

ÍNDICE SISTEMÁTICO

PRESENTACIÓN	9
NOTA PREVIA	13
LECCIÓN PRIMERA: INFRACCIONES Y SANCIONES	33
I. ALGUNOS CONCEPTOS ELEMENTALES	35
1. Antijuridicidad.....	36
2. Tipicidad	36
2.1. Legalidad	36
2.2. Autoría	37
A) Personalidad	37
B) Voluntariedad	38
C) Responsabilidad	39
3. Culpabilidad	40
3.1. Prueba de la culpa	41
3.2. Negligencia	41
4. Punibilidad	44
4.1. No concurrencia	44
4.2. Proporcionalidad	48
4.3. Solidaridad	49
4.4. Sucesión	49
4.5. Graduación de las sanciones	50

A) Repetición de infracciones	51
B) Perjuicio económico	52
C) Incumplimiento en facturas y documentación	54
4.6. Reducción de la sanción.....	55
A) Para las actas con acuerdo	55
B) Para las demás sanciones por las infracciones reguladas en los arts. 191 a 197 LGT/2003	56
4.7. Extinción de la responsabilidad	57
4.8. Buena fe	59
II. CLASES DE INFRACCIONES	60
1. La ocultación.....	63
2. Los medios fraudulentos	66
2.1. La anomalía contable	66
2.2. La documentación falsa	69
2.3. La utilización de personas o entidades interpuestas	71
III. CLASES DE SANCIONES	78
1. Base de la sanción	78
2. Las sanciones no pecuniarias	79
IV. ÁMBITO DE REGULACIÓN	81
V. CUESTIONARIO DE JURISPRUDENCIA	83
1. Principios generales	83
— Presunción de inocencia	83
1. El artículo 178 LGT/2003 no se refiere a la presunción de inocencia (art. 24 CE), pero ¿se aplica?	83
— Prohibición de autoinculpación	84
2. Dado que en los expedientes sancionadores se atiende exclusivamente a los datos contenidos en los expedientes de gestión, ¿está prohibida la autoinculpación?	84

— Autoría	85
3. ¿Puede imponerse una sanción a un menor?	85
— Cónyuges.....	85
4. ¿Responde un cónyuge del pago de la sanción por la infracción cometida por el otro?	85
— Herederos y legatarios.....	86
5. ¿Se transmiten las sanciones a los herederos y legatarios?	86
— Terceros	87
6. ¿Cabe imponer una sanción por acción u omisión de un tercero?	87
- En general.....	87
- Sucesión de empresas.....	88
- Administradores	88
— Asesor tributario	92
7. ¿Cabe exigir responsabilidad al asesor tributario por las infracciones del asesorado?.....	92
— Proporcionalidad de la sanción	93
8. Dado que la LGT no regula la forma de aplicar el principio de proporcionalidad, ¿es aplicable?	93
— No concurrencia (<i>Non bis in idem</i>).....	94
9. En la LGT/2003 se regula la posible exigencia de sanciones por infracciones distintas derivadas de un mismo acto u omisión, ¿se trata por tanto de un principio inaplicable?	94
— No indefensión	97
10. La LGT/2003 no se refiere al principio de no indefensión, ¿se aplica en las sanciones tributarias?	97
— Desviación de poder	97
11. En la imposición de sanciones, ¿es aplicable esta causa de anulabilidad?	97
— Norma más favorable	98
12. El principio de norma más favorable, ¿se aplica en todo caso a las sanciones tributarias?	98

— Trascendencia de la sanción	99
13. ¿Por qué es preciso destacar el rigor jurídico y las garantías de Derecho en la consideración de las sanciones?.....	99
— Sanción y deuda tributaria	99
14. ¿Se ha subsanado la deficiencia legal que identificaba sanción con deuda tributaria?	99
2. Tipificación de las infracciones («Infracciones sustantivas»).....	100
— El elemento subjetivo de la tipificación	100
15. La tipificación de la infracción por no ingresar en plazo, ¿exige considerar algún aspecto subjetivo?	100
— Delimitación de presupuestos.....	102
16. ¿Hay un límite claro entre conducta infractora y conducta no tipificada?.....	102
— El elemento temporal	102
17. ¿Es relevante el tiempo de extemporaneidad para que exista infracción tipificada?.....	102
— Otras cuestiones	104
18. ¿Existen otras infracciones aparte de las tipificadas en la LGT/2003?	104
— Sanción y apremio	105
19. ¿Existen casos de falta de ingreso en plazo que no constituyan infracción?.....	105
3. Culpabilidad.....	105
— Conceptos generales	105
20. ¿Hay un criterio general que excluya la conducta culposa?	105
— Prueba de la culpa.....	109
21. ¿Tiene sentido práctico la exigencia de la prueba de la culpa?.....	109
— Ausencia de culpa.....	111
22. Sin prueba suficiente de la culpa, ¿es jurídicamente aceptable una propuesta o una imposición de sanción?.....	111
-Error	111

