

Derecho tributario sancionador

José María Tovillas Morán

jmtovillas@ub.edu

Febrero 2025

NORMATIVA APLICABLE

- **Título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**
 - **Capítulo I. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria (arts.178-180)**
 - **Capítulo II. Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias (arts.181-190)**
 - **Capítulo III. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias (arts.191 a 206)**
 - **Capítulo IV. Procedimiento sancionador en materia tributaria (arts.207 a 212)**
- **Modificaciones Ley 36/2006, Ley 7/2012 de prevención y lucha contra el fraude fiscal y Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria**
- **Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.**
Modificado por Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre

Se ha querido separar la regulación de los aspectos sancionadores en materia tributaria de los principios generales del tributo debido a la diversa finalidad de las normas

- **Finalidad contributiva de la obligación de pago de la cuota tributaria y finalidad de garantía de las obl. de realizar pagos a cuenta, de las obligaciones accesorias o de las obligaciones formales**
- **Finalidad represiva de la imposición de sanciones por la realización de infracciones tributarias**

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA (I)

- **Art. 178 Ley 58/2003**

Se enuncian los principios básicos de la potestad sancionadora tributaria:

- **Legalidad**
 - ¿Qué tipo de norma se necesita para regular las infracciones y sanciones tributarias?
 - Art.25 CE, art.8.g) Ley 58/2003
 - Necesidad de establecimiento y regulación de las infracciones y sanciones mediante norma legal
 - No se necesita Ley Orgánica al no comportar penas de prisión
- **Tipicidad**
 - ¿Cómo ha de ser la norma reguladora de las infracciones y sanciones tributarias? ¿Cuál ha de ser el nivel de detalle de la norma reguladora?
 - La ley debe determinar con contornos precisos los tipos de las infracciones
 - Los destinatarios de las normas deben conocer de forma precisa el mandato o la prohibición y la sanción correspondiente a estas conductas

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA (II)

- Las SSTC 242/2005, de 10 de octubre y 145/2013, de 11 de julio prevén que *“la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracción previamente establecidos por la ley”*.
 - Se pretende defender el principio de seguridad jurídica
 - El principio de tipicidad sirve de fundamento de la prohibición de la analogía en contra del obligado tributario.
- **Responsabilidad**
 - ¿Cómo tiene que ser la conducta infractora del obligado tributario?
 - Tiene que haber responsabilidad (concepto importado de la Ley 30/1992 y hoy presente en el artículo 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público)
 - Supone la presencia de acción u omisión antijurídica típica culpable y sin causa de exclusión de la responsabilidad
 - La norma prevé unos supuestos en los que no habrá responsabilidad pues faltará la acción antijurídica o faltará la culpabilidad o habrá una causa de exclusión de la responsabilidad

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA (III)

- **Proporcionalidad**

- ¿Cómo ha de ser la reacción del ordenamiento ante la conducta infractora?
- La reacción del ordenamiento jurídico ha de graduarse en función de la gravedad de la conducta incurrida
- ¿Cómo se manifiesta la proporcionalidad?
- Tipificación de las infracciones en muy graves, graves o leves
- La presencia en la conducta del obligado tributario de ocultación o de medios fraudulentos (art.184) es determinante de la gravedad de la infracción y de la sanción
- Presencia de márgenes de imposición de la sanción para tener en cuenta agravantes (art.187)
- Posibilidad de reducir la sanción en caso de conformidad y pago (art.188)

- **Relación entre infracciones tributarias (art.180 LGT)**

- Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.
- La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan de todas ellas.

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA (IV)

- **Ejemplos:**
 - **La sanción derivada de la comisión de una infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria (art.191 LGT) es compatible con la sanción derivada de la solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art.194 LGT) y con la sanción derivada de acreditar partidas negativas o créditos tributarios aparentes (art.195 LGT).**
 - **La sanción derivada de la comisión de una infracción por dejar de presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Administración (art.198 LGT) es compatible con la sanción derivada de la presentación incorrecta de declaraciones o autoliquidaciones sin que se produzca perjuicio económico (art.199 LGT) y con la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art.203 LGT).**
- **Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo una vez finalizado el plazo voluntario de pago de la sanción.**

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA (IV)

- **¿Cuál ha de ser la relación entre las infracciones tributarias y los delitos contra la Hacienda Pública?**
- **Hasta el 12 de octubre de 2015 Art.180 Ley 58/2003**
 - **Principio de preferencia de la vía penal:** Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. La Administración se abstendrá de continuar el procedimiento administrativo.
 - **De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración continuará sus actuaciones en base a los hechos que los tribunales consideren probados**
 - **Se reanudará el cómputo de la prescripción en el punto en que estaba cuando se inició el procedimiento penal**

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA (V)

- **Principio de prohibición de *non bis in idem***: La sentencia condenatoria impedirá la imposición de sanción administrativa
- **STC 2/2003, de 16 de enero**
 - Se permite la exigencia de sanción penal a pesar de que se haya impuesto con anterioridad una sanción administrativa con las siguientes condiciones:
 - La pena descontará la sanción administrativa ya impuesta.
 - El procedimiento administrativo no ha dado lugar a las garantías procedimentales y materiales previstas en el procedimiento penal.

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA (VI)

- **Desde el 12 de octubre de 2015: Actuaciones de la inspección en el caso de delitos contra la Hacienda Pública (Título VI LGT, arts.250 a 259)**
 - **La Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal en el caso de apreciar indicios de delito contra la Hacienda Pública.**
 - **La Administración continuará la tramitación del procedimiento de inspección según las normas generales aunque se aprecien delitos contra la Hacienda Pública y procederá a emitir la liquidación correspondiente que será inmediatamente ejecutiva.**
 - **No se admitirá la interposición de recursos o reclamaciones o recursos contencioso-administrativos frente a las liquidaciones de delitos contra la Hacienda Pública.**
 - **No se impondrán sanciones tributarias.**

PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA (VII)

- **Existe un listado de excepciones en las cuales la Administración se ha de abstener de practicar la liquidación:**
 - **Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.**
 - **Cuando de resultas de la investigación o comprobación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.**
 - **Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.**
- **La actuación de la Administración puede continuar en fase de recaudación salvo que la jurisdicción penal suspenda esta fase.**

- **Art.305.4 CP (LO 7/2012, de 17 de diciembre)**
 - **La regularización de la situación fiscal mediante declaración completa y pago de la deuda tributaria con anterioridad al inicio del procedimiento comprobador conduce a la imposibilidad de iniciar el procedimiento penal**
 - **Regularización de la situación fiscal una vez transcurrido el plazo de prescripción en el ámbito administrativo: se admite la posibilidad de regularizar la situación una vez la obligación tributaria ha quedado extinguida por prescripción desde el punto de vista administrativo.**
- **Art.305.5 CP (LO 7/2012, de 17 de diciembre)**
 - **En el caso de la constatación por parte de la Administración de la posible existencia de un delito se podrá liquidar de forma separada:**
 - **Los conceptos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.**
 - **Los conceptos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.**

- **Irretroactividad (art.10.2 Ley 58/2003)**
 - ¿Pueden ser retroactivas las normas sancionadoras tributarias?
 - Las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (I)

- **Art.179 Ley 58/2003**
- **El principio de responsabilidad exige para la existencia de infracción tributaria por parte del obligado tributario la presencia de acción u omisión antijurídica típica culpable y sin causa de exclusión de la responsabilidad**
- **Se enumeran supuestos en los que no hay acción u omisión antijurídicas, no hay culpabilidad, o hay exclusión de la responsabilidad**
- **No hay acción u omisión antijurídicas:**
 - **Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario**
 - **Cuando concurra fuerza mayor**
 - **Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma**
- **Exigencia del elemento de culpabilidad:**
 - **La conducta del obligado tributario debe ser dolosa o imprudente (STC 76/1990).**
 - **Dolo: Conducta en la que existe un ánimo de defraudar**
 - **Imprudencia o negligencia: Descuido en la actuación contrario al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.**
Presencia de un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos en la norma.

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (II)

- **No hay culpabilidad cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.**

Ejemplos de supuestos en los que no hay culpabilidad porque se ha puesto la diligencia necesaria:

- **Cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma (error de Derecho)**
 - **Interpretación de las normas→ conocimiento de las obligaciones, derechos y prohibiciones derivados del contenido de la norma**
 - **Contradicciones en las resoluciones judiciales que interpretan las normas fiscales**
 - **Dificultades de interpretación**
 - **Obligación de presentar autoliquidación**
- **Se han seguido los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en publicaciones y comunicaciones escritas (ej. Resoluciones de la DGT, en reclamaciones económico-administrativas)**

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (III)

- **El obligado tributario ha ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación formulada a otro obligado en consultas, siempre que exista igualdad sustancial en los supuestos de hecho planteados**
- **No se enumera el error de hecho (error en la representación de la realidad por parte del obligado tributario que influye en el tratamiento fiscal otorgado al supuesto de hecho) o error en la subsunción (error en la selección de la norma aplicable)--→ posibilidad de falta de culpabilidad**
- **Corresponde a la Administración probar la existencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.**
“No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia” (SSTS de 10 de julio de 2007 y de 5 de noviembre de 2008)
“Sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad” (SSTS de 15 de enero y de 2 de julio de 2009).

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (IV)

- La Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2010 en el recurso número 6906/2004 afirma que

“la simple afirmación de que no concurre la causa del art.179.2.d) de la Ley 58/2003, porque la norma es clara y la interpretación no es razonable no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia”.

