

Grado en Derecho

Facultad de Derecho

Universidad de León

Curso 2014/2015

**EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR
TRIBUTARIO**

The Tax Penalty Procedure

Realizado por el alumno D. Rodrigo Álvarez Rodríguez

Tutorizado por el Profesor D. Antonio Vaquera García

Trabajo Fin de Grado

ÍNDICE

I.- OBJETO.....	5
1. Objetivos generales.....	5
2. Objetivos específicos.....	5
II.-DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA.....	6
III.- INTRODUCCIÓN.....	7
IV.-REGULACIÓN. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	10
1. Ámbito territorial de aplicación de la Ley General Tributaria.....	11
2. Ámbito material de aplicación de la Ley general Tributaria.....	13
V.-LOS PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	14
1. Consideraciones generales.....	14
2. Principio de responsabilidad.....	16
A. Configuración legal.....	16
B. Circunstancias eximentes de la responsabilidad por infracción tributaria.....	17
3. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.....	19
4. Otros principios de la potestad sancionadora.....	21
A. Principios de legalidad y tipicidad.....	21
B. Principio de proporcionalidad.....	22
C. Principio de irretroactividad.....	22
VI.-ASPECTOS GENERALES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.....	23
1. La infracción tributaria: concepto y clases.....	23
2. Sujetos infractores, responsables y sucesores de las sanciones tributarias.....	26
3. Sanciones tributarias: clases y cuantificación.....	28
4. Extinción de las responsabilidades de las infracciones y sanciones tributarias.....	34
VII.-TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SUS CORRESPONDIENTES SANCIONES.....	35
1. Infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debería resultar de una autoliquidación.....	36
2. Infracción por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.....	38
3. Infracción por obtener indebidamente devoluciones.....	39
4. Infracción por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.....	39

Trabajo Fin de Grado

5. Infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.	40
6. Infracción por imputar incorrectamente o no imputar bases imposibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.	41
7. Infracción por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.	41
8. Infracciones por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.	42
9. Infracción por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.	44
10. Infracción por incumplimiento de obligaciones contables y registrales.	46
11. Infracción por incumplimiento obligaciones de facturación o documentación.	48
12. Infracción por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.	49
13. Infracción por resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.	50
14. Infracción por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar pagos a cuenta.	52
15. Infracción por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.	52
16. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.	53
VIII.- PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.	53
1. Notas generales.	53
2. Tramitación separada. Fases.	56
A. Iniciación del procedimiento.	56
B. Instrucción del procedimiento.	57
C. Resolución del procedimiento.	59
D. Tramitación abreviada.	62
3. Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de tributos.	64
A. Renuncia a la tramitación separada.	64
B. Actas con acuerdo.	65
4. Recursos contra sanciones.	66

Trabajo Fin de Grado

5. Ejecución de las sanciones.	67
IX.- CONCLUSIONES.	68
BIBLIOGRAFÍA:.....	71
ANEXOS.....	74
Anexo I. Ejemplo de cálculo de la incidencia.....	74
Anexo 2. Ejemplo de incremento de la sanción mínima como consecuencia de la graduación.....	75

RESUMEN:

El procedimiento sancionador tributario es la vía a partir de la cual se va sancionar la comisión de una infracción tributaria llevada a cabo por una persona física o jurídica. Como regla general, el procedimiento se llevará a cabo de forma separada al procedimiento de aplicación de los tributos, sin embargo cuando el sujeto infractor renuncie a la tramitación separada, o bien cuando se produzcan las llamadas actas de acuerdo, la tramitación se llevará a cabo a través de la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y el de aplicación de los tributos.

Este procedimiento puede finalizar a través de la imposición de una sanción mediante resolución por el órgano competente, bien por conformidad respecto a la propuesta de resolución, o por caducidad. Contra la resolución, cabe la interposición de recurso o reclamación en vía administrativa.

PALABRAS CLAVE:

Procedimiento sancionador tributario, sujetos infractores, infracciones, sanciones tributarias, tramitación separada, tramitación conjunta, procedimiento abreviado.

ABSTRACT:

The tax penalty procedure is the way through which the commission of tax offense carried out by a natural or legal person will be penalized. As a general rule, the procedure is carried out separately from the tax application procedures; however, when the offender refuses to the separate processing or in case that there are deeds of agreement, the procedure will follow the course of joint processing of the tax penalty procedure and the tax application procedures.

This procedure can be finished with the imposition of a sanction through a resolution by the competent authority, either for compliance respect to the draft resolution, or due to expiration. Against the resolution, it is possible to appeal or to complain against it through administrative proceedings.

KEYWORDS:

Tax Penalty Procedure, offenders, tax offense, tax penalti, separate processing, joint processing, summary procedure.

I.- OBJETO.

1. Objetivos generales.

El objetivo principal de este trabajo de fin de grado (en adelante, TFG) es el análisis y desarrollo del procedimiento sancionador tributario, a través de la Ley General tributaria (en adelante, LGT) y del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGRST).

Este trabajo tiene la finalidad de poder conocer las posibles consecuencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, así como determinar atendiendo al tipo de infracción, la sanción correspondiente. Todo ello, teniendo en cuenta una serie de principios, que han de ser respetados dentro del procedimiento sancionador, y que tienen en la mayoría de ellos un reconocimiento constitucional.

Importante mención es la de conocer la existencia de una serie de motivos que pueden dar lugar a la exoneración de tal responsabilidad, como consecuencia de la falta de culpabilidad del posible responsable. Esto es así porque la culpabilidad del infractor se derivada de si la acción u omisión infractora es o no culposa o dolosa. La falta de este requisito en la culpabilidad, supondría la existencia de una serie de supuestos en los que el presunto responsable no se le sancionará y por tanto quedará exonerado.

Por otro lado, en cuanto al procedimiento sancionador tributario, debemos tener en cuenta un cambio novedoso, que la doctrina ya con anterioridad a su establecimiento solicitaba. Esto es, el establecimiento en el ámbito tributario, de la separación del procedimiento sancionador respecto a los procedimientos de aplicación de los tributos. Esto se hizo por un motivo, y es que con esta separación se conseguían una series de garantías para el imputado, como por ejemplo: la no aplicación de los privilegios de la deuda tributaria a las sanciones, o que las sanciones fueran impuestas respetando, los principios generales de la potestad sancionadora, tanto los de contenido material (uno de los más importantes, el derecho a no autoinculparse) como los de contenido formal (separación de órganos y de la fase de instrucción y resolución).

2. Objetivos específicos.

De los anteriores objetivos generales se derivan los siguientes objetivos específicos:

Trabajo Fin de Grado

- Conocer la regulación del procedimiento sancionador tributario.
- Identificar los principios que rigen la potestad sancionadora en materia tributaria.
- Analizar los aspectos generales de las infracciones y sanciones tributarias, tales como: concepto de infracciones y clases; clases y cuantificación de las sanciones; sujetos infractores y la extinción de las infracciones y sanciones.
- Estudio del procedimiento sancionador, y distinguir entre tramitación conjunta del procedimiento sancionador tributario y el de aplicación de tributos, de la tramitación separada, así como conocer las vías de recurso que caben contra la decisión sancionadora y la ejecución de la misma.

II.-DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA.

La metodología que se ha seguido para el desarrollo de este trabajo, puede resumirse en una serie de etapas:

Primera fase.- Elección del tema. Se ha llevado a cabo una reunión donde se ha dado a elegir entre varias opciones a escoger por el alumno, o bien que este propusiera un tema de interés correspondiente con la materia del departamento a que corresponde el tutor.

Segunda fase.- Creación del índice. Antes del desarrollo del trabajo, se ha llevado a cabo la constitución del índice, y para ello se ha consultado una serie de materiales obtenidos de los fondos de la Universidad de León. Para su desarrollo, el tutor ha dado una serie de pautas a seguir, además de cumplir con las reglas adoptadas en el Reglamento sobre Trabajos Fin de Grado, aprobado por acuerdo de la junta de facultad celebrada el 11 de junio de 2013.

Tercero.- Búsqueda de materiales. Una vez desarrollado el índice y con el visto bueno del tutor, se ha llevado a cabo una búsqueda de materiales bibliográficos obtenidos de los fondos de la Universidad de León, gran parte de ellos del Departamento de Derecho Público- Financiero y Tributario, así como a través de préstamo universitario de la biblioteca de la Facultad de Derecho. También se ha realizado una búsqueda de materiales, a través de internet en páginas web seguras y especializadas en el ámbito del

derecho tributario. Se ha utilizado, además de los instrumentos normativos vigentes, la doctrina jurídica tributaria, así como de jurisprudencia en esta materia.

Cuarto.- Desarrollo del trabajo. Una vez llevado a cabo el estudio de los materiales obtenidos y descritos anteriormente, se ha procedido a la redacción del trabajo. Para ello se han seguido las pautas recogidas en el Reglamento y lo dispuesto por el tutor. El esquema general que se ha seguido es el siguiente:

- Desarrollo del contenido del trabajo, de lo general a lo más específico. Cada vez que se iba finalizando un capítulo, se enviaba al tutor para que realizara las indicaciones oportunas, y posteriormente el alumno ha tenido que realizar las correcciones marcadas por el tutor.
- Finalizado el contenido, se ha llevado a cabo la redacción de las conclusiones, objetivos y el resumen, cuyos contenidos también han sido corregidos por el tutor.

Quinto.- Finalización del trabajo. Por último, se ha llevado a cabo una revisión general de trabajo en su conjunto y el tutor ha dado su visto bueno al trabajo realizado.

III.- INTRODUCCIÓN.

Para comenzar con el análisis del procedimiento sancionador tributario, es necesario determinar una serie de notas en cuanto a lo que llamamos, potestad punitiva del Estado. Esta se determina conforme a dos manifestaciones, por un lado la judicial, y por otro, la que nos interesa, la potestad sancionadora de la Administración. En principio, tal potestad conforme al principio de división de poderes, sería materia del poder judicial, sin embargo en nuestro país tradicionalmente ha sido compartida con el poder ejecutivo. Así pues como establece la doctrina¹, mientras que en otros países de nuestro entorno cuya evolución a un Estado liberal ha dado lugar a la abolición del poder sancionador tributario de la administración, en nuestro país, se ha ido aceptando la existencia de un *ius puniendi* superior y único del Estado, formado por la potestad penal de los Tribunales y la potestad sancionadora de la Administración. Tal concepción se deriva de la creencia de muchos en que las garantías y derechos que han de ser

¹ MARCOS CARDONA, M. La potestad sancionadora de la Administración. En: M. MARCOS CARDONA. *El procedimiento sancionador tributario*. 1ª edición, 2005., Madrid: Iustel, 2005, pp. 15-35. 84-96440-19-2.

efectivos dentro del ámbito penal, también habrían de trasladarse al ámbito sancionador tributario.

Por tanto, debemos tener en cuenta dos cauces para sancionar una conducta ilícita por vulnerar los derechos de la Hacienda Pública: la vía penal y la vía administrativa. El Derecho penal tipifica una serie de delitos contra la Hacienda Pública, y la forma de sancionar tales ilícitos es a través de las penas, que se encuentran recogidas en el Código Penal. Por otro lado, está la vía administrativa, donde el ordenamiento tributario tipifica determinados ilícitos como infracciones tributarias, frente a las cuales tenemos una serie de sanciones.

Las diferencias que nos permiten distinguir entre las dos vías son las siguientes:

- Por un lado, debemos tener en cuenta cual es el órgano que impone la sanción correspondiente a la infracción: en la vía penal, serán los tribunales los que impongan las penas. Por el contrario, en la vía administrativa, será los órganos de Gestión o Inspección.
- La naturaleza de las sanciones: en la vía penal, se aplicarán penas tales como las privativas de libertad y también limitaciones de derechos (prohibiciones de contratar con la Administración, etc..). Mientras que en la vía administrativa, los órganos administrativos no pueden imponer este tipo de penas.
- El propio procedimiento para la interposición de la sanción correspondiente, no será el mismo: mientras que en la vía penal se lleva a cabo mediante el proceso penal, en el caso de la vía administrativa, se encauza a través de un procedimiento administrativo.

Atendiendo a lo dicho anteriormente, entre las potestades que ostenta la Administración tributaria está la de interponer sanciones encaminadas a la protección del orden general. Se ha de distinguir entre sanciones que <<se orientan a la protección del orden general>> y aquellas que se sitúan en <<en un cuadro complejo dentro de una relación especial²>>. En cuanto a la primera categoría, al ser tan próxima con las penales, se les aplicará las garantías que, siendo de aplicación en el plano punitivo, son de aplicación al sancionador. Por otro lado, la segunda categoría, se les aplicaría otro tipo de reglas, como consecuencia de la diferencia con aquellas sanciones sometidas a un conjunto de

² Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984, de 6 de junio.

principios derivados de su proximidad con las punitivas. De cualquier forma, y al margen de que la única singularidad que hoy mantienen las sanciones disciplinarias es la no aplicación del principio del *non bis in idem*, se debe rechazar la inclusión de las sanciones tributarias dentro de las sanciones de autoprotección³, como consecuencia de que con estas, la Administración protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias, sobre todo en el caso de que exista una mínima influencia de los principios penales.

Supone pues, la aplicación al ámbito del procedimiento sancionador tributario de los principios penales sustantivos y las garantías y principios procesales. Esto supone, que las garantías del artículo 24.2 de la Constitución Española (a partir de aquí CE), son de aplicación a tal procedimiento tributario, y la negativa a ello sería inconstitucional⁴ por vulnerar el derecho a la tutela judicial.

Se exige además que el ejercicio de la potestad sancionadora se desarrolle a través de un procedimiento, y esto es así, por dos motivos. Por un lado, garantizar los derechos e intereses de los particulares, pudiendo estos participar activamente en la decisión administrativa, que se logra a través de la exposición de motivos y la defensa de sus derechos. Por otro lado, nos encontramos otro motivo que supone garantizar el interés público, que se traduce en la búsqueda de la eficacia de la resolución administrativa, ya que se pone en manos de la autoridad administrativa todos los elementos de juicio necesarios. Todo esto se traduce en un único principio, el llamado principio de legalidad procedimental, que también tiene la denominación de garantía de procedimiento.

Para cumplir con este principio, es decir, para que se respete el derecho a un proceso con todas las garantías, se requiere una separación de las etapas (etapa de instrucción y etapa de resolución) que se han establecido en el procedimiento, y que las fases de instrucción y resolución se encomienden a órganos distintos. Esto supone una garantía de imparcialidad de la autoridad decisoria, trasladado al ámbito administrativo. Sin embargo, debemos tener en cuenta, que la Administración no se rige por un principio de independencia, sino por el de jerarquía, lo que impide una absoluta independencia de los órganos administrativos tributarios. La actual LGT no impone una separación entre los órganos encargados de la aplicación de los tributos y los que deben intervenir en el

³ También conocido como Principio de autotutela administrativa.

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 120/1996, de 8 de julio.

procedimiento sancionador, ni establece una separación entre órganos de instrucción y órganos de resolución del expediente sancionador. Lo que sí hace es establecer los órganos competentes para imponer sanciones. Por ello, deja la regulación de esto al desarrollo reglamentario, que en la actualidad se establece en el RGRST de 15 de octubre. Este nos indica que las reglas de distribución de competencia en cada una de las fases correspondientes a las distintas sanciones han quedado expuestas de tal modo que en unos casos las competencias para iniciar, instruir y resolver se concentran en un mismo órgano, y en otros, la instrucción del expediente sancionador compete al funcionario que intervino en las previas actuaciones de comprobación e investigación.

