

AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO



TEMA

14



lauracsbona@gmail.com / +34 629 08 17



AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA

ORGANIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA
Y DERECHO TRIBUTARIO

TEMA 14

La potestad sancionadora en materia tributaria. Principios. Sujetos responsables. Concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias. Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias y extinción de las sanciones tributarias. Procedimiento sancionador en materia tributaria: Iniciación, instrucción y terminación.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



Comprueba si
tu temario está
actualizado
<https://opo.cl/TrT3C>

Accede a
los recursos
del tema
<https://opo.cl/OrTLc>



AGENTES DE LA HACIENDA PÚBLICA | TEMA 14

I. Infracciones y sanciones en materia tributaria	4
1. Principios de la potestad sancionadora	4
2. Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias	11
3. Tipos de infracciones tributarias	25
4. Procedimiento sancionador en materia tributaria	56
5. Casos prácticos	64
II. El delito fiscal	66
1. Delitos contra la Hacienda Pública en el marco del Código Penal	66
2. Actuaciones en los supuestos de los arts. 305, 305 bis y 310 del Código Penal	69
III. Las liquidaciones vinculadas a delitos contra la hacienda pública	71
1. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la hacienda pública y sus excepciones	71
2. Regularización voluntaria	73
3. Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación	73
4. Impugnación de las liquidaciones	75
5. Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública y causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación	75
6. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria	76
7. Los responsables	77
8. Especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la hacienda pública	77
9. Breve referencia a la alteración de precios en concursos y subastas públicas	78



RECURSOS GRÁFICOS

A lo largo del tema encontrarás diversos recursos gráficos destinados a ayudarte a visualizar y memorizar datos importantes de la materia.



PLAZOS

Sabemos que los plazos y datos temporales siempre son difíciles de recordar, por eso hemos creado este icono, situado en el margen derecho de la página, que te indicará que en ese párrafo hay uno o varios plazos o datos temporales.

Destacados

Hay palabras clave o frases que son muy relevantes y que debes tener muy claras a la hora de estudiar. Estos conceptos los hemos marcado con un resaltado amarillo para que los localices de un simple vistazo.

Datos importantes

Negrita



Te mostramos un ejemplo con el que vas a poder ver de forma práctica lo estudiado en esta parte del tema.



Cuando haya algún cambio o modificación en el tema estos símbolos te indicarán el alcance del cambio o modificación.



Pregunta de examen

Este icono, situado en el margen izquierdo, te señalará las cuestiones que se han preguntado en exámenes oficiales de años anteriores de tu oposición.



I. LAS INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

1. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

1.1 Introducción

La **Ley 58/2003, General Tributaria (LGT)**, en adelante) recoge los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria en el **Capítulo I del Título IV**, dedicado a la potestad sancionadora.

El **art. 178 LGT** establece que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá conforme a los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en la propia **LGT**.

Estos principios reguladores en materia administrativa se recogen en la **Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015)**, en adelante). En particular, añade el **apartado 2 del art. 178 LGT**, que serán aplicables los principios de:

- Legalidad.
 - Tipicidad.
 - Responsabilidad.
 - Proporcionalidad.
 - No concurrencia
 - Irretroactividad.
- El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general teniendo en consideración lo dispuesto en el **art. 10.2 LGT**.

El art. 10.2 LGT establece que salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

Hay que tener en cuenta que las disposiciones que regulan los principios de la potestad sancionadora en el **Capítulo III del Título Preliminar de la Ley 40/2015** serán extensivas al ejercicio por las Administraciones Públicas de su potestad disciplinaria respecto del personal a su servicio, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la relación de empleo (**art. 25.3 Ley 40/2015**).

Sin embargo, no serán de aplicación al ejercicio por las Administraciones Públicas de la potestad sancionadora respecto de quienes estén vinculados a ellas por relaciones reguladas por la legislación de contratos del sector público o por la legislación patrimonial de las Administraciones Públicas (**art. 25.4 Ley 40/2015**).

1.2 Principio de legalidad

Establece el **art. 25 Ley 40/2015** que la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas se ejercerá cuando haya sido **expresamente** reconocida por una norma con rango de Ley:

- Con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio.
- De acuerdo con lo establecido en:
 - La **Ley 40/2015**.
 - La **Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Ley 39/2015)**, en adelante).
 - El **Título XI de la Ley 7/1985**, cuando se trate de Entidades Locales.

Respecto al ejercicio de la potestad sancionadora, éste corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición de rango legal o reglamentario.

La potestad sancionadora se otorga expresamente a una Administración Pública, ejerciéndose por el órgano que la tenga atribuida por disposición legal o reglamentaria, de manera expresa, mediante el procedimiento recogido para su ejercicio. Sin embargo, es posible imponer sanciones por un órgano no competente cuando exista delegación de competencias, cuando se den las circunstancias establecidas en el **art. 9 Ley 40/2015**. De no existir dicha delegación, y de imponerse por un órgano incompetente, la sanción podría ser anulable o nula de pleno derecho.¹

En la propia **LGT** se recoge el principio de legalidad en el **art. 8.g)** al establecerse que se regularán en todo caso por Ley: *“El establecimiento y modificación de infracciones y sanciones tributarias”*.

¹ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento. (p. 1004)*.

1.3 Principio de tipicidad

Las **infracciones administrativas**, según lo dispuesto en el **art. 27 Ley 40/2015**:

- Son, sólomente, las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales por una Ley.
 - Sin perjuicio de lo dispuesto para la Administración Local en el **Título XI de la Ley 7/1985, de 2 de abril**.

Respecto a la tipificación de las conductas infractoras en las ordenanzas municipales, señala el **art. 139 de la Ley 7/1985**, que los entes locales podrán establecer los tipos de las infracciones e imponer sanciones por el incumplimiento de deberes, prohibiciones o limitaciones contenidos en las correspondientes ordenanzas. Sin embargo, en este punto hay que tener en cuenta el principio de legalidad recogido en el **art. 25.1 CE**, el de reserva de Ley para el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público (**art. 31.3 de la CE**), y en concreto, la potestad para el establecimiento de tributos del **art. 133 de la CE**.

Teniendo en cuenta las disposiciones de la Norma Suprema, el Tribunal Constitucional declaró que la exigencia de ley para la regulación de las infracciones y sanciones en las Ordenanzas Municipales, ha de ser “flexible”. En este sentido señala que las Ordenanzas locales, sí pueden regular infracciones y sanciones, a pesar de pertenecer al ámbito reglamentario, siempre que se aprueben por Pleno del Ayuntamiento y no se excluya de manera tajante la exigencia de la Ley. En este punto resalta la necesidad de que sea la Ley la encargada de fijar “los criterios mínimos de antijuridicidad conforme a los cuales cada Ayuntamiento puede establecer tipos de infracciones” y “las clases de sanciones que pueden establecer las ordenanzas municipales” (STC 161/2003, 15 de Septiembre de 2003 (FJ.6)².

- Se clasifican, por la Ley, en **leves, graves y muy graves**.

Respecto a las **sanciones**, éstas podrán imponerse únicamente por la comisión de infracciones administrativas y, en todo caso, estarán delimitadas por la Ley.

En cuanto a las disposiciones reglamentarias de desarrollo, podrán introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones establecidas legalmente siempre que:

- No constituyan nuevas infracciones o sanciones.
- No alteren la naturaleza o límites de las que la Ley contempla.
- Contribuyan a la más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes.

Además, establece que las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica.

REGULACIÓN POR LEY	DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS	PROHIBICIÓN
<ul style="list-style-type: none"> · Concepto de infracciones administrativas · Tipos de infracciones administrativas · Sanciones por la comisión de infracciones administrativas 	<ul style="list-style-type: none"> · Podrán introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones 	<ul style="list-style-type: none"> · Aplicación de la analogía

1.4 Principio de responsabilidad

A) Concepto de responsabilidad tributaria y personas responsables

El principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias se desarrolla en el **art. 179 LGT** que se complementa con lo dispuesto en el **art. 28 Ley 40/2015**, respecto a las infracciones administrativas.

Señala el **art. 179.1 LGT** que podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos:

- Las personas físicas.
- Las personas jurídicas.
- Las entidades mencionadas en el **apartado 4 del art. 35 de la LGT**.

² Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (p. 1006).

- En este punto añade el **art. 28.1 Ley 40/2015** que podrán ser sancionados cuando la Ley les reconozca capacidad de obrar, cuando resulten responsables a título de dolo o culpa:
 - Los grupos de afectados.
 - Las uniones y entidades sin personalidad jurídica.
 - Los patrimonios independientes o autónomos.

Art. 35. 4 LGT: “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, 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”.

En este punto es importante destacar que el principio de responsabilidad se materializa en una conducta imputable al sujeto, por hechos propios y con la concurrencia de dolo o culpa. Carecen de responsabilidad, por tanto, los hechos presuntos y por hechos objetivos.³

B) Personas no responsables



El **art. 179.2 LGT** establece que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes **no dan lugar a responsabilidad** por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
 - La eximente del titular de la obligación tributaria no se extiende al del representante legal.⁴
- Cuando concorra fuerza mayor.
- Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes:
 - Hubieran salvado su voto.
 - No hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- Cuando se haya puesto la **diligencia necesaria** en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se entiende que se ha puesto la diligencia necesaria, entre otros:
 - Cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.
 - Cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren **los arts. 86 y 87 LGT**.

Tampoco se exige esta responsabilidad si el obligado tributario **ajusta su actuación** a los criterios manifestados por la Administración en la **contestación a una consulta formulada por otro obligado**. Para ello se exige entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

Por tanto, se recogen 2 supuestos diferenciados, por un lado la concurrencia de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y por otro, la interpretación razonable de la norma.

En los supuestos en los que se refiere el **art. 206 bis LGT** (infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria) no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma.



- Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias,

En último lugar, hay que destacar en el **apartado 3 del art. 179 LGT** un caso particular. En el supuesto de obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas **con anterioridad de forma incorrecta** no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo que se dispone en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de:

- Lo previsto en el **art. 27 LGT**, respecto a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

³ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento.* (p. 1006) y Lefebvre, F. (2023). *Fiscal. Memento.* (p. 1992 y 1993).

⁴ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento.* (6566).

- Las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

Ejemplos de no responsabilidad:

1. Resultado a ingresar: un obligado tributario presenta autoliquidación de IRPF 2021 en plazo con resultado a ingresar de 1.000 euros. A 10 de octubre de 2022, ya fuera de plazo, se da cuenta que ha cometido un error en la autoliquidación, ya que ha omitido los rendimientos generados por un trabajo realizado el verano anterior. Para arreglar el error, decide presentar una autoliquidación complementaria con resultado a ingresar de 250 euros adicionales.

Las consecuencias son las siguientes: al regularizar voluntariamente no incurre en responsabilidad, y por tanto no se le aplicará sanción alguna por el error cometido en la autoliquidación presentada en plazo pero sí se le aplicará recargo por presentación extemporánea del **art. 27 LGT** por la autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo.

2. Resultado a devolver: un obligado tributario presenta autoliquidación de IRPF 2021 en plazo con resultado a ingresar de 1.000 euros. A 10 de octubre de 2022, ya fuera de plazo, se da cuenta que ha cometido un error en la autoliquidación, ya que ha omitido datos que generan una devolución. Para arreglar el error, decide presentar una autoliquidación complementaria con resultado a devolver de 500 euros.

Las consecuencias son las siguientes: al regularizar voluntariamente no incurre en responsabilidad, y por tanto no se le aplicará sanción alguna por el error cometido en la autoliquidación presentada en plazo aunque sí se le sancionará por la presentación fuera de plazo de la autoliquidación complementaria. No se le aplica el recargo por presentación extemporánea del **art. 27 LGT** al tratarse de una cantidad a devolver pero sí sanción del **art. 198 LGT** por presentación fuera de plazo sin perjuicio económico.

Señala el **art. 2 Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (Reglamento Sancionador, en adelante)**, que se entiende por regularización voluntaria en el orden sancionador la efectuada antes de:

- La notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria.
- La notificación del inicio de un procedimiento:
 - De comprobación o investigación.
 - Sancionador.

C) La responsabilidad administrativa

Las responsabilidades administrativas derivadas de la comisión de una infracción serán compatibles con (**art. 28.2 Ley 40/2015**):

- La exigencia al infractor de la reposición de la situación alterada por el mismo a su estado originario.
- La indemnización por los daños y perjuicios causados.
 - Ésta será determinada y exigida por el órgano al que corresponda el ejercicio de la potestad sancionadora.

En caso de no satisfacerse la indemnización en el plazo que al efecto se determine en función de su cuantía, se procederá en la forma prevista en el **art. 101 Ley 39/2015**, que regula el apremio sobre el patrimonio.

El procedimiento de apremio es un medio de ejecución forzosa de los actos administrativos que permite a la Administración trabar y vender bienes de los administrados cuando deban abonar una cantidad líquida, sin necesidad de impetrar el auxilio de los tribunales⁵. Es exclusivamente administrativo y se iniciará e impulsará de oficio en todos sus trámites. Se regula en el **art. 101 Ley 39/2015** así como en el **art. 163 LGT**.

Añade el **apartado 3 del art. 28 Ley 40/2015**, en relación con el cumplimiento de una obligación establecida por una norma con rango de Ley, en caso de corresponder a varias personas conjuntamente, responderán de forma solidaria de:

⁵ Definición extraída del diccionario panhispánico del español jurídico.

- Las infracciones que, en su caso, se cometan.
- Las sanciones que se impongan.

Sin embargo, cuando la sanción sea **pecuniaria** y sea posible, se individualizará en la resolución en función del grado de participación de cada responsable.

Por último, este precepto indica que las leyes reguladoras de los distintos regímenes sancionadores podrán (**art. 28.4 Ley 40/2015**):

- Tipificar como infracción el incumplimiento de la obligación de prevenir la comisión de infracciones administrativas por quienes se hallen sujetos a una relación de dependencia o vinculación.
- Prever los supuestos en que determinadas personas responderán del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a quienes de ellas dependan o estén vinculadas.

1.5 Principio de proporcionalidad

A) Concepto del principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad, como principio general del ordenamiento jurídico español y consagrado en el Derecho de la Unión Europea, desarrollado en el **artículo 29 Ley 40/2015**, plantea la exigencia de un cierto equilibrio o adecuación entre la gravedad de la infracción que se ha cometido y la posible sanción.⁶ Señala el **art. 29.1 Ley 40/2015** que las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad.

En aras a este equilibrio, es importante señalar que el establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas (**art. 29.2 Ley 40/2015**).

B) Graduación de la sanción

En la determinación normativa del régimen sancionador y de la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá observar conforme a lo establecido en el **art. 29.3 Ley 40/2015**:

- La debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer.
- La adecuación de la sanción a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción.
 - En este punto, se señala en el **art. 29.4 Ley 40/2015** que de justificarse la debida adecuación entre la sanción que deba aplicarse con la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y las circunstancias concurrentes, el órgano competente para resolver podrá imponer la sanción en el grado inferior.

La graduación de la sanción considerará especialmente los siguientes criterios:

- El grado de culpabilidad o la existencia de intencionalidad.
- La continuidad o persistencia en la conducta infractora.
- La naturaleza de los perjuicios causados.
- La reincidencia, por comisión en el término de **1 AÑO** de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme en vía administrativa.

Cuando de la comisión de una infracción derive necesariamente la comisión de otra u otras, se deberá imponer únicamente la sanción que corresponda a la infracción más grave cometida (**art. 29.5 Ley 40/2015**).

