



## Tema 14 Infracciones y Sanciones

### Normativa reguladora

De acuerdo con el artículo 178 LGT, la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

#### De acuerdo con el artículo 179 LGT se exonerará de responsabilidad en los siguientes casos:

- Quando se realicen por **quienes carezcan de capacidad de obrar** en el orden tributario.
- Quando concorra **fuerza mayor**.
- Quando deriven de una **decisión colectiva**, para quienes hubieran salvado su voto o no asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- Quando se haya puesto la **diligencia necesaria en el cumplimiento** de las obligaciones tributarias. Se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria:
  - Quando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas.
  - Quando el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados en la contestación a una consulta.
- Quando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas de asistencia facilitados por la AEAT.

#### En el artículo 180 LGT se recoge el principio de no concurrencia según el cual:

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.

#### *Precisión.*

Este apartado nos indica que si hay por ejemplo alteración contable y esta se usa como criterio de graduación (medios fraudulentos) para elevar la sanción del artículo 191 de leve a grave o muy grave no podremos además sancionarla por el artículo 200 por esa anomalía contable.

La **realización de varias acciones** constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las que procedan por todas ellas.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley.

#### *Precisión.*

Este apartado se suele preguntar en el entorno de declaraciones a devolver o a compensar que, tras la comprobación, se tornan en declaraciones a ingresar. Por la parte no ingresada se aplicará el artículo 191 mientras que por la parte solicitada a devolver de forma indebida se aplicará el 194 y en la parte declarada a compensar se aplicará el 195.

En cambio, si la devolución se obtuvo, la regularización implicará una única sanción por el artículo 191 ya que el 193 no es compatible. La solicitud de devolución obtenida indebidamente formará parte de base de la sanción del artículo 191.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.

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.

### Sujetos responsables

#### Sujetos infractores

De acuerdo con el artículo 181 lo serán las personas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros:

- Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.
- Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.
- Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.
- La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.
- Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.
- El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.
- La entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### Infracciones tributarias

#### Calificación

La calificación es un proceso mediante el cual se determina si una infracción es leve, grave o muy grave basándose en los criterios del artículo 184 LGT. Es un proceso que debe estar descrito en toda pregunta del segundo ejercicio de la oposición. No vale decir que una infracción es grave. Hay que decir el motivo.



### Ocultación:

El artículo 184.2 de la LGT nos indica que se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción **sea superior al 10%**.

#### *Precisión.*

Tenemos que tener muy presente que aquí se refiere a ocultación en la declaración, no se refiere a los libros, en caso de actividades económicas.

Imaginemos que un abogado invita a sus mejores clientes a la boda de su hija y recoge el gasto en los libros y de aquí los traslada a la declaración. Obviamente los gastos no son deducibles, pero no son falsos por lo que no podemos considerar que generan ocultación.

En caso de **falta de presentación** se entenderá que la incidencia es del 100 %.

#### *Precisión.*

Esto significa que un "no declarante" que sea regularizado siempre tendrá una ocultación del 100%. No hay que hacer números.

**El desarrollo reglamentario** de este apartado lo encontramos en el Reglamento de sanciones, en los artículos 3 y 4 que nos ofrecen las siguientes **aclaraciones al texto legal**:

- **Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave**, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción.
- Cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación, que **existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción** tipificados por la ley, por cada tributo y periodo objeto del procedimiento.

#### *Precisión.*

Si se comprueban los 4 trimestres de IVA y arrojan cantidades e infracciones distintas no se agruparán a efectos de su calificación.

- Cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación **se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos** o se formule más de una propuesta de liquidación, **se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción**. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe **se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos** o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe

de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria.

### *¿Qué significa esto?*

Imaginemos que en plazo se presenta una renta a ingresar de 1.000 €. En abril de 2020 se notifica una liquidación IRPF 2018 de 2.500 euros que finaliza un procedimiento de verificación de datos. En septiembre de 2021 se practica liquidación por importe de 2.800 euros por la falta de declaración de una ganancia de patrimonio.

Si las consideráramos por separado vemos que ninguna de ellas supera los 3.000 euros por lo que, en principio ambas serían calificadas como leves.

No obstante, la forma correcta de proceder será la siguiente (asumiendo que corresponden todas las reducciones y que no se recurren):

Primera comprobación:

Base de la sanción: .....	2.500
Calificación: .....	Leve
Sanción: 50% sobre 2.500 .....	1.250
Reducción 30 % sobre 1.250 .....	375
Sanción reducida .....	875
Reducción 40% sobre 875 .....	350
Sanción a ingresar .....	525

Segunda comprobación

Debemos considerar que hay una única infracción que se cometió el 30 de junio de 2019 por lo que sumaremos las cantidades:

Base de la sanción: (2.500 + 2.800) .....	5.300,00
Calificación: (Hay ocultación y supera los 3.000 €)Grave	
Perjuicio económico 5.300 / 6.300 .....	25 puntos
Sanción: 75% sobre 5.300 .....	3.975,00
Reducción 30 % sobre 3.975 .....	1.192,50
Sanción reducida .....	2.782,50
Reducción 40% sobre 2.782,5 .....	1.113,00
Sanción a ingresar .....	1.669,50
Aquí restamos la primera sanción .....	-525,00
Sanción a ingresar .....	1.143,50

- Se entenderá que existe ocultación de datos, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.



