

Grado en: Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso 2018/2019
Convocatoria: Junio

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LAS INFRACCIONES
TRIBUTARIAS.**
LEGAL ANALYSIS OF TAX INFRACTIONS.

Realizado por el alumna Doña Silvia Afonso Dorta

Tutorizado por el Profesor Don Francisco Félix Clavijo Hernández

Departamento: Derecho público, privado especial y Derecho de la empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario.



ABSTRACT

Tax infractions are regulated in the chapters of the General Tax Law. The point 1 and 2 of article 183. Defined as "1. Fraudulent or negligent actions or omissions with any degree of negligence that are typified and sanctioned as such in this or another law, 2. Tax infractions are classified as minor, serious and very serious.", Those actions performed by the offender not being diligent with their behavior, provided that such illegal behaviors are typified in a norm with the status of law, regardless of whether these have been done through fraud, fault or negligence, whatever the degree of the latter ". In this paper, we analyze these infractions, whether they are minor, serious or very serious, explaining the requirements and necessary particularities for an action or omission of a taxpayer to be considered a tax violation. We will begin this work with a brief study of the historical background and the powers attributed to the Administration in this matter, to then focus, as we have said in the tax legal analysis of tax infractions.



RESUMEN

Las infracciones tributarias están reguladas en los capítulos I y II de la Ley General Tributaria. El punto 1 y 2 de artículo 183. Las define como “1. Acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley, 2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.”, aquellas actuaciones que realiza el infractor no siendo diligente con su conducta, siempre que dichas conductas ilícitas se encuentren tipificada en una norma con rango de ley, independientemente de si estas se han realizado mediando dolo, culpa o negligencia sea cual sea el grado de esta última”. En este trabajo se analizan estas estas infracciones, ya sean leves, graves o muy graves explicando los requisitos y particularidades necesarias para que una acción u omisión de un obligado tributaria pueda considerarse infracción tributaria Comenzaremos este trabajo por un breve estudio de los antecedentes históricos y de las potestades atribuidas a la Administración en esta materia, para luego centrarnos, como hemos dicho en el análisis jurídico tributario de las infracciones tributarias.



ABREVIATURAS UTILIZADAS

CE	CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA
CP	CÓDIGO PENAL
LGT	LEY GENERAL TRIBUTARIA
STS	SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO
STC	SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
TC	TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
TS	TRIBUNAL SUPREMO



1. Introducción.....	5
2. Derecho Penal Tributario.....	6
3. Concepto, elementos, naturaleza de las infracciones tributarias y principios de la Potestad Sancionadora.....	10
<i>a. Concepto y elementos</i>	<i>10</i>
<i>I. Acción y omisión.....</i>	<i>11</i>
<i>II. Tipicidad.....</i>	<i>11</i>
<i>III. Legalidad.....</i>	<i>13</i>
<i>IV. Responsabilidad.....</i>	<i>14</i>
<i>V. Punibilidad.....</i>	<i>16</i>
<i>b. Naturaleza.....</i>	<i>17</i>
<i>c. Principios de la Potestad Sancionadora.....</i>	<i>18</i>
<i>I. Principio de culpa y responsabilidad.....</i>	<i>19</i>
<i>II. Principio de personalidad.....</i>	<i>19</i>
<i>III. Principio de no concurrencia.....</i>	<i>21</i>
4. Clases de Infracciones Tributarias.....	22
5. Conclusiones.....	30
6. Bibliografía.....	31



INTRODUCCIÓN

El mentado trabajo tiene como finalidad culminar la última etapa para la obtención del título de Grado en Derecho. En él se ha realizado un estudio y análisis de las infracciones tributarias, desgranando su contenido y observando cómo se relacionan con las distintas normas e instituciones que componen y operan en nuestro ordenamiento jurídico.

La elección de este trabajo se llevó a cabo pensando en las diferentes exigencias que le son propias a los profesionales del Derecho, aquellas relacionadas con, la síntesis de información, la búsqueda de datos en bases jurídicas fundamentales para el desempeño del trabajo del jurista, el uso de las tecnologías para la información y la comunicación (TIC) que tan presentes están en nuestro día y que convergen hoy y convergerán en un futuro en el desarrollo de cualquier trabajo, aportando todo ello en su conjunto un enriquecimiento del conocimiento y la cultura en materia jurídica, y más concretamente en nuestro caso, en materia de Derecho Tributario, que suponen una competencia fundamental a poseer para el buen profesional.

Por último, este trabajo se la elegido valorando tres áreas del derecho de interés particular, el Derecho Tributario, Penal y Administrativo, estudiando como ya bien hemos comentado la importancia de las infracciones tributarias su concurrencia con estas tres materias y el trato que se le da a las mismas dentro de nuestra realidad jurídica.



DERECHO PENAL TRIBUTARIO

La finalidad del ordenamiento jurídico es la de crear un orden social estable y concreto. Las normas que componen este ordenamiento jurídico prevén una reacción, como afirma el Profesor Ferreiro¹, cuando se infringen y quebrantan las mismas para mantener este orden social.

