

TEMA 14

LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA. PRINCIPIOS. SUJETOS RESPONSABLES. CONCEPTO Y CLASES DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. CUANTIFICACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS PECUNIARIAS. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA: INICIACIÓN, INSTRUCCIÓN Y TERMINACIÓN

1.-LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA

La potestad sancionadora está regulada en los artículos 178 a 206 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en el Reglamento General del Régimen Sancionador aprobado por Real Decreto 2063/2004 y supletoriamente, por el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007.

2.-PRINCIPIOS

Según el artículo 178 LGT, la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo a los principios reguladores de la misma en materia administrativa, aplicando en particular, los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

En cuanto al principio de responsabilidad, según el artículo 179 LGT, los sujetos infractores podrán ser sancionados por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables.

No obstante, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar responsabilidad:

- a. Si las realiza quien carezca de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b. Si concurre fuerza mayor.
- c. Si derivan de una decisión colectiva, para quienes salvaron su voto o no asistieran a la reunión donde se adoptó.
- d. Cuando se ponga la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- e. Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración.

Los obligados que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas de forma incorrecta, no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas en su presentación.

El artículo 180 LGT regula el principio de no concurrencia, según el cual, una acción u omisión que sirva de criterio de graduación de una infracción o que determine su calificación como grave o muy grave, no podrá ser sancionada como infracción independiente.

Asimismo, establece que la comisión de varias infracciones, posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas, así como la compatibilidad de las sanciones tributarias con el interés de demora y recargos del período ejecutivo.

Por último, conforme al principio de irretroactividad, tendrán carácter no retroactivo las normas que regulen el régimen de infracciones, sanciones tributarias y recargos, salvo cuando los actos no sean firmes y su aplicación sea más favorable para el interesado.

3.-SUJETOS RESPONSABLES (Artículos 181 y 182 LGT)

Son las personas físicas o jurídicas y entidades del artículo 35.4 LGT que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes, entre otros:

- a. Los contribuyentes y sustitutos.
- b. Retenedores y obligados a practicar ingresos a cuenta.
- c. Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- d. La entidad representante del grupo fiscal en régimen de consolidación fiscal.
- e. Entidades obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
- f. El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

Cuando concurren varios sujetos infractores en la realización de una infracción, quedarán solidariamente obligados al pago de la sanción.

El artículo 182 LGT establece que responderán solidariamente del pago de las sanciones, las personas o entidades causantes o que colaboren en la comisión de una infracción, que sucedan en la titularidad o ejercicio de actividades económicas por las obligaciones tributarias del anterior titular derivadas de su ejercicio, y las declaradas responsables por el artículo 42.2.LGT

Responderán subsidiariamente, los administradores de personas jurídicas que cometan infracciones tributarias cuando no hubiesen realizado los actos de su incumbencia necesarios para su cumplimiento, hubiesen consentido el incumplimiento, o adoptado acuerdos que posibiliten las infracciones, así como los designados en el artículo 43 LGT.

Por último, las sanciones no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras, pero sí a los sucesores de sociedades y entidades disueltas, conforme al artículo 40 LGT.

4.-CONCEPTO Y CLASES DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Conforme al artículo 183 LGT, son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, tipificadas y sancionadas como tal en la LGT u otra.

Se calificarán como leves, graves o muy graves, utilizando los siguientes criterios de calificación:

a. *Ocultación*

Se entiende que existe, cuando no se presenten declaraciones, o se presenten con operaciones inexistentes, datos falsos u omitiendo total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes u otro dato que incida en la determinación de la deuda, cuando su incidencia en relación con la base de la sanción sea superior al 10 %.

b. *Medios fraudulentos*, considerados como tal:

- Anomalías sustanciales en la contabilidad
Incumplir la obligación de llevanza de contabilidad, libros o registros fiscales, la llevanza incorrecta cuando su incidencia en relación con la base de la sanción sea superior al 50% o llevar contabilidades distintas para una misma actividad, impidiendo conocer la verdadera situación de la empresa.
- El uso de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, cuando la incidencia en relación con la base de la sanción sea superior al 10%.