Se sancionará, como **infracción continuada**, la realización de una pluralidad de acciones u omisiones que infrinjan el mismo o semejantes preceptos administrativos, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, conforme a lo dispuesto en el **art. 29.6 Ley 40/2015**.

La infracción administrativa continuada es un “concurso real de infracciones administrativas consistente en la realización de una pluralidad de acciones u omisiones, constitutivas cada una de ellas de otras tantas infracciones, que infrinjan el mismo o semejantes preceptos administrativos, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, y que se castiga con una única sanción, más grave de la que correspondería a una sola de las infracciones en concurso, pero no por aplicación de la garantía non bis in idem, sino en virtud del principio de proporcionalidad”.⁷

⁶ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (p. 1006).

⁷ Definición extraída del diccionario panhispánico del español jurídico.

1.6 Principio de no concurrencia

El principio de no concurrencia de sanciones tributarias se recoge en el **art. 180 LGT**, y se complementa con lo dispuesto en el **art. 31 Ley 40/2015**.

El principio de no concurrencia consiste en la prohibición de sancionar 2 veces por un mismo hecho. Principio que supone la concreción del principio *non bis in idem*. En este sentido, desarrolla el **art. 31.1 Ley 40/2015** que no podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento.

Si bien, cuando un órgano de la Unión Europea hubiera impuesto una sanción por los mismos hechos, y siempre que no concurra la identidad de sujeto y fundamento, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo minorarse, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción (**art. 31.2 Ley 40/2015**).

Tal y como señala el **art. 180.1 LGT**, una misma acción u omisión que se deba aplicar como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá sancionarse como infracción independiente.

Añade, el **apartado 2** del mismo **art. 180 LGT** que la realización de varias acciones u omisiones que sean constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Hay que destacar que el criterio de graduación no será aplicable a las sanciones leves.

Así pues, son compatibles, entre otros supuestos:

- La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el **art. 191 LGT** con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los **arts. 194 y 195 LGT**.

En el **art. 191 LGT** se prevé la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, mientras que, en los **arts. 194 y 195 LGT**, las que se regulan son, respectivamente, la infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales y la infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

- La sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el **art. 198 LGT** será con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los **arts. 199 y art. 203 LGT**.

El **art. 198 LGT** establece la infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones censales o las declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones. En cambio, en el **art. 199 LGT** se prevé la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información y en el **art. 203 LGT** la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.



Se añade, además, que las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia de (**art. 180.3 LGT**):

- El interés de demora.
- Los recargos del período ejecutivo.

SANCIONES + INTERÉS DE DEMORA + RECARGOS DEL PERIODO EJECUTIVO

COMPATIBILIDAD DE SANCIONES

ARTÍCULO 191 LGT
+
ARTÍCULOS 194/195 LGT

ARTÍCULO 198 LGT
+
ARTÍCULOS 199/203 LGT

1.7 Principio de irretroactividad

A) Regulación Ley 40/2015

Introducción

El **art. 26 Ley 40/2015** consagra el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras. La regla general es la irretroactividad de las disposiciones, sin embargo, existe una excepción en la que se contempla la retroactividad, con ciertos requisitos.

Regla general

Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa.

Excepción

Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor o al infractor, incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición, en lo referido a:

- La tipificación de la infracción y la sanción.
- Sus plazos de prescripción.

B) Regulación LGT

El principio de irretroactividad se aplica con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el **apartado 2 del art. 10 LGT**.

Art. 10.2 LGT: “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”

DISPOSICIONES SANCIONADORAS		
REGLA GENERAL	IRRETROACTIVIDAD	Son de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes al momento de producirse los hechos que constituyan infracción
EXCEPCIÓN	RETROACTIVIDAD	Las normas que regulen el régimen de: <ul style="list-style-type: none"> · Infracciones. · Sanciones tributarias · Recargos Respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

2. DISPOSICIONES GENERALES SOBRE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

2.1 Concepto y tipificación de sanciones e infracciones tributarias

A) Concepto y tipos de sanciones e infracciones tributarias

- **Sanción tributaria:** es la manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria como consecuencia de la realización de una infracción tipificada prevista en la ley (en este caso, la **LGT**). Se distinguen 2 tipos de sanciones, pecuniaria y no pecuniaria o accesoria⁸.
- **Infracciones tributarias:** son las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la **LGT** u otra ley (**art. 183.1 LGT**).

El Tribunal Constitucional reitera y traspone al ámbito tributario, en aplicación del principio de responsabilidad penal, la indispensable concurrencia de culpabilidad para sancionar una infracción tributaria. Además establece que la responsabilidad criminal es siempre directa, personal y requiere de culpabilidad, sea por dolo o culpa, sin tener cabida la responsabilidad objetiva.⁹

Las **infracciones tributarias** se clasifican en leves, graves y muy graves (**art. 183.2 LGT**). Señala el **art. 185.1 LGT** que éstas **se sancionarán** mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, en su caso, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

Hay que destacar que, con carácter específico, se regulan por la normativa específica:

- Las infracciones y sanciones en materia de contrabando, de acuerdo con lo dispuesto en el **art. 183.3 LGT**.
 - Estas leyes son la **Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando** y el **Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por la que se desarrolla el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, relativo a las infracciones administrativas de contrabando**.
 - A pesar de ello, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración, se aplica subsidiariamente lo dispuesto en la **LGT**.¹⁰
- Las infracciones y sanciones en materia catastral (**disposición adicional 15ª LGT**).

Con respecto al **tipo de sanciones**, encontramos 2 tipos a lo largo del articulado:

- **Sanciones pecuniarias:** se regulan en el **art. 185.2 LGT** y podrán consistir en multa fija o proporcional.
- **Sanciones no pecuniarias:** se regulan en el **artículo 186 LGT** y en los artículos **30 y 31 del Reglamento sancionador**, imponiéndose respecto a infracciones graves y muy graves.

B) Especial referencia a las sanciones no pecuniarias

Es importante recalcar que las sanciones no pecuniarias tendrán carácter accesorio y se impondrán por infracciones graves o muy graves, no leves.

A este respecto señala el **artículo 186 LGT**, cuando la multa pecuniaria se interponga por:

- Infracción **grave o muy grave** cuando sea de **importe igual o superior a 30.000 euros** y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, asimismo, las siguientes sanciones accesorias (**art. 186.1 LGT**):
 - Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de:
 - **1 AÑO** si la infracción cometida hubiera sido grave.
 - **2 AÑOS** si la infracción hubiera sido muy grave.
 - Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de:
 - **1 AÑO** si la infracción cometida hubiera sido grave.
 - **2 AÑOS** si la infracción hubiera sido muy grave.

⁸ Definición extraída del diccionario panhispánico del español jurídico.

⁹ STC 76/1990, de 26 de abril de 1990.

¹⁰ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (6525). (TEAC unif criterio 24-3-09).



El **art. 186.4 LGT**, establece la compatibilidad de la sanción interpuesta conforme a lo establecido en el **art. 202.3 LGT** relativo a la multa pecuniaria fija de **30.000 euros** por comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de NIF provisional o definitivo) con las sanciones accesorias previstas en el **art. 186.1 LGT**, anteriormente descritas.

- Infracción **muy grave** cuando sea de importe **igual o superior a 60.000 euros** y se haya utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias (**art. 186.2 LGT**):
 - Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de:
 - **3 AÑOS** cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a **60.000 euros**. 
 - **4 AÑOS** cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a **150.000 euros**. 
 - **5 AÑOS** cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a **300.000 euros**. 
 - Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de:
 - **3 AÑOS** cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido **igual o superior a 60.000 euros**.
 - **4 AÑOS** cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido **igual o superior a 150.000 euros**.
 - **5 AÑOS** cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido **igual o superior a 300.000 euros**.

La imposición de sanciones tributarias no pecuniarias se desarrolla reglamentariamente en los **arts. 30 y 31 Reglamento Sancionador**.

A este respecto, el **art. 30 Reglamento Sancionador** establece que las sanciones no pecuniarias del **art. 186.1 y 186.2 LGT**, podrán consistir en la pérdida del derecho a aplicar exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones u otros beneficios o incentivos fiscales de carácter rogado en cualquier tributo, **excepto** en los siguientes casos:

- Los previstos en los impuestos indirectos que deban repercutirse obligatoriamente a los adquirentes de bienes o servicios.
- Los derivados de los tratados o convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.
- Los concedidos en virtud de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.

El **art. 31 Reglamento Sancionador** recoge las especialidades en la tramitación de procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias. De este modo, y de forma simplificada:

- Se procederá a la iniciación, en su caso, del correspondiente procedimiento sancionador:
 - Cuando resulten acreditados hechos o circunstancias que pudieran determinar la imposición de sanciones no pecuniarias por infracciones tributarias graves o muy graves.
 - La tramitación y resolución del procedimiento sancionador se regirá por lo dispuesto en el **art. 31 Reglamento Sancionador** y, en su defecto, por lo dispuesto en los artículos anteriores.
- En la tramitación del procedimiento sancionador para la imposición de sanciones no pecuniarias no podrán discutirse los elementos de la resolución de imposición de la sanción pecuniaria.
- El órgano que hubiese impuesto la sanción pecuniaria propondrá la iniciación del procedimiento sancionador mediante escrito dirigido al órgano competente para acordar su iniciación, acompañando copia de la diligencia o del acta extendida y de los demás antecedentes.
- Respecto a la competencia:
 - Cuando la competencia para imponer la sanción no pecuniaria corresponda al Consejo de Ministros, la competencia para iniciar el procedimiento sancionador será del Ministro con competencias en materia de Hacienda.
 - En los demás casos, será de aplicación lo dispuesto en el **art. 22 Reglamento Sancionador**.

Se regula en el **art. 186.3 LGT** un caso particular en relación con las **profesiones oficiales**. En este sentido, se establece que cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los **arts. 93 y 94 de la LGT**, siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido **3 requerimientos** según lo previsto en el **art. 203 LGT** podrá imponerse:

- La multa pecuniaria que proceda.
- Una sanción accesoria que consista en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de:
 - **3 MESES.**
 - **12 MESES** si se hubiera sancionado al sujeto infractor con la sanción accesoria en virtud de **resolución firme** en vía administrativa dentro de los **4 AÑOS ANTERIORES** a la comisión de la infracción.



El **art. 93 LGT** prevé las obligaciones de información y los **arts. 94 y 203 LGT** regulan, respectivamente, las autoridades sometidas al deber de informar y colaborar y la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

En particular, se consideran profesiones oficiales aquellas desempeñadas por registradores de la propiedad y mercantiles, notarios y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, comunidades autónomas, entidades locales u otras entidades de derecho público.

2.2 Calificación de las infracciones tributarias

A) Introducción

Conforme a lo dispuesto en el **art. 184.1 LGT**, cada infracción tributaria:

- Se clasifica como leve, grave y muy grave atendiendo a lo dispuesto en cada caso en los **arts. 191 a 206 LGT**.
- Se califica de forma unitaria como leve, grave y muy grave.

B) Calificación unitaria

Reglamentariamente se desarrolla la calificación unitaria de las infracciones tributarias. El **art. 3.1 Reglamento Sancionador** regula en este sentido que cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave:

- De acuerdo con lo dispuesto en el propio **Reglamento Sancionador**.
- Conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción.

En el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, a la vista de lo dispuesto en el **art. 184.1 LGT**, salvo en el supuesto del **art. 191.6 LGT** en cuyo caso, añade el **art. 3.1 Reglamento Sancionador**, la infracción será siempre **leve**, cualquiera que sean las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor.

Art. 191.6 LGT: constituye 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 **art. 27.4 LGT** para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Art. 27.4 LGT: "Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período".

Desarrolla los **apartados 2 y 3 del art. 3 Reglamento Sancionador** una serie de reglas especiales aplicables a la calificación y cuantificación de las infracciones tributarias:

- Cuando en un **mismo procedimiento** de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación se considerará, a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con:



- Cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la **LGT**.
- Cada tributo objeto del procedimiento.
- Cada período objeto del procedimiento.
- Cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe **más de un procedimiento** de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción.
- Cuando se trate de infracciones relativas a tributos **sin periodo** impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo.
- Cuando se trate de infracciones consistentes en el **incumplimiento** de obligaciones formales, se considerará que existe una infracción por cada incumplimiento.

┌ A un contribuyente se le inicia un procedimiento de inspección por el IRPF 2019 y por el IRPF 2020. Del resultado de las investigaciones se estima que, por el IRPF 2019, deja de ingresar 2.000 euros. En la segunda, referida al IRPF 2020, se concluye que deja de ingresar 4.000 euros. Respecto al IRPF 2019 se produce una infracción del art. 191 LGT por dejar de ingresar, que al ser de cantidad inferior a 3.000 euros y no existir medios fraudulentos, se calificará como leve. Respecto al IRPF 2020, dado que se deja de ingresar más de 3.000 euros, existiendo ocultación, la infracción derivada de la falta de ingreso (art. 191 LGT) se calificaría como grave. Por tanto, ambas infracciones se califican unitariamente aunque deriven de un mismo procedimiento de inspección. └

C) Criterios de calificación

Existen una serie de criterios para calificar una infracción como leve, grave o muy grave, que se desarrollan a lo largo del **art. 184 LGT**, siendo éstos:

Ocultación de datos



Existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando (**art. 184.2 LGT**):

- No se presenten declaraciones.
- Se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos.
- Se presenten declaraciones 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.



Es requisito que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea **superior al 10 %**. Por tanto, si el porcentaje es inferior no va a tener incidencia en la calificación. A este respecto hay que destacar 2 matices:

- Se entiende que existe ocultación de datos aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor (**art. 4.1 Reglamento Sancionador**).
- Respecto al cálculo de la incidencia de la ocultación, a la vista de lo dispuesto en el **art. 10.5 Reglamento Sancionador**, en el supuesto de falta de presentación de la declaración o autoliquidación, se entenderá que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción es del **100 %**.

Medios fraudulentos

Se consideran medios fraudulentos las **anomalías sustanciales** en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria (**art. 184.3 LGT**). Son anomalías sustanciales:



- El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.
- La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

· La llevanza incorrecta de 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 requiere que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 % del importe de la base de la sanción.
- 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 % de la base de la sanción.

Son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados: Aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción (**art. 4.3 Reglamento Sancionador**).

- 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 y la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

CONCEPTOS DEL ART. 4.2 REGLAMENTO SANCIONADOR EN RELACIÓN CON EL ART. 184.3.A) 3º LGT (LLEVANZA INCORRECTA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD O DE LOS LIBROS O REGISTROS)	
ASIENTOS, REGISTROS O IMPORTES FALSOS	Existen cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.
OMISIÓN DE OPERACIONES	Existen cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.
CONTABILIZACIÓN EN CUENTAS INCORRECTAS	Existen cuando tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS (ART. 184 LGT)

RESUMEN		<p>Al calificar una infracción, en los términos de los arts. 191, 192 y 193 LGT, si se hubieran utilizado medios fraudulentos, ésta será siempre muy grave.</p> <p>En cambio, de existir ocultación, la infracción se calificará como leve o grave.</p>	
CRITERIOS		INCIDENCIA DE LA DEUDA SOBRE EL % DE LA BASE SANCIÓN	CONSECUENCIAS
MEDIOS FRAUDULENTOS	ANOMALÍAS SUSTANCIALES	10 %	· No tiene incidencia en la calificación
		+10 % y \neq 50%	· No medios fraudulentos · Infracción se califica como grave
		+50%	· Medios fraudulentos · Infracción se califica como muy grave
	EMPLEO DE FACTURAS, JUSTIFICANTES U OTROS DOCUMENTOS FALSOS O FALSEADOS	-10 %	· No medios fraudulentos · Infracción se califica como grave
		+10 %	· Medios fraudulentos · Infracción se califica como muy grave
UTILIZACIÓN DE PERSONAS O ENTIDADES INTERPUESTAS	No se regula ningún % mínimo ni máximo	· Medios fraudulentos · La infracción se califica como muy grave	
OCULTACIÓN	REGLA GENERAL	-10 %	· No tiene incidencia en la calificación
		+10 %	· Ocultación · La infracción se califica como leve o grave
	EXCEPCIÓN (Falta de presentación de la declaración o autoliquidación)	100%	

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

2.3 Cuantificación de las sanciones tributarias

A) Introducción

Por cada infracción tributaria, se recoge una cuantía de sanción específicamente en los términos de los **arts. 191 a 206 bis LGT**. Sin embargo, a la hora de cuantificar una sanción, existe la posibilidad de graduarlas conforme a los criterios establecidos en el **art. 187 LGT**.