Podemos distinguir dos clases de reacciones derivadas de una infracción. La primera de ellas consiste en que se intenta reparar el daño patrimonial ocasionado por el infractor, una indemnización, como lo pueden ser los intereses de demora o el recargo de apremio. Reacción propia de los ilícitos de carácter civil donde se acomete a los derechos del infractor.

La segunda es la reacción característica de los ilícitos penales que afecta a la comunidad, con esta reacción no se intenta reparar el daño ocasionado sino castigar la conducta como método disuasivo. Esto nos recuerda al antiguo artículo 150 del Texto Refundido del Impuesto de Sucesiones y Donaciones², que aplicaba la pena de arresto domiciliario y multa que el caso de que se defraudaran algunos impuestos, como ejemplo de sanción penal. Sanciones impuestas como norma general por los órganos judiciales.

¹ Ferreriro Laplza, J - Curso de Derecho Financiero Español, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág 507.

² **Artículo 150 de Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.** “Se castigará con la pena de arresto de uno a treinta días y multa de 1.000 a 10.000 pesetas. según la importancia de la defraudación:

1.0 La falsedad cometida en ' la declaración a que se refiere el último párrafo del artículo 143. salvo si el declarante demostrase que en el momento de firmar la declaración no pudo tener conocimiento de la muerte del cotitular. poderdante o endosatario.

2.º Toda falsedad cometida a sabiendas en cualquiera de las declaraciones formuladas ante la Administración. a los efectos del Impuesto. mediante la cual se trate de eludir' el pago de éste, Siempre que lo falseado sea un hecho indudable y no un punto de interpretación o valoración. Y 3.0 La omisión deliberada: de cualesquiera bienes en los inventarios o relaciones que sirvan para girar las liquidaciones definitivas o las provisionales en el caso de que los interesados hubieran dejado transcurrir el plazo para girar las definitivas, siempre que el valor de los bienes ocultados exceda de 100.000 pesetas”.



A pesar de que podamos pensar que las competencias de la potestad sancionadora han estado siempre estrictamente delimitadas a este ámbito, lo cierto es que, a menudo se han repartido competencias en materia penal a los organismos de los que se compone la Administración pública, que es lo que constituye el Derecho penal administrativo.

Distinguimos aquí dependiendo de qué norma las regule, las infracciones y sanciones penales, y las infracciones y sanciones administrativas. Las dos constituyen ilícitos que han de ser castigados y penados, y la diferencia entre ellos constituye una cuestión meramente formal, que tendrá que ver con el órgano encargado de la instrucción y sanción como el profesor Parada defendía y con las normas que regulan unas y otras.

Entonces, ¿cuáles son las características del orden jurídico de las infracciones y sanciones administrativas frente a las infracciones y sanciones penales? En primer lugar, el órgano con potestad para imponer las sanciones administrativas la tendrá directamente sin depender de otro, una vez incoado un procedimiento administrativo y probada la existencia de la infracción. En segundo lugar, está el criterio de que el ámbito penal queda al margen de la investigación de las posibles infracciones administrativas, siendo independiente esta potestad de la administrativa sancionadora. Y, en tercer lugar, aunque ambos órdenes puedan regular una misma situación o los mismos hechos, los pronunciamientos que arroje una y otra no podrán ni contradecirse ni encontrarse alineados.

En este punto nos preguntamos, ¿cuáles han sido las causas de esta potestad poder sancionadora que posee la Administración pública? La razón principal es la finalidad que cumple el Derecho Penal tratando de penar todas aquellas conductas que desestructuran el orden social; es por ello por lo que como complemento al mismo surge el Derecho penal administrativo.

En nuestro ordenamiento jurídico todas esas conductas ilícitas están tipificadas en el Código Penal, (en adelante CP), donde se regulan las normas



de Derecho penal, un derecho común basado en el cumplimiento de principios de legalidad, culpabilidad, irretroactividad, entre otros. Pero frente a este derecho penal común existe un derecho penal específico (leyes penales especiales), con normas que regulan casos o circunstancias determinadas, el Derecho penal común se convierte por tanto en un derecho supletorio al especial.

Lo mismo pasa con las normas penales de carácter administrativo, pertenecen a este mismo ordenamiento y en base al principio “*non bis in idem*” que defiende también el profesor Ferreiro, ningún sujeto podrá ser sancionado por cometer una conducta ilícita por ambos ordenes, el penal común y el penal administrativo. Si un infractor realiza una conducta tipificada tanto por el CP como por las normas de Derecho penal administrativo, solo le será de aplicación una de ellas.

Pero en este ordenamiento jurídico que conforma nuestro derecho, encontramos también el Derecho tributario, en el que se tipifican aquellas conductas que puedan causar un daño a la Hacienda Pública, que se consideran infracciones tributarias.

La sanción correspondiente a las infracciones contenidas en el Derecho tributario se imponen por la Administración, conocidas como “sanciones tributarias”, una sanción que derivará realmente del Derecho penal tributario, que aplica la Administración tributaria. Es por tanto que quedan fuera del Derecho penal común o general del que ya hemos hablado anteriormente.

