

---

# Procedimiento sancionador tributario

---

PID\_00258578

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 5 horas

---



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en ESERP Business & Law School.



# Índice

<b>Introducción</b> .....	5
<b>Objetivos</b> .....	6
<b>1. Las infracciones tributarias</b> .....	7
1.1. Derecho penal y sancionador tributario .....	7
1.2. La potestad sancionadora de la Administración Tributaria .....	8
1.3. Principios de la potestad sancionadora tributaria .....	9
1.4. Concepto de infracción tributaria .....	10
<b>2. Sujetos infractores, circunstancias excluyentes y extinción de la responsabilidad</b> .....	13
2.1. Sujetos infractores y responsables de la sanción .....	13
2.2. Circunstancias excluyentes de responsabilidad .....	17
2.3. Alcance de la exoneración de responsabilidad .....	20
2.4. Extinción de la responsabilidad por infracción .....	22
2.5. Extinción de las sanciones tributarias .....	22
<b>3. Clases de infracciones tributarias</b> .....	25
3.1. Consideraciones generales .....	25
3.2. La calificación de las infracciones .....	26
3.3. Los tipos infractores y sus sanciones .....	31
<b>4. Las sanciones tributarias</b> .....	42
4.1. Concepto de sanción tributaria .....	42
4.2. Principio de no concurrencia de sanciones .....	43
4.3. Clases de sanciones tributarias .....	44
<b>5. Criterios de graduación de las sanciones</b> .....	47
5.1. La graduación de las sanciones tributarias .....	47
5.2. Criterios de graduación de las sanciones tributarias .....	48
5.3. La reducción de las sanciones tributarias .....	50
<b>6. Fases del procedimiento sancionador</b> .....	53
6.1. Órganos competentes .....	53
6.2. Iniciación del procedimiento sancionador .....	55
6.3. Instrucción del procedimiento sancionador .....	57
6.4. Terminación del procedimiento sancionador .....	58
6.5. La impugnación de las sanciones tributarias .....	60

<b>7. Actuaciones de la Administración en supuestos de delito fiscal.....</b>	<b>62</b>
7.1. Práctica de liquidaciones y regularización voluntaria .....	62
7.2. Recaudación de la deuda liquidada .....	64
<b>Actividades.....</b>	<b>67</b>
<b>Ejercicios de autoevaluación.....</b>	<b>67</b>
<b>Solucionario.....</b>	<b>69</b>

## Introducción

Conocer las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto materiales como formales, resulta fundamental. 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.

Precisamente, la culpabilidad es un elemento que adquiere especial importancia en la determinación de la comisión de una infracción tributaria, pues 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 la culpabilidad.

A los efectos de poder determinar qué infracción se ha cometido y cuál es la sanción que, en su caso, corresponderá aplicar, es preciso calificar la infracción (como leve, grave o muy grave), de acuerdo con los criterios de la existencia de ocultación de datos a la Administración Tributaria y la utilización de medios fraudulentos.

Por otra parte, 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 a destacar es el relativo a la suspensión automática de la sanción cuando es objeto de impugnación, sin necesidad, por tanto, de aportar garantía alguna, y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa, dada la naturaleza del acto impugnado.

## Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de este módulo son los siguientes:

1. Identificar los principios de la potestad sancionadora.
2. Delimitar los elementos que deben concurrir en una infracción tributaria.
3. Determinar quiénes son 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 a través de 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.

El cuerpo legal que recoge tales infracciones y sanciones tributarias es la **LGT**. Aunque también las leyes reguladoras de cada tributo pueden establecerlas.

### Las dos vías punitivas: la penal y la administrativa

Se trata, pues, de dos vías punitivas diferenciadas, pero que gozan de la misma naturaleza jurídica y, en consecuencia, en ambas rigen iguales principios, tal y 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 y 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".

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.

### Principios comunes a ambas vías

Algunos de los principios comunes a la vía penal y a la administrativa son el principio de tutela judicial efectiva, la presunción de inocencia o el derecho a no confesarse culpables, consagrados en el artículo 24 CE.

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. En definitiva, 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.

Las principales **diferencias existentes entre ambas vías** punitivas son las siguientes:

- **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.
- **La propia 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.
- Por último, **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.

#### Privación de libertad

Conforme al artículo 25.3 CE:  
"La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o indirectamente, impliquen privación de libertad."

## 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 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

1) El texto fundamental en materia sancionadora tributaria es la LGT, que regula la potestad sancionadora en los artículos 178 a 212. En tales preceptos, la LGT no solo 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 el artículo 178 LGT).

2) La norma reglamentaria de desarrollo de la LGT en esta materia es el RGRST, 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).

3) Asimismo, las normas reguladoras de cada tributo contienen previsiones específicas de infracciones y de sus correspondientes sanciones.

4) Finalmente, debe tenerse en cuenta que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 7.2 LGT, las disposiciones del derecho administrativo tienen carácter supletorio en relación con la normativa tributaria. Por ello, y en conexión con lo previsto en el artículo 178 LGT que se remite a los principios reguladores de la potestad sancionadora en materia administrativa, hay que tener en cuenta las previsiones de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público.

### 1.3. Principios de la potestad sancionadora tributaria

La regulación de las infracciones y sanciones tributarias se abre en la actual LGT, a diferencia de lo que ocurría en la LGT de 1963, con un capítulo dedicado a la potestad sancionadora tributaria. Los **principios**<sup>1</sup> que rigen en esta materia son los aplicables en el ámbito administrativo, teniendo en cuenta las especialidades que se recogen en la propia LGT.

#### Infracciones tipificadas en las leyes de los impuestos

Por ejemplo, la Ley del IVA y la de los Impuestos Especiales recogen diferentes supuestos de infracciones.

<sup>(1)</sup>Artículo 178.1 LGT

En particular, resultan de aplicación en esta materia los principios de **legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia** (que serán objeto de análisis más adelante).

Además, debe tenerse presente el **principio de irretroactividad** (artículo 178.2 LGT) en los términos del artículo 10.2 LGT, según el cual las normas reguladoras de las infracciones y sanciones son retroactivas respecto de los actos no firmes siempre que sean más beneficiosas para el obligado tributario.

En este punto, debemos señalar que la regulación que de estos principios efectúa la mencionada Ley 40/2015 de régimen jurídico del sector público no es del todo coincidente con las implicaciones que los mismos tienen en materia tributaria, como ocurre con el principio de tipicidad y el de legalidad, como se verá al analizar los elementos que conforman el concepto de infracción tributaria. También sucede con el principio de responsabilidad, que parece ocupar el lugar del principio de culpabilidad que no figura en la relación de los principios de la potestad sancionadora pero que, en cambio, se encuentra presente en el concepto de infracción.

#### **1.4. Concepto de infracción tributaria**

La LGT (artículo 183.1 LGT) 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.

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

##### **1) La acción**

Cualquier infracción está formada por una conducta positiva, o bien una omisiva de un sujeto (como puede ser la falta de presentación de una declaración o una autoliquidación tributaria).

Por otra parte, esta 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 o los libros registro, no facilitar información sobre un tercero, no utilizar el número de identificación fiscal, etc.).

## 2) La tipicidad

Tanto la acción u omisión, como la reacción prevista por el ordenamiento jurídico a estas conductas, deben estar descritas de forma precisa por una norma. Es decir, deben de 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 (principio de seguridad jurídica).

La mayoría de las infracciones y sanciones se incluyen en la LGT, pero en ocasiones, se detallan en otras normas tributarias tributaria e incluso en normas no tributarias. Así, el artículo 183.3 LGT preceptúa que las infracciones y sanciones en materia de contrabando se rigen por su normativa específica.

### Las consecuencias del principio de tipicidad

Las consecuencias de este principio son las siguientes:

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

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

## 3) La legalidad

### Delitos e infracciones en materia de contrabando

La Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, establece los delitos e infracciones (y sus correspondientes penas y sanciones) en materia de contrabando. Norma desarrollada por el R. D. 1649/1998, de 24 de julio.

De acuerdo con este principio consagrado en el artículo 25 CE y aplicable a cualquier manifestación del poder punitivo, la norma que describe la acción u omisión que constituye la infracción y la reacción correspondiente a la misma, 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 dicha reserva de ley orgánica, siendo suficiente la regulación por ley ordinaria, ya que, a diferencia del orden penal, no existen penas privativas de libertad.

Por otra parte, es compatible con este principio de legalidad el hecho de que las leyes tributarias que contienen disposiciones sancionadoras se remitan a los reglamentos para regular cuestiones más concretas. En efecto, en el ámbito tributario rige una reserva de ley relativa, de forma que el legislador puede facultar al Gobierno para que por vía reglamentaria concrete los tipos de infracción y las sanciones definidos en la ley, dentro de los límites marcados en la propia ley. Sin embargo, es la ley tributaria la que debe precisar los elementos esenciales de las infracciones y sanciones.

#### 4) La culpabilidad

En todo el Derecho represivo o sancionador, y no solo en el Derecho penal, rige el principio de que solo se puede imponer una sanción si la conducta del sujeto se ha realizado con dolo, o bien con culpa, ya que se trata de una regla constitucional, deducida de la presunción de inocencia.

##### **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 LGT como uno de los aplicables en materia de 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 debe tenerse en cuenta que responsabilidad y culpabilidad son dos cosas diferentes.

#### **El principio de legalidad**

En el ámbito tributario este principio, que conforma el concepto de infracción tributaria en el artículo 183.1 LGT, se refleja en el artículo 8.g) 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, párr. 2.º, LGT, entre los principios que informan la potestad sancionadora tributaria.

#### **El RGRST**

Así, el RGRST se ocupa de regular, entre otras cuestiones, el procedimiento sancionador tributario y los criterios de graduación de las sanciones.

## 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 solo puede ser exigida a quien con su conducta ha producido la lesión constitutiva de la correspondiente infracción. Es decir, solo 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 resulta aplicable el principio de responsabilidad personal. Sin embargo, existe una serie de **matizaciones** en su aplicación.

1) En primer lugar, 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*). Además, las personas jurídicas no pueden cumplir penas privativas de libertad. 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 su- puestos más graves (disolución, suspensión de actividades, clausura de locales y estable- cimientos, 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 **con- sideración de sujetos infractores a las personas jurídicas**. Así pues, responden de la sanción, ya que no existen penas de privación de liber- tad, y porque se entiende que es menor la trascendencia de la culpabi- lidad. Ahora bien, el dolo o la culpa deberán apreciarse en las personas físicas que las representan o componen.

#### Lectura recomendada

J.J. Zornoza Pérez (1992). *El sistema de infracciones y san- ciones tributarias*. Madrid: Ci- vitas.

En cualquier caso, al margen de la consideración de las personas jurídicas co- mo sujetos infractores en materia tributaria, pueden ser declarados responsa- bles, subsidiarios o solidarios, según los casos, las personas físicas y adminis- tradores que hayan participado por acción u omisión en los hechos constitu- tivos de ilícito<sup>2</sup>.

<sup>(2)</sup>Artículos 43.1.a y 42.1.a LGT

Por otro lado, debe tenerse presente que el artículo 182.3 LGT prevé que las sanciones derivadas de las infracciones cometidas por las sociedades y entida- des disueltas se transmiten a sus sucesores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 LGT.

2) En segundo lugar, 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 cola- borado 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 co- laborador, todos responden de una única sanción. El pago por uno de ellos posee efectos liberatorios para el resto.

A este respecto, establece el artículo 181.1 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.

#### Entidades sin personalidad jurídica

Las entidades sin personalidad jurídica, a las que se refiere el artículo 35.4 LGT, son las he- rencias yacentes, comunida- des de bienes y demás entida- des que constituyan una uni- dad económica o un patrimo- nio separado susceptibles de imposición.

#### La enumeración de sujetos infractores en la LGT

A continuación, dicho artículo 181.1 LGT enumera, con carácter abierto, los sujetos que pueden ser considerados, en particular, como sujetos infractores. Dicha enumeración es, en parte, coincidente con la que el artículo 35 LGT efectúa de los obligados tributarios.

Se trata de los siguientes sujetos infractores:

1) **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.

2) **Los retenedores y los obligados a efectuar ingresos a cuenta.** Asimismo, 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.

3) **Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.** Existen algunas infracciones relacionadas con el incumplimiento de tales deberes formales.

4) **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.

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

6) **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, solo al representante deben aplicársele las sanciones.

7) **Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.** No hay que olvidar que el art. 29 bis LGT establece que son obligaciones tributarias aquellas que derivan de la normativa sobre asistencia mutua y que, en el caso de su incumplimiento por los obligados tributarios, podrán imponerse las sanciones tributarias establecidas en la ley.