En el mismo sentido se pueden citar las siguientes Sentencias:

- STS de 23 de septiembre de 2009, recurso 6163/2005, FJ 4º;
- STS de 18 de noviembre de 2009, recurso 4212/2003, FJ 8º;
- STS de 31 de mayo de 2012, recurso 1838/2010, FJ 4º;
- STS de 14 de enero de 2010, recurso 3565/2004; y
- STS de 30 de mayo de 2013, recurso 4065/2010, FJ 4º.

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (V)

- La Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2014 (recurso de casación 4185/2011) expone que:

“Si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo no puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias (sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), JF 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º).”

En el mismo sentido se pueden citar las siguientes Sentencias:

- SSTs de 16 de abril de 2016 (recursos 2378/2012 y 2855/2012) y
- STS de 27 de abril de 2016 (recurso 1698/2012).

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (VI)

- ***“Debe puntualizarse que el hecho de que los órganos judiciales declaren de manera concluyente – como reclama el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el art. 24.1 CE – y en el ejercicio de la potestad que les confiere en última instancia el art. 117 CE, cuál es la interpretación correcta de una determinada norma, no implica en absoluto que ésta sea clara, que no fuera susceptible de diversas interpretaciones o, en fin, que la efectuada por el destinatario de la misma sea manifiestamente irrazonable” (STS de 4 de febrero de 2010).***
 - Resolución del TEAC de 7 de junio de 2011 (expediente 00/1013/2009)
 - Resolución del TEAC de 24 de febrero de 2009 (expediente 00/1499/2007)

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (VII)

- La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2009 (recurso de casación número 6058/2003) que en su Fundamento Jurídico Quinto señala que

“La mera circunstancia de que existe jurisprudencia que avale el criterio de la Administración tributaria no implica que el recurrente haya hecho una interpretación manifiestamente irrazonable de las normas”.

- La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014 (recurso de casación número 3611/2013) que en su Fundamento Jurídico 12º expone que

“Doctrina esta última que resulta aplicable, con mayor fundamento, si cabe, cuando lo que avala el criterio de inspección tributaria son resoluciones de la Dirección General de Tributos, en cuanto que no es a ésta, sino a los Tribunales de Justicia, a quien corresponde en última instancia hacer una interpretación “auténtica” de las normas tributarias”.

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (VIII)

- El Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de abril de 2016 (recurso número 2071/2014) ha explicitado que:
“El artículo 25 de la Constitución Española (principio de culpabilidad) no permite que la Administración tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus “especiales” circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.”
- *“Es rechazable “que pueda negarse que la sociedad recurrente haya hecho una interpretación razonable por el simple hecho de que tenga “experiencia”, disponga de “suficientes medios” y esté “asistida de profesionales jurídicos”. Y es que “no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto, y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables.”*

Esta tesis está contenida en las siguientes Sentencias:

- **FJ 2º, de la Sentencia de 29 de junio de 2002 (recurso casación número 4138/1997).**
- **FJ 4º, de la Sentencia de 26 de septiembre de 2008 (recurso casación para la unificación de doctrina número 11/2004).**
- **Sentencia de 18 de marzo de 2010 (recurso casación número 1247/2004).**
- **Sentencia de 4 de noviembre de 2010 (recurso casación número 4693/2007).**

“La culpabilidad, incluso a título de simple negligencia, no cabe deducirla de la conformidad prestada por el obligado tributario a la liquidación que le fue practicada o de su no impugnación, dado que la apreciación de la culpabilidad comporta una valoración de la conducta del sujeto infractor, y no es descartable que su conformidad con el criterio administrativo tenga como única finalidad la de evitar litigios ineficaces.”

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD (IX)

- **La Ley enumera supuestos de causas de exclusión de responsabilidad:**
 - **Cuando el incumplimiento sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias**
 - **Cuando los obligados tributarios regularicen su situación tributaria**
 - **Relativa a declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes**
 - **La regularización ha de ser efectuada de forma voluntaria.**

Se entiende por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio del procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador (art.2 RGRS)
 - **Posibilidad de aplicar el sistema de recargos por presentación de declaraciones o autoliquidaciones de forma extemporánea previstos en el artículo 27 LGT**
 - **Posibilidad de aplicar sanciones por la presentación tardía o por la incorrección de las nuevas declaraciones (ej. art.198)**

SUJETOS INFRACTORES (I)

- **Art.181 Ley 58/2003**
- **¿Quién puede ser sujeto infractor?**
- **Reverso de la capacidad para ser obligado tributario**
- **Personas físicas, jurídicas o entidades del artículo 35.4 LGT (herencias yacentes, sociedades civiles, comunidades de bienes) que realicen alguna de las acciones u omisiones tipificadas como infracciones tributarias**
- **Posibilidad de que las personas jurídicas y entidades sean infractores tributarios (la sanción principal es multa no la prisión, responsabilidad subsidiaria de los administradores de entidades por no realizar los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias)**
- **Ejemplos:**
 - **Contribuyentes y sustitutos de los contribuyentes**
 - **Retenedores y obligados a practicar ingresos a cuenta**
 - **Obligados al cumplimiento de obligaciones formales**
 - **Sociedad dominante en el régimen de grupos de sociedades o en el IVA**
 - **Entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros**
 - **Representante legal de los sujetos que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario**

SUJETOS INFRACTORES (II)

- **El sujeto infractor tendrá la condición de deudor principal a efectos de la declaración de responsabilidad tributaria**
- **Concurrencia de varios infractores --→ Quedan solidariamente obligados al pago de la sanción frente a la Administración tributaria**

RESPONSABILIDAD Y SUCESIÓN TRIBUTARIAS (I)

- **Art.182 Ley 58/2003:**
- La LGT extiende la obligación de pago de las sanciones (no solamente la deuda tributaria) a determinados supuestos de responsabilidad tributaria solidaria tipificados en el art.42 LGT:
 - Responsabilidad solidaria de quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria (ej. Asesores fiscales, gestores).
 - Responsabilidad solidaria de quienes sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.
 - Responsabilidad solidaria de los sucesores de empresas por cualquier título. La responsabilidad se extiende a la cuota, intereses de demora, recargos de apremio y sanciones-→ Violación del principio de culpabilidad
La responsabilidad por sucesión se extiende a las infracciones impuestas al deudor principal que supongan un porcentaje de la cuota devengada por los tributos que recaen sobre la actividad o los rendimientos que produce.

RESPONSABILIDAD Y SUCESIÓN TRIBUTARIAS (II)

No son exigibles al sucesor las sanciones impuestas por incumplir requerimientos (cualquiera que sea la causa de éstos) o las debidas por infracciones simples documentales o contables, etc. (TEAC 28/05/2008).

RESPONSABILIDAD Y SUCESIÓN TRIBUTARIAS (III)

- La LGT extiende la obligación de pago de las sanciones a determinados supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria tipificados en el art.43 LGT:
 - Responsabilidad subsidiaria de los administradores de hecho o de derecho de las entidades jurídicas cuando:
 - Las entidades jurídicas hubieran cometido alguna infracción tributaria
 - Los administradores de hecho o de derecho no hubiesen realizado los actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias
 - Hubiesen consentido el incumplimiento de las obligaciones por quienes de ellos dependan; o
 - Hubiesen adoptado acuerdos que hubieran permitido la comisión de las infracciones.
 - Responsabilidad subsidiaria de las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas que se han creado de forma abusiva como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal.

RESPONSABILIDAD Y SUCESIÓN TRIBUTARIAS (IV)

- Responsabilidad subsidiaria de las personas o entidades creadas de forma abusiva como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal de los obligados tributarios que tengan el control efectivo, total o parcial de dichas entidades
- La responsabilidad se extiende a la cuota, intereses de demora, recargos de apremio y sanciones tributarias.

RESPONSABILIDAD Y SUCESIÓN TRIBUTARIAS (V)

- Sucesores en las infracciones tributarias:
 - Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras (ej. Sanciones derivadas del IRPF, sanciones derivadas del Impuesto sobre el Patrimonio)-→ Principio de culpabilidad en la infracción
 - En el caso de disolución y liquidación de personas jurídicas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios-→ Las sanciones tributarias se transmiten a los socios hasta el límite del valor de la cuota de liquidación social que les corresponda
 - En el caso de disolución y liquidación de personas jurídica en las que la ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios (ej. sociedades colectivas)-→ Las sanciones tributarias se transmiten a los socios que quedan solidariamente obligados frente a la Administración sin límites en cuanto al importe de su responsabilidad

RESPONSABILIDAD Y SUCESIÓN TRIBUTARIAS (VI)

- En el caso de disolución sin liquidación de sociedades mercantiles (ej. fusión) o cesión global de activo y pasivo (arts. 72 a 79 Real Decreto-Ley 5/2023, de 28 de junio), las sanciones tributarias se transmiten a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación.
- En el caso de disolución de fundaciones o entidades del artículo 35.4 LGT (ej. sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes), las sanciones tributarias se transmiten a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades sin límites y de forma solidaria entre ellos.

DEFINICIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS (I)

- **Art.183 Ley 58/2003**
- **Definición:**
 - **Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.**
- **Las infracciones están tipificadas en los artículos 191 a 206bis Ley 58/2003**
- **Otras infracciones están tipificadas en las leyes que regulan los diversos tributos del sistema (ej. art.18.13 Ley 27/2014; art. 170 Ley 37/1992; art. 10.3 RDL 5/2004; art.6 Ley 19/1991)**
- **Las infracciones de contrabando están tipificadas en la LO 11/1995**

- **Se puede distinguir entre infracciones leves, graves y muy graves.**

- **Con anterioridad, la clasificación de las infracciones se efectuaba en función de si se trataba de infracciones graves que suponían el dejar de ingresar una parte de las cuotas tributarias debidas o simples que suponían el incumplimiento de las obligaciones formales.**

DEFINICIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS (II)

- En la actualidad, el hecho de que una infracción sea calificada de una forma o de otra (muy grave, grave, leve) dependerá de un criterio casuístico → regulación muy detallada de los tipos de infracción.
- Además, sirve como agravante en caso de infracciones futuras.
- En general, el hecho de que exista ocultación de datos o medios fraudulentos (ej. anomalías sustanciales en la contabilidad) agrava la infracción tributaria y la convierte en infracción grave o muy grave.
- Excepción: el hecho de dejar de ingresar las retenciones o ingresos a cuenta repercutidos supone una infracción grave o muy grave aunque no haya ocultación de datos ni uso de medios fraudulentos

DEFINICIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS (III)

- ¿Cuándo hay ocultación de datos a la Administración?
- **Art.184.2 Ley 58/2003**
- **Elemento clave para calificar la infracción como leve o grave (arts.191 a 193)**
 - **Supuestos en los que no se presentan declaraciones**
 - **Supuestos en los que se presentan declaraciones en las que se incluyen hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos**
 - **Supuestos en los que se presentan declaraciones en las que se omiten, total o parcialmente, operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria.**
 - **En cualquiera de los casos la deuda derivada de la ocultación ha de superar el 10 por 100 de la cuantía de la base de la sanción**
 - **La base de la sanción es la cantidad dejada de ingresar como consecuencia de la autoliquidación o de la liquidación.**

DEFINICIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS (IV)

- Existirá ocultación aun cuando la Administración 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
- No hay ocultación cuando el contribuyente se deduce importes reales negligentemente calificados como deducibles al no cumplir los requisitos de deducibilidad.
Hay ocultación en los casos en que el importe contabilizado y declarado como gasto no cuenta con más soporte que la mera contabilización del mismo (TEAC 10/09/2009).

DEFINICIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS (V)

- ¿Cuándo hay medios fraudulentos?
- Art.184.3 Ley 58/2003
- Elemento clave para calificar la infracción como grave o muy grave (arts.191 a 193)
 - Las anomalías substanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria
 - El incumplimiento total de la obligación de llevanza de contabilidad o de los libros y registros.
 - La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
 - La no inclusión de determinadas operaciones en la contabilidad de forma que se deje de ingresar más del 50 por ciento de lo que habría de haberse ingresado
 - Se entenderá que existen asientos, registros o importes falsos cuando en los libros y registros obligatorios se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

DEFINICIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS (VI)

- **Se entenderá que existe omisión de operaciones 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.**
- **Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros obligatorios, se anoten operaciones incumpliendo la normativa**
- **“Sólo las anomalías contables especialmente buscadas con el propósito de eludir el pago de los impuestos debidos a sabiendas de su falsedad, de su ilegalidad o de su significación engañosa o falaz, podrán tener el aludido carácter de circunstancias de agravación” SSTS 10/02/2003 y 17/09/2003**

DEFINICIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS (VII)

- **Empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados siempre que la incidencia de estos documentos represente que la cantidad dejada de ingresar suponga más del 10 por 100 de lo que habría de haberse ingresado.**
 - **Se entenderá que 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 instrumento para la comisión de la infracción**

- **La utilización de persona interpuesta ya sea para ocultar la obtención de rentas o la tenencia de elementos patrimoniales.**

TIPOS INFRACTORES. CLASIFICACIÓN

Infracciones del deber de declarar o autoliquidar el hecho imponible u otras obligaciones de ingreso (ej. retenciones) con resultado de daño para la recaudación tributaria	Arts. 191-193 LGT
Comisión de las infracciones anteriores en grado de tentativa	Art. 194 LGT
Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios <u>aparentes</u>	Art. 195 LGT
Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas	Arts. 196 y 197 LGT

Infracción por incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera	Art.198 LGT
Infracción de deberes formales - Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico - Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal - Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico - Infracción tributaria por incumplimiento de obligaciones contables o registrales - Infracción tributaria por incumplir las obligaciones de facturación - Infracción tributaria por la fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones incluidas en la normativa aplicable	Art.198 LGT Art.198 LGT Art.199 LGT Art.200 LGT Art.201 LGT Art.201bis LGT

- Infracción tributaria por presentar las declaraciones o autoliquidaciones por medios diferentes de los telemáticos	Art.199 LGT
Infracciones relacionadas con el deber de información respecto de terceros - Infracción consistente en no presentar las declaraciones informativas de carácter general - Infracción consistente en presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas de carácter general en relación con datos no monetarios - Infracción consistente en presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas de carácter general en relación con datos monetarios - Infracción consistente en presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las contestaciones a requerimientos de información sobre datos no monetarios - Infracción consistente en presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las contestaciones a requerimientos de información sobre datos monetarios	Art.198 LGT Art.199 LGT Art.199 LGT Art.199 LGT Art.199 LGT

Infracciones relacionadas con el uso del NIF	Art.202 LGT
Infracciones relacionadas con la resistencia, excusa o negativa a la acción de la Administración	Art.203 LGT
Infracción del deber de sigilo por parte del retenedor	Art.204 LGT
Infracción del deber de comunicación de datos al retenedor	Art.205 LGT
Infracción del deber de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta	Art.206 LGT
Infracciones derivadas de la realización de actuaciones análogas a las que han sido consideradas como supuestos de conflicto en la aplicación de las normas tributarias	Art.206bis LGT

**INFRACCIONES DEL DEBER DE DECLARAR O AUTOLIQUIDAR EL HECHO IMPONIBLE O EL PRESUPUESTO DE HECHO DE OBLIGACIONES DE INGRESO CON RESULTADO DE DAÑO PARA LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
(Arts.191-193 LGT)**

- **Art.191 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria: Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación**
- **No habrá infracción tributaria cuando:**
 - Se presente autoliquidación dentro de los plazos establecidos pero no se efectúe el ingreso total de la deuda tributaria
 - Se presente autoliquidación fuera de plazo pero sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria
- **La doctrina dice que se trata de una infracción en la que se exige la doble condición de:**
 - Dejar de presentar autoliquidación obligatoria correcta y
 - Dejar de ingresar la deuda correspondiente
- **Infracción tributaria: 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 de atribución de rentas**
- **La infracción tributaria puede ser muy grave, grave o leve.**

- **Base de la sanción:** cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción

- **Infracciones muy graves:**
 - Cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos (anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros fiscales; empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados; utilización de personas o entidades interpuestas)

 - Cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, si las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representan un porcentaje superior al 50% de la cantidad que hubiera debido ingresarse-→ Diferentes interpretaciones.

- **Sanción:** Multa pecuniaria proporcional del 100 al 150%
- **Se graduará en función de los siguientes criterios:**
 - Comisión repetida de infracciones tributarias
 - Perjuicio económico para la Hacienda Pública

- **Cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución→ La cuantía no ingresada es igual al importe de la devolución indebidamente obtenida más la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación**
 - **El perjuicio económico es del 100%**
 - **No será aplicable la infracción contenida en el art.193 LGT**

- **Infracción grave:**

- Cuando el importe dejado de ingresar sea superior a 3.000 euros y exista ocultación (ej. no presentación de autoliquidaciones, o presentación de autoliquidaciones omitiendo ingresos, rentas, productos o bienes)
- Utilización de medios “semifraudulentos”
 - Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados sin que sean considerados un medio fraudulento
 - Cuando la incidencia de la llevarza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10% e inferior o igual al 50% de la cantidad dejada de ingresar
- Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse 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% de la cantidad dejada de ingresar→ Diferentes interpretaciones
- No deben existir medios fraudulentos---→ infracción muy grave

- **Sanción:** Multa pecuniaria proporcional del 50 al 100%

- Comisión repetida de infracciones tributarias
- Perjuicio económico para la Hacienda Pública

- **Infracciones leves:**

- **Cuando la cantidad dejada de ingresar sea inferior o igual a 3.000 euros con o sin ocultación**
- **Cuando la cantidad dejada de ingresar sea superior a 3.000 euros pero no exista ocultación**
- **Cuando se hubiera presentado autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo sin identificar de forma correcta los ejercicios o períodos impositivos a los que imputar los hechos imponibles (no será aplicable para los conceptos y períodos impositivos respecto a los que se hubiera notificado previamente un requerimiento de la Administración tributaria)**

En relación con el contenido de la LGT de 1963, las SSTs de 27 de septiembre, 18 de noviembre y 22 de diciembre de 2010, 3 y 9 de mayo y 18 de julio de 2011 sostienen que la inclusión de cuotas tributarias correspondientes a un determinado ejercicio en otro ejercicio sin identificación de los períodos impositivos a los que se han de imputar da lugar a la aplicación del sistema de infracciones y sanciones pero no de recargos.

- **No** habrá infracción leve:

- Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque no sean un medio fraudulento
- Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10% de la cantidad dejada de ingresar
- Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

En el caso de que el retenedor no efectúe el ingreso del importe de la retención de forma correcta se realizará el supuesto típico de la infracción aunque el contribuyente presente la autoliquidación con deducción de las retenciones efectivamente practicadas (TEAC 12/02/2009).