La jurisprudencia y doctrina pertinente han defendido una separación de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación adheridos a la aplicación de los tributos y el procedimiento sancionador, basándose en el



párrafo segundo del artículo 24 de la Constitución española³, entre otros⁴, el cual defiende el derecho a no declarar contra sí mismo, evitando con ello la falta de colaboración con la Administración al acogerse el obligado tributario a este derecho, es decir cuando renuncie al procedimiento por separado, tal y como defiende Don Eugenio Simón⁵,

En España el mentado procedimiento sancionador en materia tributaria es totalmente independiente del procedimiento de aplicación de tributos, se podrá optar a un procedimiento de ambos de forma unida, cuando el sujeto obligado a cumplir una relación tributaria renuncie, de forma expresa⁶, sin embargo, el apartado segundo del artículo 210 de la LGT nos da una pista de que esta separación no es total, ya que podrán ser usados los documentos y evidencias recogidas en el procedimiento de aplicación de tributos para imponer las sanciones en el procedimiento sancionador⁷.

³ **Primer epígrafe del artículo 24.2 de la Constitución española** - *“Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”*.

⁴ **Artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos - Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966** - *“g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable.”*.

⁵ “Lo esencial del ”Derecho Financiero y Tributario - Parte General”, Eugenio Simón Acosta, Antonio Vázquez del Rey Villanueva, María Eugenia Yarza. Editorial – Thomson Reuters, Aranzadi, capítulo 30, El procedimiento sancionador, I. La separación de procedimientos.

⁶ **Artículo 26 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.**

⁷ **Artículo 210.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**



CONCEPTO, ELEMENTOS, NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

CONCEPTO Y ELEMENTOS

La Ley General Tributaria de 1963 disponía que las infracciones tributarias eran aquellas acciones y omisiones tipificadas como conductas ilegítimas en las leyes o reglamentos⁸. Tiempo después, la Ley de 1985 vertería una nueva redacción donde incluiría que esas infracciones también se sancionarían aunque se realizaran a título de negligencia⁹.

Se confecciona así poco a poco por el legislador la redacción que dispone el punto 1 del artículo 183 de la vigente Ley General Tributaria, “*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”¹⁰.

Este artículo vierte una definición de infracción tributaria englobando en su propia redacción los elementos de los cuales se compone la misma.

Lo primero que podemos destacar de este precepto es que la infracción puede derivarse tanto de una acción como de una omisión, que la misma debe estar descrita como infracción en una norma y que se encuentre por tanto tipificada, además, en normas con rango de Ley, defendiéndose así el principio de legalidad, que de forma intrínseca exista culpabilidad porque el sujeto infractor omite el cuidado en su conducta, y que esta conducta sea imputable a dicho infractor, y bajo el principio de punibilidad pueda ser sancionada por la Administración.

⁸ Artículo 77.1 Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

⁹ Artículo 77.1 Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

¹⁰ Artículo 183,1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.



ACCIÓN U OMIISIÓN

Los diferentes tipos de infracciones pueden venir sobrevenidas por acciones u omisiones que causan la violación de deberes que los sujetos tributarios tienen el compromiso de cumplir, ya sea realizando acciones antijurídicas (acción), como no realizando acciones obligatorias (omisión), es por ello, que todo este “entramado” jurídico reposa sobre el concepto de actividad o inactividad del sujeto, definida como aquella conducta que realiza el mismo o deja de realizar que derivará en una infracción tributaria, incumpléndose con ello con un deber jurídico u obligación.

Existen para el profesor Pérez Royo algunos tipos, y ejemplos diferentes, *“infracciones cuyo objeto está constituido directamente por el crédito tributario y que lesionan al mismo”*, si *“el objeto de la acción está representado por un deber de prestación pecuniaria”*, cuando *“a pesar de existir comportamientos infractores, no lesionan directamente el derecho de crédito, pero suponen un riesgo para el mismo”*, y los tipos de *“mera actividad en los que la acción tiene por objeto la vulneración de un deber no directamente relacionado con el cumplimiento de la deuda tributaria”*¹¹.

Esta responsabilidad recaerá sobre el sujeto que comete este ilícito tributario, por tanto, la imputabilidad de la acción al sujeto será requisito indispensable para aplicar la debida sanción.

TIPICIDAD

Como ya sabemos todas las infracciones tributarias requieren de un mínimo común para ser calificadas como tales, en principio la acción u omisión de una conducta que se considere prohibida u obligatoria por el sistema

¹¹ Pérez Royo, F- “Los delitos y las infracciones en materia tributaria” Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1986, página 227.



tributario, sin embargo, para que esa conducta derive en una infracción tributaria ha de estar previamente tipificada como tal por el legislador y que el mismo haya dispuesto una sanción acorde. Se fundamenta con esta premisa el principio de tipicidad básico que encontramos en la teoría del delito y también en las infracciones administrativas, como bien afirma el profesor Pérez Royo¹².

Este principio se constata en la necesidad de atender a una seguridad jurídica y constituye el límite para el ejercicio de la potestad sancionadora ejercitada por la Administración. Es el legislador el que, en la propia Ley ha marcado cuales son las conductas que constituyen infracciones tributarias, y que, hoy, están reguladas entre los artículos 191 y 206¹³, incluyendo los mismos, de la Ley General Tributaria.