### Ejemplo

**El Sr. Rodríguez tiene un hijo de ocho años que obtiene unas rentas derivadas del patrimonio heredado de su abuelo materno. Por tales rentas no se presenta la correspondiente declaración del IRPF ni se paga, en consecuencia, el impuesto.**

Por la no presentación de la declaración del IRPF, se ha cometido una infracción tributaria prevista en el artículo 191 LGT. Dado que el hijo del Sr. Rodríguez no tiene capacidad de obrar en el ámbito tributario, se le aplica la exoneración de responsabilidad contenida en el artículo 179.2.a) LGT. En cambio, será el Sr. Rodríguez, en tanto que representante legal del hijo, quien responda de la correspondiente sanción, conforme a lo dispuesto en el artículo 181.1.f) LGT.

Cuando existan **varios sujetos infractores**<sup>3</sup> en la realización de una infracción tributaria, quedan solidariamente obligados frente a la Administración para el pago de la sanción.

<sup>(3)</sup>Artículo 181.4 LGT

### Efectos de la solidaridad en el pago de la sanción

<sup>(4)</sup>Artículo 35.6 LGT

La solidaridad supone que cada uno de los coobligados responde de la deuda íntegramente, en los términos previstos en el artículo 1144 CC. Esta solidaridad se prevé en el ámbito tributario para la concurrencia de varios obligados en un mismo presupuesto de una obligación tributaria<sup>4</sup> y para la concurrencia de varios sujetos infractores en la comisión de una infracción<sup>5</sup>.

<sup>(5)</sup>Artículo 181.4 LGT

Por consiguiente, en este último supuesto, la Administración Tributaria goza de discrecionalidad para dirigir su acción de cobro indistintamente contra cualquiera de los sujetos infractores para exigirles el cumplimiento íntegro de la sanción tributaria (con independencia de la acción jurídico-privada de regreso, que posteriormente pueda ejercer contra el resto de sujetos infractores para cobrar la parte de la sanción que les corresponde), o bien contra todos ellos simultáneamente o uno después de otro, para exigirles a cada uno su parte, en tanto no resulte cobrada la sanción íntegramente.

### **Ejemplo**

**Los Sres. López, casados en régimen de gananciales, adquieren conjuntamente un inmueble de segunda mano. Pero, por problemas económicos, finalmente, no hacen frente al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.**

En este supuesto, ambos sujetos han cometido la infracción contemplada en el artículo 191 LGT por la falta de ingreso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Por consiguiente, reciben la consideración ambos de sujetos infractores y responderán de forma solidaria de la sanción que aplique la Administración Tributaria. De forma que la Administración, podrá exigir a cualquier a de ellos el pago de la totalidad del importe de la sanción (en cuyo caso, el cónyuge que pague la totalidad de la sanción podrá ejercer una acción de regreso frente al otro cónyuge).

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

a) Los supuestos de responsabilidad solidaria recogidos en el artículo 42.1. a) y c) 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) y 42.2 LGT (supuestos relacionados con el embargo de bienes o derechos).

b) Los supuestos de responsabilidad subsidiaria contemplados en los artículos 43.1.a) 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), 43.1.g) LGT (quienes tengan el control efectivo de personas jurídicas si se acredita que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir responsabilidades patrimoniales frente a la Hacienda pública) y 43.1.h) LGT (personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo cuando se acredite que han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir responsabilidades patrimoniales frente a la Hacienda pública).

c) Y los supuestos de sucesión de las deudas tributarias de los artículos 39 y 40 LGT (en el caso de personas físicas y jurídicas, respectivamente).

## 2.2. Circunstancias excluyentes de responsabilidad

Existen una serie de circunstancias en las que se excluye la responsabilidad (artículo 179.1 LGT) 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 mismos".

El citado artículo 179 LGT, en su apartado 2, recoge una enumeración de supuestos en los que se excluye la responsabilidad. No obstante, se trata más bien de supuestos en los que no se ha producido el tipo de la infracción porque sin culpabilidad no existe infracción, más que de supuestos en los que se excluye la responsabilidad.

En particular, la normativa tributaria recoge los siguientes supuestos de exclusión de responsabilidad:

### Supuestos específicos de exclusión de responsabilidad

Algunos de estos supuestos hacen referencia a situaciones ya previstas en otras disposiciones de carácter general. Por otro lado, parece tratarse de una enumeración de *numerus clausus* o una lista cerrada de supuestos, ya que no utiliza el legislador la expresión "entre otros".

1) Cuando las acciones u omisiones sean realizadas por sujetos que carecen de **capacidad de obrar** tributaria (menores o incapaces). Tales personas, de acuerdo con lo previsto en los artículos 44 y 45 LGT, actúan en el ámbito tributario a través de representante legal. En sentido estricto, se trata de una causa de inimputabilidad, pues tales sujetos, al carecer de capacidad de obrar, carecen también de la consideración de sujetos infractores. En los procedimientos seguidos frente a tales sujetos, la Administración se entiende con el representante legal. Precisamente, el representante legal<sup>6</sup> es el responsable de las posibles infracciones de su representado.

2) Cuando concurre **fuerza mayor**. Se trata de un concepto civil<sup>7</sup>, 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.

3) Cuando las infracciones deriven de una **decisión colectiva**, no responderán de sanción quienes hayan salvado su voto (esto es, que voten en contra y que así conste en la correspondiente acta) o no hayan asistido a la reunión en que se adoptó el acuerdo que vulneró el ordenamiento tributario. En este caso, dichos sujetos, en realidad, no han realizado la acción típica; es decir, no

#### La exclusión de responsabilidad

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

<sup>(6)</sup>Artículo 181.1.f LGT

<sup>(7)</sup>Artículo 1905 CC

#### Ejemplos de fuerza mayor

Catástrofes naturales (inundaciones, terremotos, incendios, etc.) o enfermedades que limitan la capacidad física y mental.

han llegado a cometer la infracción. Por consiguiente, se trata de un supuesto en el que falta la acción, más que de una circunstancia de exclusión de la responsabilidad.

### Ejemplo

La Sra. Núñez es una gran accionista de la empresa LODOYTODO, S. A. El 4 de abril se reúne la Junta General de Accionistas y se toma una decisión que provoca la falta de declaración y de pago del Impuesto sobre Sociedades.

La Sra. Núñez solo quedará eximida de la sanción si no asistió a la mencionada reunión del 4 de abril de la Junta General de Accionistas, o bien si, habiendo asistido a la misma, salvó su voto.

### Exoneración de responsabilidad y planteamiento de consultas tributarias

No puede quedar exonerado de responsabilidad en estos supuestos aquel sujeto que plantee una consulta tributaria ante la propia Administración, sino que el sujeto debe no asistir a la reunión en la que se acuerda la decisión colectiva de la que deriva la infracción, o bien debe necesariamente salvar su voto.

4) 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.

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.

### Previsión criticable

Esta previsión resulta criticable en cuanto parece estar pensado solamente para el contribuyente que presenta autoliquidación, pero no para el que, siguiendo una interpretación razonable de la norma, entiende que no debe presentar la autoliquidación.

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 estos no hayan sido modificados.

### Lectura recomendada

Entre otras, ved la Consulta DGT V1808-05, de 19 de septiembre de 2005

### 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 de 2003, las SSAN de 13 de marzo y de 7 de noviembre de 2003 o la RTEAC de 5 de diciembre de 2003.

### **Interpretación jurisprudencial de la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias**

La jurisprudencia entiende que se pone la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando el sujeto proporciona a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo, no existiendo, pues, ocultación y sin que se precise iniciar un procedimiento de investigación.

En este punto, debe señalarse que no siempre es fácil interpretar razonablemente la normativa tributaria, pues a su complejidad se une su enorme mutabilidad. Además, en ocasiones, la jurisprudencia recaída sobre las disposiciones tributarias es contradictoria.

#### **Conflicto en la aplicación de la norma**

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.

5) Finalmente, el artículo 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 programa PADRE para la cumplimentación de la autoliquidación del IRPF. Esta exoneración resulta de aplicación en cualquier caso, por lo tanto, procede con independencia de que el fallo sea fácilmente identificable o de los conocimientos informáticos de los obligados tributarios.

#### **Otras actuaciones de asistencia e información tributaria**

Sería deseable que esta misma previsión de exoneración de responsabilidad se contemplara de forma expresa para otras actuaciones de información y de asistencia tributaria, como por ejemplo, cuando se solicita información en las oficinas de la Agencia tributaria o cuando es la propia Administración quien confecciona las autoliquidaciones del IRPF.

No obstante, en tanto no se recojan expresamente por la norma, es defendible que en tales actuaciones también se aplique la exoneración de responsabilidad, si bien, el problema es de prueba de que ha sido la Administración quien ha dado una determinada información o de que ha prestado ayuda al contribuyente de una determinada manera. Esta prueba suele ser de dificultad extrema, por no decir absoluta en algunos casos.

Por otra parte, existen algunas otras causas de exoneración de responsabilidad no previstas expresamente en este precepto, como el **error**, que impide la formulación del juicio de reproche subsiguiente a la apreciación de que concurre dolo o negligencia. Si no hay conciencia de que se actúa contra Derecho no puede existir antijuricidad. El error, que se admite en Derecho Penal, debe ser invencible, porque, de lo contrario, dada la imputabilidad por simple negligencia, no operaría como excluyente de la responsabilidad.

Asimismo, puede traerse a colación la **buena fe**, que sí se mencionaba de forma expresa en la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, como un principio. A pesar de ello, es posible encuadrar la buena fe en la presunción de inocencia, consagrada, como es sabido, en el artículo 24 CE.

#### **No previsión en la anterior LGT**

En la anterior LGT no se recogía de forma expresa este supuesto de exoneración de responsabilidad por deficiencia técnica de los programas informáticos, lo cual era criticable, dado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias no es atribuible al contribuyente, sino exclusivamente a la propia Administración.

## El principio de buena fe en el ámbito tributario

De conformidad con lo previsto en el artículo 34 de la mencionada Ley 1/1998, la actuación de los contribuyentes se presumía realizada de buena fe. Ahora bien, correspondía a la propia Administración Tributaria la prueba de que concurrían las circunstancias determinantes de la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

En relación con este tema, por último, debéis tener presente que los obligados tributarios que **voluntariamente regularicen** su situación tributaria<sup>8</sup> 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 aquellas.

<sup>(8)</sup>Artículo 179.3 LGT

### Concepto de regularización voluntaria

Recibe la consideración de regularización voluntaria<sup>9</sup> la realizada con anterioridad a la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria, o bien de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.

<sup>(9)</sup>Artículo 2 RGRST

En tales casos procederá únicamente la exigencia del recargo correspondiente por pago extemporáneo sin requerimiento previo<sup>10</sup>, 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.

<sup>(10)</sup>Artículo 27 LGT

## 2.3. Alcance de la exoneración de responsabilidad

En cuanto al alcance de esta exoneración de responsabilidad, se deduce de una interpretación literal del artículo 179.2, apartados d) y e), LGT, que abarca **solamente** a la **no exigibilidad de las sanciones** en los casos en que se haya cometido una infracción tributaria.

Sin embargo, a pesar de esta regulación, hay que plantearse si esta exoneración de responsabilidad sería extensible a otros conceptos que se hayan podido generar, como los intereses de demora y los posibles recargos del periodo ejecutivo o por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

En relación con los **intereses de demora**, poseen una configuración objetiva (que arranca de la reforma de la LGT de 1963 por obra de la Ley 10/1985, de 26 de abril), en tanto que la culpa del deudor no es requisito necesario para su exigibilidad. En efecto, como señala el apartado 1 del artículo 26 LGT:

"la exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado".

Es decir, cumplen una función de compensación por el uso del dinero ajeno, ya que se exigen en casos en los que no existe retraso ni cumplimiento tardío alguno, en tanto que la deuda todavía no resulta exigible (lo que sucede, por ejemplo, en los supuestos de aplazamientos y fraccionamientos o de suspensión de la liquidación).

Ahora bien, aún admitiendo esta configuración objetiva, deberían excluirse cuando el retraso es imputable exclusivamente a un incumplimiento o funcionamiento anormal o a un cambio de criterio por parte de la propia Administración Tributaria. En esta línea, se excluyen los intereses<sup>11</sup> cuando la Administración, por causa imputable a la misma, excede algunos plazos de resolución.

<sup>(11)</sup>Artículo 26.4 LGT

Sin embargo, dicha exclusión no es contemplada en la LGT para otros supuestos de retraso por un incumplimiento o funcionamiento anormal imputables a la Administración o cambio de criterio por parte de la misma, como en los supuestos en los que se produce un incumplimiento por parte del contribuyente como consecuencia de una información incorrecta, de un cambio de criterio o de una asistencia defectuosa ofrecidas por la Administración. Por lo tanto, resultan exigibles en los casos de exoneración de responsabilidad, de conformidad con las previsiones legales.

