurídicas, respectivamente).

2.2. Circunstancias excluyentes de responsabilidad

Existe una serie de circunstancias en las que se excluye la responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria, es decir, en las que no se impone sanción alguna, ya que las personas infractoras "podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos⁶".

⁽⁶⁾Artículo 179.1 LGT

El citado artículo 179 de la LGT, en su apartado 2, recoge una enumeración de supuestos en los que se excluye la responsabilidad. Aunque se trata más bien de supuestos en los que no se ha producido el tipo de la infracción (falta de acción), más que de supuestos en los que se excluye la responsabilidad:

Exclusión de responsabilidad

Esta norma, contenida en el artículo 179.1 de la LGT, debe ponerse en relación con su artículo 183.1, que recoge la culpabilidad como elemento que ha de estar presente en las infracciones.

a) Cuando las acciones u omisiones sean realizadas por sujetos que carecen de **capacidad de obrar** tributaria (menores o incapaces). En los procedimientos seguidos frente a sujetos que carecen de dicha capacidad, la Administración se entiende con el representante legal. Precisamente, el representante legal es el responsable de las posibles infracciones⁷.

⁽⁷⁾Artículo 181.1.f) LGT

b) Cuando concurre **fuerza mayor**. Se trata de un concepto civil⁸, más que del ámbito punitivo. Por el principio de que las infracciones deben cometerse al menos por culpa o negligencia, en aquellos casos en que el incumplimiento de un deber tributario se deba no a la voluntad del sujeto, sino a una causa ajena a él, no le será aplicable ninguna sanción.

⁽⁸⁾Artículo 1905 CC

c) Cuando las infracciones deriven de una **decisión colectiva**, no responderán de sanción quienes hayan salvado su voto o no hayan asistido a la reunión en que se adoptó el acuerdo que vulneró el ordenamiento tributario. En este caso, dichos sujetos no han realizado la acción típica. Se trata de un supuesto en el que falta la acción, más que de una circunstancia de exclusión de la responsabilidad.

d) Cuando se haya puesto la **diligencia necesaria** en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este precepto recoge los abundantes pronunciamientos jurisprudenciales recaídos sobre el tema en aplicación de la teoría del error y teniendo en cuenta la complejidad de las normas tributarias. La falta de diligencia o la culpabilidad es un presupuesto necesario para la existencia de responsabilidad. Por lo tanto, en este supuesto, lo que ocurre en realidad es que no se ha producido la infracción: porque sin culpabilidad no existe infracción.

Diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias

A estos efectos, se considera que se ha puesto la diligencia necesaria:

- a) Cuando el obligado tributario haya presentado declaración veraz y completa y haya practicado la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.
- b) Cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en las publicaciones y comunicaciones escritas.
- c) Cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados en la contestación a la consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables tales criterios y éstos no hayan sido modificados.

En los casos de infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma del artículo 206.bis LGT, no puede considerarse, salvo prueba en contrario, que exista concurrencia ni de diligencia debida ni de la interpretación razonable de la norma. Por lo tanto, como norma general, esta eximente no es aplicable en los casos de fraude de ley.

e) Finalmente, el art. 179.2 e) LGT excluye de responsabilidad por infracción tributaria cuando se produzca una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración para el cumplimiento de obligaciones tributarias, como es el caso del PADRE.

La interpretación razonable de la norma

Existe una abundante jurisprudencia que determina el alcance de la interpretación razonable de la norma a efectos de exención de responsabilidad en materia de sanciones. Entre otras, pueden mencionarse la STS de 24 de septiembre del 2003, las SSAN de 13 de marzo y de 7 de noviembre del 2003 o la RTEAC de 5 de diciembre del 2003.

Por último, hay que tener presente que los obligados tributarios que, **voluntariamente, regularicen** su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas⁹.

⁽⁹⁾Artículo 179.3 LGT

En tales casos, procederá únicamente la exigencia del recargo correspondiente por pago extemporáneo sin requerimiento previo¹⁰, así como las sanciones que, en su caso, se impongan por las infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

⁽¹⁰⁾Artículo 27 LGT

2.3. Extinción de la responsabilidad por infracción

La responsabilidad por haber cometido una infracción, es decir, la posibilidad de imponer una sanción, puede extinguirse en los siguientes casos, recogidos en el artículo 189.1 de la LGT:

1) El **fallecimiento** del sujeto infractor, en aplicación del principio de personalidad de la pena.

2) El **transcurso del plazo de prescripción**¹¹ para imponer las correspondientes sanciones (que se aplica de oficio, sin necesidad de que la invoque el interesado). Dicho plazo es de cuatro años y se inicia su cómputo a partir de la comisión de la correspondiente infracción.

3) Un tercer caso, no contemplado en este precepto, es el de la **regularización** voluntaria de la situación tributaria, tanto si la conducta infractora ocasiona perjuicio económico para la Hacienda pública (arts. 27 y 191.1 LGT) como si no (art. 179.3 LGT).

La LGT de 1963 y la LGT del 2003

La LGT de 1963 solamente trataba la extinción de la responsabilidad por infracción; en cambio, la LGT del 2003 diferencia entre causas de extinción de responsabilidad y causas de extinción de las sanciones tributarias.

⁽¹¹⁾Artículo 189.2 LGT

2.4. Extinción de las sanciones tributarias

Las sanciones tributarias se extinguen, es decir, una vez ya impuestas ya no serán exigibles en los siguientes supuestos¹²:

⁽¹²⁾Artículo 190.1 LGT

a) **Pago** o cumplimiento de la sanción: bien por pago cuando se trata de sanciones pecuniarias, bien por transcurso del tiempo en el caso de sanciones no pecuniarias.

b) **Prescripción** del derecho a exigir su pago (que coincide con la regulación de la prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias). Por lo tanto, es posible distinguir entre prescripción de la infracción y prescripción de la sanción. En ambos casos el plazo es idéntico, pero es distinto el momento inicial para su cómputo. El momento inicial para el cómputo de la prescripción de la infracción es el momento en que se cometió. La prescripción de la sanción se

computa: en el caso de multas, a partir de la fecha en que finaliza el plazo para el ingreso voluntario de la misma; cuando se trata de privación de derechos (aunque no se encuentra previsto expresamente este supuesto) el momento inicial del cómputo es el día siguiente a la fecha en que se notificó el acuerdo de imposición de la sanción.

c) **Compensación:** si el obligado tributario tiene pendiente una devolución por parte de la Administración tributaria.

d) **Condonación** graciable: puede acordarse para las sanciones tributarias, concedida discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, en los casos en que la ejecución de la sanción afecte gravemente a la capacidad productiva o al nivel de empleo o produzca grave quebranto para los intereses del Estado.

e) **Fallecimiento** de todos los obligados a satisfacerlas: si es persona física, vemos al hablar de la sucesión *mortis causa*, que las sanciones son intransmisibles por el principio de personalidad de la pena¹³. Si es persona jurídica, su disolución da lugar a la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes a los socios, entre las que se incluyen las sanciones. Los socios responden solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les adjudique¹⁴, a la cual se han de añadir otras percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que haya de responder de tales obligaciones.