Por tanto, gracias al principio descrito una conducta no podrá tener la calificación de infracción si esta acción u omisión que el sujeto tributario ha cometido no está incluida en los tipos legales. Lo importante aquí por tanto es que dicho comportamiento se encuentre tipificado.

¹²Pérez Royo, F- "Los delitos y las infracciones en materia tributaria" Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1986, página 270.

¹³ **Artículo 191** "Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación", **192** "Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones", **193** "Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones", **194** "Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales", **195** "Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes", **196** "Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas", **197** "Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas", **198** "Infracción tributaria 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", **199** "Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información", **200** "Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales", **201** "Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación", **202** "Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos", **203** "Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria", **204** "Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta", **205** "Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta", **206** "Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta". **de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**



Cabe destacar que del principio de tipicidad se han derivado principios sustanciales, como lo son para el profesor Pérez Royo, el principio de irretroactividad de aquellas normas que tipifiquen infracciones tributarias, no pudiendo operar sus efectos atrás en el tiempo. La prohibición de la analogía “*in malam partem*”, aquella en contra del sujeto, permitiendo la analogía “*in bonnam parte*”, o a favor de este. Exclusión que viene heredada del ámbito del Derecho Penal. La regla del “*ne bis in idem*”¹⁴, entendiéndose esta como la imposibilidad de que un mismo hecho se pueda sancionar en el ámbito penal y también en el ámbito administrativo. Y por último, al principio de proporcionalidad por el cual el legislador adecuará la sanción de cada infracción a su nivel de gravedad.

LEGALIDAD

El principio de legalidad está íntimamente ligado al de tipicidad reclamando el mismo que las respectivas conductas tipificadas se hayan creado bajo la sombra de una norma con rango de ley. Un principio consagrado en el artículo 25 de la Constitución española¹⁵, incluyendo este último en su redacción a las infracciones y sanciones impuestas por la Administración. Desde el punto de vista penal podemos sacar como conclusión de este artículo,

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 30 de enero de 1981, “*Dicho principio va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución. Por otro lado, añade la Sentencia, es de señalar que la tendencia de la legislación española reciente, en contra de la legislación anterior, es la de recoger expresamente el principio de referencia*”.

¹⁵ **Artículo 25 de la Constitución española.**

“1. 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.
2. Las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad estarán orientadas hacia la reeducación y reinserción social y no podrán consistir en trabajos forzados. El condenado a pena de prisión que estuviere cumpliendo la misma gozará de los derechos fundamentales de este Capítulo, a excepción de los que se vean expresamente limitados por el contenido del fallo condenatorio, el sentido de la pena y la ley penitenciaria. En todo caso, tendrá derecho a un trabajo remunerado y a los beneficios correspondientes de la Seguridad Social, así como al acceso a la cultura y al desarrollo integral de su personalidad.

3. La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad”.



que el constituyente establece la necesidad de reserva de ley, dejado claro, por tanto, el deber de que intervenga el Parlamento en la configuración de la disciplina que esté relacionada con las infracciones y sanciones administrativas. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹⁶ precisa aún más este principio, dándonos a entender que, en materia tributaria, que no penal, esta reserva es relativa¹⁷, por consiguiente, pueden desarrollarse en “*fuentes de rango inferior a la ley*”¹⁸. Se tipificarán por tanto las infracciones tanto en leyes, como en los reglamentos que disponga cada tributo.

RESPONSABILIDAD

Para poder entender la culpabilidad debemos saber que la antijuricidad se compone como el elemento subjetivo de la infracción, y por ende se establece una relación entre la norma concreta y la acción, de acuerdo con esta premisa la culpabilidad será el elemento subjetivo de la acción, constituyendo así una relación entre esta acción y el sujeto¹⁹.

Las infracciones tributarias estarán sometidas por tanto al grado de culpabilidad para determinar el tipo, si se trata de infracciones leves, graves o muy graves, como veremos detenidamente en epígrafes posteriores.

Dispone el artículo 189.1 de la LGT, sobre el concepto y las clases de las infracciones tributarias.

¹⁶ STC número 77/1983, de 3 de octubre, Fto. Jco. 3).

¹⁷ Arroyo Zapatero, L - Principio de legalidad y reserva de ley en materia penal, citado por F. Pérez Royo, pág 271.

¹⁸ Cobo del Rosal, M y Vives Antón, T - Delitos e infracciones de contrabando, comentario de la legislación penal, citado por F. Pérez Royo, pág 30.

¹⁹ Mantero Sáenz, A y Cuesta Rodríguez, M - Procedimiento en la inspección tributaria. Edersa, Madrid, 1990, pág 271.



“1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”²⁰.

Es decir, las acciones u omisiones que deriven en infracciones tributarias deberán estar marcadas por la culpa o el dolo o cualquier grado de negligencia, recordamos aquí la premisa de que *“nulla poena sine culpa”*, siendo necesaria la culpabilidad para exigir responsabilidades al presunto sujeto infractor.