A tenor del principio de proporcionalidad, antes desarrollado, se exige un cierto equilibrio entre la gravedad de la infracción cometida y la posible sanción. De ahí que en la propia **LGT** se hayan establecido **3 criterios de graduación** de las sanciones tributarias, y en su caso, unas posibles reducciones cuando se den las condiciones adecuadas para ello, atendiendo a las circunstancias que ocurran en cada caso.

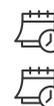
B) Criterios de graduación de las sanciones tributarias

A la vista de lo dispuesto en el **art. 187 LGT**, las sanciones tributarias se gradúan **exclusivamente** conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

Comisión repetida de infracciones tributarias

La comisión repetida de infracciones tributarias se recoge en el **art. 187.1 .a) LGT**, que establece que esta circunstancia se entiende producida 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 **4 AÑOS ANTERIORES** a la comisión de la infracción.
 - A estos efectos destacar que el plazo de **4 AÑOS** es un requisito que se cuenta desde la resolución firme en vía administrativa de la primera sanción, no así desde que la sanción fue impuesta¹¹.



Se consideran de la misma naturaleza las infracciones previstas:

- En un mismo artículo del **capítulo III del título IV LGT (arts. 191 a 206 bis LGT)**.
- Todas ellas, las infracciones previstas en los **arts. 191, 192 y 193 LGT**.

Cuando haya comisión repetida de infracciones tributarias, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes, salvo que se establezca expresamente otra cosa, en aquellos casos que el sujeto infractor hubiera sido sancionado por:



- Una infracción leve, el incremento será de **5 puntos porcentuales**.
- Una infracción grave, el incremento será de **15 puntos porcentuales**.
- Una infracción muy grave, el incremento será de **25 puntos porcentuales**.

El **art. 5 Reglamento Sancionador** establece 2 puntualizaciones respecto a la comisión repetida de infracciones tributarias:

- En el supuesto de que el sujeto infractor hubiese sido sancionado por **varias infracciones** de la misma naturaleza, en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los **4 AÑOS ANTERIORES** a la comisión de la infracción, de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado **más grave**.
- Cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la **misma naturaleza** derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la **misma obligación**, siendo de aplicación lo dispuesto en el **art. 3.3 Reglamento sancionador**.
 - El artículo al que se refiere el párrafo anterior establece que se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción cuando se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación.



Una sociedad presenta su declaración de IS 2019 con resultado a ingresar de 500 euros. La Administración Tributaria inicia un procedimiento inspector y se comprueba que la sociedad ha falseado los

¹¹ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (6712).

datos de su contabilidad. La cantidad a pagar en total es de 2.000 euros (500 ya están pagados). Se le impone una infracción del art. 191 LGT por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria. La infracción se califica como muy grave, ya que se han utilizado medios fraudulentos al suponer la llevanza incorrecta de la contabilidad más de un 50% de la base de la sanción. La misma sociedad fue sancionada previamente por un motivo semejante un año antes, mediante resolución firme en vía administrativa por infracción grave. Por ello, teniendo en cuenta todos los datos, la sanción recogida en el artículo 191 LGT se va a incrementar en 15 puntos porcentuales, por comisión repetida de infracciones tributarias.

- Base de la sanción: $2.000 - 500 = 1.500$ euros.
- Sanción (porcentaje inicial): multa pecuniaria 100%
- Comisión repetida: 15 % al haber sido sancionado por infracción grave (se tiene en cuenta la infracción impuesta hace un año, no la del IS 2019)
- Total porcentaje aplicable: $100\% + 15\% = 115\%$
- Total sanción: $1.500 \text{ euros} \times 115\% = 1725$ euros.

Perjuicio económico para la Hacienda Pública



Se regula en el **art. 187.1 b) LGT** el perjuicio económico para la Hacienda Pública, que 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.

Cabe señalar que el perjuicio económico se aplica a las infracciones graves o muy graves de los **arts. 191, 192 y 193 LGT**. De concurrir al mismo tiempo una infracción del **art. 191 LGT** y otra del **art. 193 LGT** por haberse obtenido una devolución cuando el resultado debería haber sido a ingresar, la sanción que procede es la del **art. 191 LGT**, siendo la base de la sanción la suma entre la devolución y cantidad a ingresar y el perjuicio de un **100 %** a la vista de lo dispuesto en el **art. 191.5 LGT**.¹²

Cuando concorra perjuicio económico para la Hacienda Pública, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:



- Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 % e inferior o igual al 25 %, el incremento será de **10 puntos porcentuales**.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 % e inferior o igual al 50 %, el incremento será de **15 puntos porcentuales**.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 % e inferior o igual al 75 %, el incremento será de **20 puntos porcentuales**.
- Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 %, el incremento será de **25 puntos porcentuales**.



Partiendo del ejemplo anterior, al suponer un perjuicio superior al 75 %, el incremento de la sanción será en 25 puntos porcentuales. Por tanto:

- Base de la sanción: $2.000 - 500 = 1.500$ euros.
- Sanción (porcentaje inicial): Multa pecuniaria 100%
- Comisión repetida: 15 % al haber sido sancionado por infracción grave (se tiene en cuenta la infracción impuesta hace un año, no la del IS 2019)
- Perjuicio económico: como es superior al 75%, 25 p.p.
- Total porcentaje aplicable: $100\% + 15\% + 25\% = 135\%$.

Tenemos un límite para las sanciones tributarias muy graves del art. 191 LGT que consiste en una multa pecuniaria proporcional del 100 a 150%. Si el porcentaje fuese por ejemplo del 185% el límite de la sanción será de 150%. En este caso, como el porcentaje es del 135% no se aplicaría el límite.

- Total sanción: $1.500 \text{ euros} \times 135\% = 2.025$ euros.

¹² Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (6713).

Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación

Hay incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación cuando, conforme al **art. 187.1 c) LGT** :



- Dicho incumplimiento afecte a **más del 20 %** del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación.



- Como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.
- El incumplimiento afecte a **más del 20 %** de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación, en el supuesto previsto en el **art. 201.4 LGT**.

Art. 201.4 LGT: “constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos. La infracción prevista en este apartado será leve. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de **150 euros** por cada documento incorrectamente expedido o utilizado”.

Por tanto, el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación es aplicable sólo a la infracción del **art. 201 LGT** que es la Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación. Cuando el incumplimiento suponga el **20 %** de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación, se limitará al supuesto del **art. 201.4 LGT**. La cuantía de las sanciones en estos supuestos tiene un incremento del **100 %**.

La apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, señala el **art. 6 RD Reglamento Sancionador**, se realizará tomando en consideración cada uno de los **periodos de menor duración**, cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto **varios tributos** con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración.

Acuerdo o conformidad del interesado

El **art. 187.1.d) LGT** recoge una serie de supuestos específicos, en los términos reglamentarios del **Reglamento Sancionador**.

En los procedimientos de **verificación de datos y comprobación limitada**, salvo que se requiera la conformidad expresa.

- Se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa o tal y como señala el **art. 7.1 Reglamento Sancionador**, el obligado tributario no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación. La sanción se impondrá con la correspondiente reducción, según establece el **art. 7.1 Reglamento Sancionador**.

IMPOSICIÓN DE LA REDUCCIÓN ART. 7.1 REGLAMENTO SANCIONADOR	
SUPUESTOS	Quando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento
	Quando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación que proceda contra la liquidación y no se tenga constancia de su interposición.
EXCEPCIÓN	Lo anterior se entenderá sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación

lauracsbona@gmail.com / +34 626 990017

Además, existe una especialización en la aplicación del criterio de graduación dentro del procedimiento de **inspección**.

APLICACIÓN DEL CRITERIO DE GRADUACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN ART. 7.2 REGLAMENTO SANCIONADOR	
SUPUESTOS	Cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad. En el supuesto de acta de conformidad el obligado tributario tiene que manifestar expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.
	Cuando una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta y el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.

En el procedimiento de **declaración de responsabilidad** a los que se refiere el art. **124.1 del Reglamento General de Recaudación (RGR)**, en adelante) se deberá de dar la conformidad de forma **expresa** conforme a lo dispuesto en dicho precepto durante el trámite de audiencia. El **RGR** remite al **art. 41.4 LGT**, que establece:

“La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.

Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.

- Reducción de la sanción: Cuando concorra acuerdo o conformidad del interesado, la sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores, relativo a la comisión repetida, perjuicio económico e incumplimiento de la obligación de facturación o documentación, se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el **art. 188 LGT**.

Por tanto, en el supuesto de conformidad o acuerdo del obligado tributario, no se incrementa la sanción si no que ésta se reduce. Señala, además **el art. 212.2 LGT** respecto a la conformidad del obligado tributario, que es posible recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad pero dicha excepción no es aplicable en caso de recurso contra la regularización.

Normas comunes



Hay que destacar, por último, tal y como dispone el **art. 187.2 LGT**, que los criterios de graduación son aplicables **simultáneamente**.

C) Reducción de las sanciones

La reducción de las sanciones se regula en el **art. 188 LGT**, limitando la aplicación a las infracciones que producen perjuicio económico. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los **arts. 191 a 197 y 206 bis LGT** se reducirá en los siguientes porcentajes:



- Un **65 %** en los supuestos de **actas con acuerdo** previstas en el **art. 155 LGT**. El importe de la reducción practicada, a tenor de lo dispuesto en el **art. 188.2.a) LGT**, se exigirá, eliminándose el beneficio de la reducción, sin más requisito que la notificación al interesado, cuando:
 - Se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo.
 - En el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo:
 - En el plazo del **art. 62.2 LGT**, o
 - Los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.



- Un **30 %** en los supuestos de **conformidad** (**art. 188.2.b) LGT**) perdiéndose dicha reducción cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.
 - En las actas de conformidad, y a la vista de lo dispuesto en los **arts. 156 LGT y 186 RD 1065/2007**, cabe la posibilidad de que el interesado realice alegaciones a la propuesta contenida en el acta. De modificarse esta propuesta por el órgano competente y de no recurrirse la liquidación, en la sanción que deba aplicarse, en su caso, irá incluida la reducción por conformidad pertinente.¹³



- Un **40 %** aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de **actas de conformidad** pero incompatible con las actas con acuerdo, respecto a una sanción que se interponga por cualquier infracción (**arts. 191 a 206 bis LGT**). Una vez aplicada la reducción por conformidad a la que se refiere el **art. 188.2. b) LGT**, podrá reducirse el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, si concurren las siguientes circunstancias:
 - Que se realice el **ingreso total** del importe restante de dicha sanción en:
 - El plazo del **art. 62.2 LGT**.
 - El plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del **art. 62.2 LGT**.
 - Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.
 - Se señala, además, que el importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción (**art. 188.3 LGT**).

El **art. 188.4 LGT** recoge 2 especialidades:

- Cuando se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.
- Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entiende que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.

Art. 62.2 LGT: “En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días **1 Y 15 DE CADA MES**, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día **20 DEL MES POSTERIOR** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días **16 Y ÚLTIMO DE CADA MES**, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el **DÍA 5 DEL SEGUNDO MES POSTERIOR** o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”.



¹³ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (6713).

SUPUESTOS EN LOS QUE SÍ HAY REDUCCIÓN	
ACTAS CON ACUERDO	<p>65 %</p> <ul style="list-style-type: none"> · No interposición recurso contra la sanción/regulación (se acepta tanto la regularización como la sanción en las actas con acuerdo) · Presentado aval o certificado de seguro de caución + ingresar cantidades plazo art. 62.2 LGT/plazos fijados en el aplazamiento y fraccionamiento · Infracciones art. 191 a 197 y 206 bis (infracciones que producen perjuicio económico) · En el marco del procedimiento inspector
ACTAS DE CONFORMIDAD	<p>1º 30%</p> <ul style="list-style-type: none"> · No interposición recurso o reclamación contra la regularización (sí reducción aunque se interponga recurso o reclamación contra la sanción) · Infracciones arts. 191 a 197 y 206 bis (infracciones que producen perjuicio económico)
	<p>2ª 40%</p> <ul style="list-style-type: none"> · Ingreso total sanción del art. 62.2 LGT/plazos fijados en el aplazamiento y fraccionamiento · No interposición recurso o reclamación contra la liquidación/sanción · Cualquier infracción · Sí actas de conformidad, no actas con acuerdo

2.4 Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias

A) Sujetos infractores

Son sujetos infractores, señala el **art. 181.1 LGT**, cuando realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes:

- Las personas físicas.
- Las personas jurídicas.
- Las entidades mencionadas **art. 35.4 LGT**.
 - Éstas son 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.

Entre otros, serán sujetos infractores:

- 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 entidad representante del grupo fiscal 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.
- Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.
- La entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del IVA.
 - **Art 163.nonies de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante):** en su **apartado 7** establece, respecto a las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades, que las sanciones recogidas en la propia **LIVA** son compatibles con las que procedan por aplicación de los **arts. 191, 193, 194 y 195 LGT**.

- Además se advierte que la entidad dominante será el sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas de este régimen, incluyéndose las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada.
- Señala, por otro lado, que las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones y responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.

B) La responsabilidad de los sujetos infractores

El **art. 181.2 LGT** indica que el sujeto infractor tendrá la consideración de **deudor principal** a efectos de lo dispuesto en el **art. 41.1 LGT** en relación con la declaración de responsabilidad.

A estos efectos, el **art. 41.1 LGT** establece que se configuran como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.

Cuando concurren varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria, según el **art. 181.3 LGT**, se determinará que queden **solidariamente** obligados frente a la Administración al pago de la sanción.

En este punto hay que recordar lo dispuesto en el **art. 41 LGT**, que establece que la responsabilidad, por regla general, no alcanzará a las sanciones. De alcanzarse esta responsabilidad cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción del **art. 188.1.b) LGT**, relativo a la reducción por conformidad, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, exigiéndose sin más trámite si se presenta recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad. A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción del **art. 188.3 LGT** salvo en los supuestos del **art. 42.2 LGT** en los que no cabe reducción alguna.

C) Responsables y sucesores de las sanciones tributarias

Responsabilidad solidaria

Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, conforme al **art. 182.1 LGT**, las personas o entidades que se encuentren en los siguientes supuestos:

- Los causantes o colaboradores activos en la realización de una infracción tributaria y los sucesores por cualquier concepto en la titularidad o el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, respectivamente (art. 41.1. a) y c) LGT).
- Responsables solidarios (**art. 42.2 LGT**).

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el **art. 175 LGT**.