Intereses de demora y condonación de sanciones

La STSJ de Cataluña de 4 de junio del 2003 sostiene que no son exigibles los intereses de demora sobre el importe condonado de las sanciones tributarias, devengados desde la finalización del plazo de ingreso hasta la fecha en que comienza a surtir efectos el acuerdo de condonación mediante su publicación en el BOE.

⁽¹³⁾ Artículo 39 LGT

⁽¹⁴⁾ Artículo 40 LGT

3. Clases de infracciones tributarias

3.1. Consideraciones generales

Desde la reforma de la LGT de 1963 por la Ley 10/1985, existían dos clases de infracciones: simples y graves. Por lo tanto, la LGT de 1963 no seguía el criterio general de la normativa administrativa, que distingue entre: leves, graves y muy graves.

Finalmente, la LGT del 2003 adopta el criterio de la normativa administrativa, al disponer su artículo 183.2 que las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.

Diferencias entre la LGT del 2003 y la de 1963

Las diferencias entre la LGT del 2003 y la de 1963 son las siguientes:

- a) La nueva clasificación de las sanciones que acabamos de mencionar. Las infracciones se califican como leves, graves o muy graves, de acuerdo con lo previsto en cada caso en los artículos 191 a 206 de la LGT.
- b) La nueva LGT introduce alguna modificación en la definición de los tipos infractores y en las correspondientes sanciones.
- c) Y una última diferencia consiste en que adopta una sistemática nueva al regular los tipos infractores y su correspondiente sanción de forma conjunta en los artículos 191 a 206 de la LGT, es decir, a la definición de la infracción se acompaña la sanción aplicable según el grado (leve, grave o muy grave).
- d) Cada tipo infractor se califica de forma unitaria como leve, grave o muy grave, a diferencia de la LGT de 1963, en la que cada tipo infractor era simple o grave en función de si se causaba, o no, perjuicio económico para la Hacienda pública.

3.2. Los tipos infractores y sus sanciones

Se prevén tres tipos básicos¹⁵, cuya realización ocasiona un perjuicio económico directo a la Hacienda pública; es decir, suponen un resultado lesivo para la recaudación tributaria. Lo que se produce es la evasión de tributos. Se trata de:

- 1) La infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria de una autoliquidación.
- 2) La infracción tributaria por el incumplimiento de la obligación de presentar **declaraciones** tributarias.
- 3) Y la infracción tributaria por obtener indebidamente **devoluciones** tributarias.

⁽¹⁵⁾Artículos 191 a 193 LGT, y 8.1 y 8.6 RGRST

Lectura recomendada

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

La **calificación** de estos tres tipos infractores como leves, graves o muy graves depende:

- a) En primer lugar, de la cuantía defraudada o base de la sanción, si ésta es igual o inferior a 3.000 €, (o superior a esta cifra, sin que exista ocultación), la infracción será leve, salvo los casos de utilización de facturas falsas, llevanza de manera incorrecta de libros o registros e impago de retenciones o ingresos a cuenta, en los cuales la infracción será grave o muy grave.
- b) En segundo lugar, depende también de la existencia de ocultación (en tal caso, la infracción será grave, si la base de la sanción es superior a 3.000 €).
- c) Y, por último, depende de la utilización de medios fraudulentos, caso en el cual la infracción será siempre muy grave.

La ocultación y la utilización de medios fraudulentos

La ocultación y la utilización de medios fraudulentos forman parte del tipo infractor en las infracciones graves y muy graves, lo cual determina que la sanción mínima sea del 50% y del 100%, respectivamente, y pueda incrementarse conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda pública, hasta el 100% y el 150%, respectivamente. Sólo la infracción leve es sancionable exclusivamente con multa del 50%.

⁽¹⁶⁾Artículo 184.2 LGT

⁽¹⁷⁾Artículo 184.3 LGT

La ocultación¹⁶ se produce:

- Cuando no se presenten declaraciones.
- Cuando se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos.
- Cuando se presenten declaraciones en las que se omita cualquier dato, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación con relación a la base de la sanción sea superior al 10%.

Los medios fraudulentos¹⁷ son los siguientes:

- Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
- El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos.
- La utilización de personas o entidades interpuestas.

Con relación a estos tres tipos básicos, la ley contempla algunos supuestos concretos:

- a) En particular, bajo el tipo de infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda de una autoliquidación, se prevé expresamente la falta de ingreso de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes, derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las **entidades en atribución de rentas**¹⁸.

⁽¹⁸⁾Artículo 191.1 LGT

b) Además, se califica, en todo caso, como infracción leve la presentación de autoliquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo que no cumplan los **requisitos exigidos para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea**¹⁹. Concretamente, se trata de aquellas autoliquidaciones que no identifiquen el periodo al que se refieren y que no incluyan únicamente los datos relativos al mencionado periodo.

(19) Artículo 191.6 LGT

Otros tipos infractores, regulados en los artículos 194 a 206 de la LGT son los siguientes:

a) La ley tipifica la **solicitud indebida de devoluciones tributarias sin que éstas se hayan obtenido**²⁰. Esta conducta, que es una forma imperfecta de ejecución de la infracción prevista en el artículo 193 de la LGT, se califica, en todo caso, como infracción grave, pero su sanción es inferior a esta última, ya que consiste en una multa del 15%. Por disposición expresa de la ley, esta infracción es compatible con la infracción consistente en dejar de ingresar.

(20) Artículo 194.1 LGT

b) En cambio, la infracción por **solicitud indebida de beneficios fiscales**²¹ sólo es sancionable de forma independiente (con una multa de 300 €) cuando no proceda imponer alguna de las sanciones previstas en los artículos 191, 192, 195 o en el propio artículo 194.1 de la LGT.

(21) Artículo 194.2 LGT

c) Por otra parte, la LGT tipifica y sanciona la conducta preparatoria consistente en determinar o **acreditar, de manera improcedente, partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes**²² con una sanción del 15%, en el caso de partidas que hay que compensar o deducir a la base imponible, y del 50%, si se trata de partidas que hay que deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

(22) Artículo 195 LGT

d) La infracción por **imputar incorrectamente bases imponibles o deducciones y pagos a cuenta**²³ por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas, se sanciona con una multa del 40% y del 75%, respectivamente, siempre que no proceda imponer sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 o 193 de la LGT.

(23) Artículos 196 y 197 LGT

e) En el ámbito de las infracciones por incumplimiento de deberes formales, la **falta de presentación de autoliquidaciones o de declaraciones sin que se produzca perjuicio económico** a la Hacienda pública²⁴ se sanciona con multa de 200 €, con carácter general. Tratándose de declaraciones censales o declaraciones por las que se designe representante o bien de suministro de información, la sanción es superior. Si este tipo de autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo, el importe de la sanción se reduce a la mitad. Se trata de los supuestos en los cuales se presenta fuera de plazo una autoliquidación con solicitud de devolución.

(24) Artículo 198.1 y 2 LGT

f) Asimismo, se tipifica el **incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal o su cambio**²⁵, por las personas físicas que no realicen actividades económicas, calificada como infracción leve y sancionable con multa de 100 €.