La figura de la culpa o negligencia grave atiende al comportamiento de un sujeto cuando no actúa con la diligencia debida o el cuidado pertinente y elemental. La culpa o negligencia será simple cuando no se mantiene el cuidado de *“un buen padre de familia”*, una conducta que correspondería al de una persona común, y por último la culpa o negligencia se entenderá como leve cuando la conducta corresponda a la falta de diligencia de alguien que abunda de ella. El dolo por otro lado consiste en la conciencia que tiene el sujeto de que la conducta que está realizando no es lícita.

Es aquí donde diferenciamos la culpa grave de la mera imprudencia, la Ley General Tributaria actual, sin embargo, dispone en su redacción *“a cualquier grado de negligencia”*, nos plantea esto el dilema de si la negligencia leve o levísima ha de ser entonces sancionada. La doctrina y la jurisprudencia²¹ con el antiguo artículo de la Ley de 1985, que recordemos ya consideraba la negligencia, determinó que las conductas no debían sancionarse cuando el hecho fuera una simple imprudencia catalogada como negligencia leve o muy leve, sin embargo, con la redacción actual sí que podemos considerar que las conductas serán sancionadas, aunque se trate de una negligencia de una proporción tan ínfima.

²⁰ **Artículo 189.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**

²¹ (STS 06.06.2008, recurso de casación para unificación de doctrina 146/2004), con base en el fundamento jurídico cuarto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.



Destacamos que la carga de probar la existencia de esta culpabilidad la tendrá siempre la Administración²².

Como bien resume el profesor Simón Acosta²³, aquel que actúa con dolo lo hace cuando conoce la acción que va a cometer y desea el resultado que la misma va a ocasionar; actuará sin embargo con culpa o negligencia cuando el infractor, aunque pudiendo hacerlo, no actúe con la diligencia debida poniendo los medios precisos para conocer el resultado de la acción y poder evitarla.

PUNIBILIDAD

La punibilidad responde a que será necesario para imponer una sanción que exista una infracción previa, el legislador acuerda una serie de mínimos y máximos a cumplir por parte de la Administración, cuando a la misma le corresponda castigar un comportamiento con una sanción determinada, controlando, por tanto, que el órgano al que le corresponda sancionar no tenga libertad absoluta para determinarla. Todas las infracciones tributarias revisten un carácter represivo, con el cual se intentan prevenir ciertas conductas ilícitas o prohibidas por parte de los sujetos tributarios.

²² Sentencia de 6 de junio de 2008 del Tribunal Supremo en la resolución del recurso de casación 146/2004 para la unificación de doctrina, citada con posterioridad en múltiples resoluciones judiciales (SSTS 04.02.2010, 18.03.2010, etc.)

²³ Simón Acosta, E, Vázquez del Rey Villanueva, A, Simón Yarza, M.E - Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Thomson Reuters. Aranzadi, Pamplona, 2017, pág 157 y ss.



NATURALEZA

El profesor Pérez Royo²⁴ señala con toda razón que, las infracciones tributarias están dotadas de un “*carácter represivo o punitivo*”, el mismo que envuelve a las infracciones de naturaleza penal. “Grosso modo” la mayoría de la doctrina se decanta por defender firmemente que las diferencias que envuelven a las infracciones administrativas y las sanciones jurídico-penales son de carácter formal, y no sustancial, entendiéndose con esto, la necesidad de aplicar los preceptos propios del Derecho penal, a las sanciones de índole administrativo, ya que supone una “*limitación del poder punitivo del Estado*”.

Si analizamos la evolución del Derecho penal, podemos observar una tendencia a la “despenalización” en consonancia con un principio que intenta restringir la actuación del mismo en lo que se pueda, principio de mínima intervención, de esta forma se alivia el sistema punitivo penal, considerando algunas conductas como sanciones en poder de la Administración pública, de forma equidistante y como consecuencia de ello, asistimos a la acogida de principios de tradición penal y garantías que poco a poco esta Administración va asumiendo, principios que por supuesto no se encuentran recogidos en ninguna legislación hasta entonces vigente. Y es el propio artículo 25 de la CE el que establece los términos en los que se debe aplicar el poder punitivo de los órganos judiciales y administrativos, otorgándoles una equivalencia casi conjunta.

Señalábamos antes que las infracciones tributarias parecen recibir el mismo trato e identidad que los delitos tributarios, por un lado, ya que se considera que los bienes jurídicos que ambas figuras protegen son los mismos, y por el otro, lo vemos en cuanto a la similitud entre sus tipos objetivos. Entonces, ¿Dónde radica el problema?, ¿en qué consideramos que hay diferencias entre un ilícito y otro? Ya nos anticipaba Sainz de Bujanda que debería defenderse la postura de que “*las infracciones no criminalizadas no*

²⁴ Pérez Royo, F - Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de estudios fiscales, 1986, pág 263 y ss.



son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas”²⁵.

Lo que la doctrina ha planteado es la inclusión de estas infracciones tributarias en un grupo llamado de “*autoprotección*”, (junto con las disciplinarias, las de policía demanial y las rescisorias de actos administrativos favorables), lo cual debe abiertamente desaprobarse, ya que se les estaría diferenciando del resto de ilícitos que componen el orden penal²⁶.