### Precisión.

Este apartado nos indica que, aunque la infracción no tuviera posibilidades de prosperar porque la Administración conoce los datos, la ocultación existe y servirá para calificar la infracción.

- Se entenderá que existen asientos, registros o importes falsos cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.
- 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 establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.
- 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 el instrumento para la comisión de la infracción.

### Utilización de medios fraudulentos:

De acuerdo con el artículo 184.3 existirá utilización de medios fraudulentos en los siguientes casos:

- Las anomalías sustanciales en la contabilidad** y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, circunstancia que se apreciará cuando se den las siguientes circunstancias:
  1. El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos.
  2. La llevanza de contabilidades distintas que, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
  3. La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante:
    - La falsedad de asientos, registros o importes.
    - La omisión de operaciones realizadas.
    - La contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal.
 La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje **superior al 50%** del importe de la base de la sanción.
- El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados**, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje **superior al 10%** de la base de la sanción.
- La utilización de personas o entidades interpuestas** cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad,

haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Señala el artículo 9 del RGRST que cuando concurren más de una de las circunstancias, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta.

### Aclaraciones.

Muchos opositores confunden estos apartados con los porcentajes que nos indica el artículo 191 respecto a los medios fraudulentos. La expresión “sin que constituya medios fraudulentos” provoca estas confusiones. Veámoslo en el siguiente cuadro para aclarar las dudas.

Tipo de incidencia	¿Es medio fraudulento?	Artículo 191	
		Infracción grave	Infracción muy grave
Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad	SI	→	SI
Llevanza de contabilidades distintas que, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa	SI	→	SI
Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad	< 10 %	NO	
	> > 10% Y =< 50%	NO	SI
	> 50%	SI	→ SI
Facturas falsas	= < 10%	NO	SI
	> 10%	SI	→ SI
Utilización de personas interpuestas	SI	→	SI

Podemos ver como hay un traslado directo desde el medio fraudulento hacia la calificación de la infracción como muy grave.

En cambio, para ver si se califica como grave hemos de ver si se supera el 10% en los casos en que se den las circunstancias que determinan la existencia de llevanza incorrecta o la existencia de una factura falsa sin que llegue al 10%

### Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias

Para determinar el importe de la sanción, el artículo 187 LGT indica que las sanciones se graduarán en base a los siguientes criterios:

#### Comisión repetida de infracciones tributarias.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

### Reglamento del Procedimiento Sancionador - Artículo 5:

Cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima **se incrementará en los siguientes porcentajes:**

- Cuando hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de 5 puntos porcentuales.



- Cuando hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Cuando hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

Cuando hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, se computará la más grave.

### *Explicación.*

Este punto es fácil de ver si nos situamos **cronológicamente en el momento en que se comete la infracción**. Muchos opositores se dejan llevar por las fechas de la comprobación en lugar de ver lo que dice literalmente la ley.

Imaginemos que se está comprobando la declaración de IRPF 2019 (intencionadamente no pongo fecha de la comprobación) y se determina que se dejó de ingresar 5.000 €. La ley dice literalmente cuatro años antes de la comisión. ¿Cuándo se comete la infracción? El 30 de junio de 2020 (o la fecha de presentación si fue extemporánea) por lo que es en ese momento en el que hemos de echar la vista atrás y ver si entre el 1 de julio de 2016 y el 30 de junio de 2020 fue sancionado por igual concepto mediante una resolución que adquirió firmeza en esas fechas.

Cualquier otro planteamiento sería erróneo. Si tras la comprobación anterior se decide comprobar también el 2018, no podremos usar la graduación por comisión repetida porque el día 30 de junio de 2019 (fecha en que comete la infracción de 2018) el contribuyente no era conocedor de una resolución firme sancionadora.

### **Perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.**

El perjuicio económico se mide por el porcentaje que resulte comparar la base de la sanción y:

- La cuota que debió ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo.
- El importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

- Cuando el perjuicio económico sea > al 10 % y =< al 25 %, el incremento será de 10 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea > al 25 % y =< al 50 %, el incremento será de 15 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea > al 50 % y =< al 75 %, el incremento será de 20 puntos porcentuales.
- Cuando el perjuicio económico sea > al 75 %, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

### **Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación**

- Cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de la comprobación o investigación o
- Cuando a consecuencia de ello, no se pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

### *Rto Sanc.- Artículo 6.*

Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración.**

### **Acuerdo o conformidad del interesado**

En los procedimientos de **verificación de datos y comprobación limitada**, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad **siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso** o reclamación económico-administrativa.

El artículo 7.1 del RGRST establece que cuando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o, cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, **no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso** o reclamación que proceda contra la liquidación **y no se tenga constancia de su interposición**, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o de conformidad.