IV.-REGULACIÓN. ÁMBITO DE APLICACIÓN.

El procedimiento sancionador se rige en primer lugar, por la LGT, y concretamente en su Título IV, dedicado a *la potestad sancionadora*, y concretando aún más, el capítulo II se refiere al *procedimiento sancionador en materia tributaria*. En estos preceptos, la ley regula las infracciones y sanciones, el procedimiento sancionador, y además regula los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.

La norma de desarrollo en esta materia es el RGRST⁵, que supone una innovación como consecuencia de la promulgación de la nueva LGT, para poder adaptarse a la estructura y sistemática del nuevo régimen sancionador que estableció esta norma.

⁵ El nuevo régimen sancionador que incorpora el RGRST se caracteriza según establece su preámbulo por los siguientes aspectos:

- a) La separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria.
- b) La aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales de derecho administrativo, entre los que destacan el de legalidad, tipicidad, responsabilidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.
- c) La nueva tipificación de las infracciones, que adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- d) La introducción de nuevas reducciones de las sanciones para los supuestos de actas con acuerdo y de pago sin recurso de la sanción.
- e) La especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción, de modo que, en términos generales, la calificación de una infracción como grave requiere la existencia de ocultación, y la calificación como muy grave requiere la concurrencia de medios fraudulentos, como expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria.
- f) Y el incremento de la seguridad jurídica, de forma que se ha tratado de reducir el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador. Para lograr este objetivo se han revisado los criterios necesarios para la cuantificación exacta de la sanción y se han incluido en el texto legal las reglas para su aplicación. Con esta reforma y con la nueva clasificación tripartita de las infracciones se han conseguido reducir los intervalos previstos en el régimen anterior para el cálculo de algunas sanciones.

Supone la renovación de las normas que hasta entonces regulaban el procedimiento sancionador tributario: Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la inspección de los tributos.

También las normas reguladoras de cada tributo⁶ contienen determinadas especificaciones en esta materia, al contener determinadas infracciones y sus correspondientes sanciones.

Debemos tener en cuenta la Ley 30/1992, del 26 de noviembre, del Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común. La propia LGT en su art.207 establece que el procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará, bien por las normas especiales establecidas por la presente ley y la normativa reglamentaria de desarrollo, o bien en su defecto, se aplicará supletoriamente por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa. Y aquí es donde entra en juego la Ley 30/1992, del 26 de noviembre, que será de aplicación de forma supletoria, en defecto de normas tributarias. Esta ley en materia tributaria tiene especial relevancia en lo relativo a los principios del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, puesto que en estos se consagran una serie de derechos y garantías de los ciudadanos respecto a la actuación punitiva de la Administración.

Una vez determinada la normativa, antes de entrar en materia sobre el procedimiento sancionador tributario, tomando como referencia la LGT, vamos a analizar su ámbito de aplicación. Debemos distinguir entre ámbito material de aplicación y ámbito territorial de aplicación.

1. Ámbito territorial de aplicación de la Ley General Tributaria.

Para poder establecer el ámbito de aplicación territorial es necesario acudir al artículo 1⁷ de la LGT, que se aplica no solo en relación a las infracciones y sanciones, sino que es de aplicación para toda la ley en su conjunto. Atendiendo a este precepto se puede afirmar que las normas que sobre infracciones y sanciones establece la LGT serán de aplicación, a la Administración tributaria del Estado.

⁶ La ley del IVA o la de los Impuestos Indirectos es un claro ejemplo donde se recogen una serie de supuestos de infracciones.

⁷ Artículo 1 de la LGT <<esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución>>.

Trabajo Fin de Grado

En el ámbito local, serán de aplicación las normas reguladoras del procedimiento sancionador tributario, a lo dispuesto en el artículo 11⁸ del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Ahora bien, en el ámbito autonómico la cuestión es más compleja, ya que será necesario diferenciar entre comunidades de régimen general, por una parte, y por otro el régimen para Navarra y el País Vasco.

Para la Comunidad Foral de Navarra y de los tres territorios históricos del País Vasco, en cuanto a la aplicación de la LGT⁹, se debe acudir a la disposición adicional primera de la Constitución y en los Estatutos de Autonomía de ambas Comunidades, de las leyes por las que se aprueban el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En cuanto, al Convenio Económico con Navarra, aprobado por la Ley 28/1990¹⁰, de 26 de diciembre, establece que la Comunidad Foral de Navarra en cuanto a la normativa tributaria, se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a la terminología y conceptos. Por otro lado, en cuanto al País vasco, el Concierto Económico con el País Vasco¹¹, se pronuncia en los mismos términos.

Por otro lado, están las Comunidades Autónomas que se rigen por el régimen común. Y en este caso, se ha de distinguir entre tributos cedidos y tributos propios. En caso de tratarse de impuestos cedidos, la regulación aplicable en materia de infracciones y sanciones es la normativa estatal, es decir, la LGT y el resto de normas al respecto, pero nada se establece de la existencia de una posible cesión en lo relativo a la regulación de las infracciones y sanciones tributarias. Por lo que se refiere a los impuestos propios, es

⁸ El artículo 11 de Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo dispone: <<en materia de tributos locales, se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en la Ley General Tributaria y en las disposiciones que la complementen y desarrollen, con las especificaciones que resulten de esta ley y las que, en su caso, se establezcan en las Ordenanzas fiscales al amparo de la ley>>.

⁹ En el apartado 2 del artículo 1 de la LGT se establece que <<lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco>>.

¹⁰ El art. 7 de la ley dispone que <<la Comunidad Foral de Navarra, en la elaboración de la normativa tributaria: a) se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a la terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente convenio>>.

¹¹ El artículo 1 del presente Concierto Económico establece que <<los territorios históricos en la elaboración de la normativa tributaria: a) se adecuarán a la LGT en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico>>.

donde se encuentra una problemática mayor. Existe dos teorías doctrinales al respecto: una que establece que la LGT no se aplicaría a los tributos propios de las Comunidades Autónomas¹² (en adelante, CCAA), puesto que en la Constitución no existe título competencial sobre el cual se fundamente la atribución por el Estado a la LGT de ese ámbito de aplicación. Y la otra posición doctrinal¹³ establece, si sería de aplicación, ya que el artículo 1.1 de la LGT establece que una parte de la LGT si resultaría de aplicación a todos los Entes Públicos. Para resolver este conflicto, el Tribunal Constitucional¹⁴ (en adelante, TC) se ha pronunciado y ha establecido que las CCAA si podrán adoptar normas administrativas sancionadoras, siempre que se ajusten a las garantías constitucionales dispuestas en el ámbito del derecho sancionador (artículo 25.1 de la CE) y que no establezcan incompatibilidades al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio (art. 149.1.1), es decir, no podrán establecer sanciones ni tipos que difieran de los recogidos en la normación válida para todo el territorio.

2. Ámbito material de aplicación de la Ley general Tributaria.

Los preceptos que la LGT dedica a la regulación de las infracciones y sanciones tributarias, son en principio de aplicación a aquellas infracciones y sanciones tipificadas no solo en esta ley, sino también en otras normas, tales como las reguladoras de los tributos.

Sin embargo, la LGT excluye expresamente de su ámbito de aplicación dos bloques de infracciones y sanciones tributarias.

La primera de estas dos exclusiones se deriva de los establecido en el apartado 3 del artículo 183 de la LGT, según el cual <<las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica>>, es decir, por la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, así como por el Real

¹² Esta teoría es defendida por Palao Taboada. Véase PALAO TABOADA Carlos, La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma. *Revista española de Derecho Financiero*. 2012, núm 100, p.536 y ss. ISSN: 0210-8453.

¹³ Esta teoría es defendida por Calvo Ortega. Véase CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento tributario. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomsom-Civitas, 2004, p.21 a 23.

¹⁴ En este sentido puede verse la Sentencia del TC 87/1985, de 16 de julio. Sostuvo que <<las CCAA pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías constitucionales dispuestas en este ámbito del derecho sancionador (artículo 25.1 de la CE, básicamente), y no introduzcan divergencias irrazonables y desproporcionadas al fin perseguido respecto del régimen jurídico aplicable en otras partes del territorio>>.

Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se desarrolla el Título II de dicha Ley, relativo a las infracciones administrativas de contrabando. Esto es así, en contra de lo establecido en el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, que abogaba por dar cabida en la nueva ley a las llamadas infracciones de contrabando¹⁵.

La segunda de las exclusiones, se encuentra en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta, <<las infracciones y sanciones en materia catastral se registrarán por su normativa específica>>, es decir, por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y más concretamente sus artículos 70 y 71 que conforman el título VIII del mismo. El motivo por el cual estas infracciones se han sacado de la LGT puede radicar en los problemas que posiblemente han surgido al intentar adaptar su regulación al nuevo régimen sancionador en ella contenido o bien de la dificultad que la LGT presenta para adaptarse a las particularidades de las Haciendas Locales, y más aún a los impuestos de gestión compartida entre el Estado y los municipios, cuyo exponente máximo es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, figura en cuya gestión cumplen un papel fundamental las declaraciones catastrales.

V.-LOS PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA.

1. Consideraciones generales.

La mayoría de la doctrina, en la actualidad, coincide en entender la potestad sancionadora de la Administración como una manifestación del *ius puniendi* único del Estado, el cual, sea cual sea la esfera en el que se desarrolle –ya sea el ámbito penal o el administrativo-, viene sujeto a una serie de principios. Ya con anterioridad a la Constitución de 1978, según establece Susana Aníbarro y Begoña Sesma¹⁶, el Tribunal Supremo (en adelante, TS), mantuvo en diversos pronunciamientos la unidad sustancial

¹⁵ En el citado Informe se decía en relación con las infracciones de contrabando que <<han sido circunstancias de muy diversa índole las que las han separado del tronco común tributario, para incorporarlas a una norma penal (...) La reforma en marcha se considera la ocasión para darles un encuadre normativo adecuado>>. Véase Informe para la reforma de la LGT. Ob. cit., p. 332.

¹⁶ ANÍBARRO PÉREZ, Susana y SÁNCHEZ SESMA, Begoña. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria. En: Susana Aníbarro y Begoña Sanchez. *Infracciones y sanciones tributarias*. 1ª edición, octubre 2005. Valladolid: Lex Nova, 2005, p.27. ISBN: 84-8406-656-8.

entre el ilícito administrativo y el ilícito penal¹⁷; y también, por lo que a la infracción tributaria se refiere, diversos autores apostaron por la misma postura.

Sin embargo, no será sino con la promulgación del texto constitucional cuando esta tendencia va a recibir un impulso mayor y más definitivo. Debemos acudir al artículo 25 de la CE, en su apartado 1, que dispone que <<nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento>>. Este precepto pone en una situación de igualdad las categorías del delito, la falta y la infracción administrativa.

El TC ya en su Sentencia 18/1981, de 8 de junio, va a interpretar este precepto y entenderá que el *ius puniendi* es único del Estado, <<hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales>>. Sin embargo, como es natural, el tribunal reconoce la existencia de una serie de diferencias entre ambos órdenes, podemos mencionar como ejemplo que la Administración no puede imponer penas que directa o indirectamente impliquen privación de libertad, o bien las diferencia en la calificación, la competencia y el procedimiento. Por todo ello, podemos extraer de la sentencia que el TC concibe que <<los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador>>.

En cuanto a las infracciones administrativas en general, la mentada recepción de los principios básicos del orden penal aparece reflejada en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), cuyo título IX se dedica a la potestad sancionadora, recogiendo en el capítulo I del mismo, los principios informadores de dicha potestad, y en el capítulo II los que la Ley denomina como <<principios del procedimiento sancionador>>.

¹⁷ En cuanto a este criterio jurisprudencial puede destacarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1972 (RJ 1972/876), en la que se afirma que las contravenciones administrativas <<se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo como el penal>>. Cabe además citar, las Sentencias de 2 y 25 de marzo de 1972 (RJ 1972/1168 y 1972/1472), de 31 de octubre del mismo año (RJ 1972/4675), de 12 de diciembre de 1977 (RJ 1977/4740) o de 15 de marzo de 1978 (RJ 1978/1069).

En el ámbito propiamente tributario, la LGT actual, confirma la relación existente entre la infracción tributaria y el ilícito penal. Esto se deriva de la existencia de un título aparte –concretamente, el título IV, dedicado a regular *La potestad sancionadora*, como consecuencia del deslinde de la sanción respecto del resto de la deuda tributaria¹⁸. Además, dentro del título mencionado, se ha establecido un capítulo independiente –el capítulo I- donde se establece la regulación de los principios de la potestad sancionadora. Importante es el artículo 178 al establecer que <<la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley>>.

Hechas las aclaraciones oportunas, pasaremos a realizar un pequeño análisis de los principios que menciona el artículo 178 de la LGT, teniendo alguno de ellos una regulación más detallada en otros preceptos de la Ley.

2. Principio de responsabilidad.

A. Configuración legal.

Uno de los principios que el artículo 178 de la Ley establece expresamente como aplicables a la potestad sancionadora tributaria, es el *principio de responsabilidad*, que es objeto de una regulación más detallada en el artículo 179 de la misma Ley.

El apartado 1 del artículo 179 establece que <<las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos>>. Este precepto se aproxima al artículo 130 de la LRJPAC, que también consagra tal principio al establecer que <<solo podrán ser sancionadas por hecho constitutivos de infracción administrativa las personas físicas y jurídicas que resulten responsables de los mismos, aún a título de simple inobservancia>>.

¹⁸ El artículo 58 de la LGT, en su apartado 3, dispone que <<las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley>>.

Así como establece Susana Aníbarro y Begoña Sesma¹⁹, a pesar del paralelismo entre ambos preceptos, existen ciertas diferencias. Se puede destacar que en el precepto 179 de la LGT omite toda referencia al grado de culpabilidad necesario para que un sujeto deba responder de una infracción, aspecto que la LRJPAC si establece, al mencionar que serán responsable <<...aun a título de simple inobservancia>>. Si bien, este artículo 179.1 de la LGT, podría hacernos dudar sobre una posible asunción en materia tributaria de un sistema de responsabilidad objetiva –esto es, de responsabilidad por el mero resultado, con independencia de cualquier consideración de tipo subjetivo- esta quedaría resuelta a través de otros preceptos, como por ejemplo, el apartado 1 del artículo 183 de la LGT, que al definir infracciones tributarias establece que son <<las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley>>. A la luz de este precepto, no deja lugar a duda sobre la vigencia de un principio de responsabilidad subjetiva, en el sentido de que no puede haber sanción sin dolo, ni imprudencia o negligencia.

B. Circunstancias eximentes de la responsabilidad por infracción tributaria.

Las circunstancias eximentes de la responsabilidad por infracción tributaria se encuentran reguladas en el apartado 2, del artículo 179 de la LGT. Este artículo establece un listado de eximentes, sin que pueda ser considerada como un *numerus clausus*.