Es importante, por tanto, concluyendo con la exposición de este punto, resaltar la importancia que tiene para el profesor Pérez Royo el hecho de que se debe ser consiente en la creación de aquellas normas que acojan como protagonista a las infracciones y sanciones tributarias, deben estar íntimamente ligados a los principios propios de la teoría general del delito, pensamiento que dista mucho de algunas realidades que se alejan de reflejar en su práctica esta idea tan necesaria para el correcto funcionamiento del orden tributario.

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 178 de la LGT, al comienzo de su título dedicado a la potestad sancionadora, nos regula los principios que rigen esta materia²⁷, siguiendo en este punto la doctrina del Tribunal Constitucional (en adelante TC) que, ya afirmaba en su sentencia 18/1981, “*los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo*

²⁵ Sainz de Bujanda, F - Sistema de Derecho financiero, editorial Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977, pág 612.

²⁶ García de Enterría, E - Curso de Derecho Administrativo, Vol II, Civitas, 1977, pág 148.

²⁷ **Artículo 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**

“Principios de la potestad sancionadora.

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. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter”.

general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.



*sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado*²⁸.

PRINCIPIO DE CULPA Y RESPONSABILIDAD

La culpa y el dolo suponen como ya nos ha adelantado este epígrafe elementos que derivan un hecho punible o ilícito, interviniendo en ambos “*el conocimiento y la acción humana*”²⁹, con ello, aquella conducta que evitando todas las diligencias posibles o realizada con ánimo culposo deberá tener un reproche jurídico, es decir, el carácter de culpabilidad. En el derecho sancionador, lo realmente importante sin embargo, es la existencia de infracción procedente de una conducta, ya que la ley aprecia la misma a título de mera negligencia, realmente no resulta del todo importante la distinción entre la culpabilidad y la culpa.

La culpabilidad debe ser mayor que conocer que la acción que se realiza es dolosa o culposa o saber que sus consecuencias serán ilícitas, debe existir con ello un sujeto al que atribuirle la responsabilidad.

PRINCIPIO DE PERSONALIDAD

Este principio actúa en consonancia con la culpabilidad, ya que, como es lógico, y en repetidas ocasiones se ha nombrado, nadie podrá ser sancionado si no tienen la condición de culpable y responsable por tanto de dicho hecho delictivo, lo cual plantea dos problemas:

- La posibilidad de sancionar a las personas jurídicas.
- La posibilidad de transmitir las sanciones.

²⁸ TC - STC 18/1981, de 8 e3 junio (RTC 1981, 18).

²⁹ Simón Acosta, E, Vázquez del Rey Villanueva, A, Simón Yarza, M.E - Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Thomson Reuters. Aranzadi, Pamplona, 2017.



La primera cuestión de todas la advierte el artículo 179 de la LGT³⁰, permitiendo sancionar tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas siempre que tengan la categoría de obligado tributario. Como el derecho sancionador penaliza privando de derechos patrimoniales resulta totalmente viable la posibilidad de que cumplan esta pena o sanción, y será culpable dicha persona jurídica cuando lo sea quien administra o dirige la mercantil o la entidad en cuestión. Pero, ¿y si comete el hecho delictivo aquella persona que no ostenta un cargo de tal responsabilidad dentro de la entidad? El TC responde afirmando que serán igualmente responsables las sociedades aunque el error o el hecho penado lo haya cometido un empleado, “*deber de vigilancia de los administradores sobre sus subordinados*”.

En cuanto a la posibilidad de transmitir las sanciones, no sería posible, declarando la intransmisibilidad de las sanciones. La LGT simplemente admite que esta responsabilidad pueda extenderse a terceras personas no culpables personalmente del hecho infractor, cuando ocurre la sucesión de la sanción³¹, la responsabilidad por una sanción impuesta a otra persona³², por responsabilidad de carácter solidario³³.

³⁰ **Artículo 179.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**

“1. 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”.

³¹ **Artículo 182.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**

“Responsables y sucesores de las sanciones tributarias – [...] 3. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras. Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley”.

³² **Artículo 182.1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**

“Responsables y sucesores de las sanciones tributarias” – [...] 1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley. 2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta Ley”.

³³ **Artículo 181.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**



PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA

Este principio no aparece regulado en artículo 180 de la LGT³⁴, y es conocido también como “*non bis in idem*”, este principio señala que las infracciones tributarias no podrán tener una doble sanción, es decir, no van a poder ser sancionadas dos veces. En el caso más típico de que pueda existir una concurrencia de procedimientos por la vía penal y la administrativa, en este caso la ley favorecerá al primero de ellos con preferencia sobre el otro³⁵, si existiere sentencia derivada de este proceso penal la administración no podrá proceder a la sanción. Sin embargo de igual modo, tampoco podrá penarse una conducta que previamente ya ha sido sancionada por la Administración³⁶, con ello la teoría consistirá en que lo importantes es la prohibición de la duplicidad de sanción del mismo hecho.

“Sujetos infractores – [...]3. La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción”.