Según el artículo 7.2 del RGRST, en los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad. También cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

### *Aclaración.*

Esta es una causa de confusión bastante frecuente. Un contribuyente que firma en disconformidad puede cambiar de opinión viendo que sus argumentos no van a prosperar y solicitar en el plazo de alegaciones o antes de que se dicte la liquidación, que se le aplique la reducción, pero eso no cambiará en modo alguno el sentido del acta. **Esta seguirá siendo un acta en disconformidad.**

**La cuantía de las sanciones impuestas según los Arts. 191 a 197 de la LGT se reducirá en los siguientes porcentajes:**

- a) **Un 65 % en los supuestos de actas con acuerdo** previstos en el artículo 155 de la LGT.
- b) **Un 30 % en los supuestos de conformidad.**

El importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

- c) **Un 40% cuando se realice el ingreso del importe de la sanción** que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad del 30% ya referida, si concurren las siguientes circunstancias:



- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado en voluntaria.
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

**El importe de la reducción del 40% practicada de acuerdo con lo dispuesto anteriormente se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.**

- La reducción prevista no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

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

### Extinción de la responsabilidad

El artículo 189 LGT nos indica que la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el **fallecimiento** del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de **prescripción** para imponer las correspondientes sanciones.

### Esquema de la graduación

CALIFICACION		
<b>Ocultación</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones con hechos inexistentes, importes falsos, o en las que se omitan cualquier que incida en la determinación de la deuda tributaria.</li> <li>• Es necesario que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción &gt; <b>al 10%</b>”.</li> <li>• Art. 4.1 RGRST Existe aun cuando la AT pudiera conocer la realidad de las operaciones por otros medios</li> <li>• En caso de <b>falta de presentación de la declaración</b> o autoliquidación, se entenderá que la es del 100 %</li> </ul>	
<b>Medios Fraudulentos</b>	<p><b>Anomalías sustanciales:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. El incumplimiento absoluto de la obligación. <b>No hay porcentaje</b></li> <li>2. Llevanza de contabilidades distintas que impidan conocer la situación de la empresa. <b>No hay porcentaje</b></li> <li>3. La llevanza incorrecta mediante: (Porcentaje <b>superior al 50%</b> del importe de la base)                             <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La falsedad de asientos, registros o importes.</li> <li>▪ La omisión de operaciones realizadas</li> <li>▪ La contabilización en cuentas incorrectas.</li> </ul> </li> </ol> <p><b>Facturas, justificantes u otros documentos falsos, Porcentaje &gt; 10% de la base de la sanción.</b></p> <p>La utilización de <b>personas o entidades interpuestas. No hay porcentaje</b></p>	
GRADUACIÓN		
<b>Comisión repetida</b>	<p><b>Cuantificación</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Infracción leve: 5 puntos</li> <li>▪ Infracción grave: 15 puntos</li> <li>▪ Infracción muy grave 25 puntos</li> </ul>	<p><b>Requisitos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Resolución firme</li> <li>▪ Plazo de 4 años</li> </ul>
<b>Perjuicio económico</b>	<p><b>Cálculo del porcentaje</b></p> <p>Relación existente entre la base de la sanción y:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La cuota que debió ingresarse.</li> <li>▪ El importe de la devolución obtenida</li> </ul>	<p><b>Porcentajes</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Superior al 10 % e inferior o igual al 25 %, → 10 pp.</li> <li>▪ Superior al 25 % e inferior o igual al 50 %, → 15 pp.</li> <li>▪ Superior al 50 % e inferior o igual al 75 %, → 20 pp.</li> <li>▪ Superior al 75 %, → 25 pp.</li> </ul>
Reducciones		
<b>Conformidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 65 % Actas con acuerdo</li> <li>• 30 % Demás casos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se perderá por recurso contra la regularización.</li> <li>• Se aplica a los Art 191 a 197</li> <li>• La conformidad siempre se aplica inicialmente.</li> </ul>
<b>Pago</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 40 % en todos los casos</li> <li>• No se aplica en las actas con acuerdo</li> </ul>	<p>Se perderá cuando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Se recurra la liquidación o la sanción</li> <li>▪ No se ingrese la sanción reducida.</li> </ul>



## Principales infracciones

### Art 191 - Dejar de ingresar

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

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

1. **Será leve** cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 € o, siendo superior, no exista ocultación.

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

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos, aunque no sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros represente un porcentaje superior al 10 % de la base de la sanción.
- c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

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

2. **Será grave cuando** la base de la sanción sea superior a 3.000 € y exista ocultación.

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

- a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta sea superior al 10 % e inferior o igual al 50 % de la base de la sanción.
- c) Cuando se trate de retenciones, siempre que las practicadas y no ingresadas, representen un porcentaje inferior o igual al 50 % del importe de la base de la sanción.

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

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

3. **Será muy grave cuando** se hubieran utilizado medios fraudulentos y cuando se hubieran dejado de ingresar retenciones cuando las retenciones practicadas y no ingresadas, representen un porcentaje superior al 50 % del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 % y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico.

