

AULA DE FORMACIÓN



AULA DE
FORMACION

LISTA DE ÚLTIMOS TRABAJOS PUBLICADOS EN «AULA DE FORMACIÓN»

- «El seguro de crédito a la exportación» (BICE 2703).
- «Aspectos clave en el proceso de constitución y puesta en marcha de un consorcio de exportación» (BICE 2705).
- «La gestión de los riesgos de crédito y de cambio en la pequeña y mediana empresa exportadora» (BICE 2706).
- «Utilización práctica de las opciones Compuestas y Rainbow» (BICE 2710).
- «La organización de los mercados de transporte marítimo» (BICE 2723).
- «Situación actual y perspectivas de la actividad de factoring» (BICE 2729).
- «La Ventanilla Unica Empresarial: un compromiso con la simplificación administrativa, el crecimiento económico y el empleo». (BICE 2732).
- «El factoring en Europa y en EEUU» (BICE 2738).
- «La logística inversa como fuente de ventajas competitivas» (BICE 2742).
- «Glosario de siglas relacionadas con el comercio internacional» (II) (BICE 2755).
- «Las Zonas Francas en España y su utilidad. Delimitación del concepto y perspectivas de futuro» (BICE 2758).
- «La actividad portuaria: una perspectiva general» (BICE 2771).
- «La política española de cooperación y ayuda al desarrollo» (BICE 2772).
- «El crédito documentario en la fase inicial de la estrategia exportadora» (BICE 2781).
- «Riesgos y coberturas de las operaciones de comercio exterior» (BICE 2783).
- «La descentralización productiva en las empresas» (BICE 2785).
- «Internet y el comercio exterior» (BICE 2786).
- «La Hacienda Pública y los créditos concursales» (BICE 2787).
- «Contrato por obra o servicio determinado» (BICE 2790).
- «La desaparición del régimen de transparencia fiscal. Las sociedades patrimoniales» (BICE 2792).
- «Actuación de la Administración Tributaria en los procesos concursales» (BICE 2794).
- «El despido por causas objetivas» (BICE 2795).
- «Evaluación del impacto de las negociaciones comerciales internacionales» (I) (BICE 2796).
- «Evaluación del impacto de las negociaciones comerciales internacionales» (II) (BICE 2798).
- «Evaluación del impacto de las negociaciones comerciales internacionales» (y III) (BICE 2799).
- «El despido disciplinario. Concepto y causas» (BICE 2804).
- «El contrato laboral de alta dirección» (BICE 2805).
- «Análisis de la aplicabilidad del sistema CRM al proceso de negocio Gestión de la Demanda en ambientes de producción para el inventario» (BICE 2806).
- «Infracciones y sanciones tributarias» (BICE 2807).



AULA DE
FORMACION

Recordamos que los lectores de BICE tienen la posibilidad de sugerir temas de su interés que puedan tener cabida en este epígrafe (teléfono de contacto: 91 349 36 31; fax: 91 349 36 34).

Infracciones y sanciones tributarias

Antonio Huertas Abolafia*

El artículo analiza el artículo 183 de la nueva Ley General Tributaria (LGT) que define las infracciones tributarias como acciones y omisiones dolosas o culposas que estén tipificadas y sancionadas en las leyes. El autor repasa las clases de infracciones, los sujetos infractores, la atribución de responsabilidades y los supuestos de extinción de las sanciones.

Palabras clave: hacienda pública, derecho público, legislación, tributación, infracciones tributarias.

Clasificación JEL: E62

1. Introducción

El art.183 de la nueva Ley General Tributaria (LGT) dice que: «*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas o sancionadas como tales en esta o otra ley.*»

Una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2/04/2003 nos acerca al concepto de negligencia:

La negligencia se concreta en la inducción a la confusión, ingresando en un solo documento las cuotas corrientes y las atrasadas. Añade que el conjunto de normas, derechos y obligaciones en las que se concreta el deber de contribuir no se compagina con la actitud del descuido o desinterés que caracteriza el concepto de negligencia. La negligencia no exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por

la misma. Sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca.

Desaparece la referencia a la antijuridicidad. Y al tipificar como infracción la falta de ingreso, nos encontramos cerca de la *responsabilidad objetiva*. Esta circunstancia se ve atemperada por la *la propia definición que nos da el art. 183* que exige el *carácter doloso o culposo* en los supuestos de infracción que estén tipificados y sancionados en las leyes.

2. Clases de infracciones

Las infracciones se clasifican en leves, graves y muy graves.

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.

La infracción tributaria como consecuencia de dejar de ingresar será leve,



AULA DE
FORMACION

* Inspector de Hacienda del Estado.

grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados del art. 191 de la LGT. Como consecuencia de la comisión de la infracción la base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación.

A) La infracción tributaria será *leve* cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, exista ocultación.

La sanción por infracción leve consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100.

B) 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 100 e inferior o igual al 50 por 100 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 100 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 100 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 el artículo 187 de la LGT, es decir:

1) *Por la comisión repetida de infracciones tributarias.* Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción. Si concurre esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

— Cinco puntos porcentuales, cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve.

— Quince puntos porcentuales si el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave,

— Veinticinco puntos porcentuales si el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave.

2) *Por el perjuicio económico para la Hacienda Pública.*

El perjuicio económico 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 o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida. Si concurre esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

— Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por 100 e inferior o igual al 25 por 100, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

— Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por 100 e inferior o igual al 50 por 100, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

— Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por 100 e inferior o igual al



AULA DE
FORMACION

75 por 100, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

— Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por 100, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

C) 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 100 del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por 100 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 la LGT, esto es, por la comisión repetida de infracciones tributarias y por el perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Si 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 el artículo 191, 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 100.

3. Los sujetos infractores

Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades que las leyes establezcan que tienen la consideración de obligados tributarios —tales como 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— que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.
- Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- La sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal.
- Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
- El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal cuando concurra con responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria.

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.

4. Responsables

Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que sean causantes o cola-



AULA DE
FORMACION

boren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción. 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. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

La responsabilidad no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de la LGT.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de la ley.

Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en el supuesto del párrafo a) del apartado 1 del artículo 43 de LGT, es decir, *los administradores de hecho o de derecho de las personas 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. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria.

Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. Esta responsabilidad no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación. La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.



AULA DE
FORMACION

La Administración tributaria emitirá este certificado, o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas. La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se registrará por lo dispuesto en el artículo 176 de la LGT, es decir, una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.

En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

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 la LGT, esto es, las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta

el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

5. Extinción de las sanciones

La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

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.

No obstante, el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

— 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.

— 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.

— La prescripción se aplicará de oficio por la Administración tributaria, sin necesidad de que la invoque el interesado.



AULA DE
FORMACION

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

Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de la LGT, en particular, la prescripción del derecho para exigir el pago

de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

Las sanciones tributarias ingresadas indebidamente tendrán la consideración de ingresos indebidos.



AULA DE
FORMACION