(25) Artículo 198.5 LGT

g) La **presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico** a la Hacienda pública²⁶ se considera una infracción grave y se sanciona con carácter general con multa de 150 €. Se aplicará una multa de 250 euros cuando estas declaraciones se presenten por medios diferentes a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por estos medios. Ahora bien, conforme dispone el artículo 15.7 RGRST, se exime de responsabilidad por esta infracción si con posterioridad se utilizan tales medios para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación cuando no exista requerimiento previo ni se haya iniciado un procedimiento sancionador. Tratándose de declaraciones censales y de suministro de información, la sanción es de 250 € y 200 €, respectivamente (art. 199.4 LGT).

(26) Artículo 199.2 LGT

h) Por otra parte, la LGT tipifica los siguientes **incumplimientos o conductas**²⁷, y los califica como infracciones leves, graves o muy graves, en función de los supuestos: incumplimiento de obligaciones contables y registrales, incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación, incumplimiento de obligaciones relativas al NIF, resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria y retraso en la obligación de presentar los libros en el registro a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de registros de facturación, esto es, el sistema de suministro inmediato de información en el IVA.

(27) Artículos 200 a 203 LGT

i) A su vez, la LGT contempla expresamente los siguientes tipos infractores y sus correspondientes sanciones en el ámbito de las **retenciones e ingresos a cuenta**²⁸: incumplimiento del deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta, incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes e incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

(28) Artículos 204 a 206 LGT

j) Asimismo, la LGT prevé una infracción en supuestos de **conflicto en la aplicación de la norma tributaria**. Esta infracción es grave y es incompatible con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta ley²⁹.

(29) Artículo 250.1 LGT

Descripción del tipo infractor y de las sanciones

Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 LGT y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria (la sanción aplicable es del 50% de la cuantía no ingresada).
- La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo (la sanción aplicable es del 50% la cantidad devuelta indebidamente).
- La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal (la sanción aplicable es del 15% de la cantidad indebidamente solicitada).
- La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros (la sanción aplicable es del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes).

El incumplimiento constituirá una infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido un criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para conocimiento general antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos, se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto artículo 15.2 LGT.

k) Finalmente, se prevén infracciones por incumplimientos relacionados³⁰ con la **obligación de presentar declaraciones informativas sobre bienes y derechos situados en el extranjero**.

⁽³⁰⁾ Disposición Adicional 18ª LGT

Por último, debe señalarse que, de conformidad con lo dispuesto en el 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".

Y, por su parte, el art. 3.3 del RD 2063/2004 establece 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". Y añade que "lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación igualmente

a los tributos sin periodo impositivo ni periodo 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. Las sanciones tributarias

4.1. Concepto de sanción tributaria

Al igual que en derecho penal, la reacción del ordenamiento tributario frente a las infracciones tiene naturaleza preventiva y represiva, no indemnizatoria.

Por ello, son compatibles con los intereses de demora (ya que tienen carácter indemnizatorio por el perjuicio que el cumplimiento tardío supone a la Hacienda pública³¹).

⁽³¹⁾ Artículo 180.2 LGT

A las sanciones les resulta de aplicación las normas contenidas en el capítulo IV del título II de la LGT relativas al pago, otras formas de extinción de las deudas tributarias y las garantías del crédito tributario. En la recaudación de las sanciones, se aplica la normativa reguladora de la recaudación ejecutiva. Por otra parte, las sanciones ingresadas indebidamente se consideran ingresos indebidos³².

⁽³²⁾ Artículo 190.2 a 4 LGT

4.2. Principio de no concurrencia de sanciones

El principio de *non bis in idem* supone que un mismo hecho no puede ser objeto de sanción dos veces, ni en el mismo orden punitivo ni en órdenes diversos (penal y administrativo).

No obstante, se deduce de la regulación contenida en la LGT, que el legislador no ha establecido de forma expresa la vigencia del principio *non bis in idem* en el ámbito tributario, sino que ha ido detallando los diferentes supuestos que pueden producirse.

El principio de *non bis in idem*

A este principio se refiere el artículo 178 de la LGT, en general, y el artículo 180, referido a la no concurrencia de sanciones. Al igual que la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público en su artículo 31.

Por lo tanto, se establece una clara diferenciación entre tributo y sanción tributaria, que se proyecta tanto en los procedimientos a través de los que se exigen, como en el régimen jurídico aplicable a los sujetos intervinientes en tales procedimientos y, finalmente, en la ejecución del acto administrativo que cuantifica el tributo o la sanción. La finalidad de la norma tributaria es la de velar por la efectividad del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios constitucionales, en tanto que la finalidad de la norma en materia sancionadora es la de velar por el cumplimiento del derecho.

Una manifestación del principio de no concurrencia de sanciones en la LGT es el que determina que una misma acción u omisión, la cual deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave, no podrá ser sancionada como infracción independiente³³.

(33) Artículo 180.1 LGT

La no concurrencia de la sanción con el criterio de graduación

No sólo no es posible imponer dos sanciones por un mismo hecho, sino que tampoco es posible que un hecho se tenga en cuenta en un mismo procedimiento como presupuesto de una infracción y como criterio de graduación de otra.

Es lo que sucede cuando se falsea la autoliquidación y se falsea la contabilidad: son dos conductas infractoras que no pueden ser sancionadas autónomamente, de modo que el falseamiento de la contabilidad será tenida en cuenta como criterio para graduar la sanción correspondiente a la primera de las conductas infractoras.

Por otro lado, establece la LGT que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas³⁴.

(34) Artículo 180.2 LGT

Los supuestos de compatibilidad de sanciones

La LGT, a diferencia del Código penal (artículos 8 y 73), no se ocupa del concurso de sanciones en caso de identidad de personas, acción y fundamento, sino que se limita a regular de forma casuística los tipos de infracción y sus correspondientes sanciones y a establecer de forma expresa la compatibilidad de sanciones en determinados casos. Sin embargo, con semejante técnica se puede incurrir en olvidos.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195. Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203.

Por último, respecto a la no concurrencia del orden sancionador administrativo con el penal, debe señalarse que la sentencia condenatoria de una autoridad judicial impide la imposición de sanciones tributarias por los mismos hechos. Este tema es analizado con mayor detalle al tratar más adelante las actuaciones de la Administración en los supuestos de delito fiscal³⁵.

(35) Artículo 250.2 LGT

4.3. Clases de sanciones tributarias

Según el objeto, se pueden distinguir las siguientes clases de sanciones tributarias³⁶:

(36) Artículo 185 LGT

1) **Multas.** Consisten en una suma dineraria y se aplican en todo caso, ya que no hay infracción sin sanción. A su vez, las multas pueden dividirse en:

- **Fijas.** Están fijadas directamente por el legislador, entre un máximo y un mínimo, sin relación concreta a una magnitud determinada, ya que, como no están relacionadas con una defraudación a la Hacienda pública, no puede establecerse una relación con la cantidad no ingresada.

Lectura recomendada

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

- **Proporcionales.** Suelen consistir, generalmente, en el 50% al 150% de las cantidades que hubieran debido ingresarse o del importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos. En el caso de multas proporcionales, la sanción procedente se aplica sobre la totalidad de la base de la sanción (la cuantía defraudada³⁷).