Por lo que respecta a la letra a) del apartado 2, se refiere a las acciones u omisiones realizadas por personas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario²⁰. El motivo por el cual el sujeto quedaría eximido de responsabilidad por infracción tributaria es por la falta del requisito de imputabilidad o capacidad de culpabilidad. Por ello en el artículo 181.1 de la LGT, al mencionar a los sujetos infractores, se refiere en su letra f) al representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar.

¹⁹ ANÍBARRO PÉREZ, Susana y SÁNCHEZ SESMA, Begoña. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria. En: Susana Aníbarro y Begoña Sánchez. *Infracciones y sanciones tributarias*. 1ª edición, octubre 2005. Valladolid: Lex Nova, 2005, p.32. ISBN: 84-8406-656-8.

²⁰ Según el artículo 44 de la LGT <<tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacitación afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate>>.

Trabajo Fin de Grado

En la letra b) se hace referencia a la fuerza mayor como causa excluyente de responsabilidad. Esto es así puesto que no existe dolo ni culpa, al ser la fuerza mayor un supuesto de imposibilidad de prever un suceso o la imposibilidad de evitarlo pese a haberlo previsto.

Por otra parte tenemos la letra c), que alude al hecho de haber salvado el voto o no haber asistido a una reunión en la que se adoptó la decisión colectiva de la que trae causa el comportamiento infractor. Esto es así como consecuencia del llamado principio de personalidad de la sanción, que quiere decir que no se puede imputar responsabilidad de hechos ajenos.

La letra d) del artículo, se refiere aquel sujeto que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria según este artículo de la LGT <<entre otros supuestos,...cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86²¹ y 87²² de esta. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados>>.

Por último, el apartado 2 del artículo 179 incorpora una serie de circunstancias eximentes de responsabilidad, previstas en la letra e). En concreto, se refiere a cuando la conducta del obligado tributario sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de los cuales sin duda el más popular es el

²¹ Este artículo hace referencia a publicaciones tales como las que deberá realizar el Ministerio de Hacienda, de los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente. Entre otras publicaciones.

²² Se refiere a aquellas comunicaciones y actuaciones de informaciones que debe realizar la administración tributaria, como por ejemplo de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, o del texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten, entre otras.

Programa de Ayuda a la Declaración de la Renta, más conocido como P.A.D.R.E. En consecuencia, el administrado que declare utilizando estos programas que la Administración le ofrece, no podrá ser posteriormente sancionado, en caso de que, su declaración, se estime errónea, siempre y cuando, estas deficiencias sean técnicas. Si por el contrario, el sujeto se equivoca al usar el programa, este sí puede ser sancionado.

3. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

Se refiere al principio de *non bis in idem*, es decir, la imposibilidad de sancionar dos veces o más por unos mismos hechos al mismo sujeto infractor con idéntico fundamento²³. La LRJPAC, en su artículo 133, hace referencia a tal principio, estableciendo que <<no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujetos, hecho y fundamento>>.

Por otra parte, el artículo 180 LGT, establece la regulación de este principio y en concreto establece situaciones que pueden vulnerar este principio, cuya aplicación en el ámbito tributario opera en tanto que principio general de la potestad administrativa sancionadora.

En el apartado 1 de este artículo, establece una preferencia de la vía penal para sancionar hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública y, simultáneamente, infracciones tributarias. Según establece Susana Aníbarro y Begoña Sesma²⁴, esta preferencia opera tanto en el ámbito material, como en el procedimental, es decir la preferencia del proceso penal frente al administrativo. En este caso, cuando la administración viese que la infracción fuera ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública, se pasará el caso a la jurisdicción correspondiente o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado²⁵, absteniéndose de seguir adelante con el proceso administrativo, que quedará suspendido, mientras el órgano judicial no dicte sentencia firme, o bien se de sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca

²³ El TC ha deducido tal principio del principio de proporcionalidad, legalidad y tipicidad. Véase las Sentencias 2/1981, de 30 de enero, 154/1990, de 15 de octubre y 179/1999, de 11 de octubre. Tal jurisprudencia exige para que se entienda vulnerado el principio de *non bis in idem*, la concurrencia de tres circunstancias: identidad de sujetos, de hechos y de fundamento de la sanción.

²⁴ ANÍBARRO PÉREZ, Susana y SÁNCHEZ SESMA, Begoña. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria. En: Susana Aníbarro y Begoña Sánchez. *Infracciones y sanciones tributarias*. 1ª edición, octubre 2005. Valladolid: Lex Nova, 2005, p.45-48. ISBN: 84-8406-656-8.

²⁵ Tanto la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, como la audiencia previa al interesado, es una novedad de la actual LGT, que anteriormente no regulaba.

la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. En caso de que la sentencia penal sea estimatoria, finalizará el procedimiento administrativo. En cambio, en caso de no existir delito, la administración reanudará las actuaciones.

En el apartado 3 del artículo, se establece la regla de no concurrencia entre infracciones y criterios de graduación y entre infracciones y circunstancias determinantes de la calificación de una infracción como grave o muy grave.

Importante es el apartado 4 del artículo 180 LGT, que establece que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que proceda por todas ellas. La LGT establece la compatibilidad de una serie de infracciones:

- La infracción del artículo 191²⁶ con las infracciones de los artículos 194²⁷ y 195²⁸.
- La infracción del artículo 198²⁹ con las infracciones de los artículos 199³⁰ y 203³¹.

Tenemos que aclarar, que existen fuera de este precepto otros supuestos que también resuelve la LGT, pero también hay que resaltar, que no todos aquellos en los que el principio de *non bis in idem*, pueda verse afectado³².

Ahora bien, el principio de *non bis in idem*, no se ve perturbado por el hecho de que una misma conducta tenga prevista dos sanciones diferentes de diversa naturaleza³³, si cada

²⁶ Dejar de ingresar la deuda resultante de una autoliquidación.

²⁷ Infracción por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

²⁸ Infracción por acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

²⁹ Por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

³⁰ Infracción por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

³¹ Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

³² Esto es cierto, como ocurre en el caso de concurso de normas, cuando la acción puede encajar, a su vez, en distintos tipos de infracciones aparentemente válidas, o cuando la ley admite que un solo hecho constituya dos, o más infracciones, o cuando la ley tipifica como infracción acciones que no son sino el medio para realizar otras, o cuando la conducta desarrollada por el sujeto, en su conjunto, engloba diversas infracciones susceptibles de ser sancionadas de forma independiente.

³³ Como en el caso de la multa pecuniaria y una sanción accesoria.

una de ellas puede justificarse desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es coincidentes³⁴.

Por último, para acabar con el análisis de este principios, el apartado 5 del artículo 180 LGT, concluye estableciendo que las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y los recargos del periodo ejecutivo. Tal compatibilidad deriva de la distinta naturaleza de unas y otros.

4. Otros principios de la potestad sancionadora.

A. Principios de legalidad y tipicidad.

El artículo 178 de la LGT también establece otros principios a los que no decida especial atención, a pesar de que si son trascendentes para la potestad sancionadora. Entre ellos, en primer lugar, hay que referirnos a los principios de legalidad y tipicidad, y hablamos de ellos conjuntamente porque están relacionados.

Se encuentran regulados en el artículo 25 de la Constitución, y establece que <<nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyen delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento>>.

La tipicidad supone que tanto la acción u omisión, como la reacción prevista por el ordenamiento jurídico a estas conductas, debe estar descritas de forma precisa por una norma. En nuestro ordenamiento, la mayoría de las infracciones y sanciones se encuentran en la LGT, sin embargo, también se encuentran tipificadas en otras normas tributarias e incluso no tributarias³⁵.

En cuanto a la legalidad, de acuerdo con el artículo 25 CE, la norma que describe la acción u omisión que constituye la infracción y la relación correspondiente con la misma, debe tener rango formal de ley. A diferencia de lo que ocurren en el derecho penal, que exige ley orgánica, en materia sancionadora administrativa basta con la regulación mediante ley ordinaria. El motivo por el cual se deriva esta diferencia es la

³⁴ Véase la STC 2/1981, de 30 de enero.

³⁵ Así, según el artículo 183.3 LGT <<las infracciones y sanciones en materia de contrabando se registrarán por su normativa específica>>.

ausencia en las sanciones tributarias de las penas privativas de libertad. Además, como establece la doctrina del TC, es lícita la intervención del Reglamento en la definición de las conductas infractoras administrativas y en las sanciones correspondientes, y cuando su actuación resulte subordinada a la Ley y no independiente de la Ley sancionadora. 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.

B. Principio de proporcionalidad.

Otro de los principios que el artículo 178.2 LGT se limita a mencionar, es el de proporcionalidad. Ahora bien, su regulación más concreta se encuentra en el artículo 131 LRJPAC. Este principio de proporcionalidad se traduce en la exigencia de correspondencia necesaria entre los ilícitos y las sanciones. Especial exigencia establece el apartado 3 del artículo 131 LRJPAC, que establece que <<en la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, considerándose especialmente los siguientes criterios para la graduación de la sanción a aplicar: a) La existencia de intencionalidad o reiteración, b) La naturaleza de los perjuicios causados y c) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme>>. Esto significa que el legislador deberá tener en cuenta el principio de proporcionalidad en el momento del establecimiento de las infracciones y sanciones, y la Administración deberá tener en cuenta este principio a la hora de imponer una sanción.

En definitiva, este principio exige: proporcionalidad en su regulación y proporcionalidad en la aplicación del régimen sancionador.

C. Principio de irretroactividad.

Debemos partir de lo establecido en el artículo 9.3 CE, que consagra la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y en su artículo 25 encontramos implícitamente este principio al disponer que <<nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan

delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento>>.

El artículo 178 LGT hace referencia a este principio como uno de los principios informadores de la potestad sancionadora, pero no lo desarrolla expresamente. Así, debemos acudir al artículo 10.2 LGT, que dispone que <<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>>.

Por tanto, existen dos vertientes del principio de irretroactividad: por un lado, la vertiente positiva, que ampara la aplicación retroactiva del régimen sancionador más favorable siempre y cuando la sanción impuesta de conformidad con el régimen anterior no hubiera adquirido firmeza. Por otro lado, está la vertiente negativa, que prohíbe la aplicación retroactiva de una norma sancionadora desfavorable, como el caso de la aplicación de un tipo infractor a hechos acaecidos antes de su entrada en vigor que no estaban tipificados como tal conducta infractora o, si lo estaban, tenían prevista una sanción menor.

VI.-ASPECTOS GENERALES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

1. La infracción tributaria: concepto y clases.

El concepto de infracción tributaria se encuentra regulada en el artículo 183 de la LGT que establece que <<las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley>>. Este precepto es próximo con los delitos y faltas contenidos en el artículo 10 del Código Penal que establece que <<son delitos o faltas las acciones u omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley>>. De este modo, la infracción tributaria se configura, siguiendo el modelo del Derecho Penal. Ahora bien, tenemos que entender que las infracciones tributarias no son delitos, sino infracciones de carácter administrativo.

En cuanto a la clasificación de las infracciones tributarias, el apartado 2 del artículo 183 de la LGT recoge la nueva clasificación y establece que << las infracciones tributarias

se clasifican en leves, graves y muy graves>>. Este precepto deja atrás la anterior regulación que clasificaba las infracciones en graves y simples.

La calificación de las infracciones se encuentra en el artículo 184 de la LGT, y establece que regirá la regla de la calificación unitaria, según la cual cada conducta infractora será calificada de forma única como leve, grave o muy grave, con una sola excepción, la que dispone el apartado 6 del artículo 191 de la LGT³⁶. Por tanto, esto quiere decir, que existirá una infracción independiente por cada obligación tributaria incumplida, según establece el artículo 3 del RGRST.

El apartado 1 del artículo 184, remite a los artículos 191 a 206, en los que se establece la tipificación de las conductas infractoras, para la calificación de cada uno de los tipos de infracción. Así pues, según indican Susana Aníbarro y Begoña Sesma³⁷ la LGT, utiliza dos tipos de métodos para la calificación, el primero, otorga directamente la calificación que se estima oportuna al correspondiente tipo infractor, y el segundo, establece el tipo de infracción que puede ser calificado como leve, grave o muy grave, en función de las circunstancias concurrentes. Pues bien, solamente, las infracciones que supongan evasión fiscal y que causen un perjuicio económico directo a la Hacienda Pública³⁸, son susceptibles de las tres clasificaciones en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que para el resto de infracciones se les ha adjudicado de forma directa su calificación, a teniendo al desvalor de la conducta tipificada como infracción³⁹.

Es importante que hagamos referencia a las infracciones de evasión fiscal, puesto que para la determinación de las mismas dentro de los tres tipos (leves, graves o muy graves), se establecen unas circunstancias o criterios de calificación en el artículo 184, apartados 2 y 3 de la LGT, junto con los artículos 191, 192 y 193.

³⁶ La excepción que establece este precepto es que <<siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo>>.

³⁷ ANÍBARRO PÉREZ, Susana y SÁNCHEZ SESMA, Begoña. Aspectos generales de las infracciones y sanciones tributarias. En: Susana Aníbarro y Begoña Sánchez. *Infracciones y sanciones tributarias*. 1ª edición, octubre 2005. Valladolid: Lex Nova, 2005, p.65-76. ISBN: 84-8406-656-8.

³⁸ Estas infracciones se encuentran reguladas en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT.

³⁹ En la Exposición de Motivos de la LGT se establece que <<las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento>>.

La primera de las circunstancias que va ser utilizada para calificar las infracciones de evasión fiscal, es la llamada ocultación de datos a la Administración tributaria, regulada en el apartado 2 del artículo 184 de la LGT. <<Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida 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 ciento>>. El artículo 4 del RGRST añade alguna precisión sobre la ocultación, al establecer que se entenderá ocultación <<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>>.

Otra de las circunstancias, son los llamados medios fraudulentos, que se recogen en el apartado 3 el artículo 184 de la LGT. De acuerdo a este precepto, se pueden considerar medios fraudulentos:

Primero, las llamadas anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Dentro de esta categoría, se establecen tres circunstancias, consideradas como anomalías sustanciales:

- El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Debe entenderse por incumplimiento absoluto, cuando se incumpla alguna o algunas de las obligaciones relevantes que integran la obligación genérica de llevanza de la contabilidad. Las obligaciones relevantes son aquellas cuyo incumplimiento frustra el objetivo de la contabilidad, esto es, mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados.
- La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

- La llevanza incorrecta de libros o registros (de tres modos: asientos, registros o importes falsos; omisión de operaciones; contabilización en cuentas incorrectas)⁴⁰, con incidencia superior al 50 por 100 de la base de la sanción.

En segundo lugar, otra circunstancia que podemos entender como medio fraudulentos es el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, con incidencia⁴¹ superior al 10 por 100 de la base de la sanción (ver ejemplo de cálculo de tal incidencia en el Anexo I).

Por último, está la utilización de personas o entidades interpuestas, cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento la realización de cualesquiera operaciones de las que derive la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

2. Sujetos infractores, responsables y sucesores de las sanciones tributarias.

La sección 1ª, del capítulo II del título IV de la LGT, dedica su regulación a lo que la ley denomina como <<sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias>>. Son dos los artículos integrados dentro de esta sección, artículo 181 y 182. El artículo 181 establece la regulación de los sujetos infractores, y el artículo 182 se refiere a otros sujetos a los que se les va a extender las consecuencias del incumplimiento por el autor principal, es decir, se refiere a los responsables y los sucesores de las sanciones en materia tributaria.