Conductas	Tratamiento legal
Presentación de autoliquidación dentro del plazo reglamentariamente previsto Ingreso de la cantidad resultante de la autoliquidación	Conducta querida por el ordenamiento jurídico Conducta atípica
Presentación de autoliquidación dentro del plazo reglamentariamente previsto No se ingresa la cantidad resultante de la autoliquidación	No se producirá una conducta típica Se iniciará el período ejecutivo el día siguiente al de finalización del plazo voluntario de presentación de la autoliquidación, salvo que se haya solicitado aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda declarada

Presentación de autoliquidación fuera del plazo reglamentariamente previsto sin requerimiento previo por parte de la Administración Se ingresa la cantidad resultante de la autoliquidación	Para que la presentación se produzca sin requerimiento previo por parte de la Administración es necesario que no se haya producido actuación administrativa, realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Si falta el requerimiento previo por parte de la Administración no se producirá la conducta típica. Se aplicará el sistema de recargos e intereses previsto en el art. 27 LGT
Falta presentación de autoliquidación	Existencia de ocultación

Falta ingreso de la cantidad debida	Conducta infractora de acuerdo con lo previsto en el art.191 LGT Si la cantidad dejada de ingresar es inferior a 3.000 euros y no hay medios fraudulentos, ni facturas falsas o falseadas, ni incidencia de fallos en la contabilidad que generen una cuota dejada de ingresar inferior al 10%, habrá infracción leve. Si la cantidad dejada de ingresar es superior a 3.000 euros y no hay medios fraudulentos, habrá infracción grave. Si hay medios fraudulentos, habrá infracción muy grave.
---	--

Presentación de autoliquidación dentro del plazo reglamentariamente previsto Ingreso de la cantidad debida Actuación inspectora y/o comprobadora de la Administración por la que se incorporan rentas o ingresos a la base imponible que habían sido omitidos en el momento de presentación de la autoliquidación	Existencia de ocultación Conducta infractora de acuerdo con lo previsto en el art.191 LGT En función de las circunstancias (cantidad dejada de ingresar, existencia de documentos falsos) infracción leve, grave o muy grave
---	--

- **Art.192 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria:** Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los aduaneros, para que la Administración pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación
- **No habrá infracción tributaria cuando se presente declaración fuera de plazo pero sin requerimiento previo por parte de la Administración tributaria**

- **La infracción tributaria puede ser muy grave, grave o leve.**
- **Base de la sanción:**
 - **Cuantía de la liquidación correcta del tributo cuando no se hubiera presentado declaración, o**
 - **Diferencia entre la cuantía que resulte de la liquidación correcta del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.**

- **Infracciones muy graves:**
 - Cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos como documentos anejos a la declaración (anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros fiscales; empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados; utilización de personas o entidades interpuestas)
- **Sanción: Multa pecuniaria proporcional del 100 al 150%**
- **Se graduará en función de los siguientes criterios:**
 - Comisión repetida de infracciones tributarias
 - Perjuicio económico para la Hacienda Pública

- **Infracción grave:**
 - Cuando el importe dejado de ingresar como consecuencia de la no presentación de declaración sea superior a 3.000 euros y exista ocultación (ej. presentación de declaraciones omitiendo ingresos, rentas, productos o bienes)
 - Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados sin que sea un medio fraudulento
 - Cuando la incidencia de la llevarza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10% e inferior o igual al 50% de la cantidad dejada de ingresar
 - No deben existir medios fraudulentos---→ infracción muy grave

- **Sanción:** Multa pecuniaria proporcional del 50 al 100%
 - Comisión repetida de infracciones tributarias
 - Perjuicio económico para la Hacienda Pública

- **Infracciones leves:**
 - **Cuando la cantidad dejada de ingresar sea inferior o igual a 3.000 euros con o sin ocultación**
 - **Cuando la cantidad dejada de ingresar sea superior a 3.000 euros pero no exista ocultación**

- **No habrá infracción leve:**
 - **Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque no sea un medio fraudulento**
 - **Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10% de la cantidad dejada de ingresar**

- **Sanción: Multa pecuniaria proporcional del 50%**

- **Art.193 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria:** Obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo
- **Infracción muy grave, grave o leve**
- **Base de la sanción:** Importe de la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción

- **Infracciones muy graves:**
 - Cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos (anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros fiscales; empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados; utilización de personas o entidades interpuestas)

- **Sanción:** Multa pecuniaria proporcional del 100 al 150%
- **Se graduará en función de los siguientes criterios:**
 - Comisión repetida de infracciones tributarias
 - Perjuicio económico para la Hacienda Pública

- **Infracción grave:**
 - Cuando el importe dejado de ingresar sea superior a 3.000 euros y exista ocultación (ej. no presentación de declaraciones o declaraciones omitiendo ingresos, rentas, productos o bienes)
 - Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados sin que sea un medio fraudulento
 - Cuando la incidencia de la llevarza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10% e inferior o igual al 50% de la cantidad dejada de ingresar
 - No deben existir medios fraudulentos---→ infracción muy grave

- **Sanción:** Multa pecuniaria proporcional del 50 al 100%
 - Comisión repetida de infracciones tributarias
 - Perjuicio económico para la Hacienda Pública

- **Infracciones leves:**
 - **Cuando la cantidad dejada de ingresar sea inferior o igual a 3.000 euros con o sin ocultación**
 - **Cuando la cantidad dejada de ingresar sea superior a 3.000 euros pero no exista ocultación**

- **No habrá infracción leve:**
 - **Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque no sea un medio fraudulento**
 - **Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10% de la cantidad dejada de ingresar**

- **Sanción: Multa pecuniaria proporcional del 50%**

**INFRACCIÓN DEL DEBER DE DECLARAR O AUTOLIQUIDAR EL HECHO IMPONIBLE U
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE INGRESO CON RESULTADO DE DAÑO PARA LA RECAUDACIÓN
EN GRADO DE TENTATIVA (Art.194 LGT)**

- **Art.194 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria:** 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 la devolución se haya producido
- **Infracción grave**
- **Base de la sanción:** Cantidad indebidamente solicitada
- **Sanción:** Multa pecuniaria proporcional del 15%

- **Infracción tributaria:** Solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que no se pueda calificar la conducta de otra manera
- **Infracción grave**
- **Sanción:** Multa pecuniaria fija de 300 euros

- No se considera típico el supuesto de insuficiencia de datos, de prueba, de acreditación o de justificación (TEAC 23/10/2008).

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DETERMINAR O ACREDITAR IMPROCEDENTEMENTE PARTIDAS POSITIVAS O NEGATIVAS O CRÉDITOS TRIBUTARIOS APARENTES (Art.195 LGT)

- **Art.195 Ley 58/2003**
- **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 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**
- **Infracción grave**
- **Base de la sanción: Incremento de la renta neta, de las cuotas repercutidas, o minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales del período impositivo**

- **Sanción:**

- **Multa pecuniaria del 15% si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible**
 - **Multa pecuniaria del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o créditos tributarios aparentes**
 - **Las sanciones serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder de las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones**
- **En la Resolución TEAC de 26/04/2011 se declara que en un supuesto en el que se regularizó la autoliquidación de IVA de un determinado período de liquidación en relación con las cuotas de IVA soportadas sin la existencia de responsabilidad por parte del obligado tributario, las autoliquidaciones posteriores en las que se declaró como partida deducible una parte de estas cuotas de IVA deducibles y que resultan erróneas tras la regularización no darán a la comisión de una infracción.**
- **En la Resolución TEAC de 08/03/2018 se declara que:**
- **Un obligado tributario acreditó en la declaración de determinados ejercicios unas bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros.**
 - **Estas bases imponibles negativas se consideraron improcedentes en un procedimiento de comprobación y se impusieron sanciones tributarias.**
 - **Con posterioridad al procedimiento el obligado tributario vuelve a declarar las bases imponibles negativas improcedentes en la declaración de un ejercicio posterior.**
 - **Se ha de aplicar una nueva sanción porque se trata de una nueva conducta y no se puede deducir la sanción impuesta previamente.**

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR IMPUTAR INCORRECTAMENTE O NO IMPUTAR RENTAS, BASES IMPONIBLES, DEDUCCIONES O RESULTADOS POR LAS ENTIDADES (Arts.196 y 197 LGT)

- **Art.196 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria:** Imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas (ej. UTE, AIE).
Se trata de imputaciones que se hacen a la base imponible de los socios o partícipes de las entidades sometidas a un régimen de transparencia fiscal.
- **No habrá infracción si la propia entidad hubiera sido sancionada por alguna de las infracciones previstas en los arts.191, 192 ó 193 por estas mismas cantidades imputadas**
- **Infracción grave**
- **Base de la sanción:**
 - Importe de las cantidades no imputadas
 - En el caso de cantidades imputadas incorrectamente, el resultado 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 proporcional del 40%.