⁽³⁷⁾Artículo 184.1 LGT

2) Sanciones no pecuniarias³⁸. Solamente se aplican en las infracciones graves o muy graves cuando concurren determinadas circunstancias. Al aplicarse junto a las pecuniarias, tienen carácter accesorio.

⁽³⁸⁾Artículo 186 LGT

Las sanciones no pecuniarias

El tipo de sanción concreta que se aplique depende, en la mayoría de los supuestos, de la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta. Pueden consistir en:

- a) Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o ayudas públicas.
- b) Pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de gozar de beneficios o incentivos fiscales.
- c) Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado o con otros entes públicos.
- d) Suspensión, por plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales (registradores de la Propiedad, corredores oficiales de comercio, notarios...), empleo o cargo público.

5. Criterios de graduación de las sanciones

5.1. La graduación de las sanciones tributarias

En la mayoría de los casos, la ley prevé un mínimo y un máximo en las sanciones. Deberá ser el órgano que va a aplicarlas el que fije en cada supuesto la cuantía de las mismas, empleando los **criterios de graduación** de las sanciones tributarias que establece la LGT³⁹.

⁽³⁹⁾Artículo 187 LGT

Estamos, pues, ante el ejercicio de una facultad discrecional (aunque no se trata de discrecionalidad administrativa, sino de un ejercicio que cuenta con un poder similar al que practican los órganos jurisdiccionales en la graduación de las penas). La nueva regulación que la LGT del 2003 introduce al respecto viene a limitar más el ejercicio de dicha facultad.

La doctrina constitucional

De acuerdo con la doctrina del TC, manifestada en su STC 179/2009, de 21 de junio, el principio de proporcionalidad exige un equilibrio entre el desvalor de la conducta y la sanción impuesta.

Los criterios de graduación de las infracciones son los siguientes:

a) Comisión repetida de infracciones tributarias. Se considera que se produce esta circunstancia cuando el infractor haya sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza (ya sea leve, grave o muy grave), mediante resolución firme en vía administrativa, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

¿Qué se entiende por infracciones de la misma naturaleza? La propia LGT aclara que se consideran de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo de la LGT. Ahora bien, las infracciones de los artículos 191 (omisión del ingreso), 192 (falta de presentación de la declaración tributaria) y 193 (obtención ilícita de devoluciones) tienen la misma naturaleza a estos efectos.

Sanción mínima por comisión repetida de infracciones tributarias

La sanción mínima se incrementa en los siguientes porcentajes, salvo previsión en contrario:

- a) Cuando haya sido sancionado por una infracción leve: el incremento es de 5 puntos porcentuales.
- b) Cuando haya sido sancionado por una grave: de 15 puntos.
- c) Cuando haya sido sancionado por una muy grave: de 25 puntos.

b) Perjuicio económico para la Hacienda pública. Esta circunstancia se determina por el porcentaje que resulte de la relación existente entre la base de la sanción (la cuantía defraudada) y la cuantía total que hubiera debido ingre-

sarse (o la cuantía por la adecuada declaración o el importe de la devolución indebidamente solicitada). Es decir, se trata del perjuicio económico relativo. Por ejemplo, en el caso de un sujeto que, debiendo ingresar 100, ingresa 50, estamos ante un perjuicio económico del 50%. En cambio, si un sujeto que, debiendo ingresar 100, no ingresa nada, el perjuicio económico entonces es del 100%.

Incremento por comisión de perjuicio económico para la Hacienda pública

La sanción mínima se incrementa en los siguientes puntos:

- a) Cuando el perjuicio económico sea superior al 10% pero inferior o igual al 25%, el incremento es de 10 puntos porcentuales.
- b) Cuando el perjuicio sea superior al 25% pero inferior o igual al 50%, el incremento es de 15 puntos.
- c) Cuando el perjuicio sea superior al 50% pero inferior o igual al 75%, el incremento es de 20 puntos.
- d) Cuando el perjuicio sea superior al 75%, el incremento es de 25 puntos.

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Se entiende producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación con relación al tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación, o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

En el caso de la sanción por incumplir las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales⁴⁰, se produce esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20% de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación.

⁽⁴⁰⁾Artículo 201.4 LGT

d) Acuerdo o conformidad del interesado. De acuerdo con el artículo 187.1.d) de la LGT, la conformidad o acuerdo del obligado tributario se considera un criterio de graduación de las sanciones que reduce su importe en los términos del artículo 188. En puridad, más que un criterio de graduación de la sanción, es una especie de beneficio que se concede al obligado por no recurrir un determinado acto administrativo y que se aplica en las infracciones relacionadas con obligaciones de pago.

Concurrencia de acuerdo o conformidad del interesado

En particular, se entiende que se produce dicha circunstancia en los siguientes supuestos:

- a) En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera conformidad expresa, siempre que la liquidación no se impugne.
- b) En el procedimiento de inspección, cuando el obligado suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

c) Y, finalmente, en los supuestos de declaración de la responsabilidad, se requiere la conformidad expresa del obligado a efectos de la aplicación de la reducción correspondiente en la sanción.

5.2. La reducción de las sanciones tributarias

El importe de las sanciones se puede reducir en distintos **supuestos** y con distintos importes⁴¹:

(41) Artículo 188 LGT

1) Las sanciones por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197 de la LGT pueden reducirse en un 50% cuando se suscribe un acta con acuerdo, o en un 30% en los supuestos de conformidad del obligado tributario.

2) Si se paga totalmente la deuda en período voluntario, procede la reducción de un 25%. Esta reducción es compatible con la reducción por conformidad, pero no es acumulable a la reducción por actas con acuerdo.

Los **requisitos** para que se puedan aplicar las mencionadas reducciones son los siguientes:

a) En el caso de la reducción por **conformidad**, el obligado tributario no debe recurrir la regularización, esto es, liquidación. En caso contrario, se pierde el derecho a su aplicación⁴².

(42) Artículo 188.2.b) LGT

Como el procedimiento sancionador se tramita de forma separada al procedimiento de comprobación o investigación, lo que el sujeto hace es prestar su conformidad a la cuota e intereses, no a la sanción, que todavía no se ha impuesto en el correspondiente procedimiento sancionador.

En el caso de que el contribuyente no impugne la liquidación a la que prestó conformidad, pero sí impugne la sanción que, en su caso, se le imponga (ya que se puede recurrir independientemente), debe seguir reconociéndose su derecho a la reducción del 30% de la sanción, puesto que no ha impugnado la liquidación a cuya conformidad se condicionaba la reducción⁴³.

(43) Artículo 212.2 LGT

b) En el caso de la reducción por suscribir **actas con acuerdo**, como contienen la sanción, su firma supone la renuncia a impugnar en vía administrativa, sin perjuicio de que el obligado recurra la regularización o la sanción en el ámbito contencioso-administrativo, en cuyo caso se pierde el derecho a la aplicación de dicha reducción.

Asimismo, también se pierde el derecho a su aplicación cuando, habiéndose presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, no se ingresen en período voluntario las cantidades derivadas del acta con acuerdo⁴⁴.