Responsabilidad subsidiaria

En relación con la responsabilidad, según lo dispuesto en el **art. 182.2 LGT**, responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de:

- Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que no habiendo realizados los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios (**art. 43.1.a) LGT**).
- Personas o entidades que tengan el control efectivo de una persona jurídica, creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial (**art. 43.1.g) LGT**).
- Personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo de una persona jurídica o entidades, creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública siempre que concorra unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial (**art. 43.1.h) LGT**).

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el **art. 176 LGT**.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requiere, a la vista de lo dispuesto en el **art. 41.5 LGT**, la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

D) Excepciones

Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras pero sí se transmitirán por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el **art. 40 LGT**.

2.5 Extinción derivada de las infracciones y sanciones tributarias

A) Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias

La **LGT** distingue 2 supuestos diferenciados de extinción. Por un lado la extinción de las infracciones tributarias regulado en el **art. 189 LGT** y por otro lado, la extinción de las sanciones desarrolladas en el **art. 190 LGT**.

La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extingue, de acuerdo con el **art. 189.1 LGT**, por:



- El fallecimiento del sujeto infractor.
 - A este respecto hay que destacar que si muere el sujeto infractor persona física no procede la transmisión de la responsabilidad a sus sucesores. En cambio, de producirse la extinción de una persona jurídica esta responsabilidad por infracciones cometidas sí podría transmitirse a sus sucesores.¹⁴
- El transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

La prescripción se aplica de oficio sin necesidad de que la invoque el interesado (**art. 189.4 LGT**). Respecto al plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias:

- Será de **4 AÑOS** y comenzará a contar desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones (**art. 189.2 LGT**).
- Se interrumpirá por las causas reguladas en el **art. 189.3 LGT**:
 - 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.
 - 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.



B) Extinción de la responsabilidad de las sanciones tributarias



Las sanciones tributarias se extinguen, a la vista de lo dispuesto en el **art. 190.1 LGT**, por:

- Pago o cumplimiento.
- Prescripción del derecho para exigir su pago.
- Compensación.
- Condonación
- Fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

Respecto a la regulación de las sanciones tributarias, será de aplicación (**art. 190.2 y 3 LGT**):

¹⁴ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (6713).

- Lo dispuesto en el **Título II, Capítulo IV LGT** relativo a la deuda tributaria.
 - En particular, en la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias, las normas establecidas relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas (**arts. 66 a 70 LGT**).
- Para su recaudación, las normas incluidas en el **Título III, Capítulo V LGT**.

Por último, hay que destacar que las sanciones tributarias ingresadas indebidamente tendrán la consideración de ingresos indebidos a los efectos de la **LGT (art. 190.4 LGT)**.

CAUSAS EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD	
INFRACCIONES TRIBUTARIAS	· Fallecimiento sujeto infractor Prescripción -> 4 años
EXTINCIÓN SANCIONES	<ul style="list-style-type: none"> · Pago o cumplimiento. · Prescripción del derecho para exigir el pago. · Compensación. · Condonación. · Fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

3. TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

3.1 Infracciones de los artículos 191, 192, 193 LGT

A) Introducción

Las infracciones que puedan causar perjuicio económico son las infracciones de los **arts. 191, 192 y 193 LGT**.

B) Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación

Definición

Constituye una infracción tributaria los supuestos regulados en el **art. 191 LGT**:

- 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. Se exceptúa en los supuestos en los que:
 - Se regularice con arreglo al **art. 27 LGT**.
 - Proceda la aplicación del **art. 161.1.b) LGT**.
- 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.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria prevista en el **art. 191 LGT** será leve, grave o muy grave.

Base de la sanción

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

Criterios de calificación

La infracción tributaria puede ser **leve** según lo establecido en el **art. 191.2 LGT**.

SUPUESTOS	Cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.
EXCEPCIONES	<p>Cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento. · Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción. · Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta. <p>Se consideran infracciones graves o muy graves (no leves).</p>
SANCIÓN	Multa pecuniaria proporcional del 50 %.

La infracción tributaria será grave a la vista de lo dispuesto en el **art. 191.3 LGT**.

SUPUESTOS	<p>Cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.</p> <p>Cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento. · Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción. · 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 % del importe de la base de la sanción.
SANCIÓN	<p>Multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 %</p> <ul style="list-style-type: none"> · 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 los casos de comisión repetida de infracciones tributarias y para los de perjuicio económico para la Hacienda Pública previstos en el art. 187.1. a) y b) LGT.

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

La infracción tributaria es muy grave en los términos del **art. 191.4 LGT**.



SUPUESTOS	<ul style="list-style-type: none"> · En todo caso, cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos. <ul style="list-style-type: none"> - Determina que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave (art. 191.3 LGT). · Cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta: <ul style="list-style-type: none"> - Aún sin haberse utilizado medios fraudulentos. - Siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50 % del importe de la base de la sanción.
------------------	---

**SANCIÓN**

Multa pecuniaria proporcional del **100 al 150 %**.

- 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 para los casos de comisión repetida de infracciones tributarias y para los de perjuicio económico para la Hacienda Pública previstos en el **art. 187.1. a) y b) LGT**.

RECAPITULACIÓN

Base de la sanción	No hay ocultación (incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción $\leq 10\%$)	Hay ocultación (incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción $> 10\%$)	
Inferior o igual a 3.000 euros	Leve	Leve	
Superior a 3.000 euros	Grave	Grave	
Calificación	Facturas, justificantes o documentos falsos o falseados	Llevanza incorrecta de libros o registros	Dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta
Grave	$\leq 10\%$	$> 10\%$ e $\leq 50\%$	$\leq 50\%$
Muy grave	$> 10\%$	$> 50\%$	$> 50\%$

Supuestos excepcionales

- Infracción tributaria del **art. 191.5 LGT**, 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 **art. 191 LGT**, se entiende 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.
 - El perjuicio económico es del **100 %**.
 - En estos supuestos, no será sancionable la infracción a la que se refiere el **art. 193 LGT**, consistente en obtener indebidamente una devolución.
- Infracción tributaria del **art. 191.6 LGT**:
 - 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 **art. 27.4 LGT** para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Siempre constituirá **infracción leve**.
 - 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.
 - Hay que destacar, de concurrir la conducta prevista en este **art. 191.6 LGT**, las cantidades indebidamente declaradas en un periodo no disminuirán la base de la sanción que proceda en la oportuna regularización (**art. 8.5 Reglamento sancionador**).



	Art. 27.4 LGT	Art. 191.6 LGT
CARACTERÍSTICA COMÚN	Autoliquidación presentada por el obligado tributario	
SUPUESTOS	· Cantidad a ingresar	· Cantidad a ingresar (con requerimiento previo de la administración) o a devolver
	· Sin requerimiento previo de la administración	· Requerimiento previo de la administración.
	· Identificación expresa del periodo impositivo de liquidación +contener únicamente datos relativos a dicho periodo	· NO Identificación expresa del periodo impositivo de liquidación +contener únicamente datos relativos a dicho periodo

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

Definición

Constituye infracción tributaria, de acuerdo con el **art. 192 LGT**, incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.

- **Se incluyen:** las declaraciones o documentos relacionados con las obligaciones aduaneras.
- **Se exceptúan:** los supuestos en los que se regularice con arreglo al **art. 191 LGT**.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria prevista en el **art. 192 LGT** será leve, grave o muy grave.

Base de la sanción

- Cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración.
- La diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

Criterios de calificación

La infracción tributaria puede ser **leve** según lo establecido en el **art. 192.2 LGT**.

SUPUESTOS	Cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.
EXCEPCIONES	Cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción: <ul style="list-style-type: none"> · Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento. · Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción. Se consideran infracciones graves o muy graves (no leves).
SANCIÓN	Multa pecuniaria proporcional del 50 % .

La infracción tributaria será **grave** a la vista de lo dispuesto en el **art. 192.3 LGT**.





SUPUESTOS	<p>Cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.</p> <p>Cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento. · Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción.
SANCIÓN	<p>Multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 %.</p> <ul style="list-style-type: none"> · 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 para los casos de comisión repetida de infracciones tributarias y para los de perjuicio económico para la Hacienda Pública previstos en el art. 187.1. a) y b) LGT.

La infracción tributaria es muy grave conforme a los términos del **art. 192.4 LGT**.



SUPUESTOS	<p>En todo caso, cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.</p> <ul style="list-style-type: none"> · Determina que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave (art. 192.3 LGT).
SANCIÓN	<p>Multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 %.</p> <ul style="list-style-type: none"> · 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 los casos de comisión repetida de infracciones tributarias y para los de perjuicio económico para la Hacienda Pública previstos en el art. 187.1. a) y b) LGT.

D) Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones

Definición

De acuerdo con lo previsto en el **art. 193 LGT**, constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria prevista en el **art. 193 LGT** será leve, grave o muy grave.

Base de la sanción

La cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

Criterios de calificación

La infracción tributaria puede ser leve según lo establecido en el **art. 193.2 LGT**.

SUPUESTOS	Cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.
EXCEPCIONES	<p>Cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento. · Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción. <p>Se consideran infracciones graves o muy graves (no leves).</p>
SANCIÓN	Multa pecuniaria proporcional del 50 %.

La infracción tributaria será grave a la vista de lo dispuesto en el **art. 193.3 LGT.**

SUPUESTOS	<p>Cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación.</p> <p>Cualquiera que sea la cuantía de la base de la sanción:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento. · Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción.
SANCIÓN	<p>Multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 %.</p> <ul style="list-style-type: none"> · 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 para los casos de comisión repetida de infracciones tributarias y para los de perjuicio económico para la Hacienda Pública previstos en el art. 187.1. a) y b) LGT.

La infracción tributaria es muy grave en los términos del **art. 193.4 LGT.**

SUPUESTOS	<p>En todo caso, cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos.</p> <ul style="list-style-type: none"> · Determina que la infracción sea calificada en todo caso como muy grave (art. 193.3 LGT).
SANCIÓN	<p>La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 %.</p> <ul style="list-style-type: none"> · 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 para los casos de comisión repetida de infracciones tributarias y para los de perjuicio económico para la Hacienda Pública previstos en el art. 187.1. a) y b) LGT.

3.2 Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales

A) Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones

Definición

Constituye infracción tributaria, a la vista del **art. 194.1 LGT** solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes sin que las devoluciones se hayan obtenido.

Calificación de la infracción tributaria

 La infracción tributaria será **grave**.

Base de la sanción

La cantidad indebidamente solicitada.

Sanción

 Multa pecuniaria proporcional del **15 %**.

B) Infracción tributaria por solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales

Definición

Constituye infracción tributaria conforme al **art. 194.2 LGT**, solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante:

- La omisión de datos relevantes, o

- La inclusión de datos falsos.
 - Siempre que, como consecuencia de dicha conducta, no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los **arts. 191, 192 ó 195 LGT**, o en el **art. 194.1 LGT**.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **grave**.

Base de la sanción

La cantidad indebidamente solicitada.

Sanción

Multa pecuniaria fija de **300 euros**.

3.3 Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes

A) Definición y calificación tributaria

Definición

La infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes se regula en el **art. 195 LGT**, en base al cual, constituye infracción tributaria:

- Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.
- Declarar incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **grave**.

B) Base de la sanción y sanción

Base de la sanción

El importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.

- En el supuesto de declaración incorrecta de la renta neta, cuotas repercutidas, cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

Sanción



Se distinguen 2 tipos diferentes de sanciones, dependiendo de si se trata de partidas a:

- Compensar o deducir en la base imponible: multa pecuniaria proporcional del **15 %**.
- Deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes: Multa pecuniaria proporcional del **50 %**.

Las sanciones impuestas serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas anteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos.

- Sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.

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

A) Definición y calificación tributaria

Definición

Se regula en el **art. 196 LGT** la infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las **entidades** sometidas a un régimen de imputación de rentas, y consiste en imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los **socios o miembros** por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

- Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los **arts. 191, 192 ó 193 LGT**.

Calificación de la infracción tributaria



La infracción tributaria será **grave**.

B) Base de la sanción y sanción

Base de la sanción

El importe de las cantidades no imputadas.

- En el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

Sanción

Multa pecuniaria proporcional del **40 %**.

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

A) Definición y calificación tributaria

Definición

El marco jurídico de la infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta se desarrolla en el **art. 197 LGT**. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas.

- Excepción: Esta acción no constituirá infracción por la parte de las cantidades incorrectamente imputadas a los socios o partícipes que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los **arts. 191, 192 ó 193 LGT**.

Calificación de la infracción tributaria

 La infracción tributaria será **grave**.

B) Base de la sanción y sanción

Base de la sanción

 El importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

Sanción

 Multa pecuniaria proporcional del **75 %**.

3.6 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

A) Regulación

La 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 se regula en el **art. 198 LGT**.

Cabe señalar que no hay perjuicio económico cuándo el resultado derivado de gestiones con la Administración Tributario produzca un resultado negativo, a devolver o a compensar¹⁵.

El **art. 180.2 LGT** señala que la sanción derivada de la comisión de esta infracción será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los **arts. 199 y 203 LGT**.

El **art. 199 LGT** regula la infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información y el **art. 203 LGT** prevé infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

B) Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico

Definición

Constituye infracción tributaria, no presentar en plazo, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública:

- Autoliquidaciones o declaraciones.
- Documentos relacionados con las obligaciones aduaneras.

¹⁵ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (6677).

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **leve**.

Sanción

- Multa pecuniaria fija de **200 euros**.
- Multa pecuniaria fija de 400 euros, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa.
- Multa pecuniaria fija de **20 euros** por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un **mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros**, si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los **arts. 93 y 94 LGT (art. 198.1 LGT)**.

Casos particulares en relación con el art. 198.1 LGT

El **art. 198.3 LGT**, establece los siguientes supuestos:

- Sin requerimiento previo:
 - Si las autoliquidaciones o declaraciones, reguladas en el **art. 198.1 LGT**, se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán **la mitad de los previstos** en dicho **apartado 1 (198.2 LGT)**.
 - Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores no se producirá la infracción a que se refiere el **art. 194** ó el **art. 199 LGT**, en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación del **art. 198.2 LGT** respecto de lo declarado fuera de plazo.
- Requerimiento previo:
 - Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el **art. 198.1 LGT** será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el **art. 203 LGT** por la desatención de los requerimientos realizados.

Declaraciones o documentos aduaneros

Constituye infracción tributaria, no presentar en plazo declaraciones o documentos relacionados con las formalidades aduaneras cuando determinen el nacimiento de una deuda aduanera.

Sanción

Multa pecuniaria proporcional del **1 por 1.000** del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un **mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros** a la vista de lo dispuesto en el **art. 198.4 LGT**

- El importe mínimo de la sanción se elevará a **600 euros** cuando la falta de presentación en plazo se refiera a la declaración sumaria de entrada del **art. 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU, en adelante)**

C) Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realice actividades económicas

Definición

Constituye infracción tributaria, el incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas (**art. 198.5 LGT**).

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **leve**.

Sanción

Multa pecuniaria fija de 100 euros.

D) Incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una deuda aduanera o las condiciones a las que quedan sujetas las mercancías aduaneras

Definición

Constituye infracción tributaria, el incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a las que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho incumplimiento no constituya otra infracción prevista en el **Capítulo III, Título IV LGT (art. 198.6 LGT)**.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será leve.

Sanción

Multa pecuniaria fija de 200 euros.

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

A) Definición y calificación tributaria

Definición

La infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información se regula en el **art. 199 LGT**, en base al cual, constituye infracción tributaria:

- Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.
 - Autoliquidaciones o declaraciones.
 - Documentos relacionados con las obligaciones aduaneras.
- Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos contestaciones a requerimientos individualizados de información.
- Presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será grave (**art. 199.1 LGT**).

