

TEMA 12. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.

- 1.- Principios constitucionales de la potestad sancionadora. Su aplicación al ámbito tributario.
- 2.- Derecho penal y derecho sancionador administrativo.
- 3.- Concepto de infracción tributaria. Clases de infracciones.
- 4.- Sujetos infractores. Responsabilidad y ausencia de responsabilidad.
- 5.- La sanción tributaria. Clases de sanciones; graduación.
- 6.- Causas de extinción de la responsabilidad.
- 7.- El procedimiento sancionador.
- 8.- Delitos contra la hacienda pública.

1.- Principios constitucionales de la potestad sancionadora. Su aplicación al ámbito tributario.

El régimen general de infracciones y sanciones en el ámbito tributario se regula en los artículos 178 a 206, en lo que respecta a su aspecto material, y 207 a 212 en lo que al procedimiento sancionador.

Todo el ámbito sancionador se sujeta a una serie de principios que la Constitución exige con toda rigidez. Estos principios se aplican tanto en el orden penal o criminal como en el orden sancionador administrativo; el derecho sancionador en materia tributaria se sujeta, por supuesto, también a ellos. De entre estos principios cabe destacar los que a continuación se mencionan de forma breve.

El principio de tipicidad, consagrado en el artículo 25.1 de la Constitución, y según el cual nadie puede ser sancionado o condenado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no estuvieran ya tipificadas como delito, falta o infracción administrativa. Este principio se refiere también a las sanciones.

El derecho a la presunción de inocencia, reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución.

El principio de reserva de ley, según el cual sólo normas con rango de ley pueden establecer infracciones y sanciones.

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, consagrado en el artículo 9.3, que se completa con el de retroactividad de las favorables.

El principio en virtud del cual la Administración no podrá imponer sanciones que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad, regulado en el artículo 25.3.

2.- Derecho penal y derecho sancionador administrativo.

El Estado ejerce su poder punitivo a través de dos instrumentos diferentes:

- 1.- Mediante la imposición de penas por parte de los tribunales penales.
- 2.- Por la imposición de sanciones directamente por la Administración.

Cuando un ciudadano incumple alguna de las obligaciones que se contienen en las normas tributarias, ¿comete una infracción tributaria y por tanto se le aplica una sanción o, por el contrario, comete un delito correspondiéndole de esta forma una pena? Será la propia ley la que determine en cada supuesto si se trata de un delito o de una infracción administrativa. Con carácter general sólo se opta por calificar la conducta como delito cuando se desea dispensar una mayor protección al interés tutelado por la norma, cuando la infracción se considera de extrema gravedad. No tiene por qué haber diferencias en las conductas constitutivas de infracción administrativa y de delito; la diferencia estriba en el grado, en la gravedad de la conducta.

Con independencia de que los principios constitucionales que los regulan son los mismos, el tratamiento de las infracciones administrativas y de los delitos es diferente:

Por los procedimientos a través de los cuales se sanciona. Las infracciones administrativas se sancionan de acuerdo con un procedimiento administrativo mientras que los delitos se reprimen mediante un procedimiento judicial.

Por la naturaleza del órgano que impone las sanciones. Mientras las sanciones cuando se comete una infracción tributaria administrativa se imponen por los órganos administrativos, en el caso de delito la pena la impone un tribunal de justicia.

Por la naturaleza de las sanciones a imponer. Los delitos son castigados en un gran número de supuestos con penas privativas y restrictivas de libertad, mientras que una sanción administrativa nunca podrá consistir en tal privación.

3.- Concepto de infracción tributaria. Clases de infracciones.

Se establece el concepto en el artículo 183 de la LGT, en el que se señala que «son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas o con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley». Para su análisis se ha de prestar atención a sus elementos esenciales, incluyendo los principios fundamentales que deben de ser tenidos en cuenta para su aplicación.

El primer elemento está representado por la acción.

Toda infracción tributaria está constituida por un comportamiento positivo o simplemente omisivo de una persona a través del cual se lesiona un derecho de la Hacienda o se vulnera el mandato o prohibición contenido en una norma de carácter tributario. El ordenamiento reserva para el mismo una reacción de carácter represivo, una sanción.

El segundo elemento es la tipicidad:

Tanto el comportamiento infractor como la sanción prevista para el mismo deben de estar descritos con suficiente precisión en una norma en el momento de la comisión de la infracción.

El último de los elementos presentes en la definición de la infracción tributaria es el relativo a la culpabilidad:

En el Derecho Penal y en general en el ordenamiento sancionador, incluido el tributario, rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida si en el

comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo, entendido como el conocimiento de que se comete un ilícito y la intención de cometerlo, o negligencia, entendida como la omisión del cuidado y de la atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro.

La LGT tipifica determinadas conductas como infracciones tributarias; unas tienen un contenido material, es decir, afectan a o se refieren a cantidades de dinero; entre éstas, por ejemplo, cabe destacar la de dejar de ingresar, solicitar devoluciones cuando no se tiene derecho a ellas o falsear datos cuantitativos en las declaraciones. Otras tienen un contenido formal, es decir, se producen por la falta de cumplimiento de obligaciones formales, aun en el caso de que éstas no impliquen desfases de cantidad que afecten a los derechos de la Hacienda Pública.