Por otra parte, como ya se ha señalado, la exoneración legal de responsabilidad por infracción tributaria no se extiende a los **recargos**, que resultan exigibles. En nuestra opinión, esta regulación resulta criticable cuando la naturaleza del recargo es meramente compensatoria, pero aún lo es más cuando dicha naturaleza es disuasoria del pago extemporáneo.

#### Actos de naturaleza disuasoria

En este contexto, según indica la STC 276/2000, parece que junto a los actos compensatorios y los sancionadores, existe otra categoría, los **actos disuasorios**, que cumplen una función coercitiva o de estímulo, y a los cuales no les alcanzan las garantías que rodean a los actos de naturaleza sancionadora.

#### Exoneración de responsabilidad y exigencia de los diferentes recargos

Así, si se acepta que la naturaleza de los recargos de apremio reducido y ordinario (del 10% y del 20%, respectivamente, según establece el artículo 28, apartados 3 y 4, LGT) es compensatoria por los gastos que ocasiona a la Administración la puesta en marcha del procedimiento, pueden aplicarse los mismos comentarios que se han realizado en relación con los intereses de demora: no es correcto que al obligado tributario se le cargue con la obligación de resarcir a la Administración por la puesta en marcha de este procedimiento, cuando esta circunstancia no solo no le es imputable, sino que lo es a la Administración.

Ahora bien, cuando el recargo tiene naturaleza fundamentalmente disuasoria, como es el caso del pago extemporáneo, resulta aún más criticable la exigencia del mismo en los casos en que no existe culpa del obligado tributario por el retraso en el pago. Sería incoherente e ilógico que se estableciera una medida disuasoria de determinadas conductas del contribuyente (el retraso en el pago), cuando dicha conducta se debe a error o de cualquier otra forma se ha puesto la diligencia debida.

Por último, a nuestro juicio, resultan aplicables los mismos argumentos apuntados en relación con los recargos por pagos extemporáneos al recargo ejecutivo del 5% del artículo 28.2 LGT. A pesar de que es defendible su naturaleza sancionadora, si se sigue la doctrina constitucional parece que encajaría en los actos de naturaleza disuasoria. De manera que en este supuesto tampoco sería correcto exigir dicho recargo cuando el retraso en el pago tiene su origen en el seguimiento del criterio administrativo.

## 2.4. 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 LGT:

- 1) El **fallecimiento del sujeto infractor**, en aplicación del principio de personalidad de la pena.
- 2) El **transcurso del plazo de prescripción**<sup>12</sup> 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.

### Interrupción del plazo de prescripción para la imposición de sanciones

El plazo de prescripción del derecho de la Administración para la imposición de sanciones<sup>13</sup> se interrumpe por alguna de las siguientes causas:

- Cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del interesado, encaminada a la imposición de la sanción.
- Por la interposición de recursos o reclamaciones, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por actuaciones realizadas con conocimiento formal del interesado en el transcurso de tales procedimientos.

- 3) Un tercer caso, no contemplado en este precepto, pero que podría incluirse entre las causas de extinción de la responsabilidad por infracción, sería el de la **regularización voluntaria de la situación tributaria**, tanto si la conducta infractora ocasiona perjuicio económico para la Hacienda pública (artículos 27 y 191.1 LGT) como si no (artículo 179.3 LGT).

## 2.5. Extinción de las sanciones tributarias

Las sanciones tributarias se extinguen por diversos motivos y, por consiguiente, si se produce su extinción, una vez ya impuestas, ya no serán exigibles. En esta materia resultan aplicables las previsiones sobre la deuda tributaria contenidas en el capítulo IV del Título II LGT, conforme a lo dispuesto en el artículo 190.2 LGT.

En concreto, los supuestos de extinción de las sanciones<sup>14</sup> son los siguientes:

- 1) **Pago o cumplimiento de la sanción**, como modo habitual de extinción de las sanciones tributarias: bien por pago cuando se trata de sanciones pecuniarias, bien por transcurso del tiempo en el caso de sanciones no pecuniarias. En este caso, es de aplicación lo dispuesto en el Capítulo V del Título III LGT, al que se remite el artículo 190.2 LGT, en lo que respecta a la recaudación de las sanciones.

### Extinción de la responsabilidad

La LGT de 1963 (artículo 89) solamente trataba el tema de la extinción de la responsabilidad por infracción; en cambio, la actual LGT, de forma más adecuada, diferencia entre causas de extinción de responsabilidad y causas de extinción de las sanciones tributarias.

<sup>(12)</sup>Artículo 189.2 LGT

<sup>(13)</sup>Artículo 189.3 LGT

### Regularización de la situación tributaria

Las actuaciones administrativas dirigidas a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpen este plazo de prescripción para las sanciones que puedan derivarse de tal regularización.

<sup>(14)</sup>Artículo 190.1 LGT

2) **Prescripción del derecho a exigir su pago**, que se regulará por las normas previstas para la prescripción del derecho a la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (contenidas en la Sección tercera del Capítulo IV del Título II de la LGT<sup>15</sup>).

<sup>(15)</sup> Artículo 190.2, *in inf*, LGT

### **Prescripción del derecho a imponer la sanción y para exigir su pago**

Por lo tanto, es posible distinguir entre prescripción del derecho a imponer la sanción y la 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 del derecho a imponer la sanción** es el momento en que se cometió.

A su vez, la **prescripción del derecho a exigir el pago de la sanción** se inicia: 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.

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

4) **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.

### **Sanciones e ingresos indebidos**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 190.4 LGT, las sanciones tributarias que se hayan ingresado indebidamente se califican como ingresos indebidos a los efectos de esta ley.

### **Intereses de demora y condonación de sanciones**

La STSJ de Cataluña de 4 de junio de 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.

5) **Fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas**. En este punto, deben distinguirse las dos situaciones siguientes:

a) Si se trata de personas físicas, no hay que olvidar que las sanciones son intransmisibles por el principio de personalidad de la pena. En cambio, las deudas tributarias sí que se transmiten a los herederos (sucesión de las deudas tributarias<sup>16</sup>).

<sup>(16)</sup> Artículo 39 LGT

b) Si se trata de una persona jurídica o una entidad sin personalidad jurídica, su disolución da lugar a la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes (entre las que se incluyen las sanciones) a los socios, liquidadores, partícipes o comuneros. Tales personas físicas responden solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les adjudique, a la cual se han de añadir otras percepciones patrimoniales recibidas por estos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que

<sup>(17)</sup> Artículo 40 LGT

haya de responder de tales obligaciones. Por consiguiente, se extinguen las sanciones cuando desaparecen las personas físicas que asumen las sanciones correspondientes a la persona jurídica<sup>17</sup>.

### 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 del artículo 129.1 LRJPAC, que distingue entre: leves, graves y muy graves.

Finalmente, la actual LGT<sup>18</sup> adopta el criterio contenido en la LRJPAC, al disponer que las infracciones tributarias se clasifican en **leves, graves y muy graves**.

<sup>(18)</sup>Artículo 183.2 LGT

#### Las diferencias entre la actual LGT y la de 1963

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

- La nueva clasificación de las infracciones 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 LGT.
- La actual LGT introduce alguna modificación en la definición de los tipos infractores y en las correspondientes sanciones.
- En tercer lugar, adopta una sistemática nueva al regular los tipos infractores y su correspondiente sanción de forma conjunta en los artículos 191 a 206 LGT, es decir, a la definición de la infracción se acompaña la sanción aplicable según el grado (leve, grave o muy grave).
- Finalmente, 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.

En consecuencia, con la anterior LGT era mucho más sencillo determinar la infracción y la sanción aplicable que en la actual. Incluso, en abstracto, es difícil poder determinar si una conducta infractora recibía un mejor o peor trato en la legislación anterior, dado que ello depende de la concurrencia de diversos factores, que deben ser analizados caso por caso.

Para saber si estamos en presencia de una infracción y determinar qué sanción le procede aplicar, hay que realizar las siguientes operaciones:

- 1) En primer lugar, debe comprobarse si la conducta (acción u omisión) es objeto de **tipificación** por alguna ley tributaria como infracción.
- 2) En segundo lugar, si la conducta está tipificada como infracción, debe procederse a la **calificación** de la misma, de acuerdo con los criterios contenidos en el artículo 184 LGT.

3) Por último, en función de la calificación de la infracción, se determina la sanción aplicable y, en su caso (cuando la sanción es pecuniaria o una multa), su importe. Por lo tanto, debe realizarse la **cuantificación** de la sanción aplicable.

### La determinación de la sanción y su importe

En ocasiones, la determinación del importe de la sanción es sencilla, como cuando se está en presencia de una multa fija (por ejemplo, como prevé el artículo 198.1 LGT), ya que directamente viene fijada por el legislador.

No obstante, en otros supuestos tal determinación es más compleja, como sucede con las multas proporcionales. En estos casos, debe aplicarse sobre la base de la infracción un porcentaje; por lo tanto debe calcularse, en primer lugar, la cuantía de la base de la infracción.

Pero, puede complicarse aún más en los casos en los que la legislación no prevé un único porcentaje a aplicar sobre la base de la infracción, sino que establece un porcentaje mínimo y uno máximo (por ejemplo, "entre el 50 y el 100%"). La concreción de este porcentaje se efectúa por medio de los criterios de graduación, contenidos en los artículos 187 y 188 LGT.

## 3.2. La calificación de las infracciones

Las infracciones tributarias (artículo 184.1 LGT) pueden ser calificadas de tres maneras: como **leves, graves o muy graves**, conforme a lo dispuesto en los artículos 191 a 206 LGT.

A este respecto, importa destacar que cada infracción se califica de forma unitaria de forma leve, grave y muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT y en el RGRST<sup>19</sup> y de conformidad con el resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción. En consecuencia, una misma conducta puede ser calificada como una infracción de los tres tipos (salvo el caso del artículo 191.6 LGT, que siempre será una infracción leve, con independencia de las circunstancias concurrentes en la conducta del sujeto infractor).

La calificación de una infracción como leve, grave o muy grave depende de la concurrencia de varios factores, definidos en los apartados 2.º y 3.º del artículo 184 LGT: **ocultación de datos y utilización de medios fraudulentos**. A tales circunstancias se remiten los artículos 191 y ss.

A este respecto, cuando concurre más de una de estas circunstancias<sup>20</sup>, se toma en consideración aquella determinante de una mayor gravedad de la conducta.

### No graduación de las sanciones

Como es lógico, en los casos de las sanciones no pecuniarias no es preciso cuantificar la sanción, así como tampoco en el caso de las sanciones pecuniarias fijas o en las sanciones pecuniarias proporcionales cuando el legislador solo establece un único porcentaje.

<sup>(19)</sup> Artículo 3.1 RGRST

### Criterios de calificación específicos

En ocasiones, incluso, algunos tipos infractores prevén criterios de calificación específicos (es el caso del artículo 191 LGT).

<sup>(20)</sup> Artículo 9.1 RGRST

Por otra parte, el RGRST realiza una serie de precisiones en relación con la calificación unitaria de las sanciones<sup>21</sup>.

(21) Artículo 3, apartados 2 y 3, RGRST

### **Precisiones respecto a la calificación unitaria de las sanciones**

Cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, se considera que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo y periodo objeto del procedimiento.

Cuando se trate de infracciones relativas a tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considera 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 considera que existe una infracción por cada incumplimiento.

Cuando, en relación con un tributo y periodo 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 considera que se ha cometido una única infracción (igualmente, resulta aplicable a los tributos sin periodo impositivo y periodo de liquidación). 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.

### **1) Ocultación de datos a la Administración Tributaria**

Se define la **ocultación**<sup>22</sup> como la no presentación de declaraciones o presentación de declaraciones en las que se incluyan hechos inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente ingresos, rentas, bienes u otros datos con incidencia en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100.

(22) Artículo 184.2 LGT

Esta circunstancia, por lo tanto, implica tanto acciones u omisiones en la conducta del sujeto infractor, en tanto que se prevé para la ausencia de presentación de las declaraciones como para la presentación errónea de las mismas.

Por otro lado, para que proceda aplicar esta circunstancia, no es suficiente con la existencia de ausencia de presentación de declaraciones o su presentación errónea, sino que es preciso que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción (la cantidad dejada de ingresar o declarar como consecuencia de la infracción cometida) debe superar el 10 por 100.

En particular, el RGRST<sup>23</sup> establece una compleja fórmula para calcular este porcentaje, en aras del principio de seguridad jurídica.

