



BLOQUE VI. TEMA 9.

LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA.

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

I. LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA.

A) CONCEPTO

La potestad sancionadora de la Administración es aquella en virtud de la cual la Administración impone sanciones.

La LGT no ofrece ningún concepto de sanción, que pueden definirse doctrinalmente como el **resultado gravoso impuesto por una Administración en virtud de una disposición de rango legal como consecuencia de la vulneración de una norma** y tras el correspondiente procedimiento administrativo.

La LGT (Ley 58/2003) dedica su **Tít IV a la Potestad Sancionadora (arts. 178 a 212)**, de forma autónoma a la aplicación de los tributos, y desarrolla tanto los aspectos materiales de tipificación de las infracciones y sanciones como los procedimentales.

En esta materia, la LGT se desarrolla por el **Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario**, aprobado por RD 2063/2004.

Asimismo, en las **leyes propias de cada tributo** se tipifican infracciones específicas y se establecen las sanciones correspondientes.

Resulta aplicable con **carácter supletorio la L39/2015 PAC (DA 1.2ª)**.

Las infracciones y sanciones catastrales se recogen en el Título VII del RD Leg 1/2004 de 5 de marzo (arts 70 y 71), y con los criterios de graduación, sanción y procedimiento del RD 417/2006, y se exponen en la parte correspondiente de este temario. Subsidiariamente se aplica la LGT 58/2003 y la Ley de procedimiento administrativo 39/2015. Así se establece en la Disposición adicional 15ª de la LGT.

B) PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

Se recogen en el **Capítulo I del Título IV LGT (arts 178 a 180)**, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional que **exige que los principios inspiradores del orden penal** sean de aplicación al derecho administrativo sancionador, dado que **ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado ("ius puniendi")**.

→ En particular serán aplicables los siguientes principios:

1.-Legalidad en su vertiente de reserva de ley (LGT art.8). Las infracciones y sanciones **deben estar recogidas y tipificadas en una norma de rango legal vigente en el momento en el que se realicen los hechos tipificados**.

2.-Tipicidad y prohibición de la aplicación analógica Art. 183.1 LGT, "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 ".(art. 25.1 CE), **sin que quepa analogía** ni interpretación extensiva, recogiendo lo ya previsto en el art. 25.1 CE: nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no eran constitutivas de delito, falta o infracción administrativa con arreglo a la legislación vigente en ese momento.



3.-Responsabilidad : (LGT art.179) Nadie puede ser sancionado en virtud de una responsabilidad objetiva, que atienda exclusivamente al resultado de la conducta, es necesaria, además, la **imputabilidad** de la conducta al sujeto infractor y que esta conducta **sea culpable con cualquier grado de negligencia**, esto es, exigen la **existencia de dolo**.

Art 179.1 LGT: Las personas físicas o jurídicas y las entidades carentes de personalidad jurídica art 35.4 LGT **podrán ser sancionadas** por hechos constitutivos de infracción tributaria **cuando resulten responsables de los mismos**.

No obstante, (**art 179.2 LGT**) Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes **no darán lugar a responsabilidad** por infracción tributaria cuando:

- 1) Se realicen por quienes **carezcan de capacidad de obrar**.
- 2) Concurra **fuerza mayor**.
- 3) Deriven **de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto**.
- 4) Se haya puesto la **diligencia necesaria** en el cumplimiento de las obligaciones, cuando el obligado:
 - a) haya actuado amparándose en una **interpretación razonable** de la norma
 - b) haya ajustado su actuación a los criterios de la AT (**publicaciones y comunicaciones**, , o contestación a una **consulta vinculante**, siempre que exista una igualdad de supuesto de hecho).
- 5) Cuando sean imputables a una **deficiencia técnica** de los programas informáticos de asistencia facilitados por la AT.

179.3. Los OT que **voluntariamente regularicen** su situación tributaria o subsanen espontáneamente las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones o solicitudes presentadas de forma incorrecta **no incurrirán en responsabilidad**.

4.-Proporcionalidad: la gravedad de la sanción debe ir correlacionada con la de la conducta infractora, a cuyos efectos, dicha sanción **podrá ser objeto de graduación**.

instituto ARQUITECTURA

5.-El principio de no concurrencia de sanciones (non bis in idem): una única conducta sólo puede sancionarse una vez. Regulado en **180 LGT**.

Son manifestaciones de este principio:

Concurrencia de sanciones: 180.1 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.