PRINCIPALES CONDUCTAS TIPIFICADAS COMO INFRACCIONES.

MATERIALES.

Dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

Obtener indebidamente devoluciones.

Solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

FORMALES.

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

Presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

Incumplir obligaciones contables y registrales.

Incumplir obligaciones de facturación o documentación.

Incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.

Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

Incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

4.- Sujetos infractores. Responsabilidad y ausencia de responsabilidad.

En cuanto a los sujetos infractores, señala la ley que serán aquellas personas físicas o jurídicas, y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. El propio precepto establece posteriormente una lista de sujetos que en particular tienen la consideración de infractores; esta lista se corresponde con la de los distintos tipos de titulares de los deberes tributarios cuya violación constituye infracción.

La LGT establece la responsabilidad de las personas físicas, las personas jurídicas y los entes del artículo 35.4, es decir, manifiesta que cualquiera de estos sujetos puede ser

sancionado por una infracción tributaria. Además, establece una serie de casos en los que, a pesar de que se ha realizado una acción o una omisión constitutiva de infracción, no existe responsabilidad:

Cuando quien la ha realizado carece de capacidad de obrar.

Cuando ha existido fuerza mayor.

Cuando la decisión depende de un órgano colegiado, para los sujetos que no concurrieran a la reunión en que la decisión se adoptó o salvaran su voto, no votando, en consecuencia, el acuerdo ilícito.

Cuando, a pesar de que la conducta se considere no ajustada a derecho, el sujeto actuase con la diligencia debida; en especial cuando actuase basándose en una interpretación razonable de la norma tributaria.

Cuando la conducta inadecuada sea imputable a una deficiencia de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria.

Cuando de forma voluntaria se regularicen las declaraciones, comunicaciones o datos, o se subsane la situación tributaria irregular.

La LGT distingue tres clases de infracciones: leves, graves y muy graves. Cada vez que la LGT tipifica una infracción, la califica como leve, grave o muy grave.

5.- La sanción tributaria. Clases de sanciones; graduación.

Señala el artículo 185 LGT que las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

Las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional.

En cuanto a las sanciones no pecuniarias son de privación de derechos, y se establecen las siguientes:

A.- Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales.

B.- Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para contratar con la Administración Pública que hubiera impuesto la sanción.

C.- Suspensión durante un plazo de hasta un año del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

La autoridad u órgano competente para determinar en cada caso concreto la sanción deberá graduarla entre el mínimo y el máximo previsto. Para orientar el ejercicio de ese poder o facultad de graduación, la ley contiene una serie de criterios:

A.- La comisión repetida de infracciones tributarias.

B.- El perjuicio económico para la Hacienda Pública.

C.- El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

D.- El acuerdo o conformidad del interesado.

6.- Causas de extinción de la responsabilidad.

Las causas de extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones tributarias son las siguientes:

1.- El pago o cumplimiento.

2.- La prescripción. Se debe de distinguir entre prescripción de la infracción y prescripción de la sanción. En ambos casos el plazo es de 4 años, pero el momento inicial para su cómputo es distinto. La prescripción de la infracción se entiende producida cuando transcurran cuatro años a partir del momento en que la misma se cometió. La prescripción de la sanción se computa, tratándose de multas, a partir de la fecha en que finaliza el plazo para el ingreso voluntario de las mismas, y cuando se trate de la privación de derechos el momento inicial del cómputo es el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo de imposición de la sanción.

3.- La condonación graciable, que puede ser acordada para las sanciones tributarias firmes, mediante concesión discrecional del Ministro de Economía y Hacienda, en los casos en que la ejecución de la sanción afecte gravemente a la capacidad productiva o al nivel de empleo o produzca grave quebranto para los intereses del Estado.

4.- La muerte del infractor. En el caso de personas jurídicas o entes del artículo 35.4 la disolución de las mismas dará lugar a la transmisión de obligaciones tributarias pendientes a los socios o partícipes, que responderán solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiera adjudicado.

7.- El procedimiento sancionador.

Dadas las especiales garantías que ha de revestir, el procedimiento sancionador tributario se regula de forma independiente en los artículos 207 a 212 de la LGT. Este último artículo establece que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá ciertos efectos, entre los que cabe destacar que la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

8.- Delitos contra la Hacienda Pública.

En determinados casos, las conductas de los administrados por las que se lesionan los derechos de la Hacienda Pública reciben el tratamiento propio de los ilícitos criminales, de los delitos, atendiendo a la gravedad del daño y a la gravedad de la contravención inferida al ordenamiento jurídico. No existe una diferencia sustancial entre la infracción tributaria y el delito fiscal, la diferencia radica fundamentalmente en la cuantía de la infracción o su gravedad.

El vigente Código Penal ha tipificado, en los artículos 305 a 310, determinados comportamientos considerados como constitutivos de otros tantos delitos contra la Hacienda Pública, tanto estatal. De las comunidades autónomas, local, como de la Unión Europea.