**El artículo 191.5 LGT**, nos indica que cuando el obligado tributario hubiera obtenido indebidamente una devolución, se entenderá que la cuantía no ingresada es el resultado de adicionar al importe de la devolución obtenida indebidamente la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación y que el perjuicio económico es del 100 %.

No será sancionable la infracción a la que se refiere el artículo 193 de la LGT, consistente en obtener indebidamente una devolución.

#### *Precisión.*

Es muy frecuente preguntas sobre este apartado. Si un contribuyente obtiene indebidamente una devolución y además deja de ingresar habrá cometido dos infracciones, pero sólo una de ellas, será sancionada. La infracción del 193 será sancionada de forma indirecta añadiendo el importe de la devolución obtenida a la cantidad dejada de ingresar.

**Finalmente, el artículo 191.6 LGT** señala la tramitación que debe darse a las regularizaciones extemporáneas sin requerimiento previo sin cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 27.4 LGT.

El artículo 27.4 LGT establece los requisitos que deben cumplirse para que sean aplicables los recargos. Estos requisitos son dos:

1. Presentación de una autoliquidación que identifique perfectamente el período a que se refiere, y
2. La autoliquidación debe contener únicamente los datos de ese período.

A los obligados que regularicen sin cumplir esos requisitos no se les aplicará el artículo 27 LGT, pero serán sancionados con una sanción que será leve en todo caso; es decir, del 50%.

#### *Aclaración.*

Imaginemos que un contribuyente quiere regularizar su situación del IVA de 2020 en el que ha dejado de declarar cuotas por 2.000 euros cada trimestre. En lugar de presentar cuatro complementarias lo que hace es meterlo todo en el 4T para que no haya recargo por las tres primeras.

Este artículo 191.6 lo que nos dice es que en este caso no procede el artículo 27 porque el 27.4 LGT nos indica que sólo debe incluir los rendimientos de ese periodo. Pero si comprobamos el 4T y detectamos la estratagema del contribuyente será sancionado por dejar de ingresar 2.000 euros en cada uno de los tres primeros trimestres. Pero la infracción será leve, conforme al 191.6 porque la cuota ya está ingresada.



## Artículo 192. Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.

### Aclaración.

Esta infracción no es objeto de análisis ya que en la AEAT todos los impuestos se presentan mediante el régimen de autoliquidación por lo que no tiene virtualidad en esta oposición.

## Art 193 Obtener indebidamente devoluciones.

El artículo 193 nos indica que existirá infracción tributaria cuando el contribuyente obtenga indebidamente devoluciones tributarias.

La aplicación de este artículo implica las siguientes notas:

- Es necesario que tras la regularización efectuada continúe resultando de la comprobación un importe a devolver al obligado tributario.
- La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.
- La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave, dependiendo de los mismos criterios e importes que los indicados para el artículo 191 LGT.

### Precisión.

Como hemos visto en el apartado 191.5 si, tras la comprobación se determina que el resultado de la declaración cambia de solicitud de devolución a resultado a ingresar, no se sancionará esta infracción ya que se añade el importe obtenido indebidamente a la base de la sanción del artículo 191 LGT. En consecuencia, sólo se aplicará esta sanción cuando, tras la comprobación, el resultado siga saliendo a devolver, aunque un menor importe.

## Art 194 - Solicitar indebidamente devoluciones.

El artículo 194 regula este tipo de infracción diferenciando los siguientes supuestos:

1. Solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, **sin que las devoluciones se hayan obtenido.**
  - La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.
  - La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.
  - La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 %.
2. Solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales siempre que no proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los Arts. 191, 192 o 195 de la LGT, o en el primer apartado de este artículo.

La infracción prevista en este apartado será grave y se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 €.

### Precisiones

- Esta es la primera infracción que vemos que no se gradúa ya que directamente su regulación nos indica que será grave y se sancionará con una multa del 15% (apartado 1) o 300 € (apartado 2)
- Recordemos además que esta infracción es compatible con la del 191 LGT y si en lugar de una solicitud de devolución se determina que procede una cuota a ingresar se aplicarán ambas sanciones.

## Art 195 - Determinar improcedentemente partidas o créditos tributarios aparentes.

La infracción consiste en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

**La sanción será del 15 % si se trata de partidas a compensar en la base imponible, o del 50 a deducir en la cuota.**

Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas posteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.

### Precisión.

Este apartado puede parecer confuso. Viene a decir que cuando un contribuyente en el ejercicio 2020 ha determinado una cuota a compensar en IVA para el ejercicio siguiente, comete una infracción, pero si además esto trae como consecuencia que en 2021 deja de ingresar una cuota por causa de este "arrastre" la sanción del 191 deberá reducirse en la proporción en que influye esa conducta de determinar cuotas o bases a compensar en periodos futuros ya que han sido objeto de sanción previa.

## Art 196 - Imputar incorrectamente bases por entidades en imputación de rentas.

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

- La base de la sanción será el importe de las cantidades no imputadas o la diferencia en el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente.
- La infracción prevista en este artículo será grave
- La sanción será multa pecuniaria proporcional del 40 %.