- **Art.197 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria:** Imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros de las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas (ej. UTE, AIE).
Se trata de imputaciones que se hacen a la cuota de los socios o partícipes de las entidades sometidas al régimen
- **No habrá infracción si la propia entidad hubiera sido sancionada por alguna de las infracciones previstas en los arts.191, 192 ó 193 por estas mismas cantidades imputadas**
- **Infracción grave**
- **Base de la sanción:** Resultado 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 proporcional del 75% (diferencia respecto del artículo anterior)

INFRACCIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS EN LAS AUTORIZACIONES QUE PUEDA CONCEDER UNA AUTORIDAD ADUANERA (Art.198 LGT)

- **Art.198.6 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria**: Incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando no se pueda tipificar de otra manera.
- **Infracción leve**
- **Sanción**: Multa pecuniaria fija de 200 euros

INFRACCIÓN DE DEBERES FORMALES (Arts.198-201 LGT)

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR NO PRESENTAR EN PLAZO AUTOLIQUIDACIONES O DECLARACIONES SIN QUE SE PRODUZCA PERJUICIO ECONÓMICO (Art.198.1,2,3,4 y 6 LGT)

- Infracción tributaria: No presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública
- La infracción será leve
- Sanciones:
 - Si se trata de una declaración censal o de la comunicación de la designación de representante de personas o entidades-→ Multa pecuniaria fija de 400 euros
 - En el resto de casos-→ Multa pecuniaria fija de 200 euros
 - Si las autoliquidaciones o liquidaciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración, la sanción será la mitad de lo previsto con anterioridad

- Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, se aplicará esta sanción respecto de lo declarado fuera de plazo
- Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista será compatible con la prevista en el art.203 por la desatención de requerimientos realizados

- Si se trata de no presentación en plazo de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras que no determinen el nacimiento de una deuda tributaria-→ Multa 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

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR FABRICACIÓN, PRODUCCIÓN, COMERCIALIZACIÓN Y TENENCIA DE SISTEMAS INFORMÁTICOS QUE NO CUMPLAN LAS ESPECIFICACIONES EXIGIDAS POR LA NORMATIVA APLICABLE (Art.201bis LGT)

-Infracción:

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 concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) permitan llevar contabilidades distintas.**
- b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;**
- c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;**
- d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;**
- e) 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.**
- f) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.**

- Sanción:

- a) En el caso de falta de certificación de los sistemas fabricados, producidos o comercializados se aplica una multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta de certificación.**
- b) En el resto de supuestos 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.**

-Infracción:

Tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que 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 a la infracción anterior no podrá ser sancionada por lo dispuesto en esta infracción.

-Sanción:

Esta infracción se sanciona con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio.

Las dos infracciones previstas se califican como graves.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR NO COMUNICAR EL DOMICILIO FISCAL O EL CAMBIO DEL MISMO POR PERSONAS FÍSICAS QUE NO REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS (Art.198.5 LGT)

- **Infracción tributaria**: Incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas
- **Infracción leve**
- **Sanción**: Multa pecuniaria fija de 100 euros

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR PRESENTAR INCORRECTAMENTE AUTOLIQUIDACIONES O DECLARACIONES SIN QUE SE PRODUZCA PERJUICIO ECONÓMICO

- **Art.199 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria:**
 - Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública
 - A diferencia del supuesto contemplado en el artículo 198, aquí no hay falta de presentación sino presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones y declaraciones
- **Infracción grave**
- **Sanción:**
 - Cuando se trate de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras y no determinan el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en 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.

- Cuando se presenten declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.
- Cuando se presenten autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES CONTABLES O REGISTRALES

- **Art.200 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria:** Incumplimiento de obligaciones contables y registrales
- **¿Cómo se manifiestan estas conductas?**
 - Inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias
 - Utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado
 - Incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias
 - Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad
 - Retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros
 - Utilización de libros y registros no diligenciados o habilitados cuando fueran obligatorios los mismos
- **La infracción será grave**

- La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto-
→ Multa pecuniaria proporcional del 1% de las anotaciones omitidas, inexactas o falseadas en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.
- No llevanza o conservación de la contabilidad, los libros o los registros-→ Multa pecuniaria proporcional del 1% de la cifra de negocios en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros
- Llevanza de contabilidades distintas relativas a una misma actividad-→ Multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos de dicha llevanza
- Retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias-→ Multa pecuniaria fija de 300 euros
- Utilización de libros y registros sin haber sido habilitados o diligenciados siendo obligatoria tal actividad administrativa -→ Multa pecuniaria fija de 300 euros
- Resto de infracciones-→ Multa pecuniaria fija de 150 euros

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

- Art.201 Ley 58/2003
 - Infracción tributaria: incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, las de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos
 - Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (desde 2003 hasta 2012)
 - Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que aprueba el Reglamento relativo a la obligación de facturar (en vigor desde el 1 de enero de 2013).

 - Infracción muy grave: Expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados
 - Sanción: 75% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción
- Resolución TEAC 25/01/2011 señala que esta infracción atañe no solamente al IVA sino también a los impuestos que gravan los rendimientos de las actividades económicas: IS o IRPF.

Resolución TEAC 25/01/2018 señala que esta infracción también puede ser cometida por quienes no son empresarios o profesionales pero expiden facturas pretendiendo serlo siendo las facturas emitidas falsas.

- **Infracción grave:** Falta de expedición o falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos
 - **Sanción:** Multa pecuniaria proporcional del 2% del importe conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción
 - Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento
- **Infracción grave:** Resto de incumplimientos relativos a las obligaciones de facturación.
- **Sanción:** Multa pecuniaria proporcional del 1% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción
- **Infracción leve:** Incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los Impuestos especiales

- **Sanción: Multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado**
- **Cuando el incumplimiento de la obligación afecte a más del 20% de las operaciones correspondientes con el tributo y período impositivo objeto de comprobación---→ Cuantía de la sanción se incrementará en un 100%**

INFRACCIONES POR LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES O AUTOLIQUIDACIONES POR MEDIOS DIFERENTES DE LOS TELEMÁTICOS

(Art.199 LGT)

- **Art.199 LGT** (redacción dada por la Ley 7/2012 y reformada por la Ley 34/2015)
- **Infracción tributaria**: Presentar las autoliquidaciones, declaraciones o los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras por medios distintos de los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.
- **Infracción grave.**
- **La presentación de declaraciones, autoliquidaciones u otros documentos con transcendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios**
- **Multa fija: 250 euros (con anterioridad la multa ascendía a 1.500 euros).**

- En el caso de que las declaraciones afecten a:
 - Requerimientos individualizados, o
 - Declaraciones informativas objeto de suministro
 - Que no afecten a magnitudes monetarias
- **Multa fija de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad con un mínimo de 250 euros (con anterioridad la multa mínima ascendía a 1.500 euros).**

- En el caso de que las declaraciones afecten a:
 - Requerimientos individualizados, o
 - Declaraciones informativas objeto de suministro
 - Que afecten a magnitudes monetarias
- **Multa proporcional del 1 por 100 del importe de las operaciones declaradas con un mínimo de 250 euros (con anterioridad la multa mínima ascendía a 1.500 euros).**

- **El importe de las multas se incrementará en un 100 por 100 en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.**

INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL DEBER DE INFORMACIÓN RESPECTO DE TERCEROS

(Arts.198 y 199 LGT)

- **Art.198.1 LGT**
- **Infracción tributaria**: No presentación de declaraciones informativas derivadas del deber de suministro de información
- **Infracción leve**
- **Sanción**:
 - **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 las declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción será la mitad de la prevista con anterioridad.**

- **Art.199.4 LGT**
- **Infracción tributaria:** Contestación de requerimientos individualizados o presentación de declaraciones automáticas derivadas del deber de suministro de información que:
 - No tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y
 - Hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.
- **Infracción grave**
- **Sanción:**
 - Multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.
 - En caso de comisión repetida de infracciones tributarias, el importe de la sanción se incrementará en un 100%

- **Art.199.5 LGT**
- **Infracción tributaria:** Contestación de requerimientos individualizados o presentación de declaraciones automáticas derivadas del deber de suministro de información que:
 - Tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias
 - Hayan sido contestados o presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.
- **Infracción grave**
- **Sanción:**
 - **Multa pecuniaria de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros**
 - **Graduación:**
 - Si el importe de las operaciones a las que se refiere el requerimiento representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75%, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5; 1; 1,5 y 2% del importe de la cifra de negocios, respectivamente
 - En caso de que el porcentaje sea inferior al 10%, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros
 - En caso de comisión repetida de infracciones tributarias, el importe de la sanción se incrementará en un 100%

- **Art.199.6 LGT**
- **Infracción tributaria:** Presentación de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras:
 - De forma incompleta, inexacta o con datos falsos.
 - No determinan el nacimiento de una deuda aduanera.
- **Infracción grave**
- **Sanción:**
 - Multa pecuniaria de hasta el 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

INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL USO DEL NIF

- **Art.202 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria:** Incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del NIF y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera

- **Infracción grave:** Cuando el incumplidor sea una entidad de crédito en relación con la utilización del NIF en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de cheques al portador
- **Sanción:**
 - En el caso de incumplimiento de los deberes relacionados con el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del 5% del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros
 - 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

- **Infracción leve:** En el resto de supuestos
- **Sanción:** Multa pecuniaria fija de 150 euros

- **Infracción introducida por la Ley 36/2006 de medidas de prevención del fraude fiscal**
- **Infracción: Comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de NIF provisional o definitivo**
- **Sanción: Multa pecuniaria fija de 30.000 euros**

INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA RESISTENCIA, EXCUSA O NEGATIVA A LA ACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN

- **Art.203 Ley 58/2003 (redactado por la Ley 7/2012)**
- **Infracción tributaria:** La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria
- **¿Cómo se manifiestan estas conductas?**
 - **De una forma genérica:** el obligado tributario, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria.

Estas conductas pueden realizarse respecto de funcionarios del Estado español o respecto de funcionarios de otros Estados que actúen en España en virtud de las normas sobre asistencia mutua.
 - **Ejemplos legales:**
 - No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad
 - No atender algún requerimiento debidamente efectuado
 - La incomparecencia en el lugar y tiempo que se hubiera señalado, salvo causa justificada

- Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria
 - Negar o impedir indebidamente el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias
 - Coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria
-
- La infracción será calificada como grave

 - Cuando la infracción se refiera al quebrantamiento de las medidas cautelares, la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 2% de la cifra de negocios del año anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros.