El artículo 181, en su apartado 1º establece la definición de los sujetos infractores, según el cual <<serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas, y las entidades

⁴⁰ El artículo 4.2º de RGRST, establece el concepto de los tres modos citados: <<...se entenderá 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 entenderá 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 entenderá 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>>.

⁴¹ Para calcular la incidencia, se deberá acudir al artículo 12 de RGRST.

mencionadas en el apartado 4 del artículo 35⁴² de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes>>. A parte de la definición, también establece una lista de quienes, entre otros, pueden ostentar dicha condición, tales como: los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión,... Se observan diferencias con el Derecho penal, puesto que son sujetos infractores las personas jurídicas y los entes no personificados, y la sanción es única, aunque los infractores sean varios y el pago por uno libere a los demás.

El sujeto infractor, tendrá la consideración de deudor principal, a efectos de lo establecido en el apartado 1 del artículo 41⁴³ de la LGT, y así lo establece el apartado 2 del artículo 181. Es decir, esto significa que la ley permite extender la responsabilidad a otros sujetos a título de responsables.

El apartado 3 del artículo 181, se refiere a la concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria, incluyendo la regla de la solidaridad en el pago de la sanción. Esta regla, supone otra diferencia respecto al Derecho Penal, donde cada una de las personas que participan en la comisión de un ilícito recibe su correspondiente pena, frente a la sanción única del Derecho administrativo sancionador y la solidaridad entre sujetos, que permite liberar al resto de infractores, cuando uno de ellos realice el pago de la sanción.

Por lo que respecta al artículo 182 de la LGT, se ocupa de la extensión de la responsabilidad por infracción tributaria a otros sujetos distintos del propiamente considerado como sujeto infractor, es decir, se refiere a los responsables y sucesores de las sanciones tributarias. En concreto, recoge las excepciones a la regla general del artículo 41.1 de la Ley, que establece una serie de supuestos en los que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones.

⁴² El apartado 4 del artículo 35 de la LGT establece las siguientes entidades: <<las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición>>.

⁴³ El apartado 1 del artículo 41 establece que <<la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley>>.

El apartado 1 del artículo 182 de la Ley, establece quienes serán responsables solidarios del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria. Se refiere a las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 del artículo 42 de la ley, es decir, las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria y las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

El apartado 2 del precepto, hace referencia a la responsabilidad ya no solidaria, sino subsidiaria. El precepto hace responsables subsidiarios a las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 43. Se refiere a los administradores⁴⁴ de las entidades jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Por último, el apartado 3, aborda la cuestión de la extensión de las sanciones tributarias a los sucesores, y lo hace, bien para reproducir lo que ya dispone al respecto el artículo 39, dedicado a los sucesores de las personas físicas, a quienes en ningún caso se les podrá transmitir las sanciones, por aplicación del principio de personalidad de la sanción, o bien para cumplir con lo establecido en el artículo 40 de la Ley, que permite que las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas podrán ser transmitidas a los sucesores de las mismas.

3. Sanciones tributarias: clases y cuantificación.

El artículo 185 de la LGT diferencia entre sanciones pecuniarias o multas y sanciones no pecuniarias, estas últimas de carácter accesorio, puesto que nunca se van a interponer en solitario, sino como complemento a la sanción principal de carácter pecuniario. A su

⁴⁴ Téngase en cuenta que el artículo 43.1, en su letra a), se refiere a este supuesto de responsabilidad, pero sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42, es decir, sin perjuicio de que resulte aplicable el otro supuesto de responsabilidad –en ese caso solidaria- por acto ilícito. Esto supondrá una complicación a la hora de encuadrar determinadas conductas de los administradores de personas jurídicas en uno u otro precepto.

vez, las sanciones según establece el apartado 2 de este precepto, pueden consistir en una multa fija o proporcional.

La LGT hace una especial referencia en cuanto a las sanciones no pecuniarias, en concreto se regulan en el artículo 186. Dentro de este precepto, podemos diferenciar dos grupos de sanciones: un primer grupo, regulado en los apartados 1 y 2 del precepto, y que pueden afectar a cualquier obligado tributario; y un segundo grupo, recogido en el apartado 3, que solo puede afectar a las autoridades o personas que ejerzan profesiones oficiales.

Por lo que respecta al primer grupo, el apartado 1⁴⁵ del precepto establece una serie de sanciones no pecuniarias que podrán imponerse accesoriamente junto a multas iguales o superiores a 30.000 euros, que hayan sido impuestas por infracciones graves o muy graves para cuya graduación se haya utilizado el criterio de la comisión repetida de infracciones tributarias. Y el apartado 2⁴⁶ del precepto establece también un conjunto de sanciones no pecuniarias que podrán imponerse de forma accesoria con multas por importe igual o superior a 60.000 euros.

Por otro lado, en cuanto al segundo grupo, el apartado 3 del precepto establece como ya se ha establecido anteriormente la sanción accesoria consistente en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, y que sólo puede ser impuesta lógicamente a quienes ejercen este tipo de profesiones⁴⁷. Para la imposición de estas sanciones es necesaria la vulneración de los deberes de colaboración previstos en los artículos 93 y 94, siempre y cuando se hayan desatendido tres requerimientos en relación con los artículos 203 de la LGT. El plazo de duración de la sanción será en

⁴⁵ Las multas accesorias que pueden imponerse de forma accesoria según el apartado 1 del artículo 186 de la LGT son: <<a) 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. b) 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>>.

⁴⁶ Las multas accesorias que pueden imponerse de forma accesoria según el apartado 2 del artículo 186 de la LGT son: <<a) 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 tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente. b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente>>.

⁴⁷Según establece el artículo 186.3, en su párrafo tercero, a los registradores de la propiedad y mercantiles, los notarios y todos los demás que ejerciendo funciones públicas no perciben directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales u otras entidades de Derecho público.

general de tres meses, pero podrá alcanzar hasta doce meses si al sujeto infractor se le hubiese impuesto en los cuatro años anteriores otra sanción de este mismo tipo a partir de resolución firme en vía administrativa.

Por lo que respecta a la cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias, según María Coronado⁴⁸, la exposición de motivos señala el establecimiento de los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes determinará la sanción máxima que se puede imponer. La LGT dedica su artículo 187, para regular los criterios de graduación que permitirán fijar la sanción a aplicar dentro de la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave. A continuación se pasará a analizar los criterios que el precepto contiene.

-LA COMISIÓN REPETIDA DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS: conforme a lo establecido en el artículo 187.1.a), esta circunstancia solo concurrirá cuando:

- El sujeto infractor haya sido sancionado, por resolución firme en vía administrativa en los 4 años anteriores a la comisión de la infracción que está siendo objeto de graduación. Los elementos fundamentales que hay que tener en cuenta para ver si se cumple o no este requisito son: formal (que exista resolución firme en vía administrativa) y otro temporal (dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción). El artículo 5 del RGRST también se manifiesta en cuanto a estos términos.
- Por infracción de la misma naturaleza. La LGT establece que tendrán la misma naturaleza, las infracciones reguladas en un mismo artículo del capítulo III, del título IV, que se dedica a la tipificación de las infracciones y de sus correspondientes sanciones. Sin embargo, también se consideraran que tiene igual naturaleza, las recogidas en los artículos 191, 192 y 193⁴⁹. Una de las cuestiones que merece atención, es la posibilidad de reincidencia cuando las infracciones previamente cometidas estuvieran tipificadas en la LGT de 1963. Tal cuestión es resuelta por la disposición transitoria segunda del RGRST, que establece que <<se entenderá que las infracciones previstas en el artículo 79.a),

⁴⁸ ARNÁIZ. A. Teodoro, CORONADO. S. María, ESTRADA. G. Francisco Javier, LAFUENTE. M. Fernando, LAMOCO. P. Carlos y MARCO. S. José Antonio. Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias (Capítulo II, artículos 181 a 189). En: María CORONADO SIERRA. *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*. 1ª edición, diciembre 2004. Valladolid: Lex Nova, 2004, p. 262-267. ISBN:84-8406-570-7.

⁴⁹ Son las consistentes en comportamientos de evasión fiscal.

Trabajo Fin de Grado

b) y c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, son de la misma naturaleza que las previstas en los artículos 191, 192 y 193>> de la LGT actual. También establece que <<la infracción prevista en el artículo 78.1.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se considerará de la misma naturaleza que la prevista en el artículo 199>> de la LGT actual.

Por lo que respecta a la graduación, se incrementará el importe de la sanción mínima en las siguientes cuantías (ver ejemplo de incremento de la sanción mínima como consecuencia de la graduación, en el anexo 2):

- Para la infracción leve: el incremento será de 5 puntos porcentuales.
- Para las graves: el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Para las muy graves: de 25 puntos porcentuales.

Ahora bien, estos tres incrementos solo se aplicarán a las infracciones tipificadas en los artículos 191, 192 y 193. Por el contrario, si estamos ante alguno de los tipos regulados en los apartados 4 y 5 del artículo 199 o en el artículo 204 de la LGT, en caso de reincidencia el incremento será del 100 por 100 de la sanción inicialmente prevista.

-EL PERJUICIO ECONÓMICO PARA LA HACIENDA PÚBLICA: se encuentra regulado en letra b), del apartado 1 del artículo 187. El precepto establece que el perjuicio económico para la Hacienda Pública se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

- La base de la sanción.
- Y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación, la que derivaría de la correcta declaración, o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Por lo que respecta a la graduación, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

- Si el perjuicio económico es superior al 10% e inferior o igual al 25%, el incremento será de 10 puntos porcentuales.
- Si el perjuicio es superior al 25% e inferior o igual al 50%, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

- Si el perjuicio es superior al 50%, e inferior o igual al 75%, el incremento será de 20 puntos porcentuales.
- Si el perjuicio es superior al 75%, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

Este criterio solo será de aplicación para las infracciones generadoras de perjuicio económico, como son las previstas en los artículos 191, 192 y 193.

-EL INCUMPLIMIENTO SUSTANCIAL DE LA OBLIGACIÓN DE FACTURACIÓN O DOCUMENTACIÓN: criterio regulado en la letra c), del apartado 1 del artículo 187. Solo opera en relación con las sanciones a imponer por la infracción regulada en el artículo 201 de la LGT, requiere para su estimación que afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación, en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de comprobación, o cuando como consecuencia del incumplimiento, a la Administración no se sea posible conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. Ahora bien, la concurrencia de esta circunstancia en la infracción del artículo 201, producirá un aumento del 100% de la sanción establecida en el mismo. Debemos acudir al artículo 6⁵⁰ del RGRST el que precise como se debe de valorar esta circunstancia.

-EL ACUERDO O LA CONFORMIDAD DEL INTERESADO: regulado en la letra d) del mismo precepto. Distingue según se produzca en el seno de comprobación limitada y verificación de datos o bien se produzca en el procedimiento de inspección. Para saber cuándo se entiende prestada la conformidad debemos acudir al artículo 7 del RGRST.

- En la comprobación limitada y verificación de datos: según el artículo 7, <<salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad cuando el obligado tributario no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación>>. Ahora bien, <<cuando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o, cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación que proceda contra la liquidación y no se

⁵⁰ El artículo 6 del RGRST establece que <<cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración>>.

tenga constancia de su interposición, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación>>.

- En el procedimiento de inspección, el artículo 7 establece que se entenderá que existe conformidad <<cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto>>. También se entenderá que existe conformidad <<cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación>>.

-Existe un quinto supuesto, no incluido dentro de los criterios de graduación del artículo 187, sino en el artículo 188, que es el supuesto de REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES: las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 se reducirán en los siguientes porcentajes:

- Para actas de acuerdo del artículo 155 de la LGT se reducirán un 50%.
- Para los supuestos de conformidad un 30%.

Tales reducciones se exigirán, sin más requisitos que la notificación al interesado, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

- Actas de acuerdo: cuando se interponga recurso contencioso-administrativo, o cuando no se proceda al pago en periodo voluntario.
- Supuesto de conformidad: cuando se interponga recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, contra la regularización.

Por otra parte, en función del pago de la sanción, en el apartado 3 del artículo 188 prevé la reducción de la sanción en un 25%, de la resultante una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad, en el supuesto de que:

- Se ingrese el total de la sanción resultante, en periodo voluntario de pago, sin solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- No se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

- No aplicable a las actas con acuerdo.
- Aplicable a cualquier sanción, dado que el artículo 188.3 habla de su aplicación por la comisión de cualquier infracción.

Al igual que en el caso anterior, esta reducción se exigirá sin más requisito que la notificación, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

Por último, el apartado 4 del artículo establece que el acto de exigencia de la reducción practicada por recurrir no exige nuevo recurso contra el incremento de la sanción, siempre y cuando se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida. Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

4. Extinción de las responsabilidades de las infracciones y sanciones tributarias.

La regulación de la extinción de la responsabilidad de las infracciones y sanciones tributarias se encuentra en los artículos 189 y 190 de la LGT. Hay que distinguir entre extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias y extinción de las sanciones tributarias.

Por lo que respecta a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, en concreto su regulación se encuentra en el artículo 189. Este precepto nos establece dos causas de exclusión de la responsabilidad:

- Por el fallecimiento del sujeto infractor.
- Por el transcurso del plazo de prescripción. Respecto a esta causa de extinción de la prescripción, el apartado 2,3 y 4 de este artículo nos establece la regulación de la misma. En el apartado 2, nos establece que <<el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones>>. Ahora bien es posible que el plazo de prescripción se interrumpa y así el apartado 3, establece una serie de causas que permitirán interrumpir el plazo de

prescripción:<<a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria. Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos>>.

Por último el apartado 4, no establece que tal prescripción se realizará de oficio por la propia Administración tributaria.

Por lo que se refiere a la extinción de las sanciones tributarias, el artículo 190, será el que se ocupe de su regulación. La sanción ya exigida, se extinguirá por las siguientes causas:

- Por el pago o impago.
- Por prescripción del derecho para exigir su pago.
- Por compensación.
- Por condonación.
- Por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

Son las mismas causas de extinción de la deuda tributaria, con la única excepción del último supuesto, es decir, en caso de fallecimiento de todos los obligados, que no es de aplicación para la extinción de la misma.

VII.-TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y SUS CORRESPONDIENTES SANCIONES.

Una vez hecho el anterior análisis, la LGT se centra en la regulación pormenorizada de cada una de las infracciones y su correspondiente sanción. El desarrollo legal de las mismas se concreta en los artículos 191 a 206 de la LGT. Esta lista de infracciones contenida en la ley es cerrada, sin perjuicio de las establecidas de forma específica en la ley propia que regula cada tributo.

1. Infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debería resultar de una autoliquidación.

Esta infracción está regulada en el artículo 191 de la LGT, y en concreto en su apartado 1 encontramos que situaciones encajan dentro de este tipo de infracción y cuales se encuentran excepcionadas. Según este apartado <<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>>. También podremos incluir dentro de este supuesto <<la falta de ingreso total o parcial 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>>.