### Art 197 - Imputar incorrectamente deducciones por entidades en imputación de rentas.

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

- La base de la sanción será la suma de las diferencias entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.
- La infracción prevista en este artículo será grave.
- La sanción será multa pecuniaria proporcional del 75%.

### Artículo 198 No presentar en plazo declaraciones sin perjuicio económico, no comunicar el domicilio fiscal o incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones. (LEVES)

1. Infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio económico.

- a) Declaraciones en general. Sanción pecuniaria fija de 200 €.
- b) Declaraciones censales y comunicación que designe al representante de personas o entidades. Sanción pecuniaria fija de 400 €.
- c) Declaraciones exigidas en cumplimiento del deber de suministrar de información (Arts. 93 y 94 de la LGT). Sanción pecuniaria fija de 20 € por cada dato referidos a una misma persona que se haya omitido, con mínimo de 300 y máximo de 20.000 €.
- d) Otras. Sanción pecuniaria fija de 200 €.

No obstante, hay que tener en cuenta dos especialidades:

- Si se presentan sin requerimiento previo la sanción será la mitad.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo otra, **no se producirá la infracción del 194 o 199 y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.**

#### *Precisión.*

Esta norma deriva de la necesidad de acotar la doble infracción que comete un contribuyente que regulariza una autoliquidación sin perjuicio económico, por ejemplo, a devolver. Así, en el caso de que un contribuyente, que se ha dejado un importe sin declarar, presentara complementaria fuera de plazo implícitamente está reconociendo que la primera que presentó en plazo contenía datos erróneos. Esta precisión indica que sólo se sancionará la segunda y no la primera.

- Si se hubieran realizado varios requerimientos, las sanciones serán compatibles con las establecidas en el artículo 203.

2. Incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal por las personas físicas que no realicen actividades económicas. Este apartado será sancionable con multa pecuniaria fija de 100 €.

3. Incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones. Multa pecuniaria fija de 200 €.

### Art 199 Presentar incorrectamente declaraciones sin perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Este artículo recoge tres infracciones distintas:

1. Presentar declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos. La sanción será multa de 150 €.

Si se presentan por medios distintos a **los electrónicos, informáticos y telemáticos** cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de **250 euros**.

2. **Presentar declaraciones censales** incompletas, inexactas o con datos falsos. Multa pecuniaria fija de 250 €.

3. Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas

La sanción será:

- Cuando la infracción no tenga por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, multa pecuniaria fija de 200 € por cada dato, o conjunto de datos que se refieran a una misma persona o entidad, omitido, inexacto o falso. La sanción será de 100 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 €.

- Cuando la infracción tenga por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, multa pecuniaria proporcional del 0,5%, 1%, 1,5% o 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, si éstas representan un porcentaje superior al 10%, 25%, 50% o 75% de las operaciones que debieron declararse, respectivamente. Cuando el porcentaje sea inferior al 10%, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 €. Estas sanciones se incrementarán en un 100% en el caso de comisión repetida.

La sanción a la que se refieren estos apartados **se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.**

### Art 200 - Incumplir obligaciones contables y registrales.

La variedad de infracciones contables está estructurada por la LGT en los siguientes apartados:

- a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.



- b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda que dificulte la comprobación de la situación tributaria.
- c) El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.
- d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.
- e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.
- f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.
- g) El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.

### *Precisión reglamentaria*

El artículo 16.4 del RGRST establece que no se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200, **cuando deba imponerse una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197** como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral.

La infracción prevista en este artículo será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 €, salvo:

- La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 1 % de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 €.
- La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 1 % de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 €.
- La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario se sancionará con multa pecuniaria fija de 600 € por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.
- El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad → 300 €.
- El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT mediante el

suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 % del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 € y un máximo de 6.000 €.

- La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 €.

### **Art 201 Incumplir obligaciones de facturación o documentación.**

El artículo 201 LGT sanciona las infracciones en materia de facturación de la siguiente manera:

1. Infracción grave por incumplimiento de los requisitos en materia de facturación. La sanción es una multa pecuniaria proporcional del 1% del importe de las operaciones incluidas en las facturas con defectos.
2. Infracción grave por falta de expedición o de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos. La sanción en este caso es del 2%. Si no es posible conocer el importe, la sanción será de 300 € por cada operación en que no se haya emitido o conservado.
3. Infracción muy grave por expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos. Multa pecuniaria proporcional del 75%.
4. Infracción tributaria leve por el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 € por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

En todos los casos anteriores, **la cuantía de la sanción se incrementa un 100% si existe incumplimiento sustancial de las obligaciones.**

### *Precisión.*

Fijémonos bien en este artículo. Se trata de infracciones que va a cometer el emisor de la factura. En este sentido podemos ver una doble vertiente sancionadora:

- Si la comprobación tiene como destinatario al emisor de la factura puede que el resultado sea una liquidación a ingresar en cuyo caso no se aplicarán estas sanciones tal y como dispone el 17.3 del Reglamento del Procedimiento Sancionador cuando dispone que no se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 201, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento.
- En cambio, cuando la comprobación se haga al destinatario de las facturas, éste se le impondrá una infracción por el concepto que proceda siendo graduada por la presencia de estas facturas. El emisor será sancionado por las infracciones recogidas en el artículo 201 LGT.