Concurso real de infracciones 180.2 La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Por último el **artículo 180.3** proclama, la posibilidad de concurrencia de las sanciones tributarias, los intereses de demora y los recargos del período ejecutivo, ya que estos dos últimos no tienen carácter sancionador sino meramente resarcitorio.

6.-Irretroactividad: (art.10.2 LGT), las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos **tendrán efectos retroactivos** respecto de los actos **que no sean firmes** cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.



II. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

A) CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN Art. 183LGT

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.

Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.

Por su parte, tal como se ha señalado anteriormente las sanciones se pueden definir como el **resultado gravoso impuesto por una Administración en virtud de una disposición de rango legal** como consecuencia de la vulneración de una norma y tras el correspondiente **procedimiento administrativo**.

B) CALIFICACION DE LAS INFRACCIONES Art. 184 LGT:

Cada infracción se califica como leve, grave o muy grave, en función de **dos criterios de calificación: la ocultación y los medios fraudulentos**.

1.- Existe ocultación de datos cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones con hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, y la incidencia en relación con la base de la sanción sea superior al 10%.

La Base de la sanción es la cantidad no ingresada, devolución solicitada indebidamente o la devuelta indebidamente.

2.- Se consideran medios fraudulentos

- a) Anomalías sustanciales en la contabilidad.
- b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos, siempre que su incidencia represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción.
- c) La utilización de personas o entidades interpuestas.

C) CLASES DE SANCIONES. Art 185 LGT instituto ARQUITECTURA

Las infracciones se sancionarán mediante la imposición de **sanciones pecuniarias** y, cuando proceda, de **sanciones no pecuniarias de carácter accesorio**.

1.- Las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional.

- a) Las sanciones de cuantía fija. Se aplican a infracciones que no causan perjuicio económico a la HP.
- b) Las sanciones de cuantía proporcional Se aplican a infracciones que causan perjuicio económico a la HP y consisten en un porcentaje aplicado a la base de la sanción.

2.-Se podrán imponer además, **sanciones no pecuniarias de carácter accesorio (Art 186 LGT)**, en los casos de infracciones graves o muy graves con multa pecuniaria de más de 30.000€ y criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, y pueden consistir en:

- a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y beneficios fiscales hasta cinco años.
- b) Prohibición para contratar con la Administración hasta cinco años.



D) INFRACCIONES Y SANCIONES EN PARTICULAR.

El listado de infracciones se contiene en el Cap III del Título IV LGT, arts 191 a 206, este listado se completa con las sanciones tipificadas en las distintas leyes reguladoras de los tributos.

Se señalan **como más importantes, la siguientes:**

1. Infracciones tributarias de los artículos 191, 192 y 193 LGT. La calificación y las sanciones son las mismas, casos:

- a) **Dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria** que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (art. 191).
- b) **Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones** (art. 192).
- c) **Obtener indebidamente devoluciones** (art. 193).

Estas infracciones serán **Leves, Graves o muy Graves** en función de la **Base de la Sanción, y la Existencia o no de Ocultación, o Medios Fraudulentos.**

La **Sanción** será multa pecuniaria proporcional del 50% al 150% en función de los criterios de calificación anteriores.

2. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (artículo 194).

Será **Grave**. Multa pecuniaria proporcional del 15%.

3. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (artículo 195).

Será **Grave**. Si se determinan **en base**: multa del 15%. Si se determinan **en cuota**: multa del 50%.

4. Infracciones por imputar incorrectamente o no imputar BI, rentas o resultados o incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades en régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197 LGT).

Son **graves**

Sanción: En **Base Imponible, rentas o resultados**: multa proporcional del 40%. En **Deducciones, Bonificaciones y Pagos a Cuenta**: multa proporcional del 75%.

5. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal (Incumplimiento Obligaciones Formales) (artículo 198).

Son **leves**

6. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (artículo 199)

Son **graves**.

7. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la AT (artículo 203).

Existe **resistencia** cuando el sujeto infractor **haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la AT.**



Es grave. La sanción puede ir desde los 150€ al 2% de la cifra de negocios del año anterior con un mínimo de 3.000 €, en función de los criterios de graduación.

E) CUANTIFICACIÓN DE LAS SANCIONES.

Las sanciones tributarias se **graduarán** exclusivamente conforme a los siguientes criterios de graduación, aplicados simultáneamente.

1. Comisión repetida de infracciones tributarias:

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado en firme por una infracción de la misma naturaleza, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

2. Perjuicio económico causado a la HP:

Se mide por el porcentaje que resulte de la relación existente entre la base de la sanción y la cuota que debió ingresarse.

3. Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación

Cuando dicho incumplimiento **afecte a más del 20% del importe de las operaciones.**

4. Acuerdo o conformidad del interesado

Se reducirán las sanciones impuesta cuando la liquidación **no sea objeto de recurso o reclamación E-A**, o el OT suscriba un **acta con acuerdo o un acta de conformidad.**

La reducción aplicable será la siguiente (**art 188 LGT**):

- a) Del **50%**, en el caso de suscribirse **actas con acuerdo.**
- b) Del **30%**, en los casos de **conformidad.**
- c) **Además**, en el caso de que no se recurra la sanción impuesta y ésta se pague en periodo voluntario, se añadirá otra reducción de un 25%. Esta reducción no resulta aplicable en las actas con acuerdo.

F) EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD.

Artículo 189 LGT: La responsabilidad derivada de las **infracciones tributarias** se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de **prescripción** para imponer las correspondientes sanciones.

El plazo de prescripción será de 4 años desde que se cometió la infracción.

Y el **artículo 190 LGT:** "Las **sanciones tributarias** se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción, por compensación, condonación y por el fallecimiento de los obligados a satisfacerlas".

III. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

A) REGULACIÓN.

Está regulado en el **Capítulo IV del Título IV de la LGT.**

Art. 207 LGT: "El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará:

- a) Por las **normas especiales** establecidas **en este título** y la normativa **reglamentaria** dictada en su desarrollo.
- b) **En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.**

Con carácter supletorio la L39/2015 PAC y el **RD 1398/93** por el que se aprueba el reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.



B) DERECHOS Y GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

1.-Presunción de buena fe y presunción de inocencia

- a) en los procedimientos sancionadores se respetará la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se pruebe lo contrario;
- b) los hechos declarados probados por resoluciones judiciales **penales firmes** vincularán a las AAPP de los procedimientos sancionadores que sustancien.
- c) la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.

2.- Derecho al Procedimiento Separado (208 LGT)

- a) el procedimiento sancionador **se tramita de forma separada** a los de aplicación de los tributos,
- b) **salvo renuncia del OT**, en cuyo caso se tramita conjuntamente;

3.- Suspensión Automática de la Ejecución de Sanciones sin necesidad de aportar garantías

4) Otros Derechos:

- a) **A ser notificado** de los hechos que se le imputen, infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, autoridad competente para imponer la sanción y norma que atribuya tal competencia.
- b) **A formular alegaciones** y utilizar los **medios de defensa** procedentes.
- c) Los **demás derechos reconocidos por el art. 34 de la LGT**.

C) PROCEDIMIENTO

La LGT, contempla las modalidades de **tramitación separada y conjunta**.

Se analizará la **tramitación separada**, que es la que se aplica con carácter general.

1.- Iniciación LGT art.209.1

Los procedimientos sancionadores se inician **de oficio**, mediante la **notificación del acuerdo de inicio**, que contendrá las siguientes **menciones**:

- a) Identificación de la persona o entidad responsable.
- b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, calificación y sanciones que pudieran corresponder.
- c) Órgano competente para la resolución e identificación del instructor.
- d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio

2.-Plazo para la iniciación

art.209. 2 LGT Los procedimientos sancionadores que deriven de un procedimiento iniciado mediante declaración, de verificación de datos, comprobación o inspección, **no pueden iniciarse una vez transcurridos tres meses** desde que se hubiese notificado la correspondiente liquidación o resolución.



La naturaleza de este mandato es la de un **plazo de caducidad** del ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración tributaria. Hay que diferenciar, por tanto:

- a) Prescripción de la infracción: 4 años (LGT art.189).
- b) Caducidad del ejercicio de la potestad sancionadora: 3 meses (LGT art.209.2).
- c) Caducidad del procedimiento sancionador: 6 meses (LGT art.211).

3.- Instrucción. Art 210 LGT.

- o En la instrucción del procedimiento sancionador **se aplican las normas sobre desarrollo de los procedimientos del art 99 LGT**, así como las dedicadas a las notificaciones (art 109-112 LGT).
- o **Pruebas:** Se realizan de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar la **existencia de infracciones** susceptibles de sanción.
- o Los interesados pueden formular **alegaciones** en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución.
- o En el curso del procedimiento sancionador **se pueden adoptar medidas cautelares**.

4.- Audiencia a los interesados. Art 210.4 LGT

Concluidas las actuaciones, se formula **propuesta de resolución**, que debe ser **notificada** al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de **quince días** para alegaciones.