 - Cuando la infracción se refiera a una conducta efectuada por personas o entidades que realicen actividades económicas en el marco de un procedimiento de inspección, la sanción consistirá en:
 - Si la infracción se refiere a la aportación o examen de documentos contables o consiste en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones:

- **Multa proporcional del 2 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio declarado**
 - **Mínimo de 20.000 y 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 desatiende el primer requerimiento.**
 - **Multa pecuniaria fija de 15.000 euros si desatiende el segundo requerimiento.**
 - **En el caso de desatender el tercer requerimiento:**
 - **Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, multa proporcional del 50 por 100 de las operaciones no contestadas con un mínimo de 20.000 y un máximo de 600.000 euros.**
 - **Si el incumplimiento se refiere a magnitudes no monetarias o no se conociera el importe de las magnitudes, multa proporcional del 1 por 100 de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio con un mínimo de 20.000 y un máximo de 600.000 euros.**

- En cualquiera de los casos anteriores si el obligado cumpliera completamente con su obligación con anterioridad a la finalización del procedimiento sancionador o con anterioridad al trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será la mitad de las cantidades anteriores.

- Cuando la infracción se refiera a una conducta efectuada por personas o entidades que NO realicen actividades económicas en el marco de un procedimiento inspector, la sanción consistirá en:
 - Multa pecuniaria fija de 1.000 euros si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento.
 - Multa pecuniaria fija de 5.000 euros si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento.
 - Si no se comparece o no se facilita la información exigida en el plazo de tercer requerimiento, la sanción consistirá en:
 - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, multa proporcional del 50 por 100 de las operaciones no contestadas con un mínimo de 10.000 y un máximo de 100.000 euros.
 - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes no monetarias o no se conociera el importe de las magnitudes, multa proporcional del 0,5 por 100 de la base

imponible del importe personal que grava la renta del infractor con un mínimo de 10.000 y un máximo de 100.000 euros.

- **En cualquiera de los casos anteriores si el obligado cumpliera completamente con su obligación con anterioridad a la finalización del procedimiento sancionador o con anterioridad al trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será la mitad de las cantidades anteriores.**

- Cuando la infracción se refiera a una conducta efectuada por personas o entidades que realicen actividades económicas fuera de un procedimiento de inspección, la sanción consistirá en:
 - **Multa pecuniaria fija de 300 euros si no se atiende el primer requerimiento notificado**
 - **Multa pecuniaria fija de 1.500 euros si no se atiende el segundo requerimiento notificado**
 - **Multa pecuniaria proporcional de hasta el 2% de la cifra de negocios del año natural anterior a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros si no se atiende el tercer requerimiento notificado**
 - **Graduación:**
 - **Si el importe de las operaciones a las que se refiere el requerimiento representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75%, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5; 1; 1,5 y 2% del importe de la cifra de negocios, respectivamente**

- **Multa pecuniaria proporcional de hasta el 3% de la cifra de negocios del año natural anterior a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros si no se atiende el tercer requerimiento notificado si se refiere a las obligaciones de facilitar información por vía de suministro**
 - **Graduación:**
 - **Si el importe de las operaciones a las que se refiere el requerimiento representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75%, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1, 1,5 ,2 y 3% del importe de la cifra de negocios, respectivamente**
- **En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá la sanción mínima**
- **Cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros**
- **Cuando la resistencia consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los anteriores la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija:**
 - **Si se ha incumplido por primera vez el requerimiento-→150 euros**
 - **Si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento-→300 euros**

- Si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento---→600 euros
- Cuando la resistencia consista en una conducta diferente de las anteriores, la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 150 euros

INFRACCIÓN DEL DEBER DE SIGILO POR PARTE DEL RETENEDOR

- **Art.204 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria**: El incumplimiento del deber de sigilo de los retenedores y obligados a practicar ingresos a cuenta (sólo pueden utilizar los datos recibidos de los perceptores de las rentas para la aplicación de las normas sobre pagos a cuenta y sólo pueden facilitarlos a Hacienda en los supuestos legalmente previstos)
- **Infracción grave**
- **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
- **Se incrementará la cuantía de la infracción en un 100% en caso de comisión repetida de la infracción**

INFRACCIÓN DEL DEBER DE COMUNICACIÓN DE DATOS AL RETENEDOR

- **Art.205 Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria: 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**
- **Infracción 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**: Retención o ingreso a cuenta procedente – retención o ingreso a cuenta efectivamente practicado
 - **Sanción**: Multa proporcional del 35%
- **Infracción 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**: Retención o ingreso a cuenta procedente – retención o ingreso a cuenta efectivamente practicado
 - **Sanción**: Multa proporcional del 150%

INFRACCIÓN DEL DEBER DE ENTREGAR EL CERTIFICADO DE RETENCIONES O INGRESOS A CUENTA

- Art.206 Ley 58/2003
- Infracción tributaria: 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
- No poner a disposición de los contribuyentes el certificado que deben expedir a favor de dichos perceptores, en los términos previstos en la normativa reguladora del tributo.
- Infracción leve
- Sanción: Multa pecuniaria fija de 150 euros

INFRACCIÓN EN SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

- **Art.206bis Ley 58/2003**
- **Infracción tributaria**: Incumplimiento de las obligaciones tributarias con los siguientes requisitos:
 - La realización de actos o negocios cuya regularización se hubiera efectuado a través de la técnica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.
 - Los actos o negocios regularizados tienen una igualdad sustancial con otros supuestos en los que se hubiera establecido el criterio administrativo de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma.
 - El criterio administrativo ha sido publicado antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

Las obligaciones tributarias incumplidas resultantes pueden ser las siguientes:

- La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria---→ Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada.

- La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo--→ **Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cantidad devuelta indebidamente.**
 - La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal--→ **Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cantidad indebidamente solicitada.**
 - 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---→ **Multa pecuniaria proporcional del 50% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.**
-
- **Las infracciones y sanciones reguladas en el art.206bis LGT son incompatibles con las reguladas en los arts. 191, 193, 194 y 195 LGT.**

EXTINCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS (I)

- **Art.189 Ley 58/2003**
- **Dos formas de extinción de las infracciones tributarias:**
 - Fallecimiento del sujeto infractor persona física
 - Transcurso del plazo de prescripción para imponer las sanciones
- **Cuestiones relativas a la prescripción:**
 - El plazo de prescripción es de 4 años, comienza a contarse desde el momento en que se cometieron las infracciones y se aplica de oficio
 - El plazo de prescripción se interrumpirá por las causas siguientes:
 - Cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente a la imposición de la sanción
 - Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria interrumpirán el plazo de prescripción para imponer sanciones
 - Por interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos
 - 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

SANCIONES TRIBUTARIAS (I)

- **Art.185 Ley 58/2003**
- **Las sanciones pueden ser de varios tipos:**

Sanciones pecuniarias	- Multas de carácter fijo (ej. no presentación de autoliquidación sin perjuicio para la Administración 200 euros; no comunicar el domicilio fiscal o el cambio de domicilio fiscal por parte de una persona física que no realice actividades económicas 100 euros) - Multas de carácter proporcional (ej. porcentaje sobre la cantidad dejada de ingresar, cantidad sobre la cual se ha solicitado la devolución de forma indebida)
Sanciones no pecuniarias	- Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas - Prohibición para contratar con la Administración pública...

GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (I)

- Nos referimos a las sanciones pecuniarias o multas
- Art.187 Ley 58/2003
- Necesidad de graduación de las sanciones:
 - Sanción grave (arts.191.2; 192.3; 193.3)→ 50 al 100%
 - Sanción muy grave (arts.191.3; 192.4; 193.4)→ 100 al 150%
 - Sanción pecuniaria fija (art.198.2)→ 300 a 20.000 euros
 - Sanción pecuniaria fija (art.198.4)→ 600 a 6.000 euros
 - Sanción pecuniaria fija (art.200.2)→ 150 a 6.000 euros
 - Sanción (art.203.5.c)→ 10.000 a 400.000 euros
- Los criterios de graduación se pueden aplicar de forma simultánea

GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (II)

Comisión repetida de infracciones	Cuando el infractor ha sido sancionado por <u>una infracción de la misma naturaleza</u> a la que se acaba de descubrir en virtud de resolución firme administrativa y dentro de los 4 años anteriores a la comisión de la infracción. - Si la infracción anterior ha sido leve, la sanción se incrementa en 5 puntos porcentuales. - Si la infracción anterior ha sido grave, la sanción se incrementa en 15 puntos porcentuales. - Si la infracción anterior ha sido muy grave, la sanción se incrementa en 25 puntos porcentuales.
-----------------------------------	---

- Se consideran de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo de los que van del artículo 194 al 206bis Ley 58/2003.

- Las infracciones previstas en los artículos 191 (dejar de ingresar las cantidades resultantes de autoliquidaciones), 192 (dejar de ingresar las cantidades resultantes de liquidaciones derivadas de declaraciones que no se han presentado) y 193 (obtención indebida de devoluciones) se consideran de la misma naturaleza→ la comisión de una de ellas supondrá la repetición cuando se incumpla alguna de las otras

Perjuicio económico para la Hacienda Pública	Se ha de comparar la cantidad dejada de ingresar o indebidamente obtenida con la cantidad que hubiera debido de ingresarse en caso de haber efectuado de forma correcta la autoliquidación o la declaración correspondiente o el importe de la devolución inicialmente obtenida. • Perjuicio económico inferior o igual al 10%, no se tendrá en cuenta este criterio. • Perjuicio económico superior al 10% e inferior o igual al 25%, aumento de la sanción en 10 puntos porcentuales. • Perjuicio económico superior al 25% e inferior o igual al 50%, aumento de la sanción en 15 puntos porcentuales. • Perjuicio económico superior al 50% e inferior o igual al 75%, aumento de la sanción en 20 puntos porcentuales. • Perjuicio económico superior al 75%, aumento de la sanción en 25 puntos porcentuales.
---	--

GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (III)

Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación	Se producirá el agravante cuando: - El incumplimiento de la obligación de facturación o documentación afecte a más del 20% del importe total de las operaciones sujetas a la obligación de facturar en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación. - Como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. - En el caso de que se produzca esta circunstancia, cada infracción tipifica la consecuencia del agravante (ej.art.201)
--	--

GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (IV)

- Existen supuestos de reducción del importe de las sanciones (arts.187 y 188)
 - Reducción por firma y pago de acta de inspección con acuerdo (art.155)
 - Reducción por firma de acta en conformidad (arts.187 y 188)
 - Reducción por pago o aplazamiento o fraccionamiento de la sanción sin interponer recurso o reclamación (art.188)

- Estos supuestos de reducción también se aplicarán a los sujetos responsables en cuyo supuesto de responsabilidad se incluya el importe de las sanciones (art.41.4 LGT Ley 7/2012).
- La posibilidad de acogerse a la reducción por parte de los sujetos responsables tiene carácter retroactivo (TEAC 06/06/2013, 09/07/2013).