### Artículo 201 bis. Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.

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

- permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta Ley;
- permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;
- permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;
- permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;
- no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta Ley;
- no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.

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

**La misma persona o entidad que haya sido sancionada conforme al apartado anterior no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado.**

Las infracciones previstas en este artículo **serán graves**.

La infracción señalada en el apartado 1 anterior se sancionará con 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. No obstante, las infracciones de la letra f) del apartado 1 de este artículo se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.

La infracción señalada en el apartado 2 anterior, se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.»

### Art 202 - Incumplir las obligaciones relativas al NIF o de otros números o códigos

La **infracción será leve**, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 €.

La **infracción anterior será grave** cuando se trate del incumplimiento de los deberes que incumben a las entidades de crédito.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 5 % con un mínimo de 1.000 €.

El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del NIF en 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 €.

Comunicar datos falsos en las solicitudes de NIF provisional o definitivo. La infracción prevista en este apartado será muy grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 €.

### Art 203 - Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones

Existe resistencia cuando el sujeto infractor, **debidamente notificado al efecto**, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración Tributaria.

Constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria:

- No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, etc.
- No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas a los funcionarios de la Administración.
- Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

**Esta infracción es grave**, y en cuanto a la sanción:

- En general corresponderá una sanción de 150 €.
- Por no atender requerimientos en general, por personas o entidades que no realicen actividades económicas: sanción de 150 €. La segunda vez será de 300 € y la tercera de 600 €.
- Determinados incumplimientos de personas o entidades que realicen actividades económicas:
  - No aportar o permitir el examen de documentos y similares, no comparecer y negar o impedir la entrada en fincas o locales: sanción de 300 €. La segunda vez será de 1.500 € y la tercera vez el 2% (según los casos el porcentaje puede ser menor) de la cifra de negocios del año anterior con un mínimo de 10.000 y un máximo de 400.000 €.
  - No atender requerimientos de la información que debe constar en las declaraciones generales de suministro de información. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 3 % de la cifra de negocios del



sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 € y un máximo de 600.000 €. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 % del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno, 1,5, dos, y tres % del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 €.

En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apart. 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará:

a) Si el incumplimiento lo realicen personas o entidades que **no desarrollen actividades económicas**:

1º. Multa pecuniaria fija de 1.000 €, si no comparece o no se facilita la actuación en el primer requerimiento notificado al efecto.

2º. Multa pecuniaria fija de 5.000 € en el segundo requerimiento notificado al efecto.

3º. **En el tercer requerimiento** notificado al efecto, la sanción consistirá:

- Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 € y un máximo de 100.000 €.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe, multa pecuniaria proporcional del 0,5 % de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor del último ejercicio, con un mínimo de 10.000 € y un máximo de 100.000 €.

b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas que desarrollen actividades económicas:

1º. Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, etc o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 € y un máximo de 600.000 €.

2º. Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

a) Multa pecuniaria fija de 3.000 €, en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 15.000 €, en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) En el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

- Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 € y un máximo de 600.000 €.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 % de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 € y un máximo de 600.000 €.

Si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad.

Cuando se produzca el quebrantamiento de las medidas cautelares: sanción del 2% de la cifra de negocios con un mínimo de 3.000 €.

### *Precisión.*

El artículo 18.2 del Reglamento del Procedimiento Sancionador dispone que las multas previstas en el artículo 203.4.a), b) y c) y 203.5.a), b) y c) no podrán ser objeto de acumulación, por lo que deberá imponerse una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento.

Esto significa que para imponer la sanción correspondiente al tercer requerimiento no podemos sancionar ni el primero ni el segundo.

### **Art 204 - Incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores.**

La infracción prevista en este artículo será grave.

Multa pecuniaria fija de 300 € por cada dato que hubiera sido comunicado indebidamente.

La sanción se graduará incrementando la cuantía anterior en el 100 % si existe comisión repetida de la infracción.

### **Art 205 - Incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador.**

Constituye 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 precedentes.

### *Precisión.*

Para comunicar los datos al pagador se emplea el **modelo 145** que debe ser cumplimentado por el trabajador. Es en este modelo donde se comete esta infracción. Si el pagador de los rendimientos adecúa las retenciones al contenido de este modelo 145 no cometerá infracción en cuanto a su cálculo. Por ese motivo el infractor es el trabajador.

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

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

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 35 por ciento.

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

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

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento.

*Precisión.* Hay que entender el artículo bien. No se discrimina en función de si la presenta o no. Es por la obligación. Un contribuyente que comunica mal los datos al pagador y que no está obligado a declarar cometerá siempre una infracción muy grave con independencia de que declare o no.