(23) Artículo 10 RGRST

## Cálculo de la incidencia de la ocultación

La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determinará por un coeficiente, expresado redondeado con dos decimales, que se determina multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable en los que se haya apreciado ocultación por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar en los que se haya apreciado ocultación.

2) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

En dicho coeficiente no se incluyen incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas derivadas del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero.

Por último, cuando no se presenta la declaración o autoliquidación, se entenderá que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción es del 100%.

Por otro lado, el RGRST<sup>24</sup> precisa que se entiende que existe ocultación de datos a la Administración Tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 LGT, aun cuando la Administración Tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

(24) Artículo 4.1 RGRST

## 2) Utilización de medios fraudulentos

Existen medios fraudulentos<sup>25</sup> cuando existan anomalías sustanciales en la contabilidad, empleo de facturas falsas y la utilización de personas o entidades interpuestas.

(25) Artículo 184.3 LGT

En particular, dado que la existencia de **anomalías sustanciales en la contabilidad** es un concepto jurídico indeterminado, la norma considera como tales:

- El incumplimiento absoluto del deber de llevar contabilidad o los libros registro.
- Llevar contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio que impidan conocer la verdadera situación de la empresa.
- Llevar incorrectamente los libros registro o de contabilidad mediante la falsedad de asientos, registros o importes, omitir operaciones realizadas o

contabilizar en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. En estos casos, la incidencia de la deuda derivada de los medios fraudulentos contables debe ser superior a un 50% de la base de la sanción.

En este punto, el RGRST<sup>26</sup> establece nuevamente la compleja fórmula para calcular el mencionado porcentaje, en aras del principio de seguridad jurídica.

(26) Artículo 11 RGRST

#### **Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros**

La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción se determinará por un coeficiente, expresado redondeado con dos decimales, que se determina multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de los libros o registros por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de libros o registros.

2) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

En dicho coeficiente no se incluyen incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas derivadas del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero.

Además, el RGRST<sup>27</sup> también efectúa las siguientes precisiones:

(27) Artículo 4.2 RGRST

- Se entiende que existen **asientos, registros o importes falsos** cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.
- Se entiende que existe **omisión de operaciones** cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.
- Se entiende que existe **contabilización en cuentas incorrectas** cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

En lo que respecta al **empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados**, la incidencia de los mismos ha de representar un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción.

A estos efectos, para garantizar la seguridad jurídica, el RGRST<sup>28</sup> vuelve a utilizar la compleja fórmula para determinar este porcentaje.

(28) Artículo 12 RGRST

#### **Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados**

La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se determinará por un coeficiente, expresado redondeado con dos decimales, que se determina multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

2) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Nuevamente, se establece que en dicho coeficiente no se incluyen incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas derivadas del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero.

Asimismo, el RGRST<sup>29</sup> precisa que se entiende que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

(29) Artículo 4.3 RGRST

Finalmente, en el caso de la **utilización de personas o entidades interpuestas**, el sujeto infractor, en aras de ocultar su identidad, debe hacer figurar a nombre de un tercero (con o sin su consentimiento) la titularidad de bienes o derechos, obtención de rentas o la realización de operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción.

### 3.3. Los tipos infractores y sus sanciones

Las infracciones tributarias están tipificadas en la LGT en los artículos 191 a 206. Se pueden clasificar los tipos infractores, en función de la naturaleza del deber tributario vulnerado, en:

1) Infracciones del deber de declarar el hecho imponible o el presupuesto de hecho de obligaciones de ingreso, con resultado de daño para la recaudación tributaria<sup>30</sup>. Incluida su comisión en grado de tentativa<sup>31</sup>.

#### Lectura recomendada

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

<sup>(30)</sup> Artículos 191 a 193 LGT

<sup>(31)</sup> Artículo 194 LGT

<sup>(32)</sup> Artículo 195 LGT

2) Infracciones relativas al deber de declarar sin perjuicio económico inmediato<sup>32</sup>: acreditación improcedente de conceptos a deducir en declaraciones futuras.

<sup>(33)</sup> Artículos 196 y 197 LGT

3) Infracciones del deber de declarar las bases imponibles o los resultados por parte de las entidades en régimen de imputación de rentas<sup>33</sup>.

4) Infracciones relacionadas con otros deberes meramente formales o complementarios de los propios sujetos pasivos:

a) declaraciones censales<sup>34</sup>

<sup>(34)</sup> Artículos 198 y 199 LGT

b) designación del representante<sup>35</sup>

<sup>(35)</sup> Artículos 198 y 199 LGT

c) obligación de declarar el domicilio fiscal<sup>36</sup>

<sup>(36)</sup> Artículo 198 LGT

d) obligaciones contables y registrales<sup>37</sup>

<sup>(37)</sup> Artículo 200 LGT

e) obligaciones de facturación<sup>38</sup>

<sup>(38)</sup> Artículo 201 LGT

5) Infracciones relacionadas con el deber de información respecto de terceros<sup>39</sup>.

<sup>(39)</sup> Artículos 198 y 199 LGT

6) Infracciones relativas con el uso del NIF<sup>40</sup>.

<sup>(40)</sup> Artículo 202 LGT

7) Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones del obligado en el desarrollo de los procedimientos tributarios, resistencia, excusa o negativa a la acción de la Administración<sup>41</sup>.

<sup>(41)</sup> Artículo 203 LGT

8) Infracción del deber de sigilo por parte del retenedor<sup>42</sup>.

<sup>(42)</sup> Artículo 204 LGT

9) Infracción del deber de comunicación de datos al retenedor<sup>43</sup>.

<sup>(43)</sup> Artículo 205 LGT

10) Infracción por incumplir con la obligación de entregar el certificado de retenciones e ingresos a cuenta<sup>44</sup>

(44) Art. 206 LGT.

11) Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria<sup>45</sup>.

(45) Art. 206 bis LGT

12) Infracciones por incumplimientos relacionados con la obligación de presentar declaraciones informativas sobre bienes y derechos situados en el extranjero<sup>46</sup>.

(46) DA 18.ª LGT

De entre tales tipos infractores (artículos 191 a 193 LGT), se prevén tres tipos básicos, cuya realización ocasiona un perjuicio económico directo a la Hacienda pública; es decir, suponen un resultado lesivo para la recaudación tributaria. Así pues, lo que se produce en tales supuestos es la **evasión de tributos**.

Se trata de las siguientes infracciones:

1) La infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria de una **autoliquidación**<sup>47</sup> (supuesto típico de fraude fiscal). La base de la sanción está constituida por la cantidad dejada de ingresar.

(47) Artículo 191 LGT y artículo 8.1 RGRST, que, en particular, se refiere a la cantidad a ingresar resultante de la regularización.

2) La infracción tributaria por el incumplimiento de la obligación de presentar **declaraciones** tributarias<sup>48</sup>. Por su parte, la base de la sanción consiste en la diferencia resultante de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido conforme a los datos declarados.

(48) Artículo 192 LGT y artículo 8.6 RGRST

3) Y la infracción tributaria por obtener indebidamente **devoluciones** tributarias<sup>49</sup> (en el ámbito de algunos impuestos, como el IRPF o el IVA). A su vez, la base de la sanción es la cantidad devuelta sin tener derecho a la misma.

(49) Artículo 193 LGT y artículo 8.6 RGRST

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

1) En primer lugar, de la cuantía defraudada o base de la sanción (si esta es igual o inferior a 3.000 € (o superior a esta cifra, sin que exista ocultación), la infracción será leve. No obstante, la infracción será grave o muy grave, con independencia de la cuantía de la base de la sanción, en los casos de utilización de facturas falsas (aunque no sea constitutivo de medio fraudulento), de llevanza de manera incorrecta de libros o registros cuando la incidencia represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción y, en el caso de la infracción del artículo 191 LGT, por el impago de retenciones o ingresos a cuenta.

## Cálculo de la base de la sanción

(50) Artículo 8 RGRST

En concreto, cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción<sup>50</sup> será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por un coeficiente, expresado redondeado con dos decimales, que se determina multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren: en el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables regularizados en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Por su parte, en el denominador figurará la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

En dicho coeficiente no se incluyen incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas derivadas del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero. Por otro lado, cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos del cálculo del coeficiente. Y, finalmente, cuando concurra la conducta prevista en el artículo 191.6 LGT, las cantidades indebidamente declaradas en un periodo no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización de aquel.

2) 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 €). Igualmente, la infracción será grave (con independencia de la cuantía de la base de la sanción) en los casos de utilización de facturas falsas (aunque no sea constitutivo de medio fraudulento), de llevanza de manera incorrecta de libros o registros cuando la incidencia represente un porcentaje superior al 10% e inferior o igual al 50% de la base de la sanción y, en el caso de la infracción del artículo 191 LGT, por el impago de retenciones o ingresos a cuenta, cuando representen un porcentaje inferior o igual al 50% del importe de la base de la sanción.

3) Por último, depende de la utilización de medios fraudulentos, caso en el cual la infracción será siempre muy grave. Asimismo, también es muy grave la sanción, en el caso de la infracción del artículo 191 LGT, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, cuando, representen un porcentaje superior al 50% del importe de la base de la sanción.

### Las sanciones aplicables

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. solo la infracción leve es sancionable exclusivamente con multa del 50%.

En relación con estos tres tipos básicos, la ley contempla algunos supuestos concretos:

1) En particular, bajo el tipo de infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda de una autoliquidación<sup>51</sup>, 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**.

(51) Artículo 191.1 LGT

2) 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**<sup>52</sup>. 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.

(52) Artículo 191.6 LGT

Por otro lado, la LGT, en sus artículos 194 a 206, contempla otros tipos infractores. Se trata de las siguientes infracciones tributarias:

1) La ley tipifica la **solicitud indebida de devoluciones tributarias sin que estas se hayan obtenido**<sup>53</sup>. Esta conducta, que es una forma imperfecta de ejecución de la infracción prevista al artículo 193 LGT y que consiste en falsear los datos precisos para solicitar o disfrutar de devoluciones tributarias, se califica, en todo caso, como infracción grave, pero su sanción es inferior a esta última, ya que consiste en multa del 15% y la base de la sanción es la cantidad indebidamente solicitada. Por disposición expresa de la ley, esta infracción es compatible con la infracción consistente en dejar de ingresar.

(53) Artículo 194.1 LGT

### Ejemplo

El Sr. Rupérez presenta su autoliquidación del IRPF, con un importe a devolver de 3.500 €, dentro del periodo voluntario. No obstante, con anterioridad a la práctica de la correspondiente devolución, se le notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que finaliza con la práctica de una liquidación por un importe de 0 €.

El Sr. Rupérez ha cometido una infracción tributaria por solicitar indebidamente una devolución tributaria, regulada en el artículo 194.1 LGT. Dicha sanción se califica como grave. La base de la sanción es de 3.500 € (el importe indebidamente solicitado) y la sanción aplicable consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 15% (3.500 × 15%). En consecuencia, la sanción ascenderá a 525 €.

2) En cambio, la infracción por **solicitud indebida de beneficios fiscales**<sup>54</sup> solo 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 LGT. Esta infracción, que siempre es grave, consiste en falsear los datos precisos para solicitar o disfrutar de beneficios fiscales (exenciones, reducciones, deducciones, etc.).

(54) Artículo 194.2 LGT

3) Por otra parte, la LGT tipifica y sanciona la conducta preparatoria consistente en determinar o **acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios**<sup>55</sup> aparentes con una sanción del 15%, en el caso de partidas a compensar o deducir a la base imponible, y del 50%, si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes. La base de la sanción es la cantidad improcedentemente atribuida y la infracción se califica como grave.

(55) Artículo 195 LGT

4) La infracción por **imputar incorrectamente bases imponibles o deducciones y pagos a cuenta**<sup>56</sup> por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (generalmente, las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT), se sanciona con 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 ó 193 LGT. La base de la sanción consiste en la cuantía atribuida de forma irregular a los socios, partícipes o comuneros de las mencionadas entidades. Las infracciones se califican, en todo caso, como graves.

(56) Artículos 196 y 197 LGT

5) 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**<sup>57</sup> a la Hacienda pública 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 (400 €). Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información (artículos 93 y 94 LGT), la sanción consiste en multa de 20 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 € y un máximo de 20.000 €.

(57) Artículo 198.1 y 2 LGT

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. La infracción se califica en los casos como leve.

### Ejemplo

**La Sra. López no presenta el modelo 390 de resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Al tratarse de una información meramente declarativa (sin cuota a ingresar ni a devolver), la infracción tributaria que comete la Sra. López consiste en la prevista en el artículo 198.1 LGT por la falta de presentación en plazo de una declaración sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda pública. La infracción se califica como leve y la sanción aplicable consiste en una multa pecuniaria fija de 200 €.

