

Lección 9

LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sumario

1. Introducción.-
2. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.-
3. Sujetos infractores.-
4. Concepto y clases de infracciones tributarias.-
5. Las sanciones tributarias.-
6. Procedimiento sancionador en materia tributaria.-
7. Extinción de las infracciones y sanciones.

Grado en Relaciones Laborales

¿Qué se estudia en esta lección?

- ❖ En lecciones anteriores hemos visto diversos procedimientos de carácter **controlador** (de gestión y de inspección) en los cuales la Administración comprueba la situación tributaria del contribuyente. Si detecta alguna irregularidad procede a su **regularización**, dictando un acto administrativo de liquidación.
- ❖ Tal irregularidad puede ser constitutiva de una **infracción tributaria** y, por tanto, merecedora de la sanción prevista por la Ley. Esta cuestión se determina, con carácter general, en un procedimiento separado e independiente del previo procedimiento controlador en el que se ha regularizado la situación tributaria: en un **procedimiento sancionador**.

- ❖ Las conductas contrarias al ordenamiento tributario pueden dividirse en dos grandes bloques:
 - ***infracciones tributarias***, previstas en la LGT y otras leyes tributarias;
 - ***delitos contra la Hacienda Pública***, previstos en el Código Penal y otras leyes penales.

- ❖ En esta lección nos centramos en el primer tipo de conductas:
 - que son las que sanciona la Administración,
 - en ejercicio de la potestad sancionadora reconocida por la Ley (regulada en los artículos 178 a 212 LGT);
 - y en el marco del procedimiento sancionador.

- ❖ Artículo 25.3 CE: “La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad”.

- ❖ Las sanciones no integran la deuda tributaria.

Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria

- ❖ Aplicación de los principios inspiradores del orden penal, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del *ius puniendi* del Estado.
- ❖ Artículo 178 LGT: 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. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

Especial mención al principio de culpabilidad

- ❖ Concepto legal de infracción tributaria: «acciones u omisiones **dolosas** o **culposas** con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley». (art. 183 LGT)
- ❖ Alusión al elemento subjetivo relativo a la **actitud del contribuyente**:
 - El dolo implica que la conducta se ha realizado con conocimiento y voluntad de ello.
 - La negligencia implica el incumplimiento del deber de poner el cuidado necesario para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- ❖ El artículo 179 LGT enumera algunas causas de exclusión de la responsabilidad.

Sujetos infractores

❖ La LGT considera como **sujetos infractores** a las personas físicas o jurídicas y a los entes carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición (p. ej. comunidades de bienes, herencias yacentes) que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracción en las leyes.

❖ **Sucesores :**

- De acuerdo con el *principio de personalidad de la pena* las sanciones tributarias no se transmiten a los herederos del sujeto infractor.

Concepto y clases de infracciones tributarias

- ❖ Concepto legal de infracción tributaria (art. 183.1 LGT):
Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la ley.

- ❖ Diversos criterios de clasificación de las infracciones:
 - Por el **perjuicio económico que se provoca a la Hacienda Pública**:
 - infracciones con daño económico (por ejemplo, dejar de presentar una autoliquidación de la que debiera resultar una cantidad a ingresar).
 - infracciones sin daño económico (por ejemplo, dejar de presentar una declaración informativa).
 - Por la **gravedad de la conducta**, en función del mayor o menor grado de culpabilidad en la conducta del infractor:
 - leves,
 - graves,
 - muy graves.

La LGT recoge un listado de infracciones tributarias en sus artículos 191 a 206 *bis*. La **infracción más relevante** es la que consistente en ***dejar de declarar*** (el hecho imponible) o ***hacerlo de forma incorrecta o incompleta***, y en consecuencia dejar de ingresar la cuota correspondiente.

Por ejemplo:

- Dejar de presentar la autoliquidación del IRPF en el plazo voluntario de declaración e ingreso. Esta conducta implica no declarar el hecho imponible realizado y, en consecuencia, no ingresar la cuota que hubiera correspondido.
- O puede suceder que sí se presente la autoliquidación del IRPF, pero se haga de una forma incompleta o incorrecta (por ejemplo, porque se dejan de declarar algunos rendimientos o se aplica algún beneficio fiscal que no procede aplicar, por poner dos ejemplos vistos en lecciones previas). Esta conducta implica declarar el hecho imponible pero de forma incorrecta y en consecuencia dejar de ingresar una parte de la cuota que correspondería.