(44) Artículo 188.2.a) LGT

c) En el caso de la reducción por **pago íntegro de la sanción en período voluntario**, el contribuyente no debe recurrir ni la liquidación ni la sanción. En caso contrario, se pierde el derecho a su aplicación, de acuerdo con el artículo 188.3 de la LGT.

Finalmente, hay que destacar que, **cuando se pierde el derecho a la aplicación de cualquiera de las reducciones**, el importe de la misma será exigido al contribuyente sin más requisito que la notificación al interesado.

En estos casos, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera impugnado la sanción reducida⁴⁵, ya que, de haberse interpuesto recurso contra ésta, se entiende que la cuantía a la que se refiere el recurso es el importe total de la sanción, y se extienden los efectos suspensivos del recurso a la reducción practicada que se exija.

⁽⁴⁵⁾Artículo 188.4 LGT

Consecuencias prácticas de las reducciones de las sanciones

Las consecuencias en la práctica de las reducciones son considerables, puesto que en las infracciones graves las multas son del 50% en su mínimo (si no existen otros criterios de graduación). Por lo tanto, en estos casos la multa se reduce al 35% (conformidad), al 25% (acta con acuerdo), al 37,5% (por pago íntegro) o al 26,25% (por conformidad y pago íntegro).

Desde la reforma de la LGT en 1995, el mayor problema práctico es el que surge al comparar el trato que se da al infractor, descubierto por la Administración, y al que se impone la sanción mínima y se aplica una reducción, con el trato que se da a quien cumple espontáneamente fuera de plazo, sin recibir requerimiento, pues si el retraso es superior a un año se impone un recargo del 20%, en vez de la sanción. En cambio, el infractor puede llegar a pagar, como hemos visto, hasta el 25% o el 26,25%.

6. Fases del procedimiento sancionador

6.1. Órganos competentes

La obligación de pago a cargo de los sujetos infractores requiere su determinación a través del correspondiente procedimiento, en el que es pieza fundamental el derecho a la defensa proclamado en el artículo 24 de la Constitución. En dicho procedimiento, la Administración es quien debe constatar la existencia de la infracción y fijar la sanción correspondiente.

Órganos competentes

Son órganos competentes para imponer sanciones⁴⁶:

- a) En el caso de las sanciones pecuniarias, el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.
- b) En el caso de sanciones no pecuniarias:
 - El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
 - El Ministro de Economía y Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.
 - El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.

⁽⁴⁶⁾ Artículo 211.5 LGT

El procedimiento sancionador, como norma general, ha de **tramitarse de forma separada** a los de aplicación de los tributos⁴⁷. Se debe iniciar un expediente distinto o independiente, con el fin de imponer una sanción del instruido, para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, donde se pongan de manifiesto los hechos presuntamente constitutivos de una infracción. Con todo, los funcionarios con competencia para la tramitación de ambos procedimientos son los mismos, como se verá al hablar de la iniciación del procedimiento.

⁽⁴⁷⁾ Artículo 208.1 LGT

Ahora bien, a pesar de esta separación de procedimientos, ello no significa que exista una incomunicación entre ambos, ya que pueden tenerse en cuenta en el procedimiento sancionador datos obtenidos en un procedimiento de comprobación o investigación.

En efecto, la LGT establece, a este respecto, 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.

Artículo 210.2 LGT

Consideraciones críticas sobre este precepto

Esta comunicación de datos puede vulnerar, sin embargo, el derecho constitucional a no declarar contra uno mismo, cuando los datos aportados en la comprobación o investigación hayan sido aportados por el contribuyente bajo conminación de sanción. Por lo que, según la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, no deben tenerse en cuenta tales datos en el procedimiento sancionador.

Y, por otra parte, la LGT se olvida de regular el importante asunto de la valoración que de estos elementos de prueba debe efectuarse en el procedimiento sancionador, que diferirá de la seguida en el procedimiento de comprobación o investigación. En efecto, en el procedimiento sancionador la valoración de la prueba ha de basarse en el principio de presunción de inocencia y en su manifestación concreta del principio de *in dubio pro reo*, especialmente en el ámbito de las presunciones y en la prueba de indicios.

No obstante, se prevé la posibilidad de que el obligado tributario renuncie a la tramitación separada⁴⁸, en cuyo caso se tramitará conjuntamente. En las actas con acuerdo y cuando se produzca dicha renuncia, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el procedimiento de comprobación o inspección.

La renuncia y las actas con acuerdo

En el caso de renuncia, ésta deberá efectuarse por escrito, como norma general, durante los primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, a no ser que antes de dicho plazo se haya notificado la propuesta de resolución, en cuyo caso podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior. El cómputo de este plazo se realizará por meses, sin que puedan deducirse de dicho cómputo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, ni los períodos de suspensión o de extensión (art. 26.1 RGRST). A pesar de la tramitación conjunta del procedimiento de aplicación de los tributos y del sancionador, cada uno finalizará con un acto resolutorio diferente. Las propuestas de resolución de ambos procedimientos deben notificarse simultáneamente⁴⁹.

Cuando se trate de actas con acuerdo, el procedimiento sancionador se entiende iniciado con el acta que se extienda, en la que debe incluirse la propuesta de sanción, haciéndose constar expresamente la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y la conformidad del interesado. La sanción se entiende impuesta y notificada si transcurridos diez días desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta⁵⁰.

6.2. Iniciación e instrucción del procedimiento sancionador

El procedimiento se **inicia** siempre de oficio⁵¹. De conformidad con lo previsto en el art. 25.1 del RD 2063/2004, la competencia para acordar el inicio del procedimiento sancionador corresponde al equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación de investigación, a no ser que el inspector-jefe decida otra cosa. Por lo tanto, generalmente iniciará el procedi-

⁽⁴⁸⁾ Artículo 208.2 LGT

Las actas con acuerdo

La renuncia al procedimiento separado debe constar expresamente en las actas con acuerdo; la propuesta de sanción motivada también se incluirá en el acta.

⁽⁴⁹⁾ Art. 27 del RD 2063/2004

⁽⁵⁰⁾ Art. 28 del RD 2063/2004

⁽⁵¹⁾ Artículo 209.1 LGT

miento sancionador el inspector que efectúa la comprobación o investigación, o el órgano de Gestión que desarrolla la comprobación abreviada, ya que habrán descubierto los indicios de la infracción.

Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

Ahora bien, en cualquier caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado el mismo, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 LGT.

En efecto, conviene tener presente que los procedimientos sancionadores incoados como consecuencia de la presentación de declaración, de un procedimiento de verificación de datos, un procedimiento de comprobación o investigación, que son los supuestos más frecuentes, no pueden iniciarse si han transcurrido más de tres meses desde que se haya notificado o se entienda notificada la correspondiente liquidación o resolución⁵².

⁽⁵²⁾Artículo 209.2 LGT

Inicio del procedimiento en el caso de sanciones no pecuniarias

Los procedimientos sancionadores que se inicien para la imposición de las sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves tendrán que iniciarse en el plazo de tres meses desde que se haya notificado o se entienda notificada la sanción pecuniaria correspondiente.