6) Asimismo, se tipifica el **incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal o su cambio**<sup>58</sup>, por las personas físicas que no realicen actividades económicas, calificada como infracción leve y sancionable con multa de 100 €.

(58) Artículo 198.5 LGT

### Ejemplo

El Sr. Núñez cambia su domicilio fiscal, como consecuencia del traslado de su puesto de trabajo a las oficinas que la empresa en la que trabaja tiene en otra ciudad. El Sr. Núñez se empadrona en la nueva ciudad, pero olvida comunicar el cambio de domicilio a la Administración Tributaria.

La falta de comunicación del cambio de domicilio fiscal a la Administración Tributaria por parte del Sr. Núñez es constitutiva de la infracción prevista en el artículo 198.5 LGT. Dicha infracción es leve y le corresponde una multa pecuniaria fija de 100 €.

7) La **presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico**<sup>59</sup> a la Hacienda pública se sanciona con carácter general con multa de 150 €. La infracción se califica como grave. En este supuesto, a diferencia de la infracción tipificada en el artículo 198, apdos. 1 y 2, LGT, la declaración o autoliquidación se presenta en plazo, pero de forma incorrecta sin que se cause perjuicio económico. Tratándose de declaraciones censales la sanción también es de 200 euros.

(59) Artículo 199.2 LGT

### Medios electrónicos, informáticos y telemáticos

Se tipifica como infracción tributaria la presentación de autoliquidaciones o declaraciones por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, en caso de que haya obligación de hacerlo por estos medios.

- La sanción en general es de 250 euros.
- En el caso de declaraciones informativas que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción es de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad, con un mínimo de 250 euros.
- En el caso de declaraciones informativas que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción es del 1 % del importe de las operaciones declaradas por medios diferentes, con un mínimo de 250 €.
- En el caso de declaraciones aduaneras, la sanción consiste en una multa pecuniaria de 250 euros.

Ahora bien, conforme 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.

### Sanciones en caso de incumplimiento de la obligación de suministro de información

Si se trata de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 200 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso (artículo 199.4 LGT).

Si se trata de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 € (artículos 199.5 LGT y 15 RGRST).

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75% del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente.

En caso de que el porcentaje sea inferior al 10%, se impone multa pecuniaria fija de 500 €.

8) Por otra parte, la LGT tipifica los siguientes **incumplimientos o conductas**<sup>60</sup>, calificándolos 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 y resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria.

<sup>(60)</sup>Artículos 200 a 203 LGT

#### **Incumplimiento de obligaciones contables y registrales**

<sup>(61)</sup>Artículo 200 LGT

El incumplimiento de obligaciones contables y registrales<sup>61</sup> se trata de una infracción que se califica como grave y que se sanciona, con carácter general, con 150 €. En particular, algunas de las conductas que se consideran infracciones son las siguientes:

- Inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros.
- Utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.
- Incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.
- Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.
- Retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros.
- Autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando ello sea preciso.
- Retraso en la obligación de llevar los libros de registro a través de la sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación, esto es, el Suministro Inmediato de Información del IVA (SII).

A estos efectos, el artículo 16.3 TGRST define como retraso el suministro con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto. No obstante, no se contempla ninguna exoneración de responsabilidad para los casos en los que se pueda acreditar que el retraso se debe a problemas informáticos que imposibilitaron el suministro de información en el plazo correspondiente. Por otra parte, se especifica que únicamente será aplicable la multa proporcional del 0,5% del importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la LGT, en caso de retrasos relativos a los libros registro de facturas expedidas y recibidas. Asimismo, determina también para estos casos que se entiende por importe de la factura el importe de cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, los recargos repercutidos y soportados y las compensaciones percibidas o satisfechas del IVA; en caso de aplicación del criterio de caja, el importe total del registro correspondiente a la factura será el correspondiente a esta, y el importe total del registro relativo al cobro o al pago, el que se refiera a las magnitudes monetarias a informar. Además, se aclara que los retrasos relativos a los libros registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias se sancionarán con una multa fija de 150 € por registro. Finalmente, para la aplicación del máximo y mínimo trimestral, se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

#### Infracción y criterio de graduación

A este respecto, debe señalarse que esta conducta coincide con un criterio de graduación y que, conforme a lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT, cuando una acción u omisión se aplica como criterio de graduación o como circunstancia de calificación, no puede ser sancionada de forma independiente.

#### **Incumplimiento de obligaciones de facturación o documentación**

En relación con las obligaciones de facturación, constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivo<sup>62</sup>. Es grave la infracción, en primer lugar, cuando se incumplen los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación (la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 1 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción) y, en segundo lugar, cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos (la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 2 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción). La infracción es muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados (la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 75 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción).

Por otro lado, constituye infracción leve el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los Impuestos Especiales (la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 150 € por cada documento incorrectamente expedido o utilizado).

#### **Incumplimiento de obligaciones relativas al NIF**

Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal<sup>63</sup>. La infracción, con carácter general, es leve y se sanciona con 150 €. Por otro lado, la infracción es grave cuando se trata de entidades de crédito.

Finalmente, se considera infracción muy grave el hecho de comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo, sancionándose con una multa de 30.000 €.

#### **Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria**

<sup>(62)</sup> Artículo 201 LGT

<sup>(63)</sup> Artículo 202 LGT

<sup>(64)</sup> Artículo 203 LGT

Se entienden producidas estas circunstancias cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, realice actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración Tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones<sup>64</sup>. En concreto, las siguientes conductas se consideran como tal:

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración Tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- Las coacciones a los funcionarios de la Administración Tributaria.

La infracción es grave y, con carácter general, se sanciona con una multa de 150 €.

Esta infracción también se producirá cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.

### **Sanción agravada en los casos de inspección**

Se establece una sanción agravada por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, cuando el obligado tributario esté siendo objeto de un procedimiento de inspección. Las sanciones previstas son las siguientes:

- Cuando el incumplimiento lo realizan personas o entidades que no desarrollan actividades económicas, dependiendo de que se trate del primer, segundo o tercer requerimiento, la sanción será, respectivamente, de mil euros, cinco mil euros o determinados porcentajes, con un mínimo de diez mil euros y un máximo de cien mil euros.
- Cuando el incumplimiento lo realizan personas o entidades que desarrollan actividades económicas:
  - Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, etc., dependiendo de que se trate del primer, segundo o tercer requerimiento, la sanción será, respectivamente, de tres mil euros, quince mil euros o determinados porcentajes, con un mínimo de veinte mil euros y un máximo de seiscientos mil euros.
  - Si la infracción se refiere a la aportación o examen de libros de contabilidad, registros fiscales, etc., la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 % de la cifra de negocios, con un mínimo de veinte mil euros y un máximo de seiscientos mil euros.

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**<sup>65</sup>, en el ámbito de la imposición sobre la renta:

<sup>(65)</sup> Artículos 204 a 206 LGT

1) Incumplimiento del deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta (establecido en el artículo 95 LGT, en conexión con la intimidad personal y la inviolabilidad de las comunicaciones consagrados en el artículo 18 CE).

**Incumplimiento del deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta**<sup>(66)</sup>Artículo 204

El incumplimiento del deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta<sup>66</sup> es grave y la sanción aplicable es de 300 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente. No obstante, esta sanción se gradúa incrementando esta cuantía en el 100% en caso de comisión repetida de la infracción.

2) 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.

**Incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente los datos al pagador de rentas sometidas a retenciones o ingresos a cuenta**<sup>(67)</sup>Artículo 205 LGT

La infracción es leve cuando el obligado tributario tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta<sup>67</sup>. La base de la sanción consiste en la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el periodo de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos. Y la sanción es una multa del 35%.

Por otro lado, esta infracción es muy grave cuando el obligado tributario no tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta y se sanciona con una multa del 150%.

3) Incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

**Incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta**<sup>(68)</sup>Artículo 206 LGT

El incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta<sup>68</sup> es leve y se sanciona con una multa de 150 €.

**Ejemplo**

La empresa VOYALARUINA, debido a la crisis económica, se disuelve sin haber entregado a la trabajadora más antigua, la Sra. Fernández, el certificado de las retenciones a cuenta del IRPF.

En este supuesto, la empresa ha cometido la infracción tipificada en el artículo 206 LGT, consistente en el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones del IRPF a la Sra. Fernández. Dicha infracción se califica como leve y la sanción aplicable es una multa pecuniaria fija de 150 €.

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 ley<sup>69</sup>.

<sup>(69)</sup>Art. 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 % de 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 impropia 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 en el artículo 15.2 LGT. Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el artículo 15.2 LGT.

Por otro lado, en estos supuestos resultarán de aplicación las reducciones por conformidad del 30 % y por pronto pago del 25 % (contempladas en el art. 188 LGT).

Finalmente, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el artículo 179.2.d LGT para eximir de responsabilidad.

Por último, se prevén infracciones por incumplimientos relacionados con la **obligación de presentar declaraciones informativas sobre bienes y derechos situados en el extranjero**<sup>70</sup>. Se establece un régimen sancionador específico, tanto en relación con el incumplimiento absoluto como en cuanto a la presentación extemporánea de la declaración, oscilando las sanciones entre mil quinientos euros como mínimo (en este último supuesto) y cinco mil euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho, en caso de incumplimiento absoluto de la obligación de información.

<sup>(70)</sup>DA 18.ª LGT

Por otro lado, la disposición adicional 1.ª de la Ley 7/2012 ha fijado una sanción del 150 % de la cuota resultante de regularizar ganancias patrimoniales no justificadas que tengan origen en los incumplimientos relativos a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

## 4. Las sanciones tributarias

### 4.1. Concepto de sanción tributaria

Puede definirse la **sanción tributaria** en sentido estricto como la reacción que el ordenamiento jurídico prevé ante una conducta tipificada legalmente como infracción tributaria, con el propósito de prevención general y de represión del infractor.

Por consiguiente, no se pueden considerar como sanciones *strictu sensu* otra serie de medidas penalizadoras de determinados comportamientos a las que en ocasiones se otorga esta naturaleza o que se califican como sanciones impropias (como es el caso de los intereses de demora, los recargos por ingresos extemporáneos o ciertas medidas coactivas tendentes a la ejecución de los actos de naturaleza tributaria).

De esta circunstancia se deriva una importante consecuencia práctica, consistente en que el régimen jurídico de tales medidas es diferente del de las sanciones, puesto que, como afirma el TC en la Sentencia 239/1998, los principios constitucionales del Derecho sancionador no pueden extenderse a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o del administrativo.

Al igual que en Derecho penal, la reacción del ordenamiento tributario frente a las infracciones<sup>71</sup>, 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 pública) y con los recargos del periodo ejecutivo.

<sup>(71)</sup> Artículo 180.2 LGT

De acuerdo con el artículo 58.3 LGT (a diferencia de lo que disponía la LGT de 1963), las sanciones tributarias, en ningún caso, no forman parte de la deuda tributaria.

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 sosteni-

miento 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.

No obstante, les resultan de aplicación las normas contenidas en el capítulo IV del título II de la LGT<sup>72</sup> relativas al pago, otras formas de extinción de las deudas tributarias y las garantías del crédito tributario. Asimismo, en la recaudación de las sanciones se aplica la normativa reguladora de la recaudación ejecutiva. Por otra parte, las sanciones ingresadas indebidamente, reciben la consideración de ingresos indebidos.

(72) 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.

#### Principio *non bis in idem*

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

Una manifestación del principio de no concurrencia de sanciones en la LGT<sup>73</sup> es el que determina que cuando una misma acción u omisión 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.

(73) Artículo 180.1 LGT

#### La no concurrencia de la sanción con el criterio de graduación o calificación

Por lo tanto, no solo 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 o de calificación (como sucede con la utilización de medios fraudulentos, facturas falsas, personas interpuestas o cuando se producen anomalías en la contabilidad).

#### Ejemplo

**El Sr. Martínez, empresario del sector hostelero, falsea su autoliquidación del IVA del primer trimestre del año y, asimismo, falsea su contabilidad.**

Se trata de dos conductas infractoras que no pueden ser sancionadas autónomamente, de modo que el falseamiento de la contabilidad será tenida en cuenta como criterio para calificar la sanción correspondiente a la primera de las conductas infractoras.

Por otro lado, establece la LGT<sup>74</sup> que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

(74) Artículo 180.2 LGT

### Los supuestos de compatibilidad de sanciones

(75) Artículos 8 y 73 CP

La LGT, a diferencia del Código Penal<sup>75</sup>, no se ocupa del tema 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. Si bien, con esta técnica se puede incurrir en olvidos.