El primero de los dos supuestos mencionados anteriormente quedará fuera de esta infracción siempre que se regularice con arreglo al artículo 27⁵¹ o bien proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161⁵², ambos de la LGT.

Por lo que respecta a la base de la sanción el precepto indica que será la cantidad no ingresada en la correspondiente autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. Sobre el cálculo de la misma, tendríamos que acudir al artículo 8 de RGRST.

Además, para este tipo de infracciones, la calificación de la infracción y la determinación de la sanción, es la siguiente:

- Será leve: cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior a tal cantidad, no exista ocultación. Para que esto sea así, no podrán concurrir los siguientes supuestos:

⁵¹ Este precepto se refiere a la declaración extemporánea sin requerimiento previo, y en concreto a los recargos como consecuencia de esa declaración extemporánea. Estos recargos son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

⁵² Se refiere a la declaración sin ingreso, iniciándose el período ejecutivo, y en concreto establece que el período ejecutivo se inicia “en el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación”. Una vez iniciado el período ejecutivo, la administración tributaria efectuará recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas, mediante el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

Trabajo Fin de Grado

- Existencia de facturas, justificantes, o documentos falsos o falseados, aun en el supuesto de que estos no se constituyan como medios fraudulentos.
- En el caso de que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior del 10% sobre la base de la sanción.
- Cuando la cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener se hubieran dejado de ingresar. Este supuesto se refiere además de a los ingresos a cuenta.

Este tipo de infracciones supondrán una multa pecuniaria proporcional al 50%.

En el apartado 6 de este artículo se establece una regla especial <<siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo>>.

- Será grave: en el caso de que la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación. Y sea cual sea la base de la infracción también será grave si concurren los siguiente elementos:
 - Uso de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados y no constitutivos de medios fraudulentos.
 - Llevanza incorrecta de los libros o registro cuando represente un porcentaje superior al 10% e inferior o igual al 50 % de la base de la regulación.
 - Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran de retener o ingresos a cuenta, siempre que tales cantidades

representen un porcentaje inferior o igual al 50% de la base de la sanción.

Para que sea grave, no cabe medios fraudulentos, puesto que si fuera así, tal infracción sería calificada como muy grave. En caso de ser grave, se impondrá una multa pecuniaria proporcional del 50% al 100%, y se graduará atendiendo a los porcentajes previstos para la comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública⁵³.

- Será muy grave: cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos, y excepcionalmente aunque no se hubieran utilizado, cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

Esta infracción constituirá multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento. La graduación de la misma se realizará por los mismos criterios que para la infracción grave.

2. Infracción por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

Esta infracción está regulada en el artículo 192 de la LGT. En su apartado 1 establece que <<constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el

⁵³ Párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de la LGT. En caso de comisión repetida (para la infracción leve: el incremento será de 5 puntos porcentuales; para las graves: el incremento será de 15 puntos porcentuales; y para las muy graves: de 25 puntos porcentuales). En el caso del perjuicio económico: (si el perjuicio económico es superior al 10% e inferior o igual al 25%, el incremento será de 10 puntos porcentuales; si el perjuicio es superior al 25% e inferior o igual al 50%, el incremento será de 15 puntos porcentuales; si el perjuicio es superior al 50%, e inferior o igual al 75%, el incremento será de 20 puntos porcentuales; si el perjuicio es superior al 75%, el incremento será de 25 puntos porcentuales).

procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 de esta ley>>.

Por lo que se refiere a la base de la sanción estará constituida por la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración, o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

En cuanto a la calificación, la graduación y la sanción, se repite lo señalado para la infracción anterior, es decir, lo contenido en el artículo 191.

3. Infracción por obtener indebidamente devoluciones.

Se regula en el artículo 193, y consiste en <<infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo>>.

En cuanto a su base, está formada por la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

Respecto a su calificación, graduación y sanción, se repite lo establecido en el artículo 191 y ya desarrollado en el apartado 1 de este epígrafe.

4. Infracción por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

Se regula en el artículo 194 de la ley, y dentro de este tipo de infracción se contemplan

<<la infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido>>. Es una modalidad donde el perjuicio económico a la Hacienda Pública no se ha llegado a consumir. También constituirá infracción tributaria, <<el solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192 ó 195 de esta ley, o en el primer apartado de este artículo>>.

Pues bien, respecto a la base de la sanción:

- En el primer supuesto, es decir, solicitud indebida de las devoluciones: será la cantidad indebida solicitada.
- En el segundo supuesto, es decir, en la solicitud indebida de beneficios o incentivos fiscales: no hay.

Respecto a la calificación y graduación:

- Solicitud indebida de las devoluciones: respecto a la calificación, la ley establece que será una infracción grave. La sanción correspondiente será una multa pecuniaria proporcional al 15%.
- Solicitud de beneficios o incentivos fiscales: la ley establece que esta infracción es grave, y la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 300 euros.

5. Infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

Su regulación se encuentra en el artículo 195 de la ley, donde se establecen dos conductas que pueden dar lugar a este tipo de infracción. La primera consiste en <<infracción tributaria por 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>>. Y la segunda por <<declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación>>⁵⁴.

Por lo que respecta a la base de la sanción, y en relación con la primera conducta, estará comprendida por el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el segundo supuesto previsto la base de la sanción será el incremento de

⁵⁴ El artículo 13 del RGRST establece las precisiones necesarias para poder delimitar y cuantificar este tipo de infracción.

la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

Esta infracción está calificada como grave y la sanción se constituirá como una multa pecuniaria, que será proporcional al 15% si se trata de cuantías a deducir o compensar en la base imponibles, y proporcional al 50% si se trata de cuantías a deducir o compensar en la base.

6. Infracción por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

Se encuentra regulada en el artículo 196, y se refiere a la acción de <<imputación incorrecta o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas>>.

Esta infracción no procederá en el caso de que la entidad por los mismos motivos sea infractora de los artículos 191,192 y 192.

La base de esta infracción estará constituida por las cantidades no imputadas, esto en el caso de no imputación de bases, rentas o resultados. En el caso de imputación incorrecta, la base será la suma de las diferencias positivas, sin compensación con negativas, que surjan entre las cantidades que debieron ser imputadas y las efectivamente imputadas a cada uno de los socios.

Respecto a la calificación y la sanción, esta sanción se califica como grave, y la sanción correspondiente es de multa pecuniaria proporcional al 40%.

7. Infracción por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

Esta infracción se encuentra regulada en el artículo 197. Constituye infracción tributaria <<imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas>>.

Ahora bien, no será objeto de sanción en este tipo de infracción cuando proceda imponer sanción por los artículos 191, 192 y 193.

La base de la sanción estará configurada por la suma de las diferencia positivas, sin compensación con negativas, que surjan entre las cantidades que debieron imputarse y las efectivamente imputadas a cada uno de los socios.

Esta infracción se califica como grave, y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional al 75%.

8. Infracciones por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.

El artículo 198 de la LGT se dedica a la regulación de tres infracciones o conductas sobre las que recae sanción, y aunque tratan de incumplimientos diferentes, tienen un elemento en común, que es el no presentar en plazo la obligación correspondiente.

La primera de estas tres conductas sancionables se encuentra regulada en el apartado 1 de este artículo que se refiere a la infracción tributaria por <<no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública>>. Por tanto, para que se de esta infracción, se exige: por un lado, falta de presentación en el plazo establecido, y por otro lado, que no se haya producido, ni se pueda producir perjuicio económico.

Respecto a la calificación de la infracción, el párrafo 2 del apartado 1 del presente artículo, establece que será leve. La sanción consistirá con carácter general en una multa fija de 200 euros. Ahora bien existen supuestos excepcionales atendiendo al incumplimiento. Pues bien, según María Coronado Sierra⁵⁵, los casos especiales serán los siguientes:

⁵⁵ ARNÁIZ. A. Teodoro, CORONADO. S. María, ESTRADA. G. Francisco Javier, LAFUENTE. M. Fernando, LAMOCO. P. Carlos y MARCO. S. José Antonio. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias. En: María CORONADO SIERRA. *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*. 1ª edición, diciembre 2004. Valladolid: Lex Nova, 2004, p. 281-282. ISBN:84-8406-570-7.

- Declaraciones censales o designación de representante cuando así lo exija la normativa: 400 euros.
- Declaraciones exigidas con carácter general de suministros de información recogida en los artículos 93 y 94, no afecta a los requerimientos individualizados que se recogen en el artículo 199. Sanción de 20 euros por cada dato o conjuntos de datos referentes a una misma persona, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

En la aplicación de las sanciones anteriores deben tenerse en cuenta las siguientes circunstancias:

Si la declaración se presenta de forma espontánea sin requerimiento de la Administración, en paralelismo con lo previsto en el artículo 27, las sanciones y los límites mínimos máximos se reducirán a la mitad.

Relacionada con el supuesto regulado en el artículo 199, si la declaración presentada fuera de plazo viene a sustituir una anterior que fuera incorrecta, sin requerimiento previo de la Administración, esta nueva declaración anula la anterior y en consecuencia si la nueva declaración es correcta sólo procederá sancionar por el artículo 198 por su presentación fuera de plazo, matizando el artículo 40 del RGRST que los datos declarados correctamente en la primera declaración no serán tenidos en cuenta a la hora de sancionar por el artículo 198; si por el contrario la nueva declaración no ha subsanado íntegramente las incorrecciones, ésta deberá ser sancionada por el artículo 199, en virtud de su carácter de incorrecta.

En ambos casos será de aplicación la reducción antes comentada, en virtud de la subsanación espontánea.

- Si se hubiera efectuado requerimiento de la Administración, esta infracción es compatible con la establecida en el artículo 203, por la desatención de los requerimientos efectuados.
- Cuando se trate de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, y siempre que el incumplimiento no dé lugar al

nacimiento de una deuda aduanera, la prestación fuera de plazo se sancionará con una multa pecuniaria del 1 por mil del valor de las mercancías a las que se refieran los documentos no presentados, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

Por otro lado, el segundo supuesto cuya conducta es objeto de sanción, se regula en el apartado 5, que establece que <<constituye infracción tributaria incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas>>.

Esta infracción se califica como leve, y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 euros.

Y por último, el tercer tipo de infracción se regula en el apartado 6 que establece que <<constituye infracción tributaria el incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho incumplimiento no constituya otra infracción prevista en este capítulo>>.

Respecto a la calificación, se ha establecido como una infracción leve y se sanciona a partir de multa fija de 100 euros.

9. Infracción por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Esta infracción se encuentra regulada en el artículo 199 de la LGT, y consiste en <<presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información. También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios>>.

Las infracciones que se establecen en este artículo, son calificadas como graves, y la sanción correspondiente es diferente atendiendo a la importancia y trascendencia de los datos incorrectamente aportados a la Administración. Así, como muestra María Coronado Sierra⁵⁶, las distintas sanciones para las anteriores infracciones, son las siguientes:

- Sanción general: presentación de autoliquidación, o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos: 150 euros.

- Casos especiales:
 - Declaraciones censales: 250 euros.

 - Declaraciones exigidas con carácter general o requerimientos de información individualizados: Cuando tengan por objeto:
 - Datos no monetarios: 200 euros por dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad.

 - Datos monetarios: hasta el 2% de las operaciones no declaradas, con mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje mayor al 10, 25, 50 o 75 % de las operaciones que debieron declararse, la sanción será una multa pecuniaria del 0,5, 1, 1,5, 2% de las cantidades incorrectamente declaradas. Si fuese inferior al 10%, la sanción será de 500 euros.

⁵⁶ ARNÁIZ. A. Teodoro, CORONADO. S. María, ESTRADA. G. Francisco Javier, LAFUENTE. M. Fernando, LAMOCO. P. Carlos y MARCO. S. José Antonio. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias. En: María CORONADO SIERRA. *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*. 1ª edición, diciembre 2004. Valladolid: Lex Nova, 2004, p. 283. ISBN:84-8406-570-7

Trabajo Fin de Grado

<u>Si el importe de las operaciones representan un porcentaje:</u>	<u>La sanción será una multa pecuniaria:</u>
>10% (de las operaciones que debieron declararse).	0,5 % (de las cantidades incorrectamente declaradas).
>25%	1%
>50%	1,5%
>75%	2%

El artículo 15 del RGRST desarrolla los datos necesarios a tener en cuenta para proceder a cuantificar esta sanción.

En estos dos casos, se graduará la sanción en base a la comisión repetida de infracciones incrementando la sanción en un 100%.

- Declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras: multa pecuniaria del 1 por mil del valor de las mercancías a las que se refieren los documentos o declaraciones incorrectas, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

10. Infracción por incumplimiento de obligaciones contables y registrales.

Esta infracción se regula en el artículo 200 de la LGT, según el cual <<constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:

- La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.
- La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.
- El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y

archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.

- La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.
- El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.
- La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito>>>.

Esta infracción se califica como grave, y se sanciona con multa pecuniaria fija de 150 euros. Ahora bien, existen supuestos especiales:

- La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 1% de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.
- La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 1% de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.
- Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario se sancionará con multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.
- El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.
- La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

11. Infracción por incumplimiento obligaciones de facturación o documentación.

El artículo 201 de la LGT distingue dos tipos de infracciones: <<constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos>>, y también <<constituye infracción 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, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos>>.

Respecto al primer supuesto, es decir, incumplimiento de las obligaciones de facturación, se establecen distintos tipos de incumplimientos:

- Respecto al incumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, es decir, expedición, remisión, rectificación y conservación,... Su calificación es de grave, y su sanción será multa pecuniaria proporcional al 1% del importe del conjunto de operaciones⁵⁷ que originen la infracción.
- Falta de expedición o de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos: se calificara como grave y se sanciona mediante multa pecuniaria proporcional del 2% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Ahora bien, cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones, la sanción consistirá en 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.
- Expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados: se calificará como muy grave, y su sanción consistirá en una multa pecuniaria

⁵⁷ El artículo 17, del RGRST, en su apartado 1 nos indica que podemos entender por importe de la operación que haya originado el incumplimiento. Será <<la base imponible determinada a efectos del Impuesto General sobre Ventas. Cuando el incumplimiento de la obligación de facturación se produzca en la rectificación de una factura, justificante o documento sustitutivo, la multa proporcional se aplicará sobre el importe de la base imponible del Impuesto General sobre Ventas que grave la operación documentada en la factura, justificante o documento sustitutivo>>.

proporcional del 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

Por último, en lo referente al segundo supuesto, es decir, 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: se califica como leve, se sanciona con 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado y se gradúan incrementando la cuantía resultante en un 100% si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores.

12. Infracción por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

Según el artículo 202 de la LGT constituye infracción tributaria <<el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera>>.

Esta se califica como leve y se sanciona con multa pecuniaria fija de 150 euros. Sin embargo, <<cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador>>, se calificará como grave y se sancionará de la siguiente manera:

- Multa pecuniaria proporcional del 5% de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.
- El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del 5% del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.

También constituye infracción comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo. Se calificara como muy grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 30.000 euros.