- Los sujetos responsables solidarios en virtud del artículo 42.2 LGT no tendrán derecho a la aplicación de las reducciones previstas.

GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (V)

Firma de acta de inspección con acuerdo (art.155 LGT) - No hay recurso frente a la liquidación ni frente a la sanción. - Se constituye un depósito, aval de entidad financiera de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que pudieran derivarse del acta - Se admite la posibilidad de obtener aplazamiento o fraccionamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución	- Reducción del 65% de la sanción - Ha de tratarse de sanciones derivadas de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 LGT - Si se interpone contra la regularización o la sanción recurso contencioso-administrativo se exigirá el pago de la reducción de la sanción - Cuando no se ingrese en período voluntario las actas derivadas del acta con acuerdo o en los plazos de fraccionamiento o aplazamiento se exigirá el pago de la reducción de la sanción
--	---

GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (VI)

Reducción por conformidad (art.188)

- En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, salvo que se requiera la conformidad expresa.
- En el procedimiento de inspección habrá reducción por conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad.

- La cuantía de las sanciones ha de reducirse en un 30 por ciento.
- Ha de tratarse de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197 LGT
- Se exigirá la reducción de la sanción cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización. Aunque la reclamación se refiere únicamente a una parte de la cuota (TEAC 10/09/2009)
- No se exigirá la reducción de la sanción cuando se haya iniciado revisión contra la sanción

GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (VII)

Reducción por pago en período voluntario (art.188)	- Reducción del 40% del importe de la sanción - Se puede tratar de cualquier clase de infracción tributaria - Esta reducción es compatible con la reducción por conformidad. - La acumulación de la reducción de conformidad y la reducción por pago en período voluntario da lugar a una reducción total del 58% - Se deben cumplir las siguientes condiciones: • Se realiza el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario. • No se presenta recurso o reclamación frente a la cuota ni frente a la sanción. - Se puede obtener aplazamiento o fraccionamiento del pago con garantía de aval o certificado de seguro de caución. - Se exigirá la reducción de la sanción si se interpone recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. Se exigirá la reducción incluso en el caso de que la reclamación se refiera a una sola parte de la sanción (TEAC 31/01/2008) - No se exigirá la reducción si el aplazamiento o fraccionamiento se efectúa sin aportación de aval por no superar el importe de 18.000 euros exento de garantía (TEAC 29/11/2012) - Procede el mantenimiento de la reducción del 25% en el caso en el que el sujeto infractor solicite aplazamiento o fraccionamiento con
--	--

	ofrecimiento de garantía consistente en aval o certificado de seguro de caución y con posterioridad y dentro del plazo otorgado en el requerimiento de subsanación de defectos de la solicitud se procede al pago completo de la sanción (TEAC 25/06/2014). - Procede el mantenimiento de la reducción en el caso de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento aportando garantías diferentes del aval o certificado de seguro de caución cuando el ingreso completo de la deuda se produzca antes de la concesión de aplazamiento o fraccionamiento (SAN 07/03/2013 y TEAC 25/06/2014). - Resulta posible el mantenimiento de la reducción del 25% cuando el ingreso del importe restante de la sanción se realice mediante compensación (TEAC 28/04/2017). - Resulta aplicable la reducción del 25% cuando el ingreso del importe restante de la sanción se realice en el plazo voluntario abierto con la notificación de los acuerdos denegatorios de solicitudes de compensación o de aplazamiento y/o fraccionamiento (TEAC 28/04/2017). - Resulta aplicable la reducción del 25% cuando se haya producido el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción por carecer el obligado tributario de bienes suficientes para hacer frente al pago de la deuda y la ejecución pudiera afectar a la capacidad productiva y el nivel de empleo (TEAC 16/02/2021). - En el caso del pago por responsable el porcentaje de reducción se aplica sobre la base de la sanción originaria sin tener en cuenta los
--	---

	posibles pagos parciales ya efectuados (TEAC 31/03/2016). - En el caso de estimación parcial de recurso o reclamación frente a una sanción, la nueva sanción puede dar lugar a la aplicación de la reducción si se cumplen las condiciones legales (TEAC 02/12/2015).
--	--

SANCIONES NO PECUNIARIAS (I)

- **Art.186 Ley 58/2003**
- Las sanciones no pecuniarias son de carácter accesorio.
- Generalmente, la imposición de sanciones no pecuniarias está condicionada a la existencia de sanciones pecuniarias de una determinada relevancia

Multa pecuniaria - Impuesta por infracción grave o muy grave - Importe superior o igual a 30.000 euros - Utilización del criterio de graduación de comisión repetida de infracciones	Posibilidad de imponer sanciones no pecuniarias consistentes en: - Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas - Pérdida del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado - Durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave
O comunicar datos falsos o falseados para solicitar el NIF	- Prohibición de contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción - Durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave

SANCIONES NO PECUNIARIAS (II)

Multa pecuniaria - Impuesta por infracción muy grave - Importe superior o igual a 60.000 euros - Utilización del criterio de graduación de comisión repetida de infracciones	Posibilidad de imponer sanciones no pecuniarias consistentes en: - Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas - Pérdida del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado - Durante un plazo de 3 años si la sanción es igual o superior a 60.000 euros. - Durante un plazo de 4 años si la sanción es igual o superior a 150.000 euros. - Durante un plazo de 5 años si la sanción es igual o superior a 300.000 euros - Prohibición de contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción con los plazos y condiciones anteriores.
---	---

SANCIONES NO PECUNIARIAS (III)

- **Sanción específica para autoridades o profesionales oficiales**
- **Profesionales oficiales**
 - Registradores de la propiedad y mercantiles
 - Notarios
 - Todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales u otras entidades de Derecho Público
- **Comisión de infracciones relacionadas con la obligación de facilitar información con trascendencia tributaria (por suministro o por captación/requerimiento)**
- **Dentro de la infracción hayan desatendido 3 requerimientos de solicitud de información con trascendencia administrativa**
- **Imposición de una sanción no pecuniaria consistente en:**
 - Suspensión del ejercicio de profesionales oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses
 - Suspensión por plazo de 12 meses si ya hubiese sido sancionado mediante resolución firme dentro de los 4 años anteriores a la comisión de la infracción

EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (I)

- **Art.190 Ley 58/2003**
- **Diversas causas de extinción de las sanciones tributarias:**
 - **Pago o cumplimiento**
 - La recaudación de las sanciones puede efectuarse en período voluntario en función del momento de notificación de la resolución sancionatoria o en período ejecutivo (posibilidad de acudir a la vía de apremio)
 - **Prescripción del derecho para exigir el pago**
 - Se aplican las normas previstas para la prescripción del derecho a exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas
 - El plazo de prescripción será de cuatro años
 - Se cuenta desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, salvo que se apliquen las normas especiales previstas para los supuestos de responsabilidad
 - Se interrumpe la prescripción por:
 - Cualquier acción de la Administración tributaria, con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria

EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (II)

- Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.
- Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria
- Compensación
- Condonación
- Fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas (obligados tributarios principales o responsables solidarios y/o subsidiarios)

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

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (I)

- Arts.207-211 Ley 58/2003
- Arts.20-28 RGRS

- La regla general es que el procedimiento sancionador se tramita de forma separada al procedimiento de comprobación o de inspección.
- Existen algunas excepciones a esta regla general:
 - Actas con acuerdo
 - Renuncia por parte del obligado tributario a la tramitación separada

- La normativa contiene algunos plazos de caducidad que juegan a favor del presunto infractor

- En los procedimientos sancionadores, los interesados tienen derecho a conocer:
 - Los hechos que se les imputen
 - Las infracciones que tales hechos pueden constituir
 - Las sanciones que, en su caso, se pudieran imponer
 - Identidad del instructor, de la autoridad competente y de la norma que atribuye la competencia

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (II)

- **Competencia**: los órganos competentes para la aplicación de los tributos son los mismos que los órganos competentes en relación con el procedimiento sancionador. Las Resoluciones del TEAC de 24/09/2008 y 21/07/2009 declaran la competente del Jefe de Servicio o de Sección Tributaria para dictar acuerdos de iniciación de procedimientos sancionadores en vía de gestión sin orden o autorización previa del Administrador.
- El interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador mediante manifestación expresa que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que antes de dicho plazo se produjese la propuesta de resolución.
- Si antes del plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posteriores.