Las sanciones tributarias

- ❖ No pueden ser nunca constitutivas de privación de libertad.
- ❖ Las infracciones tributarias se castigan:
 - en todo caso, con sanciones de **carácter pecuniario**;
 - y en determinados casos se puede aplicar también como sanción accesoria otras de **carácter no pecuniario** consistentes en la privación de ciertos derechos (por ejemplo, pérdida del derecho a percibir subvenciones o a contratar con la Administración durante un determinado tiempo).
- ❖ Centrándonos en las **sanciones pecuniarias**, pueden consistir en:
 - multa fija o;
 - multa proporcional (un porcentaje de la cantidad defraudada).

Un ejemplo de multa fija (art. 202 LGT):

3. También constituye infracción tributaria comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

La infracción prevista en este apartado será muy grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 euros.

- ❖ En el caso de las multas proporcionales, consistentes en un porcentaje de la cantidad defraudada, dicho porcentaje depende de la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave:
 - Muy grave: multa 100 - 150% de la cantidad defraudada
 - Grave: multa 50 - 100% de la cantidad defraudada
 - Leve: multa 50% de la cantidad defraudada.

- ❖ En el caso de las infracciones graves y muy graves, se establecen ciertos criterios para graduar el importe exacto de la sanción (art. 187 LGT):
 - Comisión repetida de infracciones;
 - Perjuicio económico para la Hacienda Pública;
 - Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Reducción de las sanciones:

Se contemplan ciertas reducciones a la sanción impuesta:

- a) Una reducción del 65% si se firman actas con acuerdo (remisión lecc. 7)
- b) Un 30% si se firman actas de conformidad (siempre que no recurra el acto de liquidación).
- c) Una reducción del 40% si ingresa el importe de la sanción en periodo voluntario y no interpone recurso contra la liquidación ni contra la sanción.

Procedimiento sancionador en materia tributaria

Tramitación separada del procedimiento sancionador:

- ❖ Los procedimientos de aplicación de tributos de carácter controlador (lecciones 6 y 7) tienen por objeto **controlar** el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, **regularizar** la situación tributaria del obligado tributario mediante la práctica de una liquidación. En definitiva, garantizar que el obligado tributario tribute conforme a su capacidad económica.
- ❖ El procedimiento sancionador tiene por objeto determinar si el incumplimiento del obligado tributario (regularizado en ese previo procedimiento controlador) es constitutivo de una infracción tributaria prevista en la Ley, calificarla y castigarla mediante la imposición de la sanción prevista por la Ley.

Procedimiento sancionador en materia tributaria: Fases

Inicio:

- ❖ Siempre de oficio mediante la notificación al interesado del acuerdo de iniciación.
- ❖ Los procedimientos sancionadores que se inicien 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 SEIS meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución (art. 209.2 LGT)
- ❖ Plazo máximo de duración: 6 meses

Instrucción:

- ❖ Valoración de los datos y las pruebas que permitan fundamentar la resolución sancionadora.
- ❖ La propuesta de resolución **debe ser motivada** y debe concretar la sanción propuesta. Se notifica al interesado.
- ❖ Puesta de manifiesto del expediente: plazo de 15 días para alegaciones y presentar los documentos, justificantes y pruebas que se estimen oportunos.

Terminación:

Con carácter general, dos modos:

❖ Resolución:

- Fijación de los hechos, valoración de las pruebas practicadas, determinación de la infracción cometida, identificación del infractor y cuantificación de la sanción impuesta, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que, en su caso, proceda.
- En su caso, declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

❖ Caducidad:

- Por incumplimiento del plazo máximo de duración.
- Se impide la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

Extinción de las infracciones y sanciones

❖ Extinción de la infracción:

- Caducidad del procedimiento (6 meses para iniciar; 6 meses para terminar).
- Fallecimiento del infractor.
- Prescripción de la potestad para sancionar (4 años desde la comisión de la infracción).
- Regularización voluntaria (recargos del art. 27 LGT).

❖ Extinción de la sanción:

- Pago o cumplimiento.
- Prescripción de la potestad para exigir su pago.
- Fallecimiento del obligado a satisfacerla.

Bibliografía:

- ❖ *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, coord. por NAVARRO FAURE, Tirant lo Blanch, última edición.
- ❖ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de derecho tributario: parte general*, Tirant lo Blanch, última edición.
- ❖ HERRERA MOLINA, P.; MARTÍN DÉGANO, I.; SANZ GÓMEZ, R., *Manual de Procedimientos Tributarios*, Dykinson, 2ª edición, 2021.
- ❖ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, última edición, Tecnos.
- ❖ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, última edición.