### **Art 206 - Incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones.**

La infracción prevista en este artículo será leve y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 €

### **Art 206 Bis Supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.**

**La infracción regulada en el artículo podrá consistir en:**

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación improcedente de partidas a compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

**La infracción tributaria prevista en este artículo será grave y la sanción consistirá en:**

- a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).
- b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).
- c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del 1.c).
- d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota, en el supuesto del 1.d).

Serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los Arts. 191, 193, 194 y 195 de la LGT.

### **Art 7 L 7/2012 Incumplir las limitaciones a los pagos en efectivo.**

No podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 1.000 € o su contravalor en moneda extranjera.

No obstante, el citado importe será 10.000 € o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.

- Por lo tanto, constituye infracción administrativa NO TRIBUTARIA el incumplimiento de las limitaciones a los pagos en efectivos.
- La infracción será grave.
- La base de la sanción será la cuantía pagada en efectivo en operaciones de importe igual o superior a 1.000 € o 10.000 euros.

### *Precisión.*

Esta infracción no es tributaria y su tramitación se realizará de acuerdo con lo dispuesto en la ley 39/2015.

## **Órganos competentes para la imposición de sanciones**

Estos órganos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 211.5 LGT serán:

- a) El Consejo de Ministros, si son suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- b) El titular del Ministerio de Hacienda cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.
- c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal.



- d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

Por su parte, el artículo 20 del Reglamento sancionador señala que salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la competencia territorial en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive.

## Procedimiento

El artículo 208 LGT al iniciar la regulación del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias nos indica que se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

### *Precisión.*

Tramitación conjunta o separada del procedimiento sancionador se refiere a si la tramitación la realiza el mismo órgano que está tramitando el procedimiento de aplicación de los tributos cuya resolución pondrá de manifiesto la comisión de la infracción.

El criterio general es el de la tramitación separada.

## Tramitación separada del procedimiento sancionador

### Iniciación Art 209 LGT

- **Se iniciará siempre de oficio**, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.
- Los procedimientos sancionadores **no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de seis meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.
- Los que se incoen para la imposición de sanciones no pecuniarias (artículo 186 LGT) deberán iniciarse en el plazo de **seis meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria correspondiente.
- El acuerdo de inicio deberá contener, según el artículo 22 del RGRST:
  - la identificación del presunto responsable;
  - los hechos que lo motivan, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder;
  - el órgano competente para la resolución
  - la indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia del procedimiento y los plazos.

### *Precisión.*

El artículo 22 del Reglamento del Procedimiento Sancionador establece que **se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación** se hayan dictado.

No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una **resolución individualizada para cada uno de ellos**.

La instrucción del procedimiento sancionador se regula en el artículo 210 LGT, según el cual, hay una remisión total al procedimiento general en cuanto a plazos, notificaciones, medidas cautelares, etc.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de su procedencia.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

## Tramitación abreviada

De acuerdo con el artículo 210.5 LGT cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente **todos los elementos que permitan formular la propuesta** de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación.

Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un **plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente** y presente los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos, advirtiéndole expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.

## Especialidades en sanciones de un procedimiento de inspección.

### Competencia:

El equipo que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

- Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo que haya desarrollado las actuaciones, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas.
- En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

### Trámite de alegaciones:

El interesado podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del procedimiento sancionador que se le formule, de forma que **se presumirá su disconformidad si no se pronuncia expresamente al respecto**.

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

**Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción**, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el **transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad**, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto.



En el caso de que rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado.

En dicha notificación se deberá indicar su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación.

- Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta.
- Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución.

## Terminación

El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 211 LGT.

No obstante, el Reglamento del Procedimiento Sancionador establece unas normas adicionales en su artículo 24 según el cual el órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, **sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución** a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior.

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados a éste por haber sido acreditados previamente.

El órgano competente para imponer la sanción podrá **rectificar la propuesta de resolución en los siguientes casos:**

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

La rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes **en el plazo de 10 días** contados desde el siguiente a la notificación.

**En el procedimiento de inspección se recogen las siguientes especialidades:**

- **En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe**, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 LGT.
- En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de

sanción **se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado**. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las **alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días** contados desde el siguiente a la notificación.

Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad.

- El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el inspector-jefe.

## Plazo máximo

Señala el artículo 211.2 que el procedimiento sancionador deberá concluir en el plazo máximo de **seis meses**. El vencimiento del plazo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.

La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones.

**Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.**

Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de **las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de la LGT (no aportar la documentación o información solicitada o no aportarla íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento realizado al efecto)**, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.

## Contenido de la resolución

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

La resolución se notificará los interesados, con mención de los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos y lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción.

## Recursos contra las sanciones

El artículo 212 LGT dispone que el acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente.

En el supuesto de que el contribuyente **impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.**



- Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad siempre que no se impugne la regularización.
- Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.
- La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los **siguientes efectos**:
  - La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario.
  - No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario.

## Tramitación conjunta de los procedimientos sancionadores y de control.

Aun siendo la norma general la tramitación separada en algunos casos se tramitará conjuntamente con el procedimiento de aplicación de los tributos.