-Falta de intención	112
-Discrepancia razonada	113
-Falta de ocultación	113
— Negligencia.....	114
23. ¿Es posible imputar una conducta negligente a un administrado?	114
— Culpa probada	118
24. ¿Puede calificarse como culpable una conducta a la vista sólo del elemento objetivo de la infracción?	118
— Presunción de culpa	119
25. ¿Es admisible en Derecho presumir la culpa?	119
4. Punibilidad	120
4.1. Exoneración de responsabilidad	120
— Interpretación razonable	120
26. ¿Existen límites a la interpretación razonable que excluye de responsabilidad en materia de sanciones?	120
— Racionalidad de la discrepancia	121
— Casos	125
1) IRPF	125
2) IS	128
3) Retenciones	130
4) IVA	132
5) AJD	134
6) IIEE	134
7) IP	135
— Contabilización.....	136
27. ¿Excluye de sanción la contabilización?	136
1) Gastos	137
2) IVA	138
3) No residentes.....	139
4) En general	139
— Ausencia de ocultación.....	139
28. ¿Puede haber infracción sin ocultación?....	139
— Doctrina discrepante.....	142
29. ¿Hay infracción cuando se trata de una cuestión en la que existe doctrina discrepante?	142

— Deficiencia administrativa	142
30. ¿Existe infracción cuando el incumplimiento no es imputable al administrado?.....	142
— Actuaciones administrativas precedentes	143
31. ¿Hay infracción cuando se actúa según el criterio de la Administración en actuaciones precedentes?	143
— Buena fe	144
32. ¿Se protege la buena fe del administrado a la hora de sancionar?.....	144
-Buena fe (Ley 1/1998)	146
-Mala fe (Ley 10/1985)	146
— Fuerza mayor	147
33. ¿La fuerza mayor excluye de responsabilidad?.....	147
-Concepto de fuerza mayor	147
-Circunstancias excluidas de la fuerza mayor	147
4.2. Agravantes de la sanción.....	148
— Anomalía contable	148
34. ¿Permite la LGT/2003 sancionar por anomalía contable cuando no existe ocultación ni empleo de medios fraudulentos?	148
— Medios fraudulentos	149
35. ¿El empleo de medios fraudulentos determina infracción distinta a cuando no ocurre así?	149
— Reiteración	150
36. ¿Permanece la agravante de reiteración? ..	150
— Cálculo de la sanción	150
37. ¿Existen cuestiones polémicas en la aplicación de las sanciones?	150
4.3. Reducción de las sanciones.....	151
— Novedades	151
38. ¿Se ha producido alguna novedad en la regulación de la reducción de las sanciones? ..	151
— Condonación de sanciones	155
39. ¿Es posible la condonación de sanciones? ..	155
— Intereses de demora	156
40. ¿Es posible la exigencia de intereses de demora por retraso en el pago de sanciones? ..	156

LECCIÓN SEGUNDA:	
LAS INFRACCIONES «SUSTANTIVAS»	159
I. DEJAR DE INGRESAR EN AUTOLIQUIDACIÓN	161
1. Supuestos en que no existe infracción tipificada ..	161
2. Supuestos en que no existe infracción sancionable.....	162
3. La base de la sanción.....	163
4. Las infracciones leves	165
4.1. Ingresar extemporáneamente sin requerimiento previo.....	166
4.2. No ingresar	167
5. Las infracciones graves	169
5.1. Criterios generales de clasificación	169
5.2. Criterios particulares (retenciones)	170
6. Las infracciones muy graves.....	171
7. Las sanciones	172
8. La incidencia de las devoluciones indebidas	173
II. INFRACCIÓN EN LA DECLARACIÓN PARA LIQUIDAR	174
1. El caso excluido: regularización espontánea.....	175
2. Infracción por no declarar en plazo.....	175
2.1. Leve	175
2.2. Grave	176
2.3. Muy grave	177
3. La base de la sanción.....	178
4. Las sanciones	179
III. INFRACCIÓN POR OBTENER DEVOLUCIONES INDEBIDAS	180
1. El caso excluido	181
2. Obtener devoluciones indebidas	182
2.1. Leve	182
2.2. Grave	182
2.3. Muy grave	183
3. La base de la sanción.....	183
4. Las sanciones	185