- La utilización de personas o entidades interpuestas con fin de ocultar la identidad del sujeto infractor.

Se regulan tres clases de sanciones tributarias:

- a. Sanciones pecuniarias proporcionales o fijas, impuestas estas últimas generalmente por infracciones que no suponen un perjuicio económico para la Administración Tributaria.
- b. Sanciones no pecuniarias accesorias, por infracciones graves o muy graves, consistentes en la pérdida temporal de la posibilidad de obtener subvenciones, ayudas públicas o incentivos fiscales rogados y en la prohibición temporal para contratar con la Administración Pública sancionadora.

Los art. 191 a 206 bis LGT clasifican las infracciones como sigue::

A. Infracciones que producen un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública y comparten la misma naturaleza: *(Desarrollar todas)*

- a. No ingresar la deuda tributaria resultante de una autoliquidación (Artículo 191), siendo la base de la sanción la cuantía no ingresada
- b. No presentar de forma correcta y completa declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (Artículo 192)
La base de la sanción será la diferencia entre la cuantía resultante de la debida liquidación y la que hubiera procedido de los datos declarados; y la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera declarado.
- c. Obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa (Artículo 193), siendo la base de la sanción la cantidad devuelta indebidamente.

Estas infracciones se calificarán como:

- ✱ **Leves:** cuando la base de sanción sea inferior o igual a 3.000€, o siendo superior no exista ocultación, o cuando el obligado regularice en una autoliquidación o declaración posterior sin cumplir los requisitos del artículo 27, sancionándose con multa pecuniaria del 50%.
- ✱ **Graves:** si la base de la sanción es superior a 3.000€ y exista ocultación, cuando se utilicen documentos falsos sin llegar a ser medios fraudulentos, o cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de la contabilidad o registros sea superior al 10% e inferior o igual al 50% de la base de sanción.
La sanción será una multa pecuniaria del 50 al 100% en función del perjuicio económico y su comisión repetida.
- ✱ **Muy graves:** cuando se utilizan en medios fraudulentos.
La sanción será una multa pecuniaria del 100% al 150% en función del perjuicio económico y su comisión repetida.

La falta de ingreso de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta será muy grave, cuando superen el 50% de la base de sanción, o se utilicen medios fraudulentos, y grave cuando no se alcance dicho porcentaje.

B. Infracciones que habrían causado perjuicio económico a la Hacienda Pública, de no haberlo descubierto la Administración: *(en principio solo citar para el tema, no creo os de tiempo a más)* 194 y ss LGT

Calificadas todas como infracciones **graves**:

- a. Solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (Artículo 194)
Aplicable cuando se omiten datos o se incluyan datos falsos, se sancionará con una multa proporcional del 15% para la solicitud de devolución, y una multa fija de 300€ para beneficios o incentivos fiscales.
- b. Determinar o acreditar improcedentemente partidas o créditos tributarios aparentes (Artículo 195)
Se sancionará con una multa pecuniaria del 15% de la cantidad indebidamente acreditada por partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% por aquellas a compensar o deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes.
- c. Imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades en régimen de imputación de rentas (Artículo 196)
La sanción será una multa pecuniaria del 40% de tales cantidades.
- d. Imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por entidades en régimen de imputación de rentas (Artículo 197)
La sanción será una multa pecuniaria del 72% de las diferencias positivas entre las cantidades que debieron imputarse y las imputadas, sin compensación con las negativas.