B) Sanción y criterios de graduación

Sanción

- Multa pecuniaria fija de 150 euros, si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones.
- Multa pecuniaria fija de 250 euros, si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios (**art. 199.2 LGT**).
- Multa pecuniaria fija de 250 euros, si se presentan declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos (**art. 199.3 LGT**).
- Multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso, si se trata de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de

información recogida en los **arts. 93 y 94 LGT**, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos.

- Multa pecuniaria fija de **100 euros** por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un **mínimo de 250 euros (art. 199.4 LGT)**.
- Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los **arts. 93 y 94 LGT**:
 - Cuando tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, multa pecuniaria proporcional de **hasta el 2 %** del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un **mínimo de 500 euros**.
 - Cuando el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje **superior al 10, 25, 50 o 75 %** del importe de las operaciones que debieron declararse, multa pecuniaria proporcional del **0,5, 1, 1,5 o 2 %** del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. Si el porcentaje es inferior al **10 %**, se impondrá multa pecuniaria fija de **500 euros**.
 - Cuando exista la obligación de declarar por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, será del **1 %** del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos, con un mínimo de **250 euros (art. 199.5 LGT)**.
- Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos:
 - Cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, multa pecuniaria proporcional del **1 por 1.000** del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un **mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros**.
 - No obstante, el importe mínimo de la sanción (**100 euros**) se elevará a **600 euros** cuando la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el **art. 127 CAU**.
 - Cuando exista la obligación de presentar las declaraciones y documentos con las formalidades aduaneras por medios electrónicos, informáticos y telemáticos, si se presentan por medios distintos, consistirá en una multa pecuniaria fija de **250 euros (art. 199.7 LGT)**.

Criterios de graduación

La sanción a la que se refieren los **apartados 4 y 5 del art. 199 LGT** se graduará incrementando la cuantía resultante en un **100 %** en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias (**art. 199.6 LGT**).

3.8 Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales

A) Definición y calificación tributaria

Definición

Entre las obligaciones formales del obligado tributario (**art. 29 LGT**) se encuentra la obligación de llevar y conservar los libros de contabilidad y registros. Su incumplimiento está sancionado en los términos del **art. 200 LGT**, y conforme a ello, constituye infracción tributaria, el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, señala el **art. 200. 1 LGT**, entre otras:

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

- La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.
- El retraso en más de **4 MESES** en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.
- La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.
- El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.



B) Sanción y criterios de graduación

Calificación de la infracción tributaria



La infracción tributaria será **grave** (art. 200.2 LGT).

Sanción

Multa pecuniaria fija de **150 euros**, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes (art. 200.3 LGT).

SANCIONES ART. 200.3 LGT	
REGLA GENERAL	
INFRACCIÓN	SANCIÓN
Incumplimiento obligaciones contables y registrales	Multa pecuniaria 150 euros
EXCEPCIONES	
INFRACCIÓN	SANCIÓN
Inexactitud u omisión de operaciones/Utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda	Multa pecuniaria proporcional del 1 % de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda Mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros
No llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados	Multa pecuniaria proporcional del 1 % de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción Mínimo de 600 euros
Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario	Multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza
Retraso en más de 4 MESES en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias	Multa pecuniaria fija de 300 euros

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17



Retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente	Multa pecuniaria proporcional de un 0,5 % del importe de la factura objeto del registro Mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros
Utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija	Multa pecuniaria fija de 300 euros

3.9 Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación

A) Regulación

La infracción tributaria por incumplir las obligaciones de facturación se recoge en el **art. 201 LGT**. En este punto es interesante destacar que no se va a incurrir en responsabilidad cuando se incumpla la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, y deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los **arts. 191 a 197 LGT** en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento.¹⁶

B) Infracciones tributarias relacionadas con las obligaciones de facturación

Definición

Constituye infracción tributaria, el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos (**art. 201.1 LGT**).

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **grave o muy grave**, según los supuestos recogidos en los **arts. 201. 2 y 3 LGT**.

INFRACCIÓN	CALIFICACIÓN	SANCIÓN
Incumplimiento de los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación	GRAVE	Multa pecuniaria proporcional del 1 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción
Incumplimiento que consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos	GRAVE	Multa pecuniaria proporcional del 2 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción
Incumplimiento que consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutos cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción	GRAVE	300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento
Incumplimiento que consista en la expedición de facturas o documentos sustitutos con datos falsos o falseados	MUY GRAVE	Multa pecuniaria proporcional del 75 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

¹⁶ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (6694.2).

C) Infracciones tributarias relacionadas con los impuestos especiales

Definición

Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **leve**.

Sanción

Multa pecuniaria fija de **150 euros** por cada documento incorrectamente expedido o utilizado (**art. 201.4 LGT**).

D) Característica común a todas las infracciones tributarias del art. 201 LGT

Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en el **art. 201 LGT** se graduarán incrementando la cuantía resultante en un **100 %** si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones relacionadas con las obligaciones de facturación e impuestos especiales anteriormente descritas.

3.10 Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable

A) Regulación

La infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable se regula en el **art. 201 bis LGT**.

B) Infracción tributaria por fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos

Definición

Constituye infracción tributaria, la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias (**art. 201.1 bis LGT**):

- Permitan llevar contabilidades distintas en los términos del **art. 200.1.d) LGT**, constituyendo infracción tributaria:
 - El incumplimiento de obligaciones contables y registrales.
 - La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.
- Permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas.
- Permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas.
- Permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable.
- No cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en los términos del **art. 29.2.j) LGT**.

Art. 29.2.j) LGT: “La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos (...)”

- No se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **grave** (art. 201.3 bis LGT).

Sanción

- Regla general: Multa pecuniaria fija de **150.000 euros**, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción.
- Infracciones tributarias cuando no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados: Multa pecuniaria fija de **1.000 euros** por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado (art. 201.4 bis LGT).

C) Infracción tributaria por la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos

Definición

Constituye infracción tributaria, la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el **art. 29.2.j) LGT**, cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

- La misma persona o entidad que haya sido sancionada conforme al **art. 201.1 bis LGT** no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado (**art. 201.2 bis LGT**).

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **grave** (art. 201.3 bis LGT).

Sanción

Multa pecuniaria fija de **50.000 euros** por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados (**art. 201.4 bis LGT**).

3.11 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

A) Regulación

La infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del NIF o de otros números o códigos se encuentra regulada en el **art. 202 LGT**.

B) Infracción tributaria por incumplimiento relativa a la utilización del NIF

Definición

Constituye infracción tributaria, el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del NIF y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **leve**.

Sanción

Multa pecuniaria fija de **150 euros**.

C) Infracción tributaria por incumplimiento relativas a la utilización del NIF por los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito

Definición

Constituye infracción tributaria, el incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **grave**.

Sanción

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

D) Infracción tributaria por comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de NIF provisional o definitivo

Definición

Constituye infracción tributaria, comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **muy grave**.

Sanción

Multa pecuniaria fija de **30.000 euros**.

3.12 Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria

A) Regulación, definición y calificación de la sanción

Regulación

La infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria se regula en el **art. 203 LGT**.

Definición

Constituye infracción tributaria, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

- Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

CONDUCTAS QUE CONSTITUYEN RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria (**art. 203.1.a) LGT**)
- No atender algún requerimiento debidamente notificado (**art. 203.1.b) LGT**)
- La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado (**art. 203.1.c) LGT**)
- Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias (**art. 203.1.d) LGT**)
- Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria (**art. 203.1.e) LGT**)

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **grave** (**art. 203.2 LGT**).

B) Sanciones

Regla general

Como regla general, la multa pecuniaria fija de **150 euros** (**art. 203.3 LGT**).

Desatender plazo requerimiento

Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el **art. 203.5 LGT**, multa pecuniaria fija de (**art. 203.4 LGT**):

- **150 euros**, si se ha incumplido por **1ª vez** un requerimiento.
- **300 euros**, si se ha incumplido por **2ª vez** el requerimiento.
- **600 euros**, si se ha incumplido por **3ª vez** el requerimiento.

En el supuesto de aportación o examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los **arts 93 y 94 LGT**, la sanción consistirá en (**art. 203.5 LGT**):

- Una multa pecuniaria fija de **300 euros**, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el **primer requerimiento** notificado al efecto.
- Una multa pecuniaria fija de **1.500 euros**, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el **segundo requerimiento** notificado al efecto.
- Una multa pecuniaria proporcional de:
 - Hasta el **2 %** de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción.
Mínimo de 10.000 euros - máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto.
 - Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje **superior al 10, 25, 50 ó 75 %** del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del **0,5; 1; 1,5 y 2 %** del importe de la cifra de negocios, respectivamente

Requerimientos de información

En el caso de requerimientos de información que deban contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en **los arts. 93 y 94 LGT** (**art. 203.5 LGT**), la multa será pecuniaria proporcional de:

- Hasta el **3 %** de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un **mínimo de 15.000 euros** y un **máximo de 600.000 euros**.
- El **1; 1,5; 2 y 3 %** del importe de la cifra de negocios, si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje **superior al 10, 25, 50 ó 75 %** del importe de las operaciones que debieron declararse, respectivamente.

Se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores cuando cuando no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias.

Cumplimiento requerimiento

Cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo (**art. 203.5 LGT**), la multa será de **6.000 euros**.

Quebrantamiento medidas cautelares

En el caso de resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera al quebrantamiento de las medidas cautelares adoptadas conforme a lo dispuesto en los **arts. 146, 162 y 210 LGT (art. 203.8 LGT)**:

- Multa pecuniaria proporcional del **2%** de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un **mínimo de 3.000 euros**.

C) Comisión infracciones si el obligado tributario está siendo objeto de un procedimiento inspector

CONDUCTAS QUE CONSTITUYEN RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA + DESARROLLO PROCEDIMIENTO INSPECTOR

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria (**art. 203.1.a) LGT**)
- No atender algún requerimiento debidamente notificado (**art. 203.1.b) LGT**)
- La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado (**art. 203.1.c) LGT**)
- Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias (**art. 203.1.d) LGT**)

Tal y como desarrolla el **art. 203.6 LGT**, en el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las **letras a), b), c) y d) del art. 203.1 LGT**, incluyendo las actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua (**art. 203.7 LGT**) y esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, la sanción será:

- Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que **no desarrollen actividades económicas**:
 - Multa pecuniaria fija de **1.000 euros**, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el **primer requerimiento** notificado al efecto.
 - Multa pecuniaria fija de **5.000 euros**, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el **segundo requerimiento** notificado al efecto.
 - Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el **tercer requerimiento** notificado al efecto:
 - Si el incumplimiento se refiere a **magnitudes monetarias** conocidas, multa pecuniaria proporcional de la **mitad del importe** de las operaciones requeridas y no contestadas, con un **mínimo de 10.000 euros** y un **máximo de 100.000 euros**.
 - Si el incumplimiento **no** se refiere a **magnitudes monetarias** o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, multa pecuniaria proporcional del **0,5%** del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un **mínimo de 10.000 euros** y un **máximo de 100.000 euros**.
- Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas:
 - Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, multa pecuniaria proporcional del **2%** de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un **mínimo de 20.000 euros** y un **máximo de 600.000 euros**.

- Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:
 - Multa pecuniaria fija de **3.000 euros**, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el **primer requerimiento** notificado al efecto.
 - Multa pecuniaria fija de **15.000 euros**, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el **segundo requerimiento** notificado al efecto.
 - Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el **tercer requerimiento** notificado al efecto, si el incumplimiento se refiere a **magnitudes monetarias** conocidas, multa pecuniaria proporcional de la **mitad** del importe de las operaciones requeridas y no contestadas y si el incumplimiento **no** se refiere a **magnitudes monetarias** o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, un **1 %** de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, ambos con un **mínimo de 20.000 euros** y un **máximo de 600.000 euros**.
- Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen o no actividades económicas, en cualquiera de los casos contemplados en el **art. 203.6 LGT**, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de **la mitad** de las cuantías anteriormente señaladas.

3.13 Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta

A) Definición y calificación tributaria

Definición

Constituye infracción tributaria el incumplimiento del deber de sigilo que el **art. 95 LGT** exige a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, tal y como se señala en el **art. 204 LGT**.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **grave** (**art. 204.1 LGT**).

B) Sanción

Sanción



Multa pecuniaria fija de **300 euros** por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente.

- La sanción se graduará incrementando la cuantía anterior en el **100 %** si existe comisión repetida de la infracción (**art. 204.2 LGT**).

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

A) Definición

Constituye infracción tributaria, **art. 205.1 LGT**, no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

B) Obligación de presentar autoliquidación

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **leve**, cuando el obligado tributario tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

Base de la sanción

La diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.

Sanción

multa pecuniaria proporcional del **35 %** (**art. 205.2 LGT**).

C) No obligación de presentar autoliquidación**Calificación de la infracción tributaria**

La infracción tributaria será **muy grave**, cuando el obligado tributario no tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

Base de la sanción

La diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.

Sanción

Multa pecuniaria proporcional del **150 %** (**art. 205.3 LGT**).

3.15 Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta**A) Definición y calificación tributaria****Definición**

Constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta **art. 206.1 LGT**.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será **leve** (**art. 206.1 LGT**).

B) Sanción

Multa pecuniaria fija de **150 euros** (**art. 206.2 LGT**).

3.16 infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria**A) Definición y calificación tributaria****Definición**

- La infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria se regula en el **art. 206 bis LGT**, y en base a ello, constituye infracción tributaria, el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el **art. 15 LGT** y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:
 - La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria (**art. 206 bis.1.a) LGT**).
 - La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo (**art. 206 bis.1.b) LGT**).
 - La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal (**art. 206 bis.1.c) LGT**).
 - La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros (**art. 206 bis.1.d) LGT**).
- El incumplimiento constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la exis-

tencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación (**art. 206 bis.2 LGT**).

- A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el **art. 15.2 LGT** y reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el **art. 15.2 LGT**.
- El art. 15 LGT, regula el conflicto en la aplicación de la norma, estableciendo su apartado 2 en el caso de que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el **art. 159 LGT**.

Calificación de la infracción tributaria

La infracción tributaria será grave (**art. 206.bis.3 LGT**).

B) Sanción y especificaciones

Sanción

Multa pecuniaria proporcional del (**art. 206.bis.4 LGT**):

- 50 % de la cuantía no ingresada, en el supuesto de falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria (**art. 206 bis.1.a LGT**).
- 50 % de la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto de obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo (**art. 206 bis.1.b LGT**).
- 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto de solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal (**art. 206 bis.1.c LGT**).
- 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto de determinación o acreditación impropcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros (**art. 206 bis.1.d LGT**).

Especificaciones

- Las infracciones y sanciones reguladas en este **art. 206 bis LGT** serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los **arts. 191, 193, 194 y 195 LGT** (**art. 206 bis.5 LGT**).
- En los supuestos regulados en este **art. 206 bis LGT** resultará de aplicación lo dispuesto en el **art. 188 LGT**, en cuanto a la reducción de las sanciones (**art. 206 bis.6 LGT**).