IV. SOLICITAR INDEBIDAMENTE DEVOLUCIONES, BENEFICIOS O INCENTIVOS FISCALES	185
V. DETERMINAR O ACREDITAR IMPROCEDENTEMENTE PARTIDAS POSITIVAS O NEGATIVAS O CRÉDITOS TRIBUTARIOS APARENTES	187
1. Con proyección futura	187
2. De pasado	188
3. Casos excluidos	192
VI. INCORRECTA IMPUTACIÓN DE BASES O RESULTADOS	192
1. Supuestos excluidos	193
2. La infracción sancionable	194
VII. IMPUTACIÓN INCORRECTA DE DEDUCCIONES, BONIFICACIONES Y PAGOS A CUENTA POR ENTIDADES EN RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN	194
VIII. CUESTIONARIO DE JURISPRUDENCIA	195
— Ingreso extemporáneo sin advertir de ello	195
41. ¿Hay infracción por no ingresar cuando se ingresa extemporáneamente sin requerimiento previo?	195
— Falta de ingreso	197
42. ¿Es siempre sancionable la falta de ingreso por incorrecta liquidación?	197
1) IRPF	198
2) IS	199
3) Retenciones	202
4) IVA	203
5) IIEE	203
6) Deficiencia administrativa	204
7) Error	204
a) IRPF	204
b) IS	205
c) Retenciones	206
d) IP	208
e) Impuesto de sucesiones y donaciones	208

f) IVA	208
g) IIEE	209
— Peculiaridad del IVA	212
43. ¿Supone la mecánica del IVA alguna incidencia en el régimen sancionador?	212
— Estimación indirecta	213
44. ¿Procede la sanción aunque se haya aplicado la estimación indirecta?	213
— Declaraciones para liquidar	214
45. ¿Se sancionan siempre los retrasos en la declaración extemporánea?	214
— Determinar partidas o beneficios improcedentes	215
46. ¿Es posible que no sea sancionable una indebida compensación de pérdidas o acreditación indebida de partidas?	215
— Ocultación sin resultado a ingresar	216
47. ¿Es sancionable una declaración inexacta sin que se derivara deuda de la que hubiera sido correcta?	216
— Deficiencias en régimen de imputación	217
48. ¿Hay alguna irregularidad en el cumplimiento del régimen de imputación que no sea sancionable?	217
— Individualización de las infracciones	217
49. ¿Es preciso individualizar las acciones u omisiones para determinar si son o no sancionables?	217

LECCIÓN TERCERA: LAS INFRACCIONES FORMALES

I. NO PRESENTAR DECLARACIONES SIN PERJUICIO ECONÓMICO	221
1. No presentar declaraciones o autoliquidaciones	221
1.1. Declaración sin requerimiento	222
1.2. Declaración espontánea para corregir anteriores	222
1.3. Declaración después de un requerimiento	223
1.4. Declaración después de varios requerimientos	223
2. No presentar en plazo declaraciones censales	223
3. No presentar en plazo declaración de representante	223