C. Infracciones que no causan perjuicio económico a la Hacienda Pública: *(en principio solo citar para el tema, no creo os de tiempo a más)* 198 LGT y ss

- a. No presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, no comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de ciertas autorizaciones (Artículo 198)
Son infracciones leves y destacan, entre otras:
- Por no presentar en plazo declaraciones o autoliquidaciones, la sanción será una multa de 200€ (400€ para las declaraciones censales).
 - Por no presentar declaraciones exigidas en cumplimiento del deber de suministrar información, la sanción será una multa pecuniaria de 20€ por cada dato o conjunto de datos referidos a una persona o entidad que se omitan, con un mínimo de 300€ y un máximo de 20.000€.
- Cuando las declaraciones o autoliquidaciones anteriores se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo, la sanción y los límites serán la mitad de su importe.
- Por no comunicar el domicilio fiscal o el cambio, la sanción será una multa pecuniaria de 100€.
- b. Presentar incorrectamente declaraciones o autoliquidaciones, o contestaciones a requerimientos individualizados (Artículo 199)
Son infracciones graves y destacan, entre otras:
- Por presentar declaraciones o autoliquidaciones incompletas, inexactas o con datos falsos, se sancionará con multa pecuniaria de 150€ (250€ para declaraciones censales).
 - Por presentar documentos relacionados con obligaciones aduaneras por medios distintos de los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de ello, será una multa pecuniaria de 250€.
 - En caso de contestaciones a requerimientos de información, la sanción será del 2% de las operaciones no declaradas correctamente si son magnitudes monetarias, o en caso contrario, multa de 200€ por cada dato erróneo.

c. Incumplir obligaciones contables y registrales (Artículo 200)

Son infracciones graves, sancionadas con una multa pecuniaria de 150€, con multas específicas en ciertos casos destacando la multa de 600€ por cada ejercicio con llevanza de contabilidades distintas

d. Incumplir obligaciones de facturación o documentación (Artículo 201)

Son infracciones graves cuando:

- Se incumplan los requisitos exigidos en la normativa en materia de facturación
La sanción será una multa pecuniaria del 1% del importe de las operaciones afectadas.
- No se hayan expedido o conservado las facturas o documentos sustitutivos
La sanción será del 2% del importe de dichas operaciones y, si no es posible calcularlo, de 300€ por cada operación con infracción.

Será muy grave cuando se expidan facturas o documentos sustitutivos con datos FALSOS, sancionándose con una multa del 75% de las operaciones.

Será leve, cuando se incumplan las obligaciones de emisión o utilización de los documentos exigidos por la normativa de impuestos especiales, sancionándose con multa de 150€ por documento.

e. Constituye infracción tributaria la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta Ley;
- b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;
- c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;
- d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;
- e) no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta Ley;
- f) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.

f. Incumplir obligaciones relativas a la utilización del NIF u otros números o códigos (Art. 202)

Aunque generalmente será leve, sancionándose con multa fija de 150€, se agrava cuando los incumplimientos incumben a entidades de crédito por la utilización del NIF, y cuando se comuniquen datos falsos en su solicitud.

g. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria (Artículo 203)

Aunque generalmente será grave, sancionándose con una multa pecuniaria de 150€, se agravará cuando se cometa en el desarrollo de un procedimiento de inspección pudiendo alcanzar 100.000€ si el infractor no desarrolla actividades económicas, o 600.000€ si las desarrolla.

- h. Incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta (Artículo 204)
Será grave y se sancionará con multa pecuniaria de 300€ por cada dato o conjunto de datos de una misma persona, incrementándose en el 100% por comisión repetida.
- i. No comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta (Artículo 205)
Será leve o muy grave, en función de que exista o no obligación de presentar autoliquidación, sancionándose con una multa proporcional del 35% o 150% respectivamente de la diferencia entre la retención procedente y la practicada.
- j. No entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta (Artículo 206)
Será leve, sancionado con una multa fija de 150€.
- k. Supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (Artículo 206 bis)

Será grave y se sancionará con multa pecuniaria del 50% de la cuantía no ingresada o devuelta indebidamente; del 15% del importe indebidamente solicitado o acreditado para compensar en base imponible, y del 50% del indebidamente acreditado para deducir en cuota.