### Tramitación en las actas con acuerdo

En los supuestos de actas con acuerdo el procedimiento sancionador se tramitará conjuntamente.

El artículo 28 del RGRST especifica que se entenderá iniciado el procedimiento sancionador con el acta con acuerdo que se extienda, en la que también se incluirá la propuesta de sanción que proceda y se hará **constar expresamente la renuncia** a la tramitación separada del procedimiento sancionador, así como la conformidad del interesado con las propuestas de regularización y de sanción que se formulen.

### Renuncia a la tramitación separada

El interesado podrá renunciar mediante **manifestación expresa** que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento, salvo que antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior del procedimiento en cuestión.

- **En los procedimientos de gestión tributaria** iniciados directamente con la notificación de la propuesta de resolución, **sólo podrá renunciar en el plazo de alegaciones**.
- **En el procedimiento de inspección**, el plazo para la renuncia es durante los seis primeros meses, salvo que antes de dicho plazo finalizase el trámite de audiencia previo a la firma del acta; en este caso, la renuncia podrá formularse hasta dicho momento.
- La renuncia **se hará por escrito**.
- Fuera de los plazos anteriores, no podrá ejercitarse la renuncia.
- El artículo 27 del RGRST regula la tramitación y resolución del procedimiento en caso de renuncia.

- Su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta.
- En la tramitación se aplicarán para ambos procedimientos la regulación establecida en la LGT.
- Una vez notificado el inicio, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos.
- Cada procedimiento finalizará con un acto resolutorio distinto. Las propuestas de resolución deberán notificarse simultáneamente.
- Cuando se hubiese iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución, deberán notificarse el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución de éste.

## Delito Fiscal

Siguiendo la definición clásica, **todo delito ha de constituir una acción u omisión antijurídica, tipificada, culpable y punible**.

Nos dice el artículo 250 LGT que en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados”.

### Delitos de defraudación tributaria

#### Tipo general – Art 305 CP

1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública siempre que la cuantía de la cuota defraudada **exceda de 120.000 €** será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.
2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:
  - a. Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, **el importe de lo defraudado se referirá al año natural**. En los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas aparentes, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada.



- b. En los demás supuestos, la cuantía se referirá a cada uno de los distintos conceptos liquidables.

### Reducción de penas.

Los jueces y tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la **pena inferior en uno o dos grados**, siempre que, **antes de que transcurran dos meses** desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

### Tipo agravado – Art 305 bis

1. El delito será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo:
  - a) Cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil €.
  - b) Cuando la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
  - c) Cuando se utilice a personas interpuestas, negocios fiduciarios o paraísos fiscales o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.

### Causas exculpatorias

Se considerará regularizada la situación tributaria, de conformidad con el artículo 305.4 del C.P., cuando **se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación** tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

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

## Tramitación de las actas vinculadas a delito Fiscal

El procedimiento de la tramitación de expedientes en los que se aprecien indicios de delito fiscal viene regulado en los artículos 250 a 259 de la LGT.

### Practica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública

- Cuando se aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, **se continuará la tramitación del procedimiento** con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.
- **Procederá dictar liquidación, separando en liquidaciones diferentes** aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.
- En relación con los elementos afectados por el delito, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos.
- La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.
- De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

### Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito. (art 251)

- En los siguientes casos la AEAT se abstendrá de practicar liquidación remitiendo el expediente a la jurisdicción penal:
  - a) Cuando la tramitación de la liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito.
  - b) Cuando tras la investigación, no pudiese determinarse el importe o atribuirlo a un obligado tributario concreto.
  - c) Cuando la liquidación pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación judicial.
- En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.
- La Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.
- El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los Arts. 68.1 y 189.3.



- En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la LGT o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal.
- El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada en el registro de la Administración Tributaria competente.

### Tramitación del procedimiento de inspección si procede practicar liquidación – Art 253

Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurren las circunstancias del artículo 251.1, **procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito que se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales.**

Se dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del Servicio jurídico cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma.

En esa notificación se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la LGT.

**La inadmisión de la denuncia** o querrela determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

**Plazo:** El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de la LGT o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

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

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se aplicará lo dispuesto en el artículo 253.3 de la LGT.

### Impugnación de las liquidaciones vinculadas a delito

Conforme el artículo 254 LGT frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia del delito **no procederá recurso o reclamación en vía administrativa.**

Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones habituales.

### Recaudación de la deuda liquidada en caso de indicios de delito

Según el artículo 255 la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública **no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro** de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

**Una vez que conste admitida la denuncia se procederá a notificar** al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago del art 62.2 de la LGT.

### Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria

Siguiendo el artículo 257, la liquidación dictada se ajustará a lo que se determine en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

**El ajuste se realizará de la siguiente forma:**

1. Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinará:
  - una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.
  - Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de la LGT deberá modificarse.
 

Dicha modificación, practicada por la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el párrafo anterior, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.
  - Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.
2. **Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada** siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.



3. Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la **retroacción de las actuaciones inspectoras** al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de la LGT, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.