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (III)

- **En el procedimiento de inspección, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador durante los seis primeros meses.**
- **Si antes de dicho plazo se produjese la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta, la renuncia podrá formularse hasta dicho momento.**

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (IV)

- **Desde el 10 de julio de 2021 el plazo de caducidad es de seis meses:** los procedimientos sancionadores habrán de iniciarse en el plazo máximo de seis meses desde que se notificó o se hubiera intentado la primera notificación de la liquidación relativa a la inspección o a la comprobación.

Resolución TEAC 08/03/2018 declara que:

- Defecto de procedimiento que conduce a la anulación de la liquidación y a dejar impreguada la legalidad de la sanción.
 - Se ha de tramitar un nuevo procedimiento sancionador completo y no a notificar directamente el acuerdo sancionador al obligado tributario.
-
- **Información obtenida a través del procedimiento de comprobación o inspección:**
 - Los datos, pruebas o circunstancias que obren o que hayan sido obtenidos a través de los procedimientos de comprobación o inspección
 - Vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador
 - Deberán incorporarse formalmente al procedimiento antes de la propuesta de resolución

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (V)

- **Posibilidad de adopción de medidas cautelares, art.146 (ej. depósito de libros, registros, documentos, archivos, locales, equipos electrónicos de tratamiento de datos)**

- **Dos tipos de procedimientos:**
 - **Procedimiento general**
 - **Procedimiento abreviado**

- **Procedimiento general:**
 - **Concluidas las actuaciones→ Notificación del acuerdo de procedimiento sancionador**
 - **La propuesta de resolución incluirá:**
 - **Hechos**
 - **Calificación jurídica de los hechos**
 - **Existencia de infracción en los hechos**
 - **Inexistencia de infracción o inexistencia de responsabilidad**
 - **Propuesta de sanción**
 - **Criterios de graduación de la propuesta de sanción**
 - **Notificación de la propuesta de resolución al interesado**

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (VI)

- **Concesión de un plazo de 15 días para efectuar alegaciones y presentación de los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos**

- **Procedimiento abreviado**
 - **El órgano sancionador posee todos los elementos que permiten formular la propuesta de resolución**
 - **El acuerdo de inicio del procedimiento incluirá la propuesta de sanción**
 - **Concesión de un plazo de 15 días para efectuar alegaciones y presentación de los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos**

- **Plazo de caducidad en cuanto a la duración del procedimiento:**
 - **El plazo de duración es de seis meses**
 - **El plazo se cuenta desde la notificación de la comunicación del inicio del procedimiento (Resolución TEAC de 30/01/2008)**
 - **Hasta el primer intento de notificación de la resolución del procedimiento que contenga el texto íntegro de la resolución (Resolución TEAC de 22/10/2009)**
 - **Si transcurre el plazo de seis meses-→ Caducidad del procedimiento**
 - **Declaración de caducidad: de oficio o a instancia del interesado**

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (VII)

- La caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador
- Se ha previsto la posibilidad de que el órgano competente para la imposición de sanciones proceda a apartarse de la propuesta de sanción por lo que será necesario que se dé un trámite de alegaciones de 10 días al presunto infractor.
- Los supuestos de apertura del nuevo plazo de alegaciones son los siguientes:
 - Cuando se consideren sancionables conductas que no habían sido consideradas como tales en la propuesta de sanción.
 - 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.

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (VIII)

- **Resolución TEAC de 08/03/2018:** El acuerdo sancionador incrementa la cuantificación de la sanción que se hizo en la propuesta de sanción por apreciar el agravante de comisión repetida de infracciones.

No es obligatorio notificar la nueva propuesta y dar nuevo trámite de alegaciones en tales casos.

Sí es obligatorio que los acuerdos sancionadores previos que justifican el empleo del agravante sean incorporados al expediente administrativo.

- **La resolución del procedimiento sancionador contendrá la siguiente información:**
 - Fijación de los hechos
 - Valoración de las pruebas practicadas
 - Determinación de la infracción cometida
 - Identificación de la persona o entidad infractora
 - Cuantificación de la sanción que se impone
 - Criterios de graduación de la sanción
 - Aplicación de las reducciones previstas
 - En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (IX)

- La correcta motivación del elemento de culpabilidad ha de estar incluida en la propia resolución sancionadora. No puede ser aportada en sede de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa.

TEAC de 07/06/2011, 23/01/2014, 21/05/2015 y 18/02/2016.

- Resolución presunta:
 - Conformidad a la propuesta de resolución en un procedimiento de inspección
 - Conformidad con la propuesta de resolución en un procedimiento sancionador
 - Se entenderá dictada y notificada la resolución por el transcurso de un mes desde que se manifestó la conformidad con la propuesta de resolución
- En el supuesto en el que en el expediente no se encuentre el acto de inicio del expediente sancionador, ni el justificante de la notificación del inicio del expediente, ni la propuesta de resolución sancionadora, ni el justificante de la notificación de la resolución sancionadora se produce un caso de nulidad de pleno Derecho (Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 2017).

- ¿Cuáles son los órganos competentes para la imposición de sanciones?

- Suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público--→ Consejo de Ministros
- Pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión les corresponda o que sean directamente aplicables por los interesados o la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o la prohibición de contratar con la Administración pública correspondiente--→ Ministro de Hacienda
 - Órgano equivalente de las CCAAs
 - Órgano competente de las entidades locales
 - Órganos en los que deleguen
- Pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales en el resto de casos---→ Órgano competente para el reconocimiento del beneficio fiscal

- Para las sanciones pecuniarias-→
 - Órgano competente para liquidar
 - Órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha iniciado el procedimiento

RECURSOS CONTRA SANCIONES (I)

- Art.212 Ley 58/2003
- La resolución sancionatoria puede ser objeto de recurso independiente
- Si se impugna la sanción pero no la deuda tributaria, no se pierde el derecho a la reducción del 30% de la sanción por conformidad
- Si se impugna la sanción, se pierde la reducción del 25% de la sanción por pago sin impugnación.
- Si se impugna la deuda tributaria, se acumularán el recurso sobre la cuota y el recurso sobre la deuda tributaria

- Las sanciones derivadas de actas con acuerdo no pueden ser impugnadas en vía administrativa sino que han de ser impugnadas en vía contencioso-administrativa-→ pérdida del 50% de reducción

RECURSOS CONTRA SANCIONES (II)

- **Art.212 Ley 58/2003**
- **La interposición de recursos o reclamaciones económico-administrativas trae consigo las siguientes consecuencias:**
 - **Suspensión automática de la ejecución de las sanciones tributarias durante el período voluntario sin necesidad de aportar garantías.**
 - **La suspensión se mantendrá mientras la sanción no sea firme en vía administrativa.**
 - **La suspensión automática se aplica también al responsable tributario (Ley 7/2012).**
- **Una vez firme la sanción en vía administrativa, no se cobrará la sanción por la vía de apremio mientras no concluye el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo.**
- **Si durante el plazo de dos meses, el interesado comunica la interposición del recurso contencioso-administrativo con petición de suspensión, la suspensión se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión sobre la existencia o no de suspensión.**

RECURSOS CONTRA SANCIONES (III)

- No se devengarán intereses de demora mientras la sanción no sea firme en vía administrativa.

A sensu contrario:

- Si no se recurre la sanción ante la jurisdicción contencioso-administrativa, se devengarán intereses de demora cuando la sanción haya adquirido firmeza en vía administrativa y haya concluido el plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- Si se recurre la sanción ante la jurisdicción contencioso-administrativa solicitándose la suspensión de su ejecución, se devengarán intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decrete la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada (STS 07/03/2005 y TEAC 16/02/2006, 11/10/2006, 15/02/2007 y 31/01/2008).

- ¿Qué pasa una vez anulada la sanción por resolución económico-administrativa o contencioso-administrativa?

TEAC de 18 de febrero de 2016

"una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador. Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora".

¿QUÉ SE PUEDE ALEGAR ANTE LA IMPOSICIÓN DE UNA SANCIÓN TRIBUTARIA?

- En el caso de la principal infracción tributaria (art.191 LGT)

Requisito de antijuridicidad:

- Existencia de estado de necesidad-→ Imposibilidad de pago de la deuda tributaria
- Falta de capacidad en el orden tributario
- Existencia de fuerza mayor

Requisito de tipicidad:

- Si el obligado tributario efectúa el ingreso de la cuota correspondiente a la autoliquidación inicialmente presentada por él-→ No hay tipicidad

SSTS de 9 de diciembre de 1997 y de 27 de septiembre de 1999

SSAN de 1 de marzo de 2000 y de 26 de febrero de 2004

SSTSJ de Asturias de 31 de marzo de 2000 y de 7 de octubre de 2005

SSTSJ de Murcia de 14 y 31 de enero y 14 de marzo de 2001

- Si no hay ocultación-→ No hay tipicidad

SSTS de 27 de septiembre y 10 de noviembre de 1999, 2 de junio de 2001, 4 de marzo y 15 de diciembre de 2003, 2 de enero, 6 de febrero y 29 de abril de 2004 y 14 de septiembre de 2006.

- Si la Administración puede emplear la comprobación abreviada para emitir una liquidación provisional que regularice la situación tributaria-→ No hay ocultación
 - SSTs de 10 de junio de 1999, de 2 de junio de 2001, de 4 de marzo y 15 de diciembre de 2003, de 29 de abril de 2004 y de 14 de septiembre de 2006.
 - SSTSJ de Galicia de 30 de abril y de 4 de febrero de 2009

Requisito de culpabilidad:

- Motivación del elemento de culpabilidad en la conducta del obligado tributario.
- Existencia de una interpretación razonable de la norma.
- Existencia de una aplicación razonable de la norma.

Inexistencia de regularización espontánea (artículo 27 LGT)