³⁴ **Artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**

“Principio de no concurrencia de sanciones tributarias” – [...]1. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente. 2. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas. Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley. Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley. 3. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo”.

³⁵ **Artículo 250.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

³⁶ STC 177/1999, de 11 de octubre (RTC 1999,177).



CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

La Ley General Tributaria clasifica las infracciones tributarias en leves, graves, y muy graves³⁷, siguiendo la tradicional clasificación de las infracciones en Derecho Administrativo.

Esta clasificación no se utiliza para reconducir los tipos de infracciones a una u otra categoría, a efectos de la sanción. No. Esta clasificación opera dentro de cada tipo infractor, a efectos de calificar dicha infracción en leve, grave, o muy grave.

No es posible en este TFG analizar todas y cada una de las infracciones. Nos vamos a limitar a examinar las establecidas en el artículo 191³⁸, que

37 Artículo 183,1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

38 Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

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

También constituye infracción tributaria 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.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.



establecen como infracción el incumplimiento de la obligación de de ingresar la deuda tributaria en el periodo de autoliquidación, También el artículo 192³⁹,

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan 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 inferior o igual al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda

Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La infracción también será muy grave, aunque no se hubieran utilizado medios fraudulentos, 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.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

5. Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución y como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción de las reguladas en este artículo, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 por ciento.

En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de esta ley, consistente en obtener indebidamente una devolución.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, 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.

Lo previsto en este apartado no será aplicable cuando la autoliquidación presentada incluya ingresos correspondientes a conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria.

³⁹ Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

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

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será 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.



que establece como infracción el incumplimiento del deber de presentar la declaración de forma completa, o no presentar aquellos documentos que se necesitan para la liquidación por último, en lo establecido en el artículo y 193⁴⁰

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

40 Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

1. Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

2. La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.

La infracción no será leve, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

3. La infracción será grave cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.

La infracción también será grave, cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.



de la LGT que tipifica como infracción a la obtención de devoluciones de forma indebida. El profesor Simón Acosta⁴¹ califica a estas tres infracciones como “*infracciones de daño*”, ya que las tres sancionan el daño causado a la Hacienda Pública por la conducta del obligado tributario.

Estas tres infracciones que hemos enumerado podrían dar lugar a una infracción leve, a una infracción grave, o a una muy grave dependiendo de la cuantía que se defraude, si existen o no ocultación de documentos pertinentes, y si se han utilizado medios fraudulentos.

Todo ello está en “*la base de la sanción*”, que, en estas infracciones de daño, será aquella cantidad que haya sido un perjuicio para la Administración, aquella que debió ingresarse y no se llevó a cabo o la que fue devuelta de forma indebida.

Las infracciones de daño serán consideradas como leves cuando dicha base de la sanción sea igual o no superior a los 3.000 euros, o no exista ocultación cuando sea superior a esta cantidad, sin que medie la utilización de ningún medio fraudulento del tipo que sea y siempre y cuando no se trate de cantidades retenidas o ingresos a cuenta. Se sancionarán las mismas con multa del 50% de la base de la sanción

Las infracciones de daño se considerarán graves cuando esta base supere los 3.000 euros y haya ocultación, cuando se usen medios fraudulentos

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

La utilización de medios fraudulentos determinará que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave.

La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

4. La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, con los incrementos porcentuales previstos para cada caso en los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 187 de esta ley.

⁴¹ Simón Acosta, E, Vázquez del Rey Villanueva, A, Simón Yarza, M.E - Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Thomson Reuters. Aranzadi, Pamplona, 2017.



y no se ingresen aquellas cantidades retenidas o ingresos a cuenta, siempre que estas cantidades representen el 50% de la base de la sanción. Serán sancionadas con multa desde el 50% al 100% de la base de la sanción que se valorará de forma gradual.

Las infracciones de daño serán graves cuando se utilicen medios fraudulentos y no se ingresen las cantidades retenidas o ingresos a cuenta, cuando estas cantidades representen un porcentaje mayor al 50% de la base de la sanción⁴²

Ahora bien, respecto al concepto de “*ocultación de documentos*”⁴³, la LGT entiende que existirá ocultación no solo cuando no se presenten documentos ni datos, sino cuando a pesar de que se hayan declarado se hagan haciendo uso de información falsa o inexistente, siempre que estos datos de los que hablamos supongan en la deuda tributaria una modificación superior al 10% de la base de la sanción. No se considerará por tanto que estamos ante la ocultación cuando la Administración ha conocido los datos que se consideran ocultos, situación que defiende y refuerza la jurisprudencia el Tribunal Supremo en sentencias del 28 de enero, 6 de febrero y 29 de abril de 2004. La cuota de ocultación se calculará de la diferencia entre aquella cuota que resulte una vez presentado los datos de forma correcta y aquella que resultó cuando se presentaron los datos erróneos o se ocultó información.

Por otro lado, respecto a los “*medios fraudulentos*”⁴⁴, hay que señalar que las irregularidades en la contabilidad o cualquier documento similar que

⁴² Simón Acosta, E, Vázquez del Rey Villanueva, A, Simón Yarza, M.E - Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Thomson Reuters. Aranzadi, Pamplona, 2017, pág 259.