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

### Ejemplo

**La Sra. Méndez, empresaria del sector del calzado, no utiliza el NIF en sus operaciones ni entrega el certificado de retenciones a sus trabajadores.**

En este caso, ambas conductas están tipificadas como infracciones diferentes y son susceptibles de ser sancionadas de forma conjunta y acumulativa.

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. Es decir, por un mismo hecho no es posible imponer sanciones en distintas instancias (jurisdiccional y administrativa). Este tema es analizado con mayor detalle al tratar más adelante las actuaciones de la Administración en los supuestos de delito fiscal<sup>76</sup>.

(76) Art. 250.2 LGT

### 4.3. Clases de sanciones tributarias

Según el objeto, se pueden distinguir las siguientes clases de sanciones tributarias<sup>77</sup>:

(77) Artículo 185 LGT

1) **Multas.** Consisten en una suma dineraria y se aplican en todo caso, ya que no hay infracción sin sanción. En este sentido, se trata de las principales sanciones previstas en el ordenamiento tributario. A su vez, las multas pueden dividirse en:

a) **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.

(78) Artículo 184.1 LGT

**b) Proporcional**<sup>78</sup>. La sanción procedente se aplica sobre la totalidad de la base de la sanción (la cuantía defraudada), a excepción de la infracción prevista en el artículo 191.6 LGT.

Pueden consistir en un único porcentaje, o bien en un porcentaje mínimo a un máximo (por ejemplo, entre el 50% al 150% de las cantidades que hubieran debido de ingresarse o del importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos).

**2) Sanciones no pecuniarias**<sup>79</sup>. Solamente se aplican en las infracciones graves o muy graves cuando concurren determinadas circunstancias. Se aplican junto a las pecuniarias, por lo tanto, tienen carácter accesorio.

(79) Artículo 186 LGT

El tipo de sanción concreta a aplicar depende, en la mayoría de los supuestos, de la cuantía de la sanción pecuniaria impuesta y del carácter grave o muy grave de la infracción cometida. Pueden consistir en:

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

#### El TC y la suspensión de empleo público

El TC, en la S. 76/90, de 26 de abril, ha declarado constitucional la posibilidad de establecer como sanción la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales.

#### Determinación de las sanciones pecuniarias

En los casos de infracciones graves o muy graves cuando la sanción es igual o superior a 30.000 €, aplicándose el criterio de graduación de las sanciones de reincidencia en la comisión de infracciones, pueden imponerse las siguientes sanciones (asimismo, resultan aplicables cuando se impone la sanción prevista en el artículo 202.3 LGT correspondiente a la infracción de comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de identificación fiscal provisional o definitivo):

1) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

2) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

Si se trata de una infracción grave y la sanción es igual o superior a 70.000 €, aplicándose el criterio de graduación de las sanciones de reincidencia en la comisión de infracciones, las mencionadas sanciones pecuniarias pueden extenderse hasta un máximo de cinco años en función de la cuantía y la gravedad de la sanción impuesta.

Finalmente, procede la sanción de suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, cargo o empleo público de tres a doce meses, cuando se vulneren los deberes de colaboración.

Por último, debe señalarse que las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a aplicar exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones u otros beneficios o incentivos fiscales de carácter rogado<sup>80</sup>, pueden aplicarse en cualquier tributo, a excepción de los siguientes:

<sup>(80)</sup>Artículo 30 RGRST

- Los previstos en los impuestos indirectos que deban repercutirse obligatoriamente a los adquirentes de bienes o servicios.
- Los derivados de los tratados o convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.
- Los concedidos en virtud de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.

## 5. Criterios de graduación de las sanciones

### 5.1. La graduación de las sanciones tributarias

En las sanciones pecuniarias proporcionales, en ocasiones, la ley prevé un mínimo y un máximo en su importe. Deberá ser el órgano que va a aplicarlas, el que fije en cada supuesto la cuantía concreta de las mismas, empleando los **criterios de graduación** de las sanciones tributarias que establece la LGT (artículo 187.1 LGT), a fin de dar cumplimiento a los principios de proporcionalidad y personalidad de las sanciones.

#### La doctrina constitucional

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

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

Los criterios de graduación de las infracciones (artículo 187.2 LGT), que son aplicables simultáneamente, pueden dar lugar a un **incremento** de la sanción, o bien a su **reducción**.

Tales criterios son los siguientes:

#### 1) Criterios que determinan un **incremento de la sanción**:

- La comisión repetida de infracciones tributarias (reincidencia).
- El perjuicio económico para la Hacienda.
- El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

#### 2) Criterio que determina la **reducción de la sanción**:

- El acuerdo o la conformidad del sujeto infractor.

A estos efectos, para graduar las sanciones, se parte del porcentaje mínimo establecido en el precepto regulador de la infracción de que se trate y hay que ir sumando los diferentes incrementos aplicables. Ahora bien, no puede

excederse el porcentaje máximo señalado por la normativa, de forma que si la suma de los incrementos supera dicho porcentaje máximo establecido, solo se aplicaría este porcentaje máximo.

## 5.2. Criterios de graduación de las sanciones tributarias

### 1) Comisión repetida de infracciones tributarias<sup>81</sup>

<sup>(81)</sup>Artículo 187.1.a) LGT

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 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

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

- Cuando haya sido sancionado por una infracción leve, el incremento es cinco puntos porcentuales.
- Cuando haya sido sancionado por una grave, el incremento es de quince puntos porcentuales.
- Cuando haya sido sancionado por una muy grave el incremento es de veinticinco puntos porcentuales.

En caso de que el sujeto infractor cometiera varias sanciones, a los efectos de determinar el incremento por reincidencia<sup>82</sup>, se tiene en cuenta solamente la de mayor gravedad. Por lo tanto, solo se aplica un aumento porcentual, no uno por cada infracción cometida.

<sup>(82)</sup>Artículo 5.1 RGRST

#### Ejemplo

La empresa QUÉBIENVENDO, dirigida por la Sra. Fernández, ha sido notificada de la apertura de un procedimiento sancionador por no ingresar el importe de la autoliquidación del IS. El año anterior esta empresa fue sancionada en firme por una infracción muy grave por obtener indebidamente una devolución del segundo trimestre del IVA, una infracción grave por dejar de ingresar el IVA del tercer trimestre y tres sanciones leves por no comunicar el cambio de domicilio fiscal a la Administración Tributaria.

En este supuesto, solamente se tienen en cuenta, a efectos de determinar el incremento por comisión repetida de infracciones tributarias, las que son de la misma naturaleza que la comisión cometida (la infracción muy grave por obtener indebidamente la devolución tributaria y la infracción grave por dejar de ingresar). Ahora bien, al haber cometido varias infracciones, solo se considera la de mayor gravedad. En consecuencia, a la Sra. Fernández se le aplicará el incremento de veinticinco puntos, por la comisión de la infracción muy grave por la obtención indebida de la devolución tributaria.

Por último, si se realizan actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria<sup>83</sup>, no constituye antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación.

<sup>(83)</sup>Artículo 5.2 RGRST

## 2) 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 resultante de la autoliquidación que hubiera debido ingresarse (o la cuantía por la adecuada declaración o el importe de la devolución indebidamente solicitada). Es decir, se trata del perjuicio económico relativo<sup>84</sup>.

<sup>(84)</sup>Artículo 187.1.b) LGT

### **Incremento por comisión de perjuicio económico para la Hacienda pública**

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.
- Cuando el perjuicio sea superior al 75%, el incremento es de 25 puntos.

## 3) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación

Este criterio de graduación constituye, además, una infracción tributaria<sup>85</sup> y, al mismo tiempo, sirve para calificar las infracciones como cometidas con medios fraudulentos<sup>86</sup>.

<sup>(85)</sup>Artículo 201 LGT

<sup>(86)</sup>Artículo 184.3.b) LGT

Se entiende producida esta circunstancia cuando el incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación<sup>87</sup> en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo 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.

<sup>(87)</sup>Artículo 187.1.c) LGT

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 II. EE.<sup>88</sup>, 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.

<sup>(88)</sup>Artículo 201.4 LGT

Finalmente, si un procedimiento de comprobación o investigación tiene por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración<sup>89</sup>, la apreciación de este criterio se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración.

<sup>(89)</sup>Artículo 6 RGRST

#### 4) Acuerdo o conformidad del interesado

La conformidad o acuerdo del obligado tributario<sup>90</sup> se considera un criterio de graduación de las sanciones que reduce su importe en los términos del artículo 188 LGT. 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.

<sup>(90)</sup>Artículo 187.1.d) LGT

##### **Prestación de la conformidad o acuerdo**

En particular, se entiende que se produce la prestación de la conformidad o acuerdo<sup>91</sup> en los siguientes supuestos:

<sup>(91)</sup>Artículo 7 RGRST

1) En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera conformidad expresa, siempre que la liquidación no se impugne.

2) En el procedimiento de inspección, cuando el obligado suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

3) 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.

### 5.3. La reducción de las sanciones tributarias

El importe de las sanciones se puede **reducir**<sup>92</sup> en distintos supuestos y con distintos importes:

<sup>(92)</sup>Artículo 188 LGT

1) Las sanciones por la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197 LGT pueden reducirse en un **50%** cuando se suscribe un acta con acuerdo<sup>93</sup> o en un **30%** en los supuestos de conformidad del obligado tributario con la propuesta de regularización o liquidación.

<sup>(93)</sup>Artículo 155 LGT

2) Si se paga totalmente la sanción en periodo 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. De hecho, en primer lugar, procede la aplicación de la reducción por conformidad y, sobre el resultado, se aplica esta reducción.

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

1) En el caso de la **reducción por conformidad**<sup>94</sup>, el obligado tributario no debe recurrir la regularización, esto es, la liquidación resultante. En caso contrario, se pierde el derecho a su aplicación.

(94) 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<sup>95</sup>, 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 reducción.

(95) Artículo 212.2 LGT

2) 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 periodo voluntario las cantidades derivadas del acta con acuerdo<sup>96</sup> o en los plazos señalados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que hubiere concedido la Administración con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

(96) Artículo 188.2.a LGT

3) En el caso de la **reducción por pago íntegro de la sanción en periodo voluntario** o en los plazos señalados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración haya concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y solicitado con carácter previo a la finalización del periodo 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 lo previsto en el artículo 188.3 LGT.

### Ejemplo

(97) Artículo 188.2 LGT

La Sra. Gámez, al finalizar el procedimiento inspector abierto por no declarar en su IRPF las rentas procedentes de la venta de una partida de zapatos deportivos, firma un acta de conformidad. Seis meses más tarde, se le notifica la imposición de la correspondiente sanción, que ingresa en el correspondiente periodo voluntario. Como no está de acuerdo con dicha sanción, interpone un recurso de reposición contra la misma.

(98) Artículo 188.3.b LGT

La Sra. Gámez puede beneficiarse de la reducción del 30% del importe de la sanción por dar su conformidad a la propuesta de regularización<sup>97</sup>. Sin embargo, dado que ha impugnado la liquidación<sup>98</sup>, no podrá beneficiarse de la reducción por realizar el ingreso del importe de la sanción en el plazo voluntario correspondiente.

## Ejemplo

<sup>(99)</sup>Artículo 188.2.b LGT

El Sr. González, empresario del sector inmobiliario, firma un acta de conformidad que contiene una propuesta de liquidación del IVA por un importe de 3.000 €. No obstante, aconsejado por su asesor fiscal, decide finalmente interponer un recurso de reposición contra la correspondiente liquidación derivada de tales actuaciones inspectoras. Transcurridos cuatro meses desde la interposición del recurso, se le notifica la imposición de una sanción, que ingresa en periodo voluntario.

<sup>(100)</sup>Artículo 188.3.b LGT

En este supuesto, dado que el Sr. González ha impugnado la liquidación<sup>99</sup>, no podrá aplicarse la reducción del 30% en el importe de la sanción por dar su conformidad a la propuesta de regularización, ni tampoco podrá beneficiarse de la reducción por realizar el ingreso del importe de la sanción en el periodo voluntario<sup>100</sup>.

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 reducida<sup>101</sup>. Ya que, de haberse interpuesto recurso contra la sanción reducida, 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.

<sup>(101)</sup>Artículo 188.4 LGT

## Consecuencias prácticas de las reducciones de las sanciones

Las consecuencias en la práctica de las reducciones son importantes, ya 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).

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: ya que 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 imposición de una sanción requiere la tramitación 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

<sup>(102)</sup>Artículo 211.5 LGT

Son órganos competentes<sup>102</sup> para imponer sanciones:

1) 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.

2) 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.

El procedimiento sancionador, como norma general, ha de **tramitarse de forma separada** a los de aplicación de los tributos (artículo 208.1 LGT). Esta tramitación separada responde a la distinta naturaleza jurídica de la deuda tributaria y la sanción.