5.-CUANTIFICACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS PECUNIARIAS

Según el artículo 187, las sanciones se graduarán en base a los siguientes criterios, que aplicarán simultáneamente:

- a. Comisión repetida.
Si el sujeto infractor hubiese sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza por resolución firme en vía administrativa en los 4 años anteriores, la sanción mínima se incrementará en 5, 15 o 25 puntos, según fuese la infracción leve, grave o muy grave.
- b. Perjuicio económico para la Hacienda Pública.
La sanción mínima se incrementará entre 10 y 25 puntos en función del perjuicio causado, determinado por la proporción entre la base de la sanción y: lo que debió ingresarse con la debida liquidación, o la devolución inicialmente obtenida.
- c. Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.
Se entiende así cuando afecte a más del 20% de las operaciones sujetas al deber de facturación, o no permita conocer el importe de las operaciones sujetas a dicha obligación.
- d. Acuerdo o conformidad del interesado.
Aplicable a los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada cuando la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación, y en el de inspección cuando el obligado suscriba un acta con acuerdo o de conformidad.

Las sanciones impuestas en virtud de los artículos 191 a 197, se reducirán un 65% en las actas con acuerdo y un 30% en caso de conformidad.

La reducción se exigirá si el interesado recurre la regularización o no ingresa en plazo las cantidades derivadas del acta con acuerdo, o acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

El artículo 188.3 LGT establece la reducción por pago, según la cual, aplicada la reducción por conformidad, la sanción se reducirá en el 40 % siempre que:

- a. Se ingrese el resto de la sanción en periodo voluntario o en el plazo fijado en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento
- b. No se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.
- c. Ni derive de un acta con acuerdo.

6.-EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (Artículos 189 y 190 LGT)

La responsabilidad derivada de las infracciones se extinguirá por fallecimiento del sujeto infractor, o por el transcurso del plazo de prescripción para imponer la sanción, que será de 4 años desde que se cometieron las infracciones, interrumpiéndose:

- Por cualquier actuación de la Administración tributaria con conocimiento formal del interesado conducente a la imposición de la sanción
- Por la interposición de reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, y por las actuaciones realizadas con conocimiento del obligado durante dichos procedimientos.

Las sanciones tributarias se extinguirán por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, compensación, condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

7.- PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA: INICIACIÓN, INSTRUCCIÓN Y TERMINACIÓN (Artículos 207 a 212 LGT)

El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado o en caso de actas con acuerdo.

Se iniciará siempre de oficio, mediante notificación del acuerdo del órgano competente.

Tramitación: *(Solo para cortas la tramitación)*

Los que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad objeto del procedimiento, transcurridos 3 meses desde que se notifique o se entienda notificada la liquidación o resolución.

En la instrucción, los datos, pruebas o circunstancias que obren o fuesen obtenidos en algún procedimiento de aplicación de los tributos, tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente a él antes de la propuesta de resolución.

Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que recogerá motivadamente los hechos, su calificación jurídica y la infracción que puedan constituir (o la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad) y la sanción.

Será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole 15 días para que alegue cuanto considere y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime.

Si el órgano competente para resolver tuviese los elementos necesarios para formular la propuesta de imposición de sanción, se incorporará al acuerdo de iniciación, notificándose al obligado concediéndole el mismo plazo de alegaciones.

Terminación:

El procedimiento terminará mediante resolución notificada al interesado, o por caducidad transcurridos 6 meses sin notificarse resolución (pudiendo ampliarse el plazo por las causas del artículo 150.5), e impidiendo iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado por un procedimiento inspector, el interesado preste conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada tácitamente la resolución transcurrido 1 mes desde la conformidad, salvo que el órgano competente notifique acuerdo de rectificación o confirmación.

Son órganos competentes para la imposición de sanciones:

- a. El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- b. El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a beneficios o incentivos fiscales, obtención de subvenciones o la prohibición para contratar con la Administración Pública.
- c. El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicarlo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.
- d. El órgano competente para liquidar o el superior inmediato de la unidad que propuso el inicio del procedimiento.

Por último, el acto de resolución podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. Si el contribuyente impugna también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el órgano que conozca la impugnación contra la deuda.

El recurso o reclamación contra la sanción suspende su ejecución sin necesidad de garantías hasta que sea firme en vía administrativa, y no se exigirán intereses de demora hasta que finalice el plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

En ningún caso será objeto de suspensión automática la deuda objeto de derivación.