13. Infracción por resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Esta infracción se encuentra regulada en el artículo 203 de la LGT, según el cual <<constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria>>. El párrafo 2 del apartado 1 de este artículo establece cuando se da esta circunstancia, en concreto cuando el sujeto infractor, haya actuado con la intención de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Y en el siguiente párrafo nos indica supuestos de obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria:

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, justificantes, con trascendencia tributaria.
- No atender requerimientos debidamente notificados.
- La incomparecencia, salvo por causa justificada, en el tiempo y lugar señalado.
- Negar o impedir la entrada o permanencia en fincas, locales a los funcionarios de la Administración.
- Coacciones a los funcionarios de la Administración.

Se califica esta infracción como grave y se sanciona mediante multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que se den los supuestos que veremos a continuación.

Cuando las circunstancias anteriores (resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria) consistan en desatender en el plazo de requerimientos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de:

- 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.
- 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez.
- 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez.

Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o

instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, la sanción consistirá en:

- 300 euros, en el caso de incumplimiento del 1º requerimiento.
- 1.500 euros, incumplimiento del 2º requerimiento.
- En el supuesto de incumplimiento del 3º requerimiento: hasta 2% de la cifra de negocio del sujeto infractor en el año natural anterior, en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros cuando no se haya comparecido o aportado la información exigida en el plazo concedido en el 3º requerimiento notificado.

Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido 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 y 2% del importe de la cifra de negocios, respectivamente⁵⁸.

En el supuesto de que el requerimiento se refiera a declaraciones exigidas con carácter general en virtud de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la LGT, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 3% de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido 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 1, 1,5, 2, y 3% del importe de la cifra de negocios, respectivamente⁵⁹.

En el caso de que se desconozcan o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, el mínimo establecido en cada caso, es de 10.000 y 15.000 euros.

En el supuesto de que con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros.

En el apartado 6 del artículo 203 de la LGT, hace referencia a las sanciones como consecuencia de que el obligado tributario cometa las infracciones a que se refieren las

⁵⁸ El desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 18.3.a) del RGRST.

⁵⁹ Desarrollo reglamentario en el artículo 18.3.b) del RGRST.

letras a), b), c) y d) del apartado 1 de este artículo cuando esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, distinguiendo entre personas o entidades que no desarrollen actividades económicas y aquellas que sí.

Por último, en el supuesto de quebrantamiento de las medidas cautelares en relación con resistencia, obstrucción, excusa o negativa, adoptadas conforme a los artículos 146, 162 y 210, la sanción correspondiente consistirá en un 2% de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año inmediatamente anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con mínimo de 3.000 euros.

14. Infracción por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar pagos a cuenta.

El artículo 204 de la LGT recoge <<el incumplimiento del deber de sigilo que el artículo 95 de la misma ley exige a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta>>. Esta infracción se califica como grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente. La sanción se graduará incrementando la cuantía anterior en el 100 por ciento si existe comisión repetida de la infracción.

15. Infracción por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

El artículo 205 recoge esta infracción, y establece que <<constituye infracción tributaria no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes>>. Esta infracción se califica como leve siempre y cuando el obligado tributario tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. La base de la sanción será la diferencia entre lo retenido y lo que debería haberse retenido, como consecuencia de la inexactitud de los datos aportados. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 35%.

Ahora bien, se podrá calificar como grave, cuando el obligado tributario no tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o

ingreso a cuenta. La base de la sanción entendida como grave consistirá en la diferencia entre lo retenido y lo que debería haberse retenido, como consecuencia de la inexactitud de los datos aportados. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 150%.

16. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

Según el artículo 206 de la LGT, <<constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta>>. Esta infracción se califica como grave y se sancionará a través de multa pecuniaria fija de 150 euros.

VIII.- PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

1. Notas generales.

Para comenzar con el análisis del procedimiento sancionador tributario, se ha de partir de la existencia de una tramitación separada y una tramitación conjunta. Según Marta Marcos Cardona⁶⁰, las críticas hacia el solapamiento de los procedimientos administrativos de liquidación y sancionador cuando era derivado de actuaciones de Inspección, finalizaron con la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente que plasmó la necesidad de que las sanciones tributarias debían ser impuestas por la Administración a través de un expediente separado del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor.

Son varios los motivos⁶¹ que dieron lugar a este cambio, como la distinta finalidad del procedimiento sancionador y el de liquidación, y por otro lado, el diferente deber de

⁶⁰ MARCOS CARDONA, M. El procedimiento sancionador tributario. En: M. MARCOS CARDONA. *El procedimiento sancionador tributario*. 1ª edición, 2005., Madrid: Iustel, 2005, pp. 63-73. 84-96440-19-2.

⁶¹ MARCOS CARDONA, M. El procedimiento sancionador tributario. En: M. MARCOS CARDONA. *El procedimiento sancionador tributario*. 1ª edición, 2005., Madrid: Iustel, 2005, pp. 64. 84-96440-19-2. Por un lado, se entendía que el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador tienen distintas finalidades: por lo que respecta al procedimiento de comprobación e investigación, se dirige a fijar el llamado *an* y el *quantum* de la prestación tributaria, mientras que el sancionador tiene por objeto determinar la existencia de un hecho tipificado, antijurídico y culpable. Por este motivo, el procedimiento de liquidación es inquisitivo, mientras que el sancionador busca constatar la existencia de una conducta

colaboración en uno y otro supuesto. También son varias las consecuencias⁶² derivadas de este procedimiento, que podemos denominarlo como combinado, que suponía un cierto obstáculo entre el buen desarrollo del procedimiento de liquidación tributaria, el buen entendimiento del procedimiento sancionador tributario, y que por tanto suponía una distorsión de ambos procedimientos en relación con su curso, efectos y la posición de los interesados.

La intención de crear un sistema separado, dio lugar a la solicitud de inconstitucionalidad del procedimiento conjunto, en concreto del precepto de la LGT anterior, que permitía a los órganos de Inspección además de practicar las correspondientes liquidaciones tributarias, la imposición de sanciones. Sin embargo, una Sentencia del TC de 1990⁶³, entendió que la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y de investigación, no quebrantaba ningún principio constitucional penal, ni de seguridad jurídica.

En la actualidad, caben dos opciones para el ciudadano, elegir una tramitación separada o bien una tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de tributos. Fue el artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías del Ciudadano, donde se estableció esta novedad. Se da por tanto la posibilidad de dar una tramitación separada (entre el procedimiento sancionador y el de aplicación de tributos), con la excepción en que el obligado tributario renuncie a la misma. En concreto, solo en los casos de actas de acuerdo (cuya renuncia a la tramitación separada se tendrá que

infractora y restablecer el orden jurídico perturbado mediante la imposición de la correspondiente sanción.

Por otro lado, también se alegaba el diferente alcance del deber de colaboración en uno y otro caso; también la escasa diferencia entre la condición de sujeto pasivo y sujeto infractor; la inclusión dentro del concepto de deuda tributaria de las sanciones, el automatismo en su imposición y especialmente, la imposibilidad de asegurar una correcta aplicación de los derechos y garantías fundamentales del contribuyente frente a cualquier manifestación punitiva o represora del Estado.

⁶² MARCOS CARDONA, M. El procedimiento sancionador tributario. En: M. MARCOS CARDONA. *El procedimiento sancionador tributario*. 1ª edición, 2005., Madrid: Iustel, 2005, pp. 65. 84-96440-19-2. Entre esas consecuencias se encuentra: la judicialización del procedimiento de aplicación de los tributos al sostenerse la actuación de los principios y garantías procesales en el procedimiento de gestión tributaria, es decir, suponía una convivencia impuesta entre los dos procedimientos que la normativa amparaba, y de ahí, la intención de trasladar las garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados.

⁶³ Ver Sentencia del TC 76/1996, de 26 de abril, que resuelve la posibilidad de inconstitucionalidad en relación con el precepto regulador del procedimiento conjunto sancionador e investigador. El fallo del tribunal establece que dicho procedimiento no vulnera ningún principio de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, puesto que los ciudadanos disponen de un gran margen para decidir si separar o bien acumular las funciones de inspección y de liquidación tributaria en un mismo órgano.

hacer constar en el propio acta) y en otros supuesto de renuncia a la tramitación separada, la infracción se va a inspeccionar en el trámite de aplicación de tributos.

Por otro lado, en cuanto a la atribución de competencias en el procedimiento sancionador tributario, debemos acudir a los artículos 211. 5 de la LGT⁶⁴, y en todo lo que no regule este, debemos acudir al artículo 20 del RGRST. En primer lugar, atendiendo a este último artículo, la atribución de competencias en este ámbito será igual que para el procedimiento de aplicación de los tributos de los que deriva la infracción. En segundo lugar, en el caso de cambio de adscripción o comunicación de un cambio de domicilio con posterioridad a la terminación de un procedimiento de aplicación de tributos, producirá un cambio de competencias:

- En el supuesto de que exista un cambio de adscripción del contribuyente, la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponda al órgano competente según la nueva adscripción a partir de la fecha en que se dicte el acuerdo de cambio de adscripción.
- Cuanto se dé un cambio de domicilio fiscal la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador será del órgano competente según el nuevo domicilio. Este cambio producirá este efecto en el plazo de un mes desde la presentación de la comunicación. Ahora bien, en el supuesto de que la Administración tributaria iniciara un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, no habrá cambio de competencia hasta el momento en el que finalice y se resuelva este procedimiento

Por último, en el supuesto de que el procedimiento sancionador tributario se haya iniciado a través de un procedimiento de inspección o recaudación, el domicilio fiscal que nos va a determinar el órgano competente será el que el obligado tributario tuviera al inicio de las actuaciones inspectoras o recaudadoras. El cambio posterior del domicilio no dará lugar a un cambio de competencia, con una sola excepción, en el caso de pacto expreso.

A continuación vamos a analizar las fases de la tramitación separada y de la conjunta.

⁶⁴ El artículo 211.5 de la LGT, solamente nos hace referencia a los órganos competentes para resolver, sin embargo, no dice nada más en relación con la atribución de competencias en el procedimiento sancionador tributario, por ello deberemos acudir a la normativa específica, el RGRST, y en concreto a su artículo 20.

2. Tramitación separada. Fases.

A. Iniciación del procedimiento.

Respecto a lo que establece la LGT, en su artículo 209⁶⁵, la iniciación del procedimiento sancionador tributario, será de oficio a través de notificación del acuerdo del órgano competente.

El desarrollo normativo en relación con la iniciación del procedimiento lo encontramos en el artículo 22 del RGRST. En su primer⁶⁶ apartado nos establece el contenido de la notificación del acuerdo del órgano competente. La notificación lo que pretende, es poner en conocimiento al interesado de la apertura de un procedimiento, para que este pueda ejercer su derecho de defensa.

En relación con el órgano competente para iniciar el procedimiento, el precepto nos establece que será aquel órgano que determine la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora, y en caso de no existir, será el que tenga atribuida la competencia para su resolución. Ahora bien, esta regla cambia cuando el procedimiento sancionador fuera iniciado por un órgano de inspección, en tal supuesto se aplicarán las siguientes reglas:

- Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1⁶⁷.

⁶⁵ El artículo 209 de la LGT nos establece un plazo de 3 meses, que una vez transcurridos no podrá iniciarse el procedimiento sancionador: <<los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto>>.

⁶⁶ El apartado 1 del artículo 22 de la RGRST establece el siguiente contenido: <<a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable. b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder. c) Órgano competente para la resolución del procedimiento 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>>.

⁶⁷ El artículo 25.1 del RGRST establece lo siguiente en relación con la competencia: <<Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente. 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

- Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción.

Como regla general, se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación, ahora bien, es posible que en caso de identidad en los motivos que den lugar a los procedimientos sancionadores correspondientes, podrán acumularse, siempre y cuando se dicte una resolución individualizada para cada uno de ellos.

B. Instrucción del procedimiento.

El artículo 210 de la LGT y el artículo 23 del RGRST, son los encargados de regular la instrucción del procedimiento sancionador. Como regla general, se establece que a esta fase de instrucción le serán de aplicación las normas sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios⁶⁸. Y en esta fase se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción.

A continuación se prevé la incorporación de los datos, pruebas o circunstancias que obren en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos (liquidación,

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. En todo 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 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria>>>.

⁶⁸ En el artículo 99 de la LGT es donde podemos encontrar estas normas generales para la tramitación de los procedimientos tributarios. En primer lugar hace referencia a una serie de derechos y obligaciones que poseen los obligados tributarios, y que la propia Administración tributaria debe facilitar su ejercicio, y son:

-los obligados tributarios podrán <<rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos, y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante>>.

-también tendrán derechos a <<que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos de las mismas>>.

-Aquella parte que sea parte de una actuación o procedimiento tributario podrá <<obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecte a intereses de terceros...>>.

-Solo aquel que haya sido parte en el procedimiento tributario tendrá <<a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos>>.

Por otro lado, no será necesaria la apertura de un período específico, ni una comunicación previa de las actuaciones, para la práctica de la prueba. En los procedimientos de aplicación de los tributos, las actuaciones de la Administración se deberán documentar, mediante comunicaciones, informes,... Además se podrá prescindir del trámite de audiencia previa a la propuesta de resolución, siempre y cuando se suscriban actas de acuerdo o cuando se prevea un trámite de alegaciones posterior a dicha propuestas.

inspección o recaudación), y que se tendrán en cuenta en este procedimiento, en el expediente sancionador. Ahora bien, según establecen Juan Martín, Carmelo Lozano, José M. Tejerizo y Gabriel Casado⁶⁹ estos datos, pruebas o circunstancias incorporados en el expediente sancionador, no van a producir los efectos que producirían si hubieran sido obtenidos en el propio procedimiento sancionador.

Una de las cuestiones que se ha planteado en esta fase, es el derecho del contribuyente a no autoinculparse y a no aportar pruebas o documentos contables de los que puede derivarse la comisión de la infracción. Sobre esto incluso se planteó una cuestión de inconstitucionalidad en que el TC, que se resolvió a partir de la STC 76/1990, de 26 de abril⁷⁰. Lo que establece el TC es que se aplicarán los principios sancionadores del ámbito penal en el ámbito del procedimiento sancionador tributario.

Otra cuestión, es la falta de separación de órganos competentes entre las fases de instrucción y resolución según establece Juan Martín, Carmelo Lozano, José M. Tejerizo y Gabriel Casado⁷¹, los cuales hacen referencia a la separación que con carácter general se ha de dar en los procedimientos sancionadores administrativos. Sin embargo, el TC⁷² ha establecido que tal separación no es necesaria en materia tributaria, a diferencia del ámbito penal, puesto que si no hay independencia sino jerarquía, de nada sirve atribuir la instrucción y la resolución a órganos distintos.

Se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo a las reglas que rigen en la inspección, que podrán consistir en <<el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate>>, artículo. 146 de la LGT. No podrán ser adoptadas, medidas cautelares que puedan producir un

⁶⁹ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel. Procedimiento sancionador en materia tributaria. En: Juan MARTÍN, Carmelo LOZANO, José M. TEJERIZO y Gabriel CASADO. *Curso de derecho financiero y tributario*. 25ª edición. Madrid: Tecnos, 2014, 565 a 567. 978-84-309-6316-4.