En este sentido, se debe iniciar un expediente distinto o independiente para imponer una sanción del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, donde se ponen de manifiesto los hechos presuntamente constitutivos de una infracción. Si bien, los funcionarios con competencia para la tramitación de ambos procedimientos son los mismos, como se verá al hablar de la iniciación del procedimiento.

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, el artículo 210.2 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.

### Consideraciones críticas sobre este precepto

Sin embargo, esta comunicación de datos puede vulnerar el derecho constitucional a no declarar contra sí 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<sup>103</sup>, no deben tenerse en cuenta tales datos en el procedimiento sancionador.

Por otra parte, la LGT se olvida de regular el importante tema 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 tramitación conjunta** del procedimiento inspector y el sancionador (artículo 208.2 LGT) en dos supuestos.

En particular, los supuestos de tramitación conjunta previstos por el ordenamiento tributario son los siguientes:

- 1) Renuncia del obligado tributario de forma voluntaria a la tramitación separada.
- 2) Cuando se firma un acta con acuerdo en un procedimiento inspector. En este caso, la tramitación conjunta del procedimiento inspector y el sancionador, no es voluntaria, sino que se impone al obligado tributario.

En ambos casos, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de comprobación o inspección.

### La renuncia y las actas con acuerdo

#### Actas con acuerdo

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

<sup>(103)</sup> Sentencia de 3 de mayo de 2001

<sup>(104)</sup> Artículos 26 y 27 RGRST

En el caso de renuncia<sup>104</sup>, esta deberá efectuarse por escrito, como norma general, durante los dos 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<sup>105</sup>. 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 simultáneamente.

(105) El cómputo de este plazo se realizará por meses, sin que puedan deducirse del cómputo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración Tributaria ni los periodos de suspensión o de extensión (art. 26.1 RGRST).

Cuando se trate de actas con acuerdo<sup>106</sup>, 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 acta.

(106) Artículo 28 RGRST

## 6.2. Iniciación del procedimiento sancionador

El procedimiento se **inicia** siempre de oficio<sup>107</sup>. De conformidad con lo previsto en el artículo 20.1 RGRST, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive (salvo que una disposición establezca de forma expresa otra cosa). Además, el artículo 25.1 RGRST señala que la competencia para acordar el inicio del procedimiento sancionador corresponde al equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación o investigación, a no ser que el inspector jefe decida otra cosa. Por lo tanto, generalmente iniciará el procedimiento 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. Lo cual podría poner en cuestión su objetividad e imparcialidad.

(107) Artículo 209.1 LGT

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 este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 LGT.

En cuanto al concreto **plazo para que pueda iniciarse** el procedimiento sancionador (artículo 209.2 LGT), 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 bien un procedimiento 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.

### Ejemplo

**La Sra. Gómez firma un acta de conformidad el 4 de febrero, sin que, posteriormente, se le haya notificado ningún acuerdo del órgano competente para liquidar.**

La Administración Tributaria podrá iniciar el correspondiente procedimiento sancionador durante los tres meses siguientes a la fecha en que se entiende notificada la liquidación. En este caso, se considera notificada la liquidación el 5 de marzo. Por consiguiente, el plazo máximo para iniciar el procedimiento sancionador finalizaría el 5 de junio.

### 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 el plazo de tres meses se aplica con independencia de que en el acta, independientemente del tipo de acta, 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<sup>108</sup>.

La iniciación debe notificarse al interesado, indicando los elementos esenciales del expediente:

- Identificación del presunto infractor hechos que motivan 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.

La práctica de las notificaciones en materia sancionadora<sup>109</sup> se rige por las mismas reglas que en la aplicación de los tributos.

### Respeto a los derechos de los afectados

Además, deben respetarse los siguientes derechos de los afectados<sup>110</sup>:

#### Notificación de la liquidación

De acuerdo con lo previsto en el artículo 156.3 LGT, se entiende producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en un acta de conformidad cuando, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar.

#### Cómputo de los plazos

De acuerdo con lo previsto en el artículo 30 LPACAP, siempre que no se exprese lo contrario, cuando los plazos se señalen por días, estos se entenderán hábiles (no naturales) y quedarán excluidos como tales los sábados, que se consideran inhábiles.

<sup>(108)</sup> Artículo 25.2 RGRST

<sup>(109)</sup> Artículo 208.4 LGT

<sup>(110)</sup> Artículo 208.3 LGT

1) A ser notificado de los hechos imputados, de las infracciones que se deriven de tales hechos y de las sanciones que puedan imponerse, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para la imposición de las sanciones y de la norma que atribuya dicha autoridad.

2) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos en Derecho que resulten procedentes.

3) El resto de derechos reconocidos en el artículo 34 LGT.

### 6.3. Instrucción del procedimiento sancionador

Por otra parte, durante la **fase de instrucción**<sup>111</sup> del procedimiento se prepara la propuesta de resolución. Es de aplicación lo previsto en el artículo 99 LGT sobre desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios de aplicación de los tributos (aportación de documentos, copias, etc.). A estos efectos, se aportan pruebas, declaraciones e informes.

<sup>(111)</sup>Artículo 210.1 LGT

La instrucción del procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento inspector, según el artículo 25.3 RGRST, podrá encomendarse por el inspector jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, 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 del procedimiento sancionador), 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**

<sup>(112)</sup>Art. 209.2 LGT

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 correspondiente<sup>112</sup>.

Existe la posibilidad de realizar una tramitación abreviada<sup>113</sup>, 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 prescinda 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.

<sup>(113)</sup> Artículo 210.5 LGT

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

#### Medidas cautelares

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

Concluidas las actuaciones, se formula la **propuesta de resolución**<sup>114</sup> por parte del responsable de la instrucción, para 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 responsabilidad. 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.

<sup>(114)</sup> Artículo 210.4 LGT

La propuesta de resolución debe notificarse al interesado, concediéndole 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 LGT.

## 6.4. 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.

En virtud del artículo 25.7 RGRST, el órgano competente para dictar la resolución del procedimiento sancionador es el inspector jefe.

En virtud del 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 por la LGT, con carácter general, el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador (artículo 211.2 LGT) es de **seis meses**. Dicho plazo se cuenta a partir de la fecha de notificación de la iniciación del correspondiente expediente sancionador.

### Ejemplo

El Sr. López recibe la notificación del inicio de un procedimiento sancionador el día 17 de septiembre.

La Administración deberá resolver dicho procedimiento dentro de los seis meses siguientes a la fecha de iniciación del mismo. En consecuencia, la resolución del procedimiento debería producirse, como muy tarde, el 17 de marzo del año siguiente.

Se entiende que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto de resolución del mismo. 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 LGT: no se computan en este plazo las dilaciones imputables a los interesados y se interrumpe en los casos justificados reglamentariamente.

La resolución<sup>115</sup> 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 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 constar.

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<sup>116</sup>, 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 al interesado acuerdo rectificando errores u ordenando completar las actuaciones.

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<sup>117</sup> cuando concurren determinadas circunstancias:

- Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.

### Plazo para dictar resolución

Ahora bien, no existe un plazo específico previsto para dictar resolución, que se extienda desde que se recibe la propuesta de resolución hasta el acuerdo del órgano competente para resolver.

### 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.

<sup>(115)</sup> Artículo 211.3 LGT

<sup>(116)</sup> Artículo 211.1 LGT

<sup>(117)</sup> Artículo 24 RGRST

- Cuando se cambie la tipificación de la conducta.
- 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 notificación.

## 2) Por caducidad

El mencionado plazo de seis meses para la finalización del procedimiento sancionador es de caducidad, de forma que si transcurre sin que haya recaído resolución expresa, caduca el procedimiento (artículo 211.4 LGT) (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 sancionador**.

### Ejemplo

La Sra. Gutiérrez recibe la notificación del inicio de un procedimiento sancionador el día 4 de octubre. En mayo del año siguiente todavía no ha recibido ninguna notificación por parte de la Administración respecto de dicho procedimiento.

Dado que han transcurrido más de seis meses desde el inicio de dicho procedimiento sancionador sin que se haya producido ninguna resolución expresa, debe considerarse caducado. Por lo tanto, la Administración no podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador frente a la Sra. Gutiérrez por las correspondientes infracciones.

## 6.5. La impugnación de las sanciones tributarias

Las sanciones tributarias, como actos administrativos que ponen fin al procedimiento sancionador, pueden ser objeto de impugnación. Por consiguiente, una vez que la Administración notifica al obligado tributario el correspondiente acuerdo de imposición de una sanción, a este le asiste el derecho de interponer el correspondiente recurso o reclamación contra el mismo.

No hay que olvidar que el acto de imposición de sanción (artículo 212.1 LGT) puede **recurriarse independientemente de la liquidación tributaria**, si bien en el caso de que el obligado tributario impugne también la liquidación tributaria, se acumularán ambos recursos, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

La LGT establece dos **efectos** por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa<sup>118</sup> contra las sanciones proceda:

<sup>(118)</sup> Artículo 212.3 LGT

1) La suspensión automática de la ejecución de las sanciones en periodo 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.

2) 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.

Cuando se produzca la firmeza de la sanción en vía administrativa, los órganos de recaudación no pueden iniciar las actuaciones del procedimiento de apremio en tanto no finalice el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. En caso de que durante dicho plazo el obligado tributario les comunique la interposición del recurso con petición de suspensión<sup>119</sup>, esta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

#### **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.

#### **Intereses de demora**

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

<sup>(119)</sup> Artículo 29 RGRST

## 7. Actuaciones de la Administración en supuestos de delito fiscal

### 7.1. Práctica de liquidaciones y regularización voluntaria

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 (arts. 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** (art. 250.1 LGT): la correspondiente a elementos tributarios no vinculados con posible delito fiscal y la correspondiente a elementos vinculados con el posible delito (en los que se aprecie dolo y encajen en el tipo penal).

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 debe abstenerse de continuar su tramitación, ya que se entiende 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 Fiscal<sup>120</sup>. En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

<sup>(120)</sup>Art. 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 este, 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 (art. 253 LGT). Solo se puede suspender si lo hubiera acordado el juez penal, previa audiencia de la Administración Tributaria (art. 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**

<sup>(121)</sup> Art. 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 no comprobación de la defraudación.

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 hechos probados por los tribunales. La sentencia judicial condenatoria impide la imposición administrativa por los mismos hechos<sup>121</sup>.

La regularización efectuada por el obligado restituye a la legalidad la situación de lesión provisional del bien jurídico protegido por el delito fiscal e impide que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria regularizada, pueda haber cometido con carácter previo a dicha regularización. Ahora bien, se precisa, tal como exige el artículo 252 LGT, para que dicha regularización actúe como eximente, el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación o se hubiera interpuesto querrela o denuncia o se hubieran iniciado actuaciones que permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Dicha regularización no será completa si no afecta a la cuota, a los intereses de demora y a los recargos legalmente devengados. Por otra parte, la regularización es exigible incluso si ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (aunque no se haya producido la prescripción penal).

## 7.2. Recaudación de la deuda liquidada

Según el artículo 255 LGT, en línea con lo establecido en el artículo 305.3 CP, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paraliza las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada.

Por otra parte, el artículo 256 LGT dispone que, contra los actos recaudatorios llevados a cabo para el cobro de la citada liquidación, solo cabrán los motivos habituales de oposición en este ámbito: artículo 167.3 LGT (motivos tasados de oposición al apremio), el artículo 170.3 LGT (motivos tasados de oposición al embargo) y el artículo 172.1 LGT (motivos tasados de oposición al acuerdo de enajenación de bienes embargados).

### Impugnación de los actos asociados a un proceso penal en curso

<sup>(122)</sup> Artículo 129 RGR

Contra los actos dictados por los órganos de recaudación de la AEAT en el ejercicio de las competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública podrá interponerse un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa<sup>122</sup>, salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación de los actos impugnados con el objeto del proceso penal por delito contra

la Hacienda pública, en cuyo caso la cuestión deberá plantearse ante el órgano judicial penal competente.

### **Procedimiento frente a responsables**

Para garantizar el cobro de la liquidación administrativa por delito fiscal, se crea un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria de carácter solidario (art. 258 LGT). La condición de responsable recae en quienes hayan sido causantes o hayan colaborado activamente en la realización de los actos causantes de la liquidación practicada al deudor principal, siempre que se encuentren imputados en el proceso penal o hayan sido condenados como consecuencia de este.

Las principales notas de esta responsabilidad son las siguientes:

- a) Es compatible con la del artículo 42.2 LGT.
- b) Su impugnación se limita al alcance global de la responsabilidad.
- c) La competencia para declarar la responsabilidad corresponde a los órganos de recaudación.
- d) El plazo de resolución del procedimiento quedará suspendido durante el tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela hasta la imputación formal de los encausados.
- e) Las medidas cautelares del nuevo artículo 81.6.e LGT resultarán aplicables en esta responsabilidad.