RESUMEN DE LOS TIPOS DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

INFRACCIÓN TRIBUTARIA	CONCEPTO	SANCIÓN/BASE DE LA SANCIÓN	CALIFICACIÓN
Art. 191 LGT	<ul style="list-style-type: none"> · Dejar de ingresar (salvo regularización art. 27 LGT o aplicación 161.1 LGT) · Falta de ingreso de deuda en entidades en atribución de rentas 	<p>SANCIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> · LEVE: Multa pecuniaria proporcional del 50% · GRAVE: Multa pecuniaria proporcional del 50% al 100% · MUY GRAVE: Multa pecuniaria proporcional del 100% al 150% <p>BASE DE LA SANCIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> · Cuantía no ingresada 	<p>LEVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · -/= 3.000 +3.000 y no ocultación · NO medios fraudulentos <p>GRAVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · + 3.000 y ocultación · NO medios fraudulentos: <ul style="list-style-type: none"> - Llevanza incorrecta libros o registros (+10 % y +50%) - Dejar ingresar cantidades retenidas (-/= 50%) - Facturas, justificantes o documentos falsos o falseados <p>MUY GRAVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Medios fraudulentos · Dejar de ingresar cantidades retenidas (+50%) + si/no medios fraudulentos
Art. 192 LGT	<p>Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios (salvo supuestos art. 191 LGT).</p>	<p>SANCIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> · LEVE: Multa pecuniaria proporcional del 50% · GRAVE: Multa pecuniaria proporcional del 50% al 100% · MUY GRAVE: Multa pecuniaria proporcional del 100% al 150% <p>BASE DE LA SANCIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> · Cuantía liquidación no declarada/ diferencia cantía entre la liquidación y datos declarados 	<p>LEVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · -/= 3.000 +3.000 y no ocultación · NO medios fraudulentos <p>GRAVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · + 3.000 y ocultación · NO medios fraudulentos: <ul style="list-style-type: none"> - Llevanza incorrecta libros o registros (+10 % y +50%) - Facturas, justificantes o documentos falsos o falseados <p>MUY GRAVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Medios fraudulentos

Art. 193 LGT	Obtener indebidamente devoluciones	<p>SANCIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> · LEVE: Multa pecuniaria proporcional del 50% · GRAVE: Multa pecuniaria proporcional del 50% al 100% · MUY GRAVE: Multa pecuniaria proporcional del 100% al 150% <p>BASE DE LA SANCIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> · Cantidad devuelta indebidamente 	<p>LEVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · -/= 3.000 +3.000 y no ocultación · NO medios fraudulentos <p>GRAVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · + 3.000 y ocultación · NO medios fraudulentos: <ul style="list-style-type: none"> - Llevanza incorrecta libros o registros (+10 % y +50%) - Facturas, justificantes o documentos falsos o falseados <p>MUY GRAVE:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Medios fraudulentos
Art. 194 LGT	Solicitar indebidamente devoluciones	<p>SANCIÓN</p> <p>Multa pecuniaria proporcional del 15 %</p> <p>BASE DE LA SANCIÓN</p> <p>Cantidad indebidamente solicitada</p>	GRAVE
	Solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales	<p>SANCIÓN</p> <p>Multa pecuniaria de 300 euros</p> <p>BASE DE SANCIÓN</p> <p>Cantidad indebidamente solicitada</p>	GRAVE
Art. 195 LGT	Partidas a compensar o deducir +/- en la BI	<p>SANCIÓN</p> <p>Multa pecuniaria proporcional del 15 %</p> <p>BASE DE LA SANCIÓN</p> <p>Cantidad indebidamente determinadas o acreditadas</p>	GRAVE
	Partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes	<p>SANCIÓN</p> <p>Multa pecuniaria proporcional del 40%</p> <p>BASE DE LA SANCIÓN</p> <p>Importe de las cantidades no imputadas</p>	GRAVE

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

Art. 196 LGT	Imputar incorrectamente/no imputar BI, rentas o resultados por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas	<p>SANCIÓN</p> <p>Multa pecuniaria proporcional del 40%</p> <p>BASE DE LA SANCIÓN</p> <p>Importe de las cantidades no imputadas</p>	GRAVE
Art. 197 LGT	Imputar incorrectamente deducciones bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas.	<p>SANCIÓN</p> <p>Multa pecuniaria proporcional del 75 %</p> <p>BASE DE LA SANCIÓN</p> <p>Importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo</p>	GRAVE
Art. 198 LGT	<p>No presentar en plazo, sin perjuicio económico</p> <p>Autoliquidaciones o declaraciones</p> <p>Documentos aduaneros</p> <p>Incumplir obligación comunicación domicilio fiscal/su cambio persona física no actividad económica</p> <p>Incumplir condiciones establecidas en autorizaciones deuda aduanera o condiciones mercancías aduaneras</p>	<p>Multa pecuniaria fija:</p> <ul style="list-style-type: none"> · 200 euros · 400 euros (declaración censal) · 20 euros c/dato (declaración informativa) <p>Min. 300- max. 20.000 euros</p> <p>Excepciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Sin requerimiento: Reducción a la mitad multas · Con requerimiento: Compatible infracción art. 203 LGT <p>Multa pecuniaria fija 200 euros</p> <p>Multa pecuniaria fija 100 euros</p> <p>Multa pecuniaria fija 200 euros</p>	LEVE

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

Art. 199 LGT	Presentación incorrecta de auto-liquidaciones/ declaraciones/ contestaciones a requerimientos de información +no perjuicio económico (también obligaciones aduaneras)	Presentación incompleta, inexacta o con datos falsos	Autoliquidaciones/ declaraciones: Multa pecuniaria fija de 150 euros Declaraciones censales: Multa pecuniaria fija de 250 euros	GRAVE
		Presentación medios NO electrónicos	Multa pecuniaria fija de 250 euros	
		Formalidades aduaneras	NO nacimiento deuda aduanera: MP% 1 por 1.000 Min. 100 y máx. 6.000 euros Declaración sumaria de entrada (art. 127 CAU): MP% 1 por 1.000 Min. 600 y máx. 6.000 euros Presentación medios NO electrónicos: Multa pecuniaria fija de 250 euros	
Requerimientos individualizados/ Declaraciones informativas	Magnitudes NO monetarias	Magnitudes NO monetarias	Multa pecuniaria fija 200 euros c/dato	GRAVE · Graduación incrementando la cuantía resultante en 100% (supuestos arts. 199.4 y 5 LGT)
		Magnitudes NO monetarias- medios NO electrónicos	Multa pecuniaria fija 100 euros c/dato Min. 250 euros	
		Magnitudes monetarias	-10 %: MP% 2 % (min. 500 euros) +10 %: MP% 0,5 % +25 %: MP% 1 % +50%: MP% 1,5 % +75 %: MP% 2 %	
		Magnitudes monetarias- medios NO electrónicos	MP% 1 % Min. 250 euros	

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

Art. 200 LGT	Incumplimiento obligaciones contables y registrales	Regla general: Multa pecuniaria fija 150 euros Excepciones: <i>*Remisión cuadro explicación art. 200 LGT</i>	GRAVE
Art. 201 LGT	Incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos	Multa pecuniaria proporcional del 1%/2%/300 euros Multa pecuniaria proporcional de 75 %	GRAVE MUY GRAVE
	Incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales	Multa pecuniaria fija de 150 euros	LEVE
Art. 201 bis LGT	Infracción tributaria por fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos	Multa pecuniaria fija de 150.000 euros Cuando no haya certificación: 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado	GRAVE
	Infracción tributaria por la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos	Multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio	

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

Art. 202 LGT	Incumplimiento obligaciones relativas utilización NIF	150 euros	LEVE
	Incumplimiento obligaciones relativas utilización NIF por deberes entidades crédito	Multa pecuniaria proporcional del 5 % Mínimo 1.000 euros	GRAVE
	Comunicación datos falsos o falseados del NIF	30.000 euros	MUY GRAVE
Art. 203 LGT	Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria	Multa pecuniaria fija de 150 euros	GRAVE
		<ul style="list-style-type: none"> · Desatender plazos: Multa pecuniaria fija: · 150 euros, incumplimiento 1º requerimiento · 300 euros, incumplimiento 2º requerimiento · 600 euros, incumplimiento 3º requerimiento 	
		<p>No aportación/examen documentación: Multa pecuniaria fija:</p> <ul style="list-style-type: none"> · 300 euros, incumplimiento 1º requerimiento · 1.500 euros, incumplimiento 2º requerimiento <p>MP%, operaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> · -10 %: 2 % (min. 10.000-máx 400.000 euros) · +10 %: 0,5 % · +25 %: 1 % · +50%: 1,5 % · +75 %: 2 % 	

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

		<p>Requerimientos de información declaraciones exigidas con carácter general, arts. 93 y 94 LGT:</p> <p>MP%, cifra de negocios (incluso no magnitudes monetarias)</p> <ul style="list-style-type: none"> · -10 %: hasta 3 % (min.) · 15.000-máx 600.000 euros) · +10 %: 1 % · +25 %: 1,5 % · +50%: 2 % · +75 %: 3 % 	
		<p>Total cumplimiento al requerimiento administrativo antes terminación procedimiento sancionador:</p> <ul style="list-style-type: none"> · 6.000 euros 	
		<p>Quebrantamiento de medidas cautelares adoptadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Multa pecuniaria proporcional 2 % (min. 3.000 euros) 	
	<p>Procedimiento inspector</p>	<p>No desarrolla actividades económicas: Multa pecuniaria fija:</p> <ul style="list-style-type: none"> · 1.000 euros, incumplimiento 1º requerimiento · 5.000 euros, incumplimiento 2º requerimiento · Incumplimiento 3º requerimiento: <ul style="list-style-type: none"> - Magnitudes monetarias: MP% 1/2 importe (min. 10.000- máx. 100.000) - No magnitudes monetarias: MP% 0,5 % (min. 10.000- máx. 100.000) 	

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

		<p>Desarrolla actividades económicas:</p> <p>Multa pecuniaria proporcional:</p> <ul style="list-style-type: none"> · 2 % cifra negocios (min. 20.000-máx.60 0.000 euros) <p>Multa pecuniaria fija:</p> <ul style="list-style-type: none"> · 3.000 euros, incumplimiento 1º requerimiento · 15.000 euros, incumplimiento 2º requerimiento · Incumplimiento 3º requerimiento: · Magnitudes monetarias: MP% 1/2 importe (min. 20.000- máx. 600.000) · No magnitudes monetarias: MP% 1 % (min. 20.000 - máx. 600.000) <p>Total cumplimiento del requerimiento antes del fin del procedimiento sancionador/fin del trámite de audiencia en el procedimiento inspector: Mitad plazos</p>	
Art. 204 LGT	Incumplir el deber de sigilo que el art. 95 LGT exige a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta	Multa pecuniaria fija de 300 euros	GRAVE <ul style="list-style-type: none"> · Graduación incrementando la cuantía resultante en 100% si comisión repetida de la infracción
Art. 205 LGT	No comunicación de datos o comunicación de datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes	<p>Obligación de presentar autoliquidación:</p> <p>SANCIÓN</p> <p>Multa pecuniaria proporcional del 35 %</p> <p>BASE SANCIÓN</p> <p>Diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos</p>	LEVE

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

		<p>No obligación de presentar autoliquidación:</p> <p>SANCIÓN</p> <p>Multa pecuniaria proporcional del 150%</p> <p>BASE SANCIÓN</p> <p>Diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos</p>	MUY GRAVE
Art. 206 LGT	Incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta	Multa pecuniaria fija de 150 euros	LEVE
Art. 206 LGT bis	Incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 15 LGT	<p>Multa pecuniaria % del 50% de la cuantía no ingresada/devuelta indebidamente (art.206.1.a) y b) bis LGT)</p> <p>Multa pecuniaria % del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada (art. 206.1. c) bis LGT)</p> <p>Cantidades indebidamente acreditadas, multapecuniaria % del (art.206.1.d) bis LGT):</p> <ul style="list-style-type: none"> · 15 % si son partidas a compensar o deducir en la base imponible · 50% si son partidas a compensar o deducir en la cuota 	GRAVE

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

4. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA

4.1 Regulación

El procedimiento sancionador en materia tributaria está regulado en el **Capítulo IV del Título IV LGT**. A tenor de lo dispuesto en la **LGT**, señala su **art. 207**, el procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará:

- Por las normas especiales establecidas en el **Título IV LGT** y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo.
- En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

4.2 Tramitación del procedimiento para la imposición de sanciones



Como regla general, establece el **art. 208.1 LGT** que el procedimiento sancionador se tramita de forma **separada** a los de aplicación de los tributos (regulados en el **Título III LGT**), sin embargo, existen excepciones a la tramitación separada del procedimiento sancionador, tramitándose ambos procedimientos **conjuntamente** de acuerdo con las normas que regulan los procedimientos de aplicación de los tributos tal y como señala el **art. 21 Reglamento Sancionador (art. 208.2 LGT)**:



- Cuando exista renuncia del obligado tributario.
- En los supuestos de actas con acuerdo.
 - En estos casos, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el **art. 210.4 LGT** se incluirá en el acta con acuerdo.

En ambos supuestos, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente.

En virtud de lo dispuesto en el **art. 208.3 LGT**, los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:

- A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.
- A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.
- Los demás derechos reconocidos por el **art. 34 LGT**.

La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria, señala el **art. 208.4 LGT**, se efectuará de acuerdo con lo previsto en el **Título III, capítulo II, sección 3.ª LGT**.

4.3 Atribución de competencias en el procedimiento sancionador

ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR (ART. 20 REGLAMENTO SANCIONADOR)

CAMBIO ADSCRIPCIÓN del obligado tributario a otra dependencia o unidad

- La competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponde al órgano competente según la nueva adscripción a partir de la fecha en que se dicte el acuerdo de cambio de adscripción.

<p>COMUNICACIÓN CAMBIO DOMICILIO FISCAL a la Administración Tributaria</p>	<ul style="list-style-type: none"> · La competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponde al órgano competente del nuevo domicilio. · Efecto: se produce en el plazo de 1 MES desde la presentación de la comunicación. · No obstante, si durante dicho plazo la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, no se alterará la competencia del órgano en tanto no se resuelva dicho procedimiento.
<p>COMUNICACIÓN CAMBIO DOMICILIO FISCAL a la Administración Tributaria + procedimientos iniciados como consecuencia de una procedimiento de inspección o de recaudación</p>	<ul style="list-style-type: none"> · El domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano administrativo será el que el obligado tributario tuviera al inicio de las actuaciones inspectoras o recaudadoras, sin que el posterior cambio de domicilio fiscal o de adscripción altere dicha competencia, salvo acuerdo expreso del director de departamento competente.



4.4 Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias

A) Iniciación

El procedimiento sancionador en materia tributaria, señala el **art. 209.1 LGT**, se iniciará siempre de **oficio**, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

El **art. 209.2 LGT**, establece 2 especificaciones:

- Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de **6 MESES** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.
- Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el **art. 186 LGT** deberán iniciarse en el plazo de 6 meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria.



B) Instrucción

En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el **art. 99 LGT (art. 210.1 LGT)**.

Cuando los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos del título III LGT y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador, indica el **art. 210.2 LGT**, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

Además, en el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el **art. 146 LGT (art. 210.3 LGT)**.

Una vez concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada:

- Los hechos.
- Su calificación jurídica.
- La infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

La **propuesta de resolución (art. 210.4 LGT)**:

- Concretará la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

lauracsboa@gmail.com/ +34 626 59 08 17

- Será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de **15 DÍAS** para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.



Si al tiempo de iniciarse el expediente sancionador, **art. 210.5 LGT**, se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de **15 DÍAS** para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.



C) Terminación

El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad. A tenor de lo establecido en el **art. 211.1 LGT**, cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución.

- Se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de **1 MES** a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto.
- Salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refiere el **art. 156.3 LGT**. *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 9.4, Bloque de Organización de la Hacienda Pública.*



El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de **6 MESES** contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. A estos efectos señala el **art. 211.2 LGT**:



- Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo.
 - A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el **art. 104.2 LGT**.