En este punto, la STS de 4 de julio de 2005 sostiene que dicho plazo de tres meses se aplica con independencia de que en el acta, con independencia del tipo que sea, el actuario haya hecho constar la improcedencia de iniciar el procedimiento sancionador.

En principio, deben iniciarse tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado (art. 25.2 del RD 2063/2004).

La iniciación debe notificarse al interesado, y ha de indicar los elementos esenciales del expediente: identificación del presunto infractor, hechos que motiven la incoación del expediente, su posible calificación y las sanciones que pueden corresponder, órgano competente para resolver, mención expresa del derecho a efectuar alegaciones y a la audiencia en el procedimiento. En este sentido, la práctica de las notificaciones en materia sancionadora se rige por las mismas reglas que en la aplicación de los tributos⁵³. Además, deben respetarse los derechos de los afectados recogidos en el art. 208.3 LGT.

⁽⁵³⁾Artículo 208.4 LGT

Por otra parte, durante la fase de **instrucción** del procedimiento se prepara la propuesta de resolución. Es de aplicación lo previsto en el artículo 99 de la LGT sobre desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios de aplicación de los tributos (aportación de documentos, copias, etc.)⁵⁴. A estos efectos, se aportan pruebas, declaraciones e informes.

(54) Artículo 210.1 LGT

La instrucción del procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento inspector, según el art. 25.3 del RD 2063/2004, podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distintos, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso.

Ahora bien, cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

Retraso producido por la orden de completar el expediente del procedimiento inspector

En virtud de lo señalado por el artículo 25.4 RGRST, en caso de retraso producido en el procedimiento sancionador como consecuencia de la orden de completar el expediente del procedimiento inspector, se computará una interrupción justificada en el procedimiento sancionador (no se incluye, por tanto, en el cómputo de los seis meses de dicho procedimiento), desde el día siguiente a aquel en el que se dicte la orden de completar hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta.

Plazo para iniciar el procedimiento sancionador

Los procedimientos sancionadores incoados como consecuencia de la presentación de declaración, un procedimiento de verificación de datos, de comprobación o investigación, que son los supuestos más frecuentes, no pueden iniciarse si han transcurrido más de tres meses desde que se haya notificado o se entienda notificada la correspondiente liquidación o resolución. Por su parte, los procedimientos sancionadores que se inicien para la imposición de las sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves tendrán que iniciarse en el plazo de tres meses desde que se haya notificado o se entienda notificada la sanción pecuniaria correspondiente⁵⁵.

(55) Artículo 209.2 LGT

Existe la posibilidad de realizar una tramitación abreviada⁵⁶, cuando al inicio del expediente el órgano competente disponga de elementos (de antecedentes o datos obtenidos en el procedimiento de comprobación), que le permitan formular la propuesta de imposición de la sanción, de forma que se prescinde de la fase de instrucción y se formula la propuesta de resolución incorporada al acuerdo de iniciación. En este caso, el acuerdo se notificará al interesado para que formule alegaciones en un plazo de quince días.

(56) Artículo 210.5 LGT

Por último, debe recordarse que en el caso de las actas con acuerdo, regladas en el artículo 155 de la LGT, al no existir procedimiento sancionador separado, esta fase de instrucción no se sustancia.

Concluidas las actuaciones, se formula la **propuesta de resolución** por parte del responsable de la instrucción, con el fin de someterla al órgano competente para resolver. La propuesta debe contener de forma motivada: los hechos establecidos en la instrucción y su calificación jurídica, con la determinación de la infracción cometida o la declaración de que no existe infracción sancionable o responsabilidad⁵⁷. En el caso de que se proponga sanción, ha de identificarse a la persona o entidad responsable y determinar cuál es la sanción propuesta, con indicación motivada de los criterios de graduación.

La propuesta de resolución debe notificarse al interesado, a quien se concede un plazo de quince días para formular **alegaciones** y presentar los documentos, justificantes o pruebas que considere oportunos. Es decir, se concede el trámite de audiencia, previsto en el artículo 99.8 de la LGT.

6.3. Terminación del procedimiento sancionador

El procedimiento sancionador puede finalizar por resolución o por caducidad:

1) Por **resolución**. Tras la realización de alegaciones por parte del interesado, el responsable de la instrucción eleva la propuesta de resolución, junto con dichas alegaciones, al órgano competente para resolver.

Según el artículo 25.8 RGRST, en los procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección, el órgano competente para dictar la resolución del procedimiento sancionador es el inspector jefe.

De acuerdo con lo previsto en la LGT, con carácter general, el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador es de seis meses. Dicho plazo se cuenta a partir de la fecha de notificación de la iniciación del correspondiente expediente sancionador y se entiende que el procedimiento sancionador concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo⁵⁸.

La ampliación del procedimiento inspector y la del sancionador

Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el artículo 150.5 LGT (que permiten que la duración del procedimiento inspector sea de 27 meses), el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente.

La resolución debe contener la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de las infracciones cometidas y de la persona o entidad infractora, así como la determinación de la sanción, con indicación

Medidas cautelares

Durante el desarrollo del procedimiento sancionador, podrán adoptarse las medidas cautelares del artículo 146 de la LGT.

⁽⁵⁷⁾Artículo 210.4 LGT

⁽⁵⁸⁾Artículo 211.2 LGT

⁽⁵⁹⁾Artículo 211.3 LGT

de los criterios de graduación considerados y de la reducción que proceda. Si no se aprecia existencia de infracción o de responsabilidad, también debe hacerse constar⁵⁹.

La resolución debe notificarse al interesado, con indicación de los medios de impugnación, así como de lugar, plazo y forma de satisfacción de la sanción impuesta.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección, el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo al interesado rectificando errores u ordenando completar las actuaciones⁶⁰.

(60) Artículo 211.1 LGT

Por otra parte, se prevé la posibilidad de que el órgano competente para resolver ordene la ampliación de las actuaciones practicadas y de que rectifique la propuesta de resolución cuando concurren determinadas circunstancias: cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables; cuando se cambie la tipificación de la conducta; y cuando se modifique la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave. En estos casos, la rectificación se notificará al interesado, quien podrá formular las alegaciones correspondientes en el plazo de diez días desde el siguiente a la notificación⁶¹.

(61) Art. 24 del RD 2063/2004

2) Por **caducidad**. De acuerdo con lo previsto por la LGT⁶², el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador es de seis meses, a partir de la fecha de notificación de la iniciación del expediente.

(62) Artículo 211.2 LGT

Este plazo de seis meses es de caducidad, de forma que si transcurre sin que haya recaído resolución expresa, el procedimiento caduca (la declaración de caducidad puede dictarse de oficio o a instancia de parte) y se archivan las actuaciones. La caducidad impide el inicio de un nuevo procedimiento sancionador⁶³.

(63) Artículo 211.4 LGT

Se entiende que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto de resolución. A los efectos de computar el plazo de resolución y dar por cumplida la obligación de notificar, se aplica lo dispuesto en el artículo 104.2 de la LGT: no se computan en este plazo las dilaciones imputables a los interesados y se interrumpe en los casos justificados reglamentariamente.