El artículo 124 bis RGR establece las siguientes especialidades en materia de declaración de responsabilidad asociada a la liquidación vinculada a delito:

- a) Si en el procedimiento en que proceda dictar una liquidación vinculada a delito se observase algún tipo de responsabilidad tributaria, se pondrá en conocimiento del órgano competente para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad.
- b) Se dará al responsable un plazo de quince días para formular las alegaciones, con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación.
- c) El acuerdo de declaración de responsabilidad habrá de dictarse con posterioridad al momento en el que conste como admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda pública. Además, en los casos de responsabilidad solidaria por la existencia de indicios de delitos contra la Hacienda pública deberá constar igualmente como efectuada la citación al responsable en el proceso penal para declarar en concepto de investigado.



## Actividades

### Casos prácticos

1. 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 este no es el primer problema que dicho sujeto tiene con Hacienda, ya que en los ejercicios de 2014 y 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 € 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?

2. El 20 de julio de 2015, la empresa X, S. A. presentó su declaración correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, declarando una base imponible de 23.000 € y una cuota a ingresar de 250 €. En dicha declaración se acreditaban unas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que ascendían a 7.000 €. El 10 de enero de 2016 se notificó a la empresa el inicio de un procedimiento de inspección con carácter general respecto de dicho impuesto y periodo impositivo. El procedimiento de inspección finalizó el 22 de abril de 2016 con la firma de un acta en conformidad con la propuesta de regularización formulada por la inspección, de acuerdo con la cual la base imponible se incrementaba en 22.000 €, resultando una base imponible regularizada de 45.000 € y una cuota a ingresar de 3.500 €.

Como resultado del procedimiento de inspección se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

- La llevanza de una doble contabilidad, siendo el resultado contable y fiscal de la contabilidad oculta 15.000 € superior al declarado. Esta empresa ya había sido sancionada anteriormente por una infracción de la misma naturaleza que fue considerada leve.
- La falta de facturación de determinadas operaciones comerciales realizadas por esta sociedad por un importe de 15.000 €.
- La compensación improcedente de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, ya que las mismas habían sido íntegramente aplicadas en el ejercicio anterior.

El 30 de junio de 2016 se notifica a X, S. A. el inicio de un procedimiento sancionador en materia tributaria.

- a) ¿Se ha iniciado el procedimiento sancionador dentro del plazo legalmente previsto?
- b) ¿Cuáles son las infracciones tributarias cometidas?, ¿cuál es su calificación?, ¿cómo se cuantifican las sanciones correspondientes, de acuerdo con la LGT?
- c) ¿Es correcto que en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta los datos, pruebas o circunstancias obtenidos en el procedimiento de inspección desarrollado previamente?

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

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

- a) pueden ser sancionadas.
- b) no pueden ser sancionadas.
- c) solo 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 su obligaciones tributarias...

- a) no pueden ser sancionados.
- b) solo 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) comporta 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 por compensación.
- b) la muerte del sujeto infractor.
- c) ambas son ciertas.

7. Si se presenta una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades acreditando improcedentemente un crédito a compensar en ejercicios futuros, tendrá lugar la comisión de una infracción tributaria tipificada en el artículo...

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

8. La comisión repetida de infracciones tributarias...

- a) es un criterio de calificación de las infracciones tributarias.
- b) es un criterio de graduación de las infracciones tributarias.
- c) ambas respuestas son ciertas.

9. La tramitación separada del procedimiento sancionador...

- a) ha de mantenerse en todos los casos.
- b) solo deja de aplicarse cuando el obligado tributario firma un acta con acuerdo.
- c) no impide la incorporación de las pruebas obtenidas en el procedimiento de comprobación.

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

- a) la muerte del sujeto infractor.
- b) la prescripción de la deuda liquidada.
- c) la insolvencia probada del deudor.

## Solucionario

### Actividades

#### Casos prácticos

1.

a) En este supuesto, serían constitutivas de infracción tributaria las siguientes conductas: en primer lugar, la omisión de ingreso (artículo 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 (artículo 203 LGT), pues se desatienden tres requerimientos de aportación de justificantes.

En relación con la omisión de ingreso del artículo 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 esta es inferior a 3.000 €, la infracción será leve, salvo en los casos de utilización de facturas falsas, llevar de manera incorrecta libros o registros y 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 €).
- 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. solo la infracción leve es sancionable exclusivamente con multa del 50%.

Por otra parte, el artículo 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 artículo 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 (artículo 200 LGT), pues constituye una circunstancia que determina la calificación de la infracción por omisión de ingreso como muy grave (artículo 191.4 LGT).

Asimismo, establece el artículo 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 (artículo 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 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.

La sanción mínima se incrementa en los siguientes porcentajes, salvo previsión en contrario: cuando haya sido sancionado por una infracción leve, el incremento es cinco puntos porcentuales; cuando haya sido sancionado por una grave, de quince puntos, y cuando haya sido sancionado por una muy grave, de veinticinco 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 diez puntos porcentuales; cuando el perjuicio sea superior al 25% pero inferior o igual al 50%, el incremento es de quince puntos; cuando el perjuicio sea superior al 50% pero inferior o igual al 75%, el incremento es de veinte puntos, y cuando el perjuicio sea superior al 75%, el incremento es de veinticinco 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 a comprobación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.
- El último criterio de graduación es el acuerdo o conformidad del interesado. De acuerdo con el artículo 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 artículo 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 (artículo 191 LGT) será del 150% de la cantidad dejada de ingresar (30.000 €), es decir, 45.000 €.

Pero como presta su conformidad al acta de inspección, la sanción se reduce en un 30%, es decir, queda en 31.500 €.

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 €.

2.

a) El artículo 209.2 de la LGT establece que los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT, en este caso la propuesta de regularización debe entenderse producida y notificada el 23 de mayo de 2012, un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta. La notificación el 30 de junio de 2012 del inicio del procedimiento sancionador se ha producido, pues, dentro del plazo legalmente previsto.

b) En primer lugar, la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (artículo 191 LGT).

Según el artículo 191.1 LGT:

"Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley".

El acta resultante de las actuaciones inspectoras contiene una liquidación tributaria con una base imponible regularizada de 45.000 € y una cuota a ingresar de 3.500 €, habiéndose ingresado dentro del plazo legalmente previsto de autoliquidación 250 €. De modo que se dejaron de ingresar 3.250 € (3.500 € – 250 €).

Procede imponer una sanción por la infracción tributaria cometida consistente en haber dejado de ingresar dentro del plazo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, del 1 al 25 de julio, parte de la deuda tributaria que resultaba de la correcta autoliquidación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, sin que el sujeto pasivo, la empresa X, S. A. haya regularizado su situación tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 LGT. Tampoco procede la aplicación del artículo 161 de la LGT, relativo a la recaudación en periodo ejecutivo de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso.

La base de la sanción es la cuantía no ingresada en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010 como consecuencia de la comisión de la infracción, en este caso 3.250 €.

En cuanto a la graduación de la sanción, esta puede ser leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 191 LGT. El artículo 191.4 LGT establece que la infracción será muy grave cuando se hayan utilizado medios fraudulentos. En el supuesto que estamos analizando se nos dice que, como resultado del procedimiento de inspección, se puso de manifiesto, entre otras cosas, que la empresa llevaba una doble contabilidad. El artículo 184.3 LGT considera medios fraudulentos, entre otros, las anomalías sustanciales en la contabilidad y, en particular, la llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

En este caso de infracción muy grave, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento.

Asimismo, como la empresa X, S. A. ya había sido sancionada anteriormente por una infracción de la misma naturaleza, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria y no por llevar de forma irregular la contabilidad, que fue considerada leve, procede un incremento de la sanción mínima de cinco puntos porcentuales por comisión repetida de infracciones tributarias, según se desprende del artículo 187.1.a) LGT. Aunque el enunciado no dice nada al respecto, entendemos que la primera infracción se cometió dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción y procede la aplicación de este criterio de graduación de las sanciones tributarias. Para que resulte de aplicación el criterio de reincidencia han de ser infracciones de la misma naturaleza (artículo 187.1 LGT), y cada tipo ha de prever la reincidencia. De hecho se prevé en el artículo 191 LGT y no así en el artículo 195 de dicho texto legal.

Por otro lado, la deuda tributaria inicialmente ingresada ascendía a 250 € y la regularizada a 3.500 €, es decir, se dejaron de ingresar, como se ha dicho, 3.250 €. En este sentido, si relacionamos la base de la sanción con la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2010, resulta que se ha producido un perjuicio económico para la Hacienda pública del 92,86 %. El artículo 187.1.b LGT establece que en los supuestos de perjuicio económico superior al 75% la sanción mínima se incrementa en 25 puntos porcentuales.

También procede la aplicación de una reducción del 30%, de acuerdo con lo previsto en los artículos 187.1.d y 188.1.b LGT, relativa a los supuestos en los que el obligado tributario manifiesta su conformidad.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 188.3 LGT, también procederá la aplicación de una reducción del 25 %, siempre que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario o en los plazos señalados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración haya concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y haya solicitado con carácter previo a la finalización del período voluntario y no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. En el caso que se plantea, no se hace mención a estos extremos, por lo que no es posible determinar si procede o no la aplicación de esta reducción del 25 %.

La sanción quedará, pues, como sigue:

- sanción mínima – multa pecuniaria: 100%
- comisión repetida: 5%
- perjuicio económico: 25%
- total sanción previa: 130%
- reducción por conformidad: 30%
- total sanción a aplicar: 91%

- base de la sanción: 3.250 €
- sanción a aplicar: 100 %
- total sanción: 2.957,50 €

En segundo lugar, hay que considerar la infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, en virtud del artículo 195 LGT.

El citado artículo 195 LGT establece que:

"Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente 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".

Se trata de una infracción tributaria grave.

La sociedad X, S. A. compensó en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 un importe de 7.000 € en concepto de bases imponibles negativas pendientes de aplicación. Durante el procedimiento inspector se puso de manifiesto que dichas bases imponibles negativas habían sido íntegramente aplicadas en el ejercicio anterior.

Sin embargo, la infracción tributaria del artículo 195 de la LGT no se comete en el ejercicio 2014 (en este ejercicio se compensan improcedentemente bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, pero no se acreditan), sino en el ejercicio donde se hayan acreditado improcedentemente estas bases imponibles negativas.

En tercer lugar, hay que considerar la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales, prevista en el artículo 200 de la LGT.

El artículo 200.1 LGT establece que constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales. Entre otras:

"d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario".

Sin embargo, por otro lado, el artículo 180.1 LGT prevé que:

"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."

Se trata del principio *non bis in idem*, en virtud del cual una misma infracción no puede ser sancionada dos veces, siempre que exista identidad de sujetos, de hechos y de fundamentos sobre los que se basa la sanción. Si bien este principio no ha sido recogido expresamente por la Constitución, el Tribunal Constitucional lo ha fundamentado en los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad y presunción de inocencia. En el ámbito administrativo, viene expresamente recogido en el 31 de la ley 40/2015 de régimen jurídico del Sector Público.

Por todo ello, y dado que la llevanza de una doble contabilidad ha sido considerada como criterio de calificación de la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación prevista en el artículo 191 de la LGT, no procede la sanción de esta conducta como infracción independiente.

Finalmente, hay que analizar la infracción por incumplir obligaciones de facturación o documentación, regulada en el artículo 201 de la LGT.

El artículo 201 de la LGT establece que constituye infracción tributaria grave la falta de expedición de facturas. La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción cuando, como en este caso, sea posible conocer el importe de las operaciones.

No procede la aplicación de la reducción del 30 % que prevé el artículo 187.1.d de la LGT, dado que solo corresponde esta reducción a las sanciones de los artículos 191 a 197 de la LGT.

Al igual que en las infracciones anteriores, el enunciado no proporciona información suficiente para determinar si procede la aplicación de la reducción del 25%, prevista en el artículo 188.3 de la LGT.

Por todo ello, la cuantificación de la sanción es la siguiente:

- base de la sanción: 15.000 €
- sanción a aplicar: 2%
- total de la sanción previa: 300 €
- reducción 30%: 0 €
- total de la sanción: 300 €

c) El artículo 208 LGT establece expresamente que el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

Por otro lado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 210.2 LGT, para que los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en un procedimiento de inspección puedan ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

### **Ejercicios de autoevaluación**

1. c
2. b
3. a
4. c
5. a
6. b
7. b
8. b
9. c
10. a