Art. 104.2 LGT, señala que “a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.”

- Si habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurre en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el **art. 150.5 LGT**, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.

La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria, como indica el **art. 211.3 LGT**, contendrá:

- La fijación de los hechos.
- La valoración de las pruebas practicadas.
- La determinación de la infracción cometida.
- La identificación de la persona o entidad infractora.
- La cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el **art. 188 LGT**.
- En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

Respecto al vencimiento del plazo sin que se haya notificado resolución expresa, señala el **apartado 4**, producirá la **caducidad** del procedimiento. La declaración de caducidad:

- Podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones.
- Impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

Por último, hay que señalar que son órganos competentes para la imposición de sanciones (**art. 211.5 LGT**):

- El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- El Ministro con competencias en Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.
- El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.
- El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

4.5 Recursos contra las sanciones

A) Reglas en relación con los recursos contra las sanciones

Las reglas en relación con los recursos contra las sanciones son las siguientes, de acuerdo con el **art. 212 LGT**:

- El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente.
 - En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.
- Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el **art. 188.1.b) LGT (30 %)** siempre que no se impugne la regularización.
- Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa.
 - La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.
- La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:
 - La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
 - No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.
- Respecto a la suspensión de las sanciones tributarias, dispone que:
 - Ambos supuestos se aplicarán a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el **art. 174.5 LGT** la sanción sea recurrida por el responsable.
 - En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.
 - Tampoco se suspenderán las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el **art. 42.2 LGT**, en relación con la responsabilidad solidaria.



B) Suspensión de la ejecución de las sanciones

La suspensión de la ejecución de las sanciones, pecuniarias y no pecuniarias, como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación en vía administrativa se aplicará automáticamente por los órganos competentes, sin necesidad de que el interesado lo solicite, señala el **art. 29.1 Reglamento sancionador**.

Se indica además, que una vez la sanción sea **firme** en vía administrativa (**art. 29.2 Reglamento sancionador**) los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo.

Si durante ese plazo el interesado comunica a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el **art. 29.3 Reglamento Sancionador**, comunicarán en el plazo de **10 DÍAS** a los órganos competentes para la ejecución de sanciones las decisiones e incidencias que en cada caso se produzcan.



C) Tramitación separada del procedimiento sancionador

Iniciación

El procedimiento, señala el **art. 22 Reglamento Sancionador**, se iniciará **de oficio** mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente:

- La identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.
- La conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.
- El órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.
- La indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

El órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador ser:

- El que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora.
- En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución.

No obstante, en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las siguientes reglas, a los efectos de lo dispuesto en el **art. 22 Reglamento Sancionador**:

- Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el **art. 25.1 Reglamento Sancionador**.

Art. 25.1 Reglamento Sancionador: “Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

Quando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

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

Además, se señala que se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado (**art. 22.5 Reglamento Sancionador**):

- Sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación.
- No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

Instrucción

Se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción y se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución (**art. 23.2 y 3 Reglamento sancionador**).

Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en **CUALQUIER MOMENTO ANTERIOR** a la propuesta de resolución (**art. 23.4 Reglamento sancionador**).



Se señala, en el **apartado 5**, una vez concluidas las actuaciones, se formulará la propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole, un plazo de **15 DÍAS** para:



- La puesta de manifiesto del expediente.
- Que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

En cuanto a las alegaciones:

- Si no se formulan, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.
- Si se formulan, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente.

En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el **art. 210.5 LGT** la propuesta de resolución (**art. 23.6 Reglamento sancionador**):

- Se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento.
- Se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.

Resolución

El órgano competente dictará resolución motivada, teniendo en cuenta:

- La propuesta formulada en la instrucción del procedimiento.
- Los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente.

Ello, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas. En este último caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución.

Indica asimismo el **art. 24.1 Reglamento sancionador**, no se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento, o aportados a éste por haber sido acreditados previamente.

En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el **art. 24.3 Reglamento sancionador**, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de **10 DÍAS** contados desde el siguiente a la notificación (**art. 24.2 Reglamento sancionador**).



Las circunstancias son las siguientes:

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

La resolución se notificará a los interesados y en la notificación también deberá hacerse mención a (**art. 24.3 Reglamento sancionador**):

- Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.
- El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.
- Las circunstancias cuya concurrencia determinará la exigencia del importe de las reducciones practicadas en las sanciones.

- La no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra ellas.
- Cuando la resolución fuese susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa, se informará de que, en caso de solicitarse la suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud, siempre que el interesado cumpla los requisitos del **art. 29.2 Reglamento sancionador**.

D) Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos. Especial referencia a la renuncia al procedimiento sancionador separado

Forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado

Indica el **art. 208 LGT** que, reglamentariamente, se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado, en concreto, el **art. 26 Reglamento sancionador** establece que el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador mediante manifestación expresa que deberá formularse durante los **2 PRIMEROS MESES** del procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que:



- Antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución.
- En cuyo caso la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior.

Respecto al plazo de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, en el procedimiento de inspección, el interesado podrá renunciar durante los **6 PRIMEROS MESES**, salvo que:



- Antes de dicho plazo se produjese la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta.
- En cuyo caso la renuncia podrá formularse hasta dicho momento.

Continúa indicado el mismo apartado, respecto al cómputo de los plazos, éstos se realizarán **por meses**, sin que a esos efectos se deduzcan del cómputo:

- Los períodos de interrupción justificada.
- Las dilaciones no imputables a la Administración tributaria.
- Los períodos de suspensión o de extensión del plazo del procedimiento inspector.

La renuncia, en los términos establecidos en este **apartado 1**, se realizará por escrito.

Sin embargo, señala el **art. 26.2 Reglamento sancionador**, en aquellos procedimientos de aplicación de los tributos que se hubieran iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución, se podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador exclusivamente durante el plazo de alegaciones posterior a dicha propuesta.

Además, fuera de los plazos señalados en los **apartados 1 y 2 del art. 26 Reglamento sancionador**, no podrá ejercitarse el derecho a la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (**art. 26.3 Reglamento sancionador**).

La opción expresa del interesado de renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador tampoco podrá rectificarse con posterioridad a su ejercicio, salvo en el supuesto previsto en el **art. 28.5 Reglamento sancionador**.

Art. 28.5 Reglamento sancionador: “Cuando antes de la formalización de un acta con acuerdo se hubiese iniciado el procedimiento sancionador, la suscripción del acta con acuerdo supondrá la aceptación íntegra de la propuesta de sanción que en ella se contenga, entendiéndose que el procedimiento sancionador finaliza con la notificación prevista en el artículo 155.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con independencia de que anteriormente se hubiese renunciado o no a la tramitación separada del procedimiento sancionador, sin perjuicio de los efectos de esa actuación del obligado tributario con respecto al procedimiento sancionador correspondiente a la regularización no practicada en el acta con acuerdo”.

Cuando el interesado no haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, el procedimiento sancionador deberá iniciarse dentro del plazo máximo de **6 MESES (art. 209.2 LGT)** y se tramitará de forma separada al de aplicación de los tributos (**art. 26.4 Reglamento sancionador**).



Tramitación

Cuando el interesado haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador:

- Su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos.
- Será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida en la **LGT**, y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento.
- A efectos de lo dispuesto en el **art. 104.2 LGT**, no se tendrá en cuenta en el cómputo del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.
- Una vez notificado el inicio, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a éstos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento (**art. 27.1 Reglamento sancionador**).
- A pesar de su tramitación conjunta, cada procedimiento finalizará con un acto resolutorio distinto (**art. 27.2 Reglamento sancionador**).

Normas especiales para la imposición de sanciones en el supuesto de actas con acuerdo

El supuesto de tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo, indica el **art. 28 Reglamento sancionador**, se hará cuando en los supuestos de actas con acuerdo se aprecie que concurren las circunstancias que constituyen la comisión de una infracción tributaria

Las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán teniendo en cuenta los elementos y pruebas obtenidos en el correspondiente procedimiento de inspección, incluyendo la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento.

Se entiende iniciado el procedimiento sancionador con el acta con acuerdo que se extienda, en la que también se incluirá la propuesta de sanción que proceda haciéndose constar:

- Expresamente la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.
- La conformidad del interesado con las propuestas de regularización y de sanción que se formulen.

En estos casos se entenderá impuesta y notificada la sanción en los términos previstos en el **art. 155.5 LGT**, relativo a las actas con acuerdo, sin que sea preciso dictar acto resolutorio específico de imposición de la sanción.

Art. 155.5 LGT: “Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo”.

Resolución

Señala el **art. 27.3 Reglamento sancionador** que las propuestas de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos y la de los procedimientos sancionadores que deriven de aquél deberán notificarse simultáneamente.

En el procedimiento de inspección, las propuestas de sanción notificadas se tramitarán conforme a lo dispuesto **art. 25.5 y 6 Reglamento sancionador**.

Art. 25.5 y 6 Reglamento sancionador:

5. “Con ocasión del trámite de alegaciones, el interesado podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del procedimiento sancionador que se le formule, de forma que se presumirá su disconformidad si no se pronuncia expresamente al respecto”.

6. “Si el interesado manifiesta su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas”.

No obstante, cuando el interesado haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y en aquellos casos en los que cada procedimiento finalice con un acto resolutorio distinto, deberán notificarse el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución de éste.

5. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

Juan Márquez presenta la autoliquidación IRPF 2021 en plazo. Declara rendimientos del trabajo por 20.000 euros. A la inspección de los tributos son conscientes que algo no cuadra ya que Juan es uno de los influencers más reconocidos en instagram, y los ingresos son muy bajos para el ritmo de vida que lleva. Se abre un procedimiento de aplicación de los tributos, y se descubre que Juan ha dejado de declarar otros 20.000 euros por rendimientos de trabajo. En cuanto se le notifica la liquidación procede a pagar lo que le corresponde.

1. Señale qué infracción ha cometido Juan.
2. ¿Cómo se calificaría?
3. Calcule la sanción.

1. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 LGT).
2. Ocultación: 50% (total 40.000, deja de declarar 20.000 euros) Existe ocultación y la base de la sanción es superior a 3.000 euros: GRAVE.

En este caso, sí que se aplicaría el perjuicio económico por dejar de ingresar 20.000 euros, al haberle notificado la liquidación.

3. Sanción: del 50 al 100% sobre 20.000 euros.
 - Sanción mínima: 50%. $20.000 = 10.000$ euros
 - Perjuicio económico, como es del 50% → 15%
 - Total porcentaje aplicable: 65%
 - 65% de $20.000 = 13.000$
 - Reducción por conformidad (30%. $13.000 = 3.900$ euros)
 - Sanción con reducción: 9.100 euros
 - Reducción por pago en PV: 40%. $9.100 = 3.640$ euros
 - Sanción a pagar: $9.100 - 3.640 = 5.460$ euros

CASO PRÁCTICO 2

Indique si las siguientes afirmaciones son correctas o incorrectas:

1. La reducción en los supuestos de actas con acuerdo es de un 50%.
2. Los criterios de graduación perjuicio económico para la Hacienda Pública e incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación, podrán aplicarse simultáneamente.
3. La infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, se calificará como leve y la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 200 euros.
4. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad en el plazo de 3 meses.
5. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

1. Incorrecto, **art. 188.1.a) LGT**: 65 %.
2. Correcto, **art. 187.2 LGT**.
3. Incorrecto, **art. 194.1 LGT**: Infracción grave y multa pecuniaria proporcional del 15
4. Incorrecta, **art. 201.1 y 2 LGT**. Si termina mediante resolución o por caducidad pero en el plazo de 6 meses.
5. Correcto, **art. 112.1 LGT**.

CASO PRÁCTICO 3

La empresa Opoestudio S.A dedicada a la venta de zapatos es objeto de comprobación en el marco del procedimiento inspector. En la Administración Tributaria sospechan que su administrador, Jorge Torres, no está declarando correctamente el IVA del tercer trimestre del año 2022. Se le requiere para comparecer en las oficinas de la AEAT el 3 de noviembre del año 2023. Se niega a acudir a las oficinas, sin causa justificada.

1. ¿Incurre Jorge en alguna infracción tributaria? Si la respuesta es afirmativa, señale en qué artículo se regula.
2. De ser así, ¿cómo se calificaría?

1. Si, conforme al **art. 203.1 LGT** que regula la infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.
2. Se califica como grave, **art. 203.2 LGT**.

II. EL DELITO FISCAL

1. DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN EL MARCO DEL CÓDIGO PENAL

1.1 Principales características de los delitos fiscales

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS DELITOS FISCALES ¹⁷	
REGULACIÓN	Arts. 305, 305 bis y 310 CP (título XIV CP)
CUANTÍA DEFRAUDADA	<ul style="list-style-type: none"> · Sanción vía administrativa (infracción tributaria): < 120.000 euros. · Sanción judicial (delito fiscal): > 120.000 euros. <ul style="list-style-type: none"> - Delito agravado: La cuota excede de 600.000 euros. · En cuanto al delito contable, la cuantía de las irregularidades contables es de 240.000 euros.
PENA	Delito menos grave, excepto para el tipo agravado que conlleva una pena grave (art.305 bis CP)
PRESCRIPCIÓN	<ul style="list-style-type: none"> · El delito de defraudación tributaria y el delito contable prescriben a los 5 AÑOS. · Si el delito es agravado la prescripción es de 10 AÑOS.



1.2 Delito contra la hacienda pública

A) Definición

El **art. 305 del Código Penal (CP)**, en adelante) señala que incurrirá en un delito contra la Hacienda Pública el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma. A estos efectos, deberá exceder de **120.000 euros**:

- La cuota defraudada.
- El importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones, o
- Los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados.

B) Pena

Será castigado con la pena de prisión de **1 A 5 AÑOS** y multa del **tanto al séxtuplo de la citada cuantía** salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del **art. 305.4 CP**.



Se impondrá al **responsable**, además de las penas señaladas, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de 3 a 6 años (**art. 305.1 CP**).

Se entiende regularizada la situación tributaria conforme al **art. 305.4 CP** cuando:

- Se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización.
- En el caso de que las actuaciones de comprobación e investigación no se hubieran producido:
 - Antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.
 - Antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permi-



tan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

- Se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

C) Consecuencias

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria (**art. 305.4 CP**).

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

D) Cuantías

Conforme a lo dispuesto en el **art. 305.2 CP**, a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el **art. 305.1 CP**:

- Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica se está a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son **INFERIORES A 12 MESES**, el importe de lo defraudado se referirá al **año natural**.
- En los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el **art. 305.1 CP**.
- En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.



E) Delito contra la Hacienda Pública de la Unión Europea

Los requisitos son, conforme al **art. 305.3 LGT**:

- Que se comentan las conductas del **art. 305.1 CP**.
- Que se eluda el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o disfrute de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente, cuando los hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea siempre que la cuantía defraudada excediera de **100.000 euros** en el plazo de **1 AÑO NATURAL**.
 - No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad de **100.000 euros** en el plazo de **1 AÑO NATURAL**.



Se impondrán penas cuando la cuantía defraudada:

- **Supere los 100.000 euros**, será castigado con la pena de prisión de **1 A 5 AÑOS** y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de **3 A 6 AÑOS**.
- **No supere los 100.000 euros pero excediere de 10.000**, se impondrá una pena de prisión de **3 MESES A 1 AÑO** o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de **6 MESES A 2 AÑOS**.