Ejemplo de interrupción justificada

Cuando se produce la suspensión del procedimiento en los casos en que, al apreciarse la posible existencia de delito, se suspende el procedimiento para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal.

Finalmente, no hay que olvidar que el acto de imposición de sanción puede **recurriarse independientemente**⁶⁴, si bien en el caso de que el obligado tributario impugne también la liquidación tributaria, se acumularán ambos recursos, y será competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

(64) Artículo 212.1 LGT

La LGT⁶⁵ establece dos efectos por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra las sanciones proceda:

⁽⁶⁵⁾Artículo 212.3 LGT

a) La suspensión automática de la ejecución de las sanciones en período voluntario sin necesidad de aportar garantía, y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa. Esta suspensión garantiza el derecho constitucional a la presunción de inocencia.

b) Durante la suspensión (es decir, desde que se concede la suspensión hasta la finalización del plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa), no se exigen intereses de demora a favor de la Hacienda pública.

La LGT de 1963

Con la LGT de 1963, en cambio, sí que eran exigibles tales intereses de demora en dicho supuesto.

Especialidades en el caso de responsabilidad

Son aplicables ambos efectos a la suspensión de las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor como por el responsable. Ahora bien, en ningún caso será objeto de suspensión automática la deuda tributaria objeto de derivación de responsabilidad ni tampoco las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 LGT.

7. Actuaciones de la Administración en supuestos de delito fiscal

El nuevo Título VI de la LGT, introducido por la reforma parcial de la LGT, regula las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública (artículos 250 a 259). Cuestión desarrollada por el RGRST en sus artículos 32 (para los delitos tipificados en los arts. 305 y 305 bis CP) y 33 (para otros delitos contra la Hacienda pública) y en los artículos 197.bis a 197.sexies RGGIT.

La principal novedad radica en permitir que, cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se **continúe tramitando el procedimiento** sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. En estos casos, la Administración tributaria puede liquidar los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, pero dictando **dos liquidaciones separadas**: la correspondiente a elementos tributarios no vinculados con posible el delito fiscal y la correspondiente a elementos vinculados con el posible delito (en los que se aprecie dolo y encajen en el tipo penal⁶⁶).

⁽⁶⁶⁾Artículo 250.1 LGT

Por lo tanto, se permite dictar dos liquidaciones en estos casos: una relativa a la deuda tributaria no afectada por el delito (cuya recaudación y revisión sigue los trámites ordinarios de cualquier liquidación) y otra liquidación relativa a los elementos de la obligación tributaria vinculados al posible delito fiscal (que se ajusta a lo establecido en el Título VI LGT).

La Administración en estos supuestos se abstendrá de iniciar el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En el caso de que el procedimiento se hubiera iniciado, la Administración tributaria se debe abstener de continuar su tramitación, entendiéndose concluido; dicha conclusión se entenderá producida en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal⁶⁷. En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

⁽⁶⁷⁾Artículo 250.2 LGT

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impide la imposición de sanciones administrativas por los mismos hechos. Por último, si no se aprecia la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará, cuando proceda, el

procedimiento sancionador, o bien podrá reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Sanción impuesta y vía penal

Una cuestión que también podría plantearse es que se hubiera impuesto sanción tributaria y el mismo hecho llegara a la vía penal. En estos casos, ¿sería posible aplicar la pena sobre el hecho sancionado en vía administrativa? La solución adoptada por el TC tradicionalmente sería que el juez no podría volver a sancionar lo ya sancionado, ni siquiera solo sustituyendo la sanción administrativa por la pena.

No obstante, el TC ha cambiado de criterio en su Sentencia 2/2003, de 16 de enero. De forma que, desde un punto de vista material, el juez podría imponer la pena, siempre que en fase de ejecución de la sentencia descuenta la sanción impuesta en vía administrativa.

Y, desde el punto de vista formal, la prohibición del doble procedimiento sancionador solo rige si los dos procedimientos se han sustanciado con las debidas garantías, de forma que, aun habiéndose abierto en primer lugar un procedimiento administrativo pero sin respetarse las garantías exigibles en el mismo, podría abrirse un procedimiento penal.

La **liquidación vinculada al delito fiscal** es una liquidación provisional y se notifica al obligado tributario previo trámite de audiencia. Ahora bien, no es recurrible en vía administrativa ni tampoco en la contenciosa, no pudiéndose alegar respecto de la misma ningún defecto procedimental en que se hubiese podido incurrir (artículo 253 LGT). Solo se puede suspender si lo hubiera acordado el juez penal, previa audiencia de la Administración tributaria (artículo 255 LGT).

Además, la liquidación es ejecutiva, es decir, que permite la traba de los bienes del obligado, y, además, la Administración está habilitada para adoptar medidas cautelares para asegurar su cobro a partir del momento en que se haya admitido a trámite la denuncia o querrela correspondiente.

Esta regulación supone una afectación al principio de *ne bis in idem* y de la prejudicialidad penal, ya que la Administración tributaria puede cobrar anticipadamente, utilizando todos los privilegios administrativos, las deudas tributarias vinculadas a un delito fiscal, aun cuando no exista sentencia penal condenatoria.

Excepciones a la práctica de liquidaciones en casos de existencia de indicios de delito fiscal

⁽⁶⁸⁾Artículo 251 LGT

En tres supuestos se permite a la Administración que no dicte la liquidación sobre los elementos en los que se hubiera apreciado dolo y que encajen en el tipo penal:

- Cuando la tramitación administrativa de tal liquidación pueda ocasionar la prescripción penal.
- Cuando no pueda determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no haya sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación administrativa pueda perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación⁶⁸.

En los tres casos, la Administración se abstendrá de iniciar o continuar el procedimiento administrativo, que queda suspendido en tanto la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Si, finalmente, no se aprecia existencia de delito, se podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador de acuerdo con los he-

chos probados por los tribunales. La sentencia judicial condenatoria impide la imposición administrativa por los mismos hechos.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. Las personas jurídicas, en el ámbito tributario...

- a) ... pueden ser sancionadas.
- b) ... no pueden ser sancionadas.
- c) ... sólo pueden ser sancionadas si existe culpa o dolo.

2. La separación entre el procedimiento sancionador y el de inspección...

- a) ... supone que el procedimiento sancionador es previo al procedimiento de inspección.
- b) ... permite, como norma general, que los datos o pruebas obtenidos en el de inspección se trasladen al sancionador.
- c) ambas respuestas son ciertas.

3. Quienes actúan con la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias...

- a) ... no pueden ser sancionados.
- b) ... sólo serán sancionados por infracción leve.
- c) ninguna de las dos anteriores.

4. La conformidad con la propuesta de regularización que formule la Administración...

- a) ... exime de la responsabilidad derivada de la comisión de infracción.
- b) ... conlleva una reducción del 30 por 100 del importe de la liquidación.
- c) ... comporta una reducción del 30 por 100 del importe de la sanción.

5. El plazo máximo de resolución del procedimiento sancionador, con carácter general, es...

- a) ... de seis meses desde la notificación de la comunicación del inicio del procedimiento.
- b) ... de doce meses desde la notificación de la comunicación del inicio del procedimiento.
- c) ... de seis meses, prorrogables por otros seis, desde la notificación del inicio del procedimiento.