⁷⁰ La STC estableció que: <<no existe un derecho absoluto a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal, esgrimible frente a la Administración tributaria. Puesto que esto supondría imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda pública y dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber que impone el artículo 31 de la CE>>. Otro de los motivos sería que <<cuando el contribuyente exhibe los documentos contables no está haciendo una manifestación de voluntad, ni emite declaración alguna admitiendo su culpabilidad>>.

⁷¹ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel. Procedimiento sancionador en materia tributaria. En: Juan MARTÍN, Carmelo LOZANO, José M. TEJERIZO y Gabriel CASADO. *Curso de derecho financiero y tributario*. 25ª edición. Madrid: Tecnos, 2014, 566 a 567. 978-84-309-6316-4.

⁷² Ver STC 76/1990, de 26 de abril, STC145/1988, de 12 de julio.

perjuicio de difícil o imposible reparación. Estas medidas finalizarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Una vez realizada esas actuaciones, se formulará la llamada propuesta de resolución, que según la ley deberá contener los siguientes extremos: una formulación motivada de los hechos, la calificación jurídica y la infracción cometida, o declaración de inexistencia de infracción. Solo en el supuesto de que se declare la infracción cometida se hará constar la sanción (indicando los criterios de graduación). Una vez realizada esta propuesta, se notificará al interesado para que en un plazo de 15 días presente alegaciones y los documentos que crea oportunos. En el caso de presentar alegaciones, el órgano instructor remitirá la propuesta de resolución al órgano competente para imponer sanción a la vista de las alegaciones presentadas. En el caso de no presentar alegaciones, se remitirá la propuesta de resolución para que el órgano resuelva.

C. Resolución del procedimiento.

La fase de terminación de este procedimiento se encuentra regulada en el artículo 211 de la LGT y en el artículo 24 del RGRST. El procedimiento sancionador tributario finalizará mediante resolución por el órgano competente o bien por caducidad.

El apartado 5 del artículo 211 de la LGT establece cuales son los órganos competentes para imponer sanciones:

- En los supuestos de suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, el órgano competente será el Consejo de Ministros.
- El Ministro de 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 órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

En el supuesto de que el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha de la conformidad, sin que se de otra notificación expresa, con una excepción, en el supuesto de que en dicho plazo se notifique al interesado acuerdo con el contenido del artículo 156⁷³ de la LGT.

La conclusión de procedimiento sancionador tributario está sometido a un plazo máximo de finalización, será de 6 meses desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento, y se entenderá que el procedimiento ha concluido en fecha de notificación⁷⁴ del acto administrativo de resolución.

El órgano deberá dictar resolución motivada, teniendo en cuenta los documentos, pruebas y alegaciones presentadas, además de la instrucción del procedimiento. Es posible, que posteriormente se ordene ampliar las actuaciones anteriormente practicadas, y una vez hecho esto, se deberá formular una nueva propuesta de resolución. Ahora bien, no se tendrán en cuenta los hechos distintos de los que obren en el expediente.

Respecto al contenido de la resolución será el siguiente: fijación de los hechos, valoración de las pruebas, la determinación de la infracción, identificación de la persona o entidad infractora, la cuantificación de la sanción (indicando los criterios de

⁷³El contenido al que se refiere el apartado 3 del artículo 156 y que por tanto debe incluirse en la notificación es el siguiente: <<a) rectificando errores materiales; b) ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan; c) confirmando la liquidación propuesta en el acta; d) estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique>>.

⁷⁴ El apartado 2 del artículo 104 de la LGT, nos establece cuando se entenderá cumplida la obligación de notificar. Según este precepto será suficiente para entender cumplida con esta obligación la mera acreditación de que se ha realizado un intento de notificación del texto íntegro de la resolución. Respecto al lugar de notificación, no establece nada y por tanto habrá que acudir al artículo 110 de la LGT, <<en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin>>.

graduación y de la reducción⁷⁵ que proceda). En el supuesto de no existir infracción, la resolución ha de contener la inexistencia de infracción o responsabilidad.

Cabe la llamada rectificación de la propuesta de resolución, siempre que concurra alguna de estas circunstancias:

- Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.
- Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.
- Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

Esta rectificación se ha de notificar al interesado para que este en plazo de 10 días pueda formular alegaciones que estime pertinentes, contados desde el día siguiente de la notificación.

Respecto a la resolución la resolución, esta debe estar siempre motivada, es decir, totalmente justificada la imposición de la sanción, y por otro debe ser congruente. Por otro lado, la resolución tiene que notificarse a los interesados, y deberá contener el siguiente contenido:

- Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos ante los que deberán ser impuestos.
- Lugar, forma y plazo en el que debe ser pagado el importe de la sanción.
- Circunstancias que en caso de concurrir se podrá exigir el importe de las reducciones practicadas.
- La no exigencia de intereses de demora⁷⁶.
- En el supuesto de que la impugnación de la resolución fuese por vía contencioso-administrativa, se deberá informar, en el supuesto de solicitarse la

⁷⁵ El artículo 188 de la LGT, establece las reducciones que caben aplicar a las sanciones tributarias: <<las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley, se reducirá en los siguientes porcentajes: a) un 50% en los supuestos de actas de acuerdo previstas en el artículo 155 de esta ley, b) un 30% en los supuestos de conformidad>>.

⁷⁶ En los casos de suspensión de la ejecución de sanciones interpuestas en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra ellas.

suspensión, sobre el mantenimiento de la misma⁷⁷ hasta que el órgano judicial, resuelva.

El plazo máximo para notificar la resolución podrá ser suspendido en caso de darse los motivos del artículo 180 de la LGT:

- Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública⁷⁸.
- Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le notifique el inicio de las actuaciones, ha regularizado su situación tributaria.

El otro supuesto de finalización del procedimiento es la caducidad, que se produce cuando en el plazo de 6 meses desde la notificación de inicio de procedimiento no se haya notificado la resolución expresa. La caducidad podrá declararse de oficio, o solicitarse a instancia de parte, y el efecto más importante de la caducidad es que ya no se podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

D. Tramitación abreviada.

Ahora bien, cabe una tramitación abreviada, regulada en el apartado 5, del artículo 210 de la LGT, cuando se encontrasen todos los elementos que permitiesen formular la propuesta de imposición de sanción en poder del órgano competente, y siempre al tiempo de iniciarse el expediente sancionador. En este supuesto, la propuesta de imposición se incorporará al acuerdo de iniciación, que se notificara en plazo de 15 días para alegaciones y la presentación de documentos. En caso no presentar alegaciones, podrá dictarse la resolución de acuerdo a la propuesta de imposición.

En el ámbito reglamentario, solamente encontramos una referencia al mismo en el apartado 6 del artículo 23 del RGRST, que establece que <<en los supuestos de

⁷⁷ Para que esto se produzca deberán cumplirse una serie de requisitos, que los encontramos en el artículo 29.2 del RGRST: <<una vez que la sanción sea firme en vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunica a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada>>.

⁷⁸ En este supuesto la administración tributaria remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir conociendo, y por tanto este procedimiento quedará suspendido hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme, o bien resuelva en sobreseimiento, se archive las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta>>>.

Tal y como establecen Susana Aníbarro y Begoña Sesma⁷⁹, la primera observación que debemos destacar es que se ha mejorado el rango legal de este tipo de procedimiento, puesto que en la normativa anterior solo se regulaba a nivel reglamentario, y sin embargo en la actual LGT se ha incluido. Otra cuestión que sorprende, es que el RGRST no desarrolla de una forma detallada el procedimiento abreviado, sino que como ya he establecido anteriormente solo se hace mención a ello en el apartado 6 del artículo 23.

Por otro lado, la incorporación al expediente de todos los elementos de prueba sin restricciones, puede suponer la nulidad de la sanción, si se utilizan como pruebas, solamente informaciones autoinculporatorias obtenidas en la fase de comprobación para fundamentar la propuesta de sanción.

⁷⁹ ANÍBARRO PÉREZ, Susana y SÁNCHEZ SESMA, Begoña. El procedimiento sancionador en materia tributaria. En: Susana ANÍBARRO PÉREZ y Begoña SÁNCHEZ SESMA. *Infracciones y sanciones tributarias*. 1ª edición, octubre 2005. Valladolid: Lex Nova, 2005. ISBN: 84-8406-656-8. Esta escueta regulación confirma las críticas que anteriormente se hicieron a este procedimiento. Entre las causas de las críticas podemos destacar: que constituye una facultad discrecional del órgano, esto se deriva de que es el órgano que instruye el que va a decidir si dispone o no de los elementos de prueba necesarios para acumular en el acuerdo de iniciación la propuesta de resolución y decide cuales incorpora y cuáles no. Lo importante respecto a este motivo criticable es que el interesado no puede oponerse a esta tramitación abreviada o al material probatorio sobre el que se sustenta (de esto se deriva una presunción de culpabilidad preconstituida del sujeto). De todo ello se deriva, que no existe trámite de audiencia ni de alegaciones, puesto que el órgano instructor es el que va a considerar si el material probatorio es o no suficiente, y el mismo realiza la propuesta de resolución junto con el acuerdo de iniciación, y la única facultad que posee el interesado es conformarse o no conformarse a tal propuesta.

Es importante destacar, que esta circunstancia puede suponer un cierto quebrantamiento del artículo 24 de la CE, que impide cualquier tipo de imposición de sanciones si el sujeto estuviere privado de su defensa durante la tramitación del mismo.

En mi opinión, este procedimiento puede estar cruzando los límites de inconstitucionalidad puesto que la ausencia de una audiencia del sujeto infractor quebrantaría el artículo 24 de la CE que exige <<el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto implicado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinente y alegar lo que a su derecho convenga>>, según Sentencia 291/2000, de 30 de noviembre, fundamento 4º.

3. Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de tributos.

Según el artículo 208 de la LGT, la tramitación conjunta del procedimiento sancionador tributario puede producirse por dos fenómenos distintos: la renuncia a la tramitación separada y por otro lado las llamadas actas con acuerdo. Su regulación detallada se encuentra en los artículos 26 a 28 del RGRST, distinguiendo entre estas dos formas de tramitación conjunta.

A. Renuncia a la tramitación separada.

El primer supuesto de tramitación conjunta es la renuncia a la tramitación separada, regulada concretamente en los artículos 26 y 27 del RGRST. El primero de los dos preceptos, regula el ejercicio del derecho de renuncia, y el segundo la tramitación y la resolución del procedimiento.

En cuanto al primer bloque, es decir, el ejercicio del derecho de renuncia, la forma de realización de la misma, es a partir de manifestación expresa por escrito, cuyo plazo de presentación puede resumirse en el siguiente esquema:

En el procedimiento inspector:	En el resto de procedimientos:
<ul style="list-style-type: none">• Durante los <u>6 primeros</u> meses del procedimiento de inspección o si éste fuera inferior.• En cualquier momento anterior a la finalización del trámite de audiencia previo a la firma del acta.	<ul style="list-style-type: none">• Durante los <u>2 primeros</u> meses del procedimiento de aplicación de los tributos o, si antes se hubiera notificado propuesta de resolución.• En el plazo de alegaciones, posterior a dicha propuesta.
<p>Para el cómputo de los plazos no se tendrán en cuenta los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria.</p> <p>En el caso de haber transcurrido los plazos anteriores, no se podrá ejercer el derecho a la renuncia.</p>	

Una vez emitida la manifestación de renuncia ya no cabe rectificación posterior por el interesado. Solo cabe una excepción, el del supuesto previsto en el artículo 28.5 del RGRST: <<cuando antes de la formalización de un acta con acuerdo se hubiese iniciado el procedimiento sancionador>>.

Respecto a la tramitación y resolución del procedimiento, debemos acudir al artículo 27 del RGRST. Una vez practicada la manifestación expresa de renuncia a la tramitación separada, el inicio de del procedimiento conjunto debe notificarse. Se entiende por interrupción justificada en el cómputo del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo transcurrido entre el primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador y la notificación efectiva del mismo.

Una vez realizada la notificación pertinente e iniciado el procedimiento, se llevará a cabo el análisis de las cuestiones relativas al procedimiento sancionador y de forma conjunta, las cuestiones del procedimiento de aplicación de los tributos, junto con la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta, y se considerarán integrantes de ambos expedientes. Ambos procedimientos se regirán por la normativa aplicable al procedimiento de aplicación de tributos, y finalizara mediante un acto resolutorio. Deberán notificarse las propuestas de resolución de ambos procedimientos en la misma fecha. Tal notificación se desarrollara para el procedimiento de inspección conforme a los apartados 5 y 6 del artículo 25⁸⁰ del RGRST.

B. Actas con acuerdo.

El procedimiento conjunto en el supuesto de actas con acuerdo, se desarrolla como ya se ha dicho en el artículo 28 del RGRST. Pues bien, cabrá este procedimiento cuando, en los supuestos de actas con acuerdo, concurren una serie de circunstancias que van a suponer la comisión de una infracción tributaria.

⁸⁰ Artículo 25 del RGRST: apartado 5 << si el interesado manifiesta su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas>>. Apartado 6 <<si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad... >>.

Las posibles infracciones cometidas van a ser analizadas de acuerdo a los elementos y pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección y se iniciará a través del acta con acuerdo, en el que se tiene que incluir:

1. La propuesta de sanción.
2. La renuncia a la tramitación separada.
3. Así como la conformidad con las propuestas de regularización y de sanción.

Una vez iniciado el procedimiento a través del acta, se lleva a cabo la tramitación conjunta de ambos procedimientos. Se llevará a cabo la integración del expediente sancionador en el expediente de aplicación de los tributos, y también la conformidad del interesado de la propuesta de liquidación y de la propuesta de sanción⁸¹.

Ahora bien, en este supuesto, no será necesaria notificación ni el dictamen del auto de imposición de la sanción al interesado, sino que se entenderá notificada e impuesta⁸², siempre y cuando hubieren transcurrido 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta, y sin que se hubiere notificado al interesado el acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales del acta con acuerdo.

4. Recursos contra sanciones.

A continuación, es necesario realizar además un análisis de los recursos que caben contra el acto de resolución del procedimiento sancionador tributario, cuya regulación legal la encontramos en el artículo 212 de la LGT.

Podrá ser objeto de recurso o reclamación en vía administrativa el acto de resolución del procedimiento sancionador, independientemente del acto de liquidación, ya estemos ante tramitación separada o tramitación conjunta.

⁸¹ En el supuesto de que antes de la formalización del acta se hubiese iniciado el procedimiento sancionador, según el apartado 5 del artículo 28 del RGRST: <<la suscripción del acta con acuerdo supondrá la aceptación íntegra de la propuesta que en ella se contenga>>.

⁸² El artículo 28 del RGRST, se remite, en relación con la notificación, al artículo 155.5 de la LGT que establece que: <<Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados 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 con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley>>.

Además, cabe acumulación de recursos en el supuesto de que se impugne también la deuda tributaria. Ahora bien, en esta acumulación, ¿qué órgano será competente para conocer de ambos recursos? Es el apartado 1 del artículo 212 de la LGT el que resuelve este conflicto, y establece que será el que estuviera conociendo del recurso contra la deuda tributaria.