F) Procedimiento penal y liquidación

A la vista de lo dispuesto en el **art. 305.5 CP**, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada:

- Por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, que seguirá en su liquidación la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria.
- Por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, cuya

liquidación seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria.

Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que:

- El Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía.
- Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

G) Atenuantes

A la vista de lo dispuesto en el **art. 305.6 CP**, los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la **pena inferior en 1 o 2 grados** siempre que, antes de que transcurran **2 MESES** desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. 

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

H) Ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil

El **art. 305.7 CP** establece que el procedimiento por el delito para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil se encontrará comprendido el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la **LGT** incluidos sus intereses de demora.

Los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la **LGT**.

I) Agravantes

La pena agravada se regula en el **art. 305 bis CP**, señalando para los supuestos y penas, que el delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de **2 A 6 AÑOS** y multa del **doble al séxtuplo** de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: 

- Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de **600.000 euros**.
- Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito (**art. 305.bis CP**).

J) Obtención de subvenciones o ayudas

Con respecto a la obtención de subvenciones o ayudas, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de **4 A 8 AÑOS**. Serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el **art. 305 CP**. 



K) Delito fiscal por incumplimiento en la llevanza de la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales

El delito fiscal a que se refiere el **art. 310 CP** consiste en el incumplimiento por el obligado por la ley tributaria a llevar la contabilidad mercantil, libros o registros fiscales, cuando:

- Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.



La consideración como delito de los supuestos de hecho cuando no hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas (**apartado c**) o hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias (**apartado d**) que requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de **240.000 euros** por cada ejercicio económico.

Respecto a la pena, será castigado con la pena de prisión de **5 A 7 MESES**.



2. ACTUACIONES EN LOS SUPUESTOS DE LOS ARTS. 305, 305 BIS Y 310 DEL CÓDIGO PENAL

2. Actuaciones en supuestos de los delitos previstos en los arts. 305 y 305 bis CP

Cuando la Administración tributaria, en los términos del **art. 32.1 Reglamento sancionador**, considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en los **arts. 305 o 305 bis CP**, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal producirá las siguientes consecuencias:

- En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria **se abstendrá** de iniciar el mismo.
- En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de **continuar su tramitación**, entendiéndose concluido.
- En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se **suspenderá su ejecución**.

En los mismos términos se entiende cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

Todo ello se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de:

- Iniciar un nuevo procedimiento sancionador.
- En su caso, reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Señala el **art. 32.2 Reglamento sancionador** que la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

2.2 Actuaciones en supuestos de los delitos previstos en el art. 310 CP

En los supuestos en que la Administración tributaria estime que la infracción cometida pudiera ser constitutiva del delito previsto en el **art. 310 CP**, teniendo en cuenta lo dispuesto en el **art. 33 Reglamento sancionador**, se procederá:

- En los términos del **art. 32 Reglamento sancionador**.
- Sin que sea posible iniciar o continuar el procedimiento para la imposición de sanciones por los mismos hechos.

¹ Lefebvre, F. (2023). *Procedimientos Tributarios. Memento*. (7307)

- Sin que estos hechos puedan ser tenidos en cuenta para la calificación de las infracciones tributarias cometidas.

En estos casos, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

III. LAS LIQUIDACIONES VINCULADAS A DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

1. PRÁCTICA DE LIQUIDACIONES EN CASO DE EXISTENCIA DE INDICIOS DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y SUS EXCEPCIONES

1.1 Apreciación indicios de delito

Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, conforme a lo dispuesto en el **art. 250.1 LGT**, se continuará la tramitación del procedimiento salvo que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal y con sujeción a las reglas del **Título VI de la LGT**.

APRECIACIÓN DE INDICIOS DE DELITO (ARTS. 250 LGT + 197 BIS RD 1065/2007)		EFFECTOS
Apreciación de delito contra la HP (se remita o no el tanto de culpa a la jurisdicción competente o el expediente al Ministerio Fiscal)		<ul style="list-style-type: none"> · Continuación del procedimiento · Abstención de practicar liquidación
· Puede ocurrir en cualquier momento procesal		
Apreciación de delito contra la HP procedimiento inspector remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente/ del expediente al Ministerio Fiscal	Si practicada liquidación administrativa/ imposición sanción	Quedan sin efectos las propuestas de liquidación y sanción y se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas
	Sin practicar liquidación	Suspensión del plazo del procedimiento inspector (art. 150.3.a) LGT)

1.2 Práctica de liquidaciones

En cuanto a la liquidación, el **art. 250.1 LGT** establece que, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes:

- Aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.
- Aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Respecto a la liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, indica el **art. 250.2 LGT**:



- La Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos.
- En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.
 - ○ Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Cuando la liquidación se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, señala el **art. 250.3 LGT**, se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en:

- El **Capítulo IV del Título III de la LGT** relativo a las actuaciones y procedimiento de inspección.
- El **Título V de la LGT** con respecto al régimen de revisión.

1.3 Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la hacienda pública

Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, indica el **art. 251.1 LGT**, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el **art. 250.2 LGT**, en los siguientes supuestos:

- Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el art. 131 CP, que recoge prescripciones de delitos de **20, 15, 10 Y 5 AÑOS**.
- Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto.
- Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.



En todos estos supuestos a la vista de lo dispuesto en el **art. 251.1 y 2 LGT**:



- Junto al **escrito de denuncia o de querrela** presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el **acuerdo motivado** en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación, no concediéndose trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.
- La Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras:
 - La autoridad judicial no dicte sentencia firme.
 - Tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones.
 - Se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador:

- Éste se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.
- Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los **arts. 68.1 y 189.3 LGT**, indicando los hitos interruptivos del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, respectivamente. De interrumpirse la prescripción, señala el **art. 68.6 LGT**, “*producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción*”.

En relación con la sentencia condenatoria de la autoridad judicial, ésta **impedirá la imposición de sanción administrativa** por los mismos hechos.

Respecto a las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por **inexistentes**.

En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria, según el **art. 251.3 LGT**, iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo **que reste** hasta la conclusión del plazo a que se refiere el **art. 150.1 LGT**, es decir, en **18 O 27 MESES**, o en plazo de **6 MESES** si éste último fuese **superior** a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

Cabe señalar también que el cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente.



2. REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA

Señala el **art. 252 LGT**, respecto a la regularización voluntaria que la Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.

- Salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o,
- En el caso de que las actuaciones del párrafo anterior no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos del **art. 58 LGT**, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso.

El **art. 58 LGT** hace referencia a la cuota o cantidad a ingresar, interés de demora, recargos por declaración extemporánea, recargos del período ejecutivo o recargos exigibles legalmente.

No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria.

También resulta de aplicación lo dispuesto en el **art. 252 LGT** cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Por último se señala, para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago, que la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el **art. 66.a) LGT**.

El **art. 66.a) LGT** se refiere al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

3. TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN EN CASO DE QUE PROCEDA PRACTICAR LIQUIDACIÓN

A la vista de lo dispuesto en el **art. 253.1 LGT**, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurran las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el **art. 251.1 LGT**, procederá a formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

El **art. 151.1 LGT** regula las excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario y se le concederá un trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de **15 DÍAS NATURALES**, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

Además, el mismo artículo señala de forma resumida, lo siguiente:

- En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán:
 - Los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito.
 - Los efectos previstos en el **art. 150.6.a) y b) LGT** en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.
 - Sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el **art. 257.2 c) LGT** por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.



- Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa:
 - Con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela.
 - Cuando considere que la regularización precedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.
- Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma.
 - En la notificación se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el **art. 255 LGT**.
- El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en **los arts. 68.1 y 189.3 LGT**.

La **inadmisión** de la denuncia o querrela, según lo dispuesto en el **art. 253.2 LGT**, determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere **art. 150.1 LGT**, es decir, en **18 O 27 MESES**, o en **6 MESES**, si éste último fuera **superior**. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.



Además, se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento.

- La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el **art. 26.2 LGT**, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación. *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 3.4, Bloque de Organización de la Hacienda Pública.*

En estos casos se iniciará el cómputo de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el art. 68.7 LGT. *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 4.6 Bloque de Organización de la Hacienda Pública.*

En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, indica el **art. 253.3 LGT**, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán **2 liquidaciones de forma separada**.



A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, conforme a las siguientes reglas:

- La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.
- La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior.

Sin embargo, el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

4. IMPUGNACIÓN DE LAS LIQUIDACIONES



De acuerdo con el **art. 254.1 LGT**, que regula la impugnación de las liquidaciones, señala que frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el **art. 250.2 LGT**, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito y los del **art. 150.6 a) y b) LGT**, en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

Señala el **art. 254.2 LGT**, frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el **Título V LGT**.

5. RECAUDACIÓN DE LA DEUDA LIQUIDADADA EN CASO DE EXISTENCIA DE INDICIOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA Y CAUSAS DE OPOSICIÓN FRENTE A LAS ACTUACIONES DE RECAUDACIÓN



En los supuestos a que se refiere el **art. 250.2 LGT**, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Una vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el **art. 62.2 LGT (art. 255 LGT)**.

Según el **art. 256 LGT**, frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el **art. 250.2 LGT**, sólo serán oponibles los motivos previstos en los **arts. 167.3, 170.3 y 172.1. 2º párrafo LGT** y su revisión se realizarán conforme a lo dispuesto en el **Título V LGT**.

MOTIVOS DE OPOSICIÓN	
Art. 167.3 LGT	<p>Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. · Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. · Falta de notificación de la liquidación. · Anulación de la liquidación. · Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.
Art. 170.3 LGT	<p>Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. · Falta de notificación de la providencia de apremio. · Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en la LGT. · Suspensión del procedimiento de recaudación.
Art. 172.1.2º párrafo LGT	<p>El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 112.3 LGT.</p> <p>En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el art. 170.3 LGT.</p>

lauracsbona@gmail.com / +34 626 59 08 17

6. EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL SOBRE LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

Señala el **art. 257.1 LGT** que la liquidación dictada por la Administración Tributaria en los supuestos a los que se refiere el **art. 250.2 LGT**, se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

El ajuste se realizará, a tenor de lo dispuesto en el **art. 257.2 LGT**, de la siguiente forma:

- Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.
 - Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada al amparo del **art. 250.2 LGT** deberá modificarse.
 - En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.
 - Dicha modificación, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal. Además se señala que el acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.
 - Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.
- Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.
- Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el **art. 253.1 LGT**, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere **art. 150.1 LGT**, es decir, **18 O 27 MESES**, o en **6 MESES**, si éste último fuera **superior**. El citado plazo se computará del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

Además, se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento.

- La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el **art. 26.2 LGT**, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación. *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 3.2, Bloque de Organización de la Hacienda Pública.*

En estos casos se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el **art. 68.7 LGT**. *Este punto se encuentra desarrollado en el Tema 4.6, Bloque de Organización de la Hacienda Pública.*

Esta liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el **Título V LGT**, relativo a la revisión por vía administrativa, pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.



7. LOS RESPONSABLES

Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el **art. 250.2 LGT** quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso (**art. 258.1 LGT**).

Añade, el **apartado 2**, los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida y deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

En relación con las liquidaciones a que se refiere el **art. 250.2 LGT**, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el **art. 42.2 LGT**, conforme a lo dispuesto para los responsables solidarios.

Asimismo, conforme a lo que señala el **art. 258 LGT**, cabe destacar lo siguiente:

- En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad sólo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad (**art. 258.3 LGT**).
- Si en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías (**art. 258.4 LGT**).
- Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables, sin perjuicio de lo dispuesto en el **art. 68.8 LGT (art. 258.5 LGT)**.
- La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano de recaudación (**art. 258.6 LGT**).
- El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.
 - A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en el **art. 81.7.e) LGT (art. 258.7 LGT)**.

Art. 81.7.e) LGT: “Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conservación o levantamiento.”

8. ESPECIALIDADES EN LA LIQUIDACIÓN DE LA DEUDA ADUANERA EN SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

A la vista de lo dispuesto en el **art. 259 LGT**, la Administración Tributaria únicamente se abstendrá de practicar la liquidación a que se refiere el **art. 250.2 LGT** en los casos contemplados en los **arts. 251.1 b) y c) LGT**.

Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, el plazo para la liquidación y notificación de la deuda aduanera al deudor se registrá por las siguientes normas:

- Cuando sea posible la liquidación de la deuda aduanera, se procederá a la práctica y notificación de la misma en los plazos de **5 O 10 AÑOS** previstos para la prescripción del delito contra la Hacienda de la Unión Europea, computados desde el nacimiento de la deuda.
- Cuando no sea posible la liquidación de la deuda aduanera o bien la liquidación practicada deba ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal, el plazo para practicar la liquidación y notificar



la deuda al deudor será de **3 AÑOS** y se computará desde el momento en que la autoridad judicial incoe la causa sin secreto para las partes personadas o, en su caso, desde el momento en que alcance firmeza la resolución judicial que ponga fin al procedimiento penal.



9. BREVE REFERENCIA A LA ALTERACIÓN DE PRECIOS EN CONCURSOS Y SUBASTAS PÚBLICAS



A la vista de lo dispuesto en el **art. 262.1 CP**, serán castigados con la pena de prisión de **1 A 3 AÑOS** y multa de **12 A 24 MESES**, así como inhabilitación especial para licitar en subastas judiciales entre 3 y 5 años.

- Los que solicitaren dádivas o promesas para no tomar parte en un concurso o subasta pública.
- Los que intentaren alejar de ella a los postores por medio de amenazas, dádivas, promesas o cualquier otro artificio.
- Los que se concertaren entre sí con el fin de alterar el precio del remate, o
- Los que fraudulentamente quebraren o abandonaren la subasta habiendo obtenido la adjudicación.

En caso de tratarse de un concurso o subasta convocados por las Administraciones o entes públicos, se impondrá además al agente y a la persona o empresa por él representada la pena de inhabilitación especial que comprenderá, en todo caso, el derecho a contratar con las Administraciones públicas por un período de **3 a 5 años**.

Señala el **art. 262.2 CP** que el juez o tribunal podrá imponer alguna o algunas de las consecuencias previstas en el **art. 129 CP**, que regula las consecuencias accesorias, cuando el culpable perteneciere a alguna sociedad, organización o asociación, incluso de carácter transitorio, que se dedicare a la realización de tales actividades.

Quedan **exentos** de responsabilidad criminal, tal y como dispone el **art. 262.3 CP**, los directores, administradores de hecho o de Derecho, gerentes y otros miembros del personal actuales y anteriores de cualquier sociedad, constituida o en formación, que en esa condición hayan cometido alguno de los hechos previstos en este **art. 262 CP** cuando:

- Pongan fin a su participación en los mismos.
- Cooperen con las autoridades competentes de manera plena, continua y diligente, aportando informaciones y elementos de prueba de los que estas carecieran, que sean útiles para la investigación, detección y sanción de las demás personas implicadas, cuando se cumplan las siguientes condiciones:
 - Cooperen activamente en este sentido con la autoridad de la competencia que lleva el caso.
 - Estas sociedades o personas físicas hayan presentado una solicitud de exención del pago de la multa de conformidad con lo establecido en la **Ley de Defensa de la Competencia**.
 - Dicha solicitud se haya presentado en un momento anterior a aquel en que los directores, administradores de hecho o de Derecho, gerentes y otros miembros del personal actuales o anteriores de la sociedad, constituida o en formación, hayan sido informados de que están siendo investigados en relación con estos hechos.
 - Se trate de una colaboración activa también con la autoridad judicial o el Ministerio Fiscal, proporcionando indicios útiles y concretos para asegurar la prueba del delito e identificar a otros autores.