6. La responsabilidad derivada de la comisión de una infracción tributaria se extingue por...

- a) ... prescripción y compensación.
- b) ... la muerte del sujeto infractor.
- c) Ambas son ciertas.

Caso práctico

La Inspección de los Tributos, al comprobar el ejercicio de 2016 correspondiente al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) del Sr. López, empresario propietario de un concesionario de automóviles, descubre que durante dicho ejercicio llevaba una doble contabilidad que impedía conocer la verdadera situación de la empresa y que no presentó la autoliquidación del impuesto.

Además de los problemas que dicha situación plantea a la Inspección, el Sr. López no facilita la labor del inspector actuario, dado que no aporta, por tres veces, ninguno de los justificantes que le son requeridos. También se observa que éste no es el primer problema que dicho sujeto tiene con Hacienda, ya que en los ejercicios del 2014 y el 2015 fue sancionado por infracción muy grave, en virtud de resolución firme, por haber dejado de ingresar el impuesto sobre el valor añadido.

El acta de la Inspección, con la que el Sr. López manifiesta su conformidad, contiene una propuesta de regularización según la cual el sujeto pasivo había dejado de ingresar 30.000 euros de cuota del IRPF correspondiente al ejercicio del 2016.

- a) ¿Alguno de los hechos enunciados resultan constitutivos de infracción tributaria?

b) En el supuesto de que pudiera apreciarse la concurrencia de una o varias infracciones, ¿qué sanción procedería aplicar?

c) ¿Procede la aplicación de algún criterio de graduación de la sanción tributaria?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. c

2. b

3. a

4. c

5. a

6. b

7. Caso práctico

a) En este supuesto, serían constitutivas de infracción tributaria las siguientes conductas: en primer lugar, la omisión de ingreso (art. 191 LGT), que será considerada como infracción muy grave, pues se produce ocultación y utilización de medios fraudulentos; y, en segundo lugar, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 LGT), pues se desatienden tres requerimientos de aportación de justificantes.

En relación con la omisión de ingreso del art. 191 LGT, hay que tener presente que la calificación de este tipo infractor como leve, grave o muy grave depende de las siguientes circunstancias:

En primer lugar, de la cuantía defraudada o base de la sanción (si ésta es inferior a 3.000 euros, la infracción será leve, salvo los casos de utilización de facturas falsas, llevar de manera incorrecta libros o registros e impago de retenciones o ingresos a cuenta, en los cuales la infracción será grave o muy grave).

En segundo lugar, depende también de la existencia de ocultación (en tal caso, la infracción será grave, si la base de la sanción es superior a 3.000 euros).

Y, por último, depende de la utilización de medios fraudulentos, caso en el cual la infracción será siempre muy grave.

La ocultación y la utilización de medios fraudulentos forman parte del tipo infractor en las infracciones graves y muy graves, lo cual determina que la sanción mínima sea del 50% y del 100%, respectivamente, y pueda incrementarse conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda pública, hasta el 100% y al 150%, respectivamente. Sólo la infracción leve es sancionable exclusivamente con multa del 50%.

Por otra parte, el art. 203 LGT establece, como ya se ha dicho, la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Las sanciones que se establecen varían en función de la importancia de la documentación requerida al obligado tributario.

b) Según el art. 180.1 LGT, una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

Por lo tanto, en el supuesto de hecho, no se puede sancionar independientemente el incumplimiento de las obligaciones contables (art. 200 LGT), pues constituye una circunstancia que determina la calificación de la infracción por omisión de ingreso como muy grave (art. 191.4 LGT).

Asimismo, establece el art. 180.2 LGT que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

En el supuesto de hecho, se puede sancionar independientemente la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 LGT), pues no constituye ni criterio de graduación ni circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave.

c) Los criterios de graduación de las infracciones son los siguientes:

En primer lugar, la comisión repetida de infracciones tributarias. Se considera que se produce esta circunstancia cuando el infractor haya sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza (ya sea leve, grave o muy grave), mediante resolución firme en vía administrativa, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

La propia LGT aclara que se consideran de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo de la LGT. Ahora bien, las infracciones de los arts. 191 (omisión del ingreso), 192 (falta de presentación de la declaración tributaria) y 193 (obtención ilícita de devoluciones) tienen la misma naturaleza a estos efectos.

La sanción mínima se incrementa en los siguientes porcentajes, salvo previsión en contrario: cuando haya sido sancionado por una infracción leve, el incremento es 5 puntos porcentuales; cuando haya sido sancionado por una grave, de 15 puntos; y cuando haya sido sancionado por una muy grave, de 25 puntos.

El segundo criterio de graduación es el perjuicio económico para la Hacienda pública. Esta circunstancia se determina por el porcentaje que resulte de la relación existente entre la base de la sanción (la cuantía defraudada) y la cuantía total que hubiera debido ingresarse (o la cuantía por la adecuada declaración o el importe de la devolución indebidamente solicitada).

La sanción mínima se incrementa en los siguientes puntos: cuando el perjuicio económico sea superior al 10% pero inferior o igual al 25%, el incremento es de 10 puntos porcentuales; cuando el perjuicio sea superior al 25% pero inferior o igual al 50%, el incremento es de 15 puntos; cuando el perjuicio sea superior al 50% pero inferior o igual al 75%, el incremento es de 20 puntos; y cuando el perjuicio sea superior al 75%, el incremento es de 25 puntos.

El tercer criterio de graduación es el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Se entiende producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de comprobación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

En el caso de la sanción por incumplir las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los I.I.EE. (art. 201.4 LGT), se produce esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20% de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el periodo objeto de comprobación.

El último criterio de graduación es el acuerdo o conformidad del interesado. De acuerdo con el art. 187.1.d) LGT, la conformidad o acuerdo del obligado tributario se considera un criterio de graduación de las sanciones que reduce su importe en los términos del art. 188 LGT.

En particular, se entiende que se produce dicha circunstancia en los siguientes supuestos: en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera conformidad expresa, siempre que la liquidación no se impugne; y en el procedimiento de inspección, cuando el obligado suscriba un acta con acuerdo (reducción del 50%) o bien cuando el obligado suscriba un acta de conformidad (reducción del 30%). Además, en los supuestos de conformidad, si se paga en el periodo voluntario y no se impugna la liquidación ni la sanción, dicha sanción, una vez aplicada la reducción del 30%, se reducirá en un 25%.

Por lo tanto, en el supuesto de hecho, se aplican los siguientes criterios de graduación:

Comisión repetida de infracciones tributarias: 25 puntos.

Perjuicio económico para la Hacienda pública: 25 puntos.

De manera que la sanción por la infracción muy grave de omisión de ingreso (art. 191 LGT) será del 150% de la cantidad dejada de ingresar (30.000 €), es decir, 45.000 euros.

Sin embargo, al prestar su conformidad al acta de inspección, la sanción se reduce en un 30%, es decir, queda en 31.500 euros.

Si el obligado tributario paga la sanción en periodo voluntario y no impugna ni la liquidación ni la sanción, se reduce dicha sanción, además, en un 25%, es decir, quedaría en 23.625 euros.