También podrán ser recurridos o reclamados en vía administrativa, eso sí sin perderse la reducción por conformidad⁸³, siempre que no se impugne la regularización. Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser objeto de impugnación a través de la vía administrativa, pero sí a través del cauce de revisión especial de actos nulos de pleno derecho. En caso de impugnarse en vía administrativa, supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.

En el supuesto de que se interponga el recurso en tiempo y forma puede producir los siguientes efectos:

- Suspensión automática de la ejecución de la sanción, siempre y cuando se encuentre en periodo voluntario de pago⁸⁴.
- No se exigirán intereses de demora, hasta la finalización del pago en periodo voluntario, que se inicia desde la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Si se exigirán a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Sin embargo, y a diferencia de lo anteriormente expuesto, la impugnación en vía administrativa sí se producirá el devengo de intereses de demora.

5. Ejecución de las sanciones.

Respecto a la ejecución de las sanciones, solo encontramos mención sobre este tema en el artículo 29 del RGRST. En primer lugar, hace mención a la suspensión automática de

⁸³ Según el apartado 1 del artículo 188 de la LGT, la conformidad supondrá una reducción del 30%.

⁸⁴ El artículo 29 del RGRST regula la suspensión de la ejecución de las sanciones: << La suspensión de la ejecución de las sanciones, pecuniarias y no pecuniarias, como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación en vía administrativa se aplicará automáticamente por los órganos competentes, sin necesidad de que el interesado lo solicite>>. Además se establece que los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer recurso contencioso-administrativo, y en caso de interponerlo junto con la petición de suspensión, se mantendrá esta hasta que el órgano judicial adopte la decisión en relación con tal suspensión.

la ejecución en el supuesto de interposición de recurso o reclamación en vía administrativa en tiempo y forma, y todo ello sin que el interesado lo solicite.

Posteriormente, cuando la sentencia sea firme (en vía administrativa), los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones (procedimiento de apremio) sino hasta que no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. En el supuesto de que sí interponga recurso contencioso-administrativo (con petición de suspensión), se mantendrá la suspensión hasta que se resuelva sobre la petición adoptada por el recurrente.

Serán los órganos administrativos competentes para la tramitación del recurso o reclamación los que en plazo de 10 días comunicarán las decisiones adoptadas e incidencias que se hayan producido, a los órganos ejecutores de las sanciones.

IX.- CONCLUSIONES.

Una vez hecho el análisis del procedimiento sancionador tributario desde una perspectiva general, como es el análisis de los aspectos generales de las infracciones y sanciones, clases y principios que rigen en el mismo, continuando con un desarrollo de lo más específico, es decir, un análisis más profundo de las fases y tipos de procedimiento sancionador tributario, recursos y ejecución, se han llegado a una serie de conclusiones. En relación con el contenido destaca:

Primero.- Respecto a su regulación, no solo la encontramos en la LGT, sino que el procedimiento sancionador está muy desarrollado en su propio reglamento (RGRST). Además, para todo aquello que no quede regulado en estas normas se podrá aplicar la Ley 30/1992, del 26 de noviembre, del Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común. Por lo que en mi opinión, la legislación actual y los cambios normativos que se han ido produciendo a lo largo del tiempo en relación con el procedimiento sancionador tributario ha supuesto una mejor regulación de la que había con anterioridad.

Segundo.- En relación con todo el procedimiento sancionador tributario, los principios que rigen en el mismo, así con respecto a las sanciones e infracciones tributarias, acentuar no solo la utilización de los principios y criterios del Derecho penal, sino

también sus semejanzas y diferencia con el procedimiento sancionador tributario. Pues bien, entre las diferencias destacables podemos hablar de: que la Administración no puede imponer penas que directa o indirectamente impliquen privación de libertad, o bien las diferencia en la calificación, la competencia y el procedimiento.

Pero también, se ha de subrayar la existencia de una influencia muy grande por parte del Derecho penal como por ejemplo: que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador. Un ejemplo muy claro es el principio de responsabilidad, que supone que solo podrán ser sancionadas las personas físicas o jurídicas por hechos constitutivos de infracción tributaria (siempre que resulten responsables de los mismos, y que exista intencionalidad). Este principio se relaciona con el principio de culpabilidad del Derecho Penal, que exige culpabilidad del sujeto a quien se impone una pena.

Tercero.- Una de las cuestiones que me ha llamado la atención, es la distinción dentro del procedimiento sancionador tributario, de la tramitación separada y la conjunta. A mi parecer, la tramitación separada entre el procedimiento sancionador y el procedimiento de aplicación de los tributos es la mejor opción para avalar las garantías de los sujetos sometidos a este procedimiento. Esto es así, puesto que se garantiza una mayor imparcialidad dentro del procedimiento a la hora de decidir sobre la imposición de la sanción, ya que son órganos distintos los que resuelven cada uno de los procedimientos.

Cuarto.- En relación con la fase de iniciación del procedimiento, las dos cuestiones que a mi parecer tienen mayor relevancia son: la forma de inicio del proceso y la notificación. En relación con la forma de inicio del proceso, destacarse que exige siempre que se inicie de oficio, nunca de parte. Y en relación con la notificación, es un punto muy importante a destacar dentro de la fase de iniciación, ya que marca el punto de partida del ejercicio del derecho de defensa del contribuyente.

Quinto.- En lo referente a la fase de instrucción, me ha parecido importante la incorporación de los datos, pruebas o circunstancias que obren en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos y que se va a tener en cuenta en el procedimiento. Ahora bien, según la doctrina⁸⁵ esto debería tener unos límites, como

⁸⁵MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel. Procedimiento sancionador en materia tributaria. En: Juan MARTÍN,

por ejemplo, que estas incorporaciones no podrán tener la misma relevancia que las obtenidas en el propio procedimiento sancionador, por lo contrario supondría una violación al derecho a no autoincriminarse.

Sexto.- En lo relativo a la fase de resolución, puede finalizar de formas distintas, mediante resolución por el órgano competente, por caducidad, o mediante conformidad a la propuesta de resolución. Por lo que este procedimiento no tiene porqué finalizar siempre con la imposición de una sanción.

Séptimo.- En cuanto al procedimiento abreviado, hay que destacar la causa que da lugar al mismo, puesto que solo cabe cuando se encontrasen todos los elementos que permitiesen formular la propuesta de imposición de sanción en poder del órgano competente, y siempre al tiempo de iniciarse el expediente sancionador. Esto significa que solo cabe cuando el órgano tuviese a su disposición todos los datos suficientes para poder formularla llamada propuesta de imposición de sanción.

Octavo.- Respecto a los recursos frente a las sanciones tributarias, incidir en la posibilidad de acumulación que cabe cuando se impugne mediante recursos distintos la sanción y la deuda tributaria. A mi parecer, es una medida adecuada para mantener la congruencia, puesto que puede suceder que se den dos sentencia contradictorias, y es lo que se intenta evitar a través de esta medida.

BIBLIOGRAFÍA:

- ANÍBARRO PÉREZ, Susana y SÁNCHEZ SESMA, Begoña. *Infracciones y sanciones tributarias*. 1ª edición, octubre 2005. Valladolid: Lex Nova, 2005. ISBN: 84-8406-656-8.
- ARNÁIZ. A. Teodoro, CORONADO. S. María, ESTRADA. G. Francisco Javier, LAFUENTE. M. Fernando, LAMOCO. P. Carlos y MARCO. S. José Antonio. *Visión práctica de la nueva Ley General Tributaria*. 1ª edición, diciembre 2004. Valladolid: Lex Nova, 2004. ISBN:84-8406-570-7.
- BUITRÓN. Guadalupe, CAMBRA.G. José Manuel, GARBERÍ. L. José, LUCHENA.M. Garcia M, Martínez.P. Juan Jesús, Pérez. M. Richard, ESTHER. S. L. María, de TORRES.R. Fernando, VÁZQUEZ. A. Enrique y VICENTE.M. Rosario. *Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias, Tomo I y Tomo II: (comentarios, jurisprudencia, formularios, ejemplos practicos y legislación)*. 1ª edición, 2005. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005. ISBN: 84-8456-484-3.
- CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS. *Manual de fiscalidad básica*. [<http://www.fiscal-impuestos.com/2-la-calificacion-de-las-infracciones-clasificacion-y-graduacion-de-las-sanciones.html>] [06/05/2015]. Gratuito y libre.
- DELGADO PACHECO, Abelardo. *Sobre la suspensión de las deudas y sanciones tributarias*. [<http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2012/01/30/sobre-la-suspension-de-las-deudas-y.html>] [17/06/2015]. Gratuito y libre.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco. *La suspensión de las sanciones tributarias*. [<http://abogados-administrativo.blogspot.com.es/2012/09/la-suspension-de-las-sanciones.html>] [19/06/2015]. Gratuito y libre.
- GÓMEZ TOMILLO Manuel y SANZ RUBIALES Íñigo. *Derecho Administrativo Sancionador. Parte General. Teoría General y Práctica del Derecho Penal Administrativo*. 3ª edición, febrero 2013. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2013. ISBN: 978-84-9014-072-7.
- HORMAECHEA SÁNCHEZ, José. *Infracciones y sanciones tributarias. Comentarios y cuestiones prácticas*. 1ª edición. Valladolid: Lex Nova, 1996. 84-7557-853-5.

Trabajo Fin de Grado

- JUSPEDIA. *Infracciones y sanciones tributarias*. [<http://derecho.isipedia.com/segundo/derecho-financiero-y-tributario-i/25-infracciones-y-sanciones-tributarias>] [03/06/2015]. Gratuito y libre.
- MARCOS CARDONA, Marta. *El procedimiento sancionador tributario*. 1ª edición, 2005. Madrid: Iustel, 2005. ISBN: 84-96440-19-2.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M. y CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de derecho financiero y tributario*. 25ª edición. Madrid: Tecnos, 2014. 978-84-309-6316-4.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 12ª edición. Valladolid: Lex Nova, 2011. 978-84-9898-352-4.
- MESTRE GARCÍA, Ernesto y Cervantes Sánchez-Rodrigo, Carlos Javier. *Guía de infracciones y sanciones tributarias* [<https://books.google.es/books?id=4FxxG46PH00C&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>] [06/05/2015] Disponibilidad y acceso: Gratuito y libre.
- MORILLO MÉNDEZ, Antonio. *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. 1ª edición, Noviembre 2000. Valencia: Cispraxis, 2000. 84-8235-331-4.
- ORTIZ GUTIERREZ, Román. *La nueva Ley General Tributaria. Comentarios prácticos a su articulado*. 1ª edición, 2005. Madrid: Tecnos, 2005. ISBN:84-309-4235-1.
- PÉREZ LÓPEZ, Jorge. A. *El derecho a la no autoinculpación y sus expresiones en el derecho procesal penal*. [<http://www.derechoycambiosocial.com/revista017/autoincriminacion.htm>] [09/06/2015]. Gratuito y libre.
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 22ª edición. Navarra: Aranzadi, 2012. 978-84-470-3921-0.
- QUEROL GARCÍA, Mª Teresa. *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*. 1º edición. Bilbao: Deusto. 84-234-0963-5.

Trabajo Fin de Grado

-VEGA. H. Manuela, CHECA. G. Clemente, GARCÍA-MONCÓ. Alfonso, ANÍBARRO. P. Susana, SESMA. S. Begoña, GARCÍA. C. Yolanda, RUIZ. G. Mercedes y CALVO. V. Juan. *Los nuevos reglamentos tributarios. Recaudación, Régimen sancionador y Revisión*. 1ª edición, 2006. Navarra: Thomson Civitas, 2006. ISBN: 84-470-2566-7.

ANEXOS.

Anexo I. Ejemplo de cálculo de la incidencia.⁸⁶

Declarado del Impuesto de Sociedades:

-Base imponible: 200.000 -Tipo de gravamen: 35% -Cuota íntegra: 70.000
-Deducciones: -35.000 -Cuota líquida: 35.000 -Retenciones: -10.000
-Cuota diferencial: 25.000

Regularización:

-Incremento de BI= 50.000 (5.000 por facturas falsas y 45.000 con llevanza incorrecta).
-Incremento de cuota= 15.000 (con llevanza incorrecta).

1. Base imponible= 200.000 + 5.000 (gastos justificados con facturas falsas) + 45.000 (ingresos no contabilizados) = 250.000.
2. Tipo de gravamen= 35% (250.000 / 35% = 87.500).
3. Cuota íntegra= 87.500.
4. Deducciones= -20.000 (deducción contabilizada por inversión inexistente, sin exhibirse factura).
5. Cuota líquida= 67.500.
6. Retenciones= -10.000.
7. Cuota diferencial= 57.500.
8. Ingresado= -25.000 (autoliquidación).

9. Liquidación= 32.500 (base de la sanción).

Calculo de la incidencia de la utilización de facturas falsas: $(5.000 * 0,35) / (50.000 * 0,35) + 15.000 = 1.750 / 32.500 = 5,38\%$.

No concurren medios fraudulentos por empleo de facturas falsas porque la incidencia sobre la base de la sanción es inferior al 10%.

⁸⁶ Fuente: Ernesto Mestre García y Carlos Javier Cervantes Sánchez-Rodrigo. Guía de infracciones y sanciones tributarias (<https://books.google.es/books?id=4FxxG46PH00C&printsec=frontcover&hl=es#v=onepage&q&f=false>).

Anexo 2. Ejemplo de incremento de la sanción mínima como consecuencia de la graduación⁸⁷.

Dos ejemplos:

1) Considerando una sociedad que ha sido sancionada de forma firme en vía administrativa en los cuatro años anteriores, y en diferentes comprobaciones inspectoras, con las siguientes sanciones:

-Dos infracciones leves por dejar de ingresar IVA.

-Una infracción grave por solicitar indebidamente devoluciones.

-Una infracción muy grave por obtener indebidamente devoluciones.

Si se ha descubierto que la misma sociedad ha cometido una infracción por dejar de ingresar parte de la deuda en el impuesto de sociedades, la sanción a imponer por esta última infracción se graduará por comisión repetida, ya que existen sanciones firmes de la misma naturaleza (dejar de ingresar el IVA y obtener indebidamente devoluciones). La sanción correspondiente se incrementará en 25 puntos, pues solo se tendrá en cuenta la mayor gravedad.

2) Suponiendo que una sociedad comete una infracción consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria que es calificada como muy grave (sanción mínima, 100%) y suponiendo una base de la sanción de 1.000, una comisión repetida de infracciones (incremento de 15 puntos) y un perjuicio económico (incremento de 20 puntos). Si el contribuyente presta su conformidad a la propuesta de regularización y va a pagar la sanción en plazo voluntario o con aplazamiento o fraccionamiento con garantía de aval o seguro de caución, sin presentar recurso alguno, el cálculo de la sanción sería:

Sanción mínima	100%
<hr/>	
Comisión repetida	+ 15%
<hr/>	
Perjuicio económico	+ 20%
<hr/>	
Total sanción incrementada	+ 135%
<hr/>	

⁸⁷ Fuente: Centro de Estudios Financieros.

Trabajo Fin de Grado

(-) Conformidad (30% x 135)	(- 40,5%)
Sanción reducida por conformidad	94,5%
(-) Reducción por pago (25% x 94,5)	(- 23,625%)
Total sanción	70,875%
Importe sanción	(1.000 x 70,875%) = 708,75