⁴³ **Artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**

Calificación de las infracciones tributarias. [...]

2. A efectos de lo establecido en este título, 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.

⁴⁴ **Artículo 184.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.**



venga recogido por la normativa tributaria, cuando hablamos aquí de “*anomalías tributarias*”, que es el término que realmente emplea este artículo, nos referimos a⁴⁵ : incumplir de forma total el compromiso de llevar la contabilidad mediante estos medios que ya mencionábamos, que se lleve una contabilidad diferente a la reflejada en la realidad, que la contabilidad vertida en los libros sea errónea, falsa u omita datos relevantes. Que aquellas facturas o documentos necesarios para el conocimiento de la contabilidad sean objeto de falsedad, engaño o fraude, siempre que esta incidencia “represente un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción”. Cuando el infractor ocultando su verdadera identidad utiliza la de una tercera persona o ente para poner a nombre de este determinados bienes o derechos con los que obtener

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) *Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.*

[...]

b) *El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.*

c) *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 titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.*

45 Artículo 184.3.a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

[...] a) *Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.*

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º *El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.*

2.º *La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.*

3.º *La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.*

b) *El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.*

c) *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 titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.*



ganancias de cualquier tipo, tanto si media si media consentimiento como si no.

Debemos señalar al margen de todas estas aclaraciones, como bien afirma el Profesor Falcón y Tella⁴⁶, que no tendrán la misma gravedad todas estas conductas si no se llega a obtener un daño o perjuicio, por tanto, sacamos aquí la conclusión obvia de que no sería lo mismo si solo existiera una “*mera tentativa*”.

Para terminar, quiero precisar que, aparte de estas infracciones de daño, están las que el profesor Simón Acosta, las clasifica de peligro, “*infracciones de peligro*”, que son aquellas que no dañan a la Hacienda Pública, pero entorpecen la gestión e inspección tributaria, aquellas tipificadas en los

⁴⁶ Falcón y Tella, R - Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2015, pág 353.



artículos, 194⁴⁷, 195⁴⁸, 196⁴⁹, 197⁵⁰, 198⁵¹, 199⁵², 200⁵³, 201⁵⁴, 202⁵⁵, 203⁵⁶ y 204⁵⁷. El artículo 206⁵⁸ permite que se encaje este supuesto en ambos tipos.

⁴⁷ **Artículo 194 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales”. [...]

⁴⁸ **Artículo 195 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes” [...].

⁴⁹ **Artículo 196 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas”. [...]

⁵⁰ **Artículo 197 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas” [...]

⁵¹ **Artículo 198 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria 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”. [...]

⁵² **Artículo 199 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información”. [...]

⁵³ **Artículo 200 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales”. [...]

⁵⁴ **Artículo 201 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación”. [...]

⁵⁵ **Artículo 202 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos”. [...]

⁵⁶ **Artículo 203 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria”. [...]

⁵⁷ **Artículo 204 de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta”. [...]

⁵⁸ **Artículo 206. bis de la Ley 58/2004 de 17 de diciembre General Tributaria** – “Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. [...]



CONCLUSIONES

Después de todo lo expuesto, podemos establecer estas conclusiones:

- 1- Los principios penales deben aplicarse en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias no de una manera automática, como hoy se hace en el ámbito administrativo, sino de una manera mucho más específica, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso.

- 2- La aplicación de las infracciones tributarias exige, a nuestro juicio, una motivación por parte de la Administración de la culpa del obligado, ya que el que se considere que la norma sea clara no es motivo suficiente para sancionar, porque el contribuyente puede hacer actuaciones con la debida negligencia.

- 3- Las infracciones tributarias, como explica el profesor Simón Acosta, son de dos tipos: infracciones de daño, cuando el incumplimiento del obligado causa un daño a la Hacienda Pública, serán infracciones de peligro, cuando no causando un daño material a la Administración sí estorben las actuaciones de investigación e inspección de las conductas infractoras de la misma.



BIBLIOGRAFÍA

Arroyo Zapatero, L - Principio de legalidad y reserva de ley en materia penal, citado por F. Pérez Royo, páginas 271.

Cobo del Rosal, M y Vives Antón, T - Delitos e infracciones de contrabando, comentario de la legislación penal, citado por F. Pérez Royo, página 30.

Falcón y Tella, R - Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2015, pág 353.

Ferreriro Laplza, J - “Curso de Derecho Financiero Español”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág 507.

García de Enterría, E – Curso de Derecho Administrativo, Vol II, Civitas, 1977, pág 148.

Mantero Sáenz, A y Cuesta Rodríguez, M - Procedimiento en la inspección tributaria. Edersa, Madrid, 1990, pág 271.

Pérez Royo, F- “Los delitos y las infracciones en materia tributaria” Instituto de estudios fiscales, Madrid, 1986, página 227.

Sainz de Bujanda, F - Sistema de Derecho financiero, editorial Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1977, pág 612.

Simón Acosta, E, Vázquez del Rey Villanueva, A, Simón Yarza, M.E - Lo esencial de Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Thomson Reuters. Aranzadi, Pamplona, 2017, pág 157 y ss.