A continuación se **eleva** al órgano competente la propuesta de resolución.

5.- Procedimiento abreviado. Art.210.5 LGT

Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encuentren en poder del órgano competente **todos los elementos** que permitan formular la propuesta de sanción, ésta se incorpora al acuerdo de iniciación.

6.- Terminación Art.211.1 LGT

El procedimiento sancionador termina mediante **resolución expresa o por caducidad**.

a) Resolución expresa.

La resolución debe ser **expresa** y **notificarse** a los interesados.

Contiene **la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas,**

- si hay infracción establecerá: la infracción cometida, la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción, criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda, de acuerdo con el art 188 LGT.
- si no hay infracción, o no hay responsabilidad declarará tal circunstancia.

b) Plazo para resolver.

El procedimiento debe concluir en **plazo** máximo de **seis meses**, desde la notificación de la comunicación de inicio hasta la notificación de la resolución.

c) Caducidad.



El vencimiento del plazo de seis meses sin que se haya notificado la resolución produce la **caducidad del procedimiento**. La **caducidad impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador**.

IV. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

A) CONCEPTO

La comisión de un ilícito tributario podrá tener la consideración de **infracción tributaria o de delito** según lo previsto en el ordenamiento.

Las diferencias entre ambas **se centran**

- a) En que las infracciones no pueden acarrear privaciones de libertad (25 CE),
- b) En el tipo de procedimiento a desarrollar y
- c) En el **tipo de órgano** que lo ejecutará, administrativo en el caso de la infracciones, judicial en el caso del Delito.

B) DESCRIPCIÓN DE LOS TIPOS PENALES DE DELITOS CONTRA LA HP

Se encuentran en **Tít XIV del Libro II del Código Penal (LO 10/95)**, «De los delitos contra la HP y contra la Seguridad Social»

Tipifica los siguientes delitos:

1. **Delito de defraudación tributaria (art 305 CP)**
2. **Delito contra la Seguridad Social. (art 307 CP)**
3. **Delito contra la Hacienda de las Comunidades (art 305.3 CP)**
4. **Delito de fraude de subvenciones. (art 308 CP)**
5. **Delito de defraudación a las Comunidades o sus presupuestos. (art 306 CP) (art 309 CP)**
6. **Delito contable. (310 CP)**

El delito de **contrabando** se regula en su legislación específica (LO 12/1995).

instituto ARQUITECTURA

C) DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA (CP ART.305)

Centrando la exposición en el Delito de Defraudación Tributaria

1.- Conducta Típica 305.1 CP El que por **acción u omisión**, defrauda a la HP estatal, autonómica, foral o local:

- 1) **eludiendo el pago** de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie;
- 2) obteniendo indebidamente **devoluciones**; o
- 3) disfrutando **beneficios fiscales** de la misma forma,

siempre que la cuota defraudada, retenciones o ingresos a cuenta no ingresados, o las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos excedan de **120.000€** será castigado con pena de **prisión de 1 a 5 años** y multa del tanto al séxtuplo.

La pena se eleva a su **mitad superior** cuando concurra alguna de las siguientes **circunstancias agravantes**:

- 1) Utilización de **personas interpuestas**.
- 2) Especial **trascendencia y gravedad** de la defraudación, por el **importe de lo defraudado** o la **existencia de una estructura organizativa**.



Como **penas accesorias** se prevén, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de **3 a 6 años**.

Elemento objetivo del tipo: El elemento esencial del tipo objetivo, en el delito fiscal es la **defraudación**, para la que deben concurrir dos **elementos**:

- 1) el **engaño** característico de la defraudación;
- 2) y el **perjuicio patrimonial**, consecuencia del incumplimiento del deber de pago.

Elemento subjetivo del tipo. Es el “ánimo de defraudar”, **inherente al dolo**. El delito fiscal es, un **delito esencialmente doloso**, no admite formas imprudentes de comisión y requiere la concurrencia de un **elemento intelectual** (saber lo que se hace) y **volitivo** (hacer lo que se quiere).

Se produce la exención de responsabilidad por la regularización practicada (Excusa Absolutoria) art.305.4 CP Se produce cuando se regulariza la DT de forma **espontánea y completa**, aunque sea extemporáneamente.

Para finalizar, hay que mencionar que la L34/2015 ha incluido en la LGT un nuevo Título VI específicamente dedicado a regular las actuaciones de la AT en los supuestos de delito contra la HP, en la que la regla general permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal.