4. No presentar en plazo declaración informativa.....	224
5. No comunicar en plazo el domicilio o su cambio..	224
6. No presentar en plazo declaraciones aduaneras	224
7. Incumplir las condiciones de autorizaciones.....	225
II. PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES O AUTOLIQUIDACIONES INCORRECTAS Y CONTESTACIÓN INCORRECTA DE REQUERIMIENTOS	225
1. Declaraciones o autoliquidaciones	226
2. Declaraciones censales	226
3. Declaraciones informativas (generales)	226
4. Declaraciones informativas (generales: monetarias)	227
5. Requerimientos informativos (referidos a magnitudes no monetarias)	228
6. Requerimientos informativos (referidos a magnitudes monetarias)	228
7. Declaraciones y documentos aduaneros	232
III. INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES	232
1. La no llevanza o conservación	233
2. Contabilidades distintas para una actividad	234
3. Inexactitud u omisión de operaciones	235
4. Utilizar cuentas de significado distinto	235
5. Retraso de más de 4 meses en la llevanza.....	235
6. Utilización de libros o registros no diligenciados o habilitados por la Administración cuando se exija	236
7. Otras infracciones	236
IV. INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN.....	236
1. Infracciones graves	237
1.1. Incumplimientos en la expedición, remisión, rectificación y conservación	237
1.2. Falta de expedición o de conservación	238
2. Infracción muy grave	240
3. Documentos de circulación (Impuestos Especiales) ..	241

V. INFRACCIÓN EN LA IDENTIFICACIÓN FISCAL	241
1. Infracción leve.....	242
2. Infracción grave	242
VI. RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA	243
1. Desatención de cualquier requerimiento	243
2. Colaboración obligada	244
2.1. En general	244
2.2. Resistencia específica	245
A) Resistencia por personas o entidades que realicen una actividad económica (art. 203.5)	245
B) Desatender requerimientos de información que se debió declarar (arts. 93 y 94)	246
3. Quebrantamiento de medidas cautelares	248
4. La coacción a los funcionarios	248
VII. SIGILO DE RETENEDORES (Y EN INGRESOS A CUENTA)	249
VIII. COMUNICACIÓN DE DATOS AL PAGADOR	249
1. La infracción leve	250
2. La infracción muy grave	250
IX. NO ENTREGA DEL CERTIFICADO DE RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	250
X. INFRACCIONES PARTICULARES DE CADA IMPUESTO	251
1. Impuesto sobre el Patrimonio	251
2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	252
3. IVA	252
4. Impuestos Especiales	254
4.1. Normas comunes (art. 19 Ley de Impuestos Especiales)	254
4.2. Productos intermedios (art. 35 Ley de Impuestos Especiales)	256
4.3. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas derivadas (art. 45 Ley de Impuestos Especiales)	257

4.4. Hidrocarburos (art. 55.1, 4 y 5 Ley de Impuestos Especiales)	259
5. Régimen Fiscal de las Cooperativas	260
6. Régimen Fiscal de Canarias	260
6.1. Norma común.....	260
6.2. Infracciones particulares	261
7. IRPF	263
7.1. Norma común.....	263
7.2. Infracción peculiar	263
8. Impuesto sobre Sociedades	263
XI. CUESTIONARIO DE JURISPRUDENCIA	264
— Requerimiento de declaraciones.....	264
50. ¿Puede haber infracción formal si no se atiende un requerimiento?	264
— Deficiencia en declaraciones (sin perjuicio)..	265
51. ¿Hay infracción cuando se presenta declaración extemporánea sin perjuicio para la Hacienda?.....	265
— Declaración censal	266
52. ¿Se produce infracción en la deficiente declaración censal?	266
— Operaciones con terceros	266
53. ¿Hay infracción en la deficiente declaración de operaciones con terceros?.....	266
— Domicilio	267
54. ¿La infracción por declaración del domicilio es sólo por no comunicarlo?	267
— Contabilidad y Registros	267
55. ¿Existen causas que impiden la comisión de la infracción en contabilidad o registros?	267
— Facturación	268
56. ¿Es sancionable tanto la documentación deficiente como la ausencia de documentación?.....	268
— Documentos de circulación	269
57. ¿Plantea problemas de interpretación la infracción por deficiencias en los documentos de acompañamiento?	269
— Requerimientos de información	270

58. ¿Hay una doble calificación para el incumplimiento de requerimientos de información?	270
— Resistencia	271
59. ¿Plantea problemas de aplicación la infracción por resistencia?	271
— Trascendencia para la gestión.....	272
60. ¿Ha desaparecido la agravante de trascendencia para la gestión?	272

LECCIÓN CUARTA:

EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR	275
I. CONSIDERACIONES GENERALES	277
1. Actos administrativos	277
2. El procedimiento administrativo	278
3. Incidencia tributaria de las normas administrativas comunes	279
3.1. Los actos	279
3.2. El procedimiento	281
II. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR	283
1. Lo que podría ser y lo que es	284
1.1. Aspecto subjetivo	285
1.2. Aspectos objetivos	286
2. La regulación de la LGT/2003	288
2.1. Las normas aplicables	288
2.2. Competencia orgánica	289
2.3. Normas comunes del procedimiento sancionador	290
A) Expediente separado	290
B) Análisis y propuesta	291
C) Sanciones en actas con acuerdo	296
2.4. Iniciación del procedimiento sancionador ..	297
2.5. Instrucción del procedimiento sancionador .	300
El procedimiento abreviado	305
2.6. Terminación del procedimiento sancionador ..	306
A) La resolución expresa	306
B) La resolución tácita	310
C) La caducidad del procedimiento	312

2.7. Procedimiento para sanciones no pecuniarias	314
2.8. Recursos contra las sanciones	315
A) Tramitación	315
B) Consecuencias de la impugnación	315
3. Actuaciones en delitos contra la Hacienda	317
4. Actuaciones en supuestos de otros delitos	319
 III. CUESTIONARIO DE JURISPRUDENCIA	 319
— Caducidad del derecho a sancionar	320
61. ¿Puede perecer el derecho a sancionar?	320
— Actas y procedimiento sancionador	321
62. ¿El transcurso de plazos de las actas incide en el procedimiento sancionador?	321
— Competencia	322
63. ¿Se exige la competencia del órgano administrativo para dictar actos en materia de sanciones?	322
— Imparcialidad	323
64. ¿Se ha considerado la imparcialidad de un instructor que fue antes actuario en la determinación de la deuda?	323
— Representación	324
65. ¿Se exigen especiales garantías en la representación en el expediente sancionador?	324
— Expediente separado	325
66. ¿La garantía del expediente separado es relevante?	325
— Puesta de manifiesto del expediente sancionador	326
67. ¿Es obligado que se ponga de manifiesto el expediente sancionador antes de resolver sobre la sanción?	326
— Prueba de los hechos	326
68. ¿Los hechos del expediente de gestión se entienden probados en el procedimiento sancionador?	326
— Audiencia	328
69. ¿Es esencial el trámite de audiencia en el procedimiento sancionador?	328
— Resolución. Fundamentación	329

70. ¿Es la fundamentación jurídica un requisito de la resolución?	329
— Resolución. Motivación de la sanción	330
71. ¿Es un requisito de la resolución la motivación de la sanción?	330
— Resolución. Motivación de la graduación de la sanción.....	333
72. ¿Se debe motivar también la graduación de la sanción?.....	333
— Resolución. Otras cuestiones	334
73. ¿Hay otros aspectos que plantean dudas en las resoluciones sancionadoras?	334
— Notificación	335
74. ¿Hay limitaciones a la notificación de la iniciación del procedimiento o de la resolución sancionadora?	335
— Nulidad. Anulabilidad	335
75. ¿Existen causas de anulación de los expedientes sancionadores?	335
— Suspensión del procedimiento sancionador	336
76. ¿Es admisible un procedimiento sancionador aunque la liquidación que lo origina no sea firme?	336
— Caducidad	337
77. ¿Antes de la LGT/2003 han existido discrepancias sobre la caducidad?	337
— Efectos de la caducidad	339
78. ¿Después de caducado un expediente cabe reiniciar otro?	339
— Revisión	339
79. ¿Puede elevarse la sanción impuesta como consecuencia de una impugnación administrativa?.....	339
— Ejecutividad	340
80. ¿Es pacífica la doctrina de la no ejecución de las sanciones mientras no son firmes?	340
— Suspensión en vía contenciosa	343
81. ¿Se extiende la no ejecutividad a los recursos contenciosos?.....	343
— Condonación de sanciones	344

82. ¿Existe doctrina de los Tribunales sobre la condonación de las sanciones?	344
— Prescripción. Interrupción	346
83. ¿Las actuaciones para liquidar interrumpen la prescripción?	346
— Cómputo. Nuevo plazo.....	347
84. ¿Se aplica con efectos retroactivos el nuevo plazo de cuatro años de prescripción?	347
— Plazo de prescripción de la Ley 30/1992	349
85. ¿Se puede aplicar para las infracciones simples el plazo de prescripción común para las infracciones leves?	349

ANEXO

REAL DECRETO 2063/2004, DE 15 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO.....

355