

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

BLOQUE IV · DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO ESPAÑOL · PARTE
GENERAL Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Tema 14

La potestad sancionadora en materia tributaria

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — Principios de la potestad sancionadora y sujetos res- ponsables	5
1. Encuadre: el Título IV de la LGT y su desarrollo reglamentario (arts. 178 a 212 LGT y RD 2063/2004)	5
2. Los principios del artículo 178	6
3. El principio de responsabilidad y los supuestos que excluyen la responsa- bilidad (art. 179)	8
4. La regularización voluntaria (art. 179.3 LGT y art. 2 del RD 2063/2004)	11
5. El principio de no concurrencia (art. 180)	14
6. Los sujetos infractores (art. 181)	15
7. Responsables y sucesores de las sanciones (art. 182)	17
Epígrafe 2 — Concepto y clases de infracciones y sanciones tribu- tarias	20
1. Concepto y clases de infracciones (art. 183)	20
2. La calificación de las infracciones: ocultación y medios fraudulentos (art. 184 LGT y arts. 3, 4 y 9 a 12 del RD 2063/2004)	21
3. Clases de sanciones (arts. 185 y 186)	27
4. Las infracciones con perjuicio económico (arts. 191, 192 y 193)	29
5. Infracciones sin perjuicio económico actual: solicitar indebidamente y acreditar partidas (arts. 194 y 195)	31
6. Las infracciones formales (arts. 198 a 206)	33
7. La infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tri- butaria (art. 206 bis)	36
Epígrafe 3 — Cuantificación de las sanciones pecuniarias	38

1. El esquema de cuantificación y la base de la sanción (art. 8 del RD 2063/2004)	38
2. Los criterios de graduación (art. 187 LGT y arts. 5 a 7 del RD 2063/2004)	39
3. Las reducciones de las sanciones (art. 188)	43
4. La cascada completa: graduación y reducciones aplicadas en orden	46
5. Supuestos particulares de cuantificación: el artículo 195 y la deducibilidad ulterior	48
Epígrafe 4 — Extinción de la responsabilidad y de las sanciones. El procedimiento sancionador	50
1. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones (art. 189)	50
2. Extinción de las sanciones (art. 190)	52
3. La regulación del procedimiento y la tramitación separada (arts. 207 y 208 LGT y arts. 21 y 26 a 28 del RD 2063/2004)	54
4. Iniciación (art. 209 LGT y arts. 22 y 25 del RD 2063/2004)	55
5. Instrucción (art. 210 LGT y art. 23 del RD 2063/2004)	57
6. Terminación (art. 211 LGT y arts. 24 y 25 del RD 2063/2004)	58
7. Recursos contra las sanciones (art. 212 LGT y art. 29 del RD 2063/2004)	62

TEMA 14

Epígrafe 1 — Principios de la potestad sancionadora y sujetos responsables

1. Encuadre: el Título IV de la LGT y su desarrollo reglamentario (arts. 178 a 212 LGT y RD 2063/2004)

La **potestad sancionadora** en materia tributaria es la facultad de la Administración para castigar las conductas que la ley tipifica como infracción. Es una manifestación del *ius puniendi* del Estado, la misma raíz de la que nace el Derecho penal, y por eso se rige por principios sustancialmente idénticos a los penales, adaptados al terreno administrativo. Esa identidad de fondo explica el diseño del Título IV de la **Ley 58/2003, General Tributaria** (LGT), que ocupa los artículos 178 a 212 y se ordena en cuatro capítulos:

Capítulo	Artículos	Contenido
I	178-180	Principios de la potestad sancionadora
II	181-190	Disposiciones generales: sujetos responsables (181-182), concepto y clases (183-186), cuantificación (187-188) y extinción (189-190)
III	191-206 bis	Clasificación de las infracciones y sanciones (el catálogo de tipos)
IV	207-212	Procedimiento sancionador

Junto a la ley opera un **reglamento propio**: el **Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre**, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. El reparto de papeles es la clave del tema entero, porque todo se juega en esa jerarquía: la **ley** tipifica las infracciones, fija las sanciones, establece los criterios de graduación y los porcentajes de reducción, y determina los plazos esenciales del procedimiento. El **reglamento** no crea tipos ni inventa porcentajes: desarrolla el cálculo (coeficientes

de ocultación, de llevanza incorrecta, de documentos falsos), precisa conceptos (qué es regularización voluntaria, cuándo hay conformidad) y regula el detalle procedimental (competencias, renuncia a la tramitación separada, resolución).

Fuera de este bloque quedan dos ámbitos que la propia LGT expulsa expresamente hacia normativa específica: el **contrabando**, regido por la **Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando** (art. 183.3 LGT), y el **delito contra la Hacienda Pública** de los artículos 305 y siguientes del **Código Penal**, cuya apreciación paraliza la vía administrativa sancionadora (art. 32 del RD 2063/2004).

MATIZ

Es un error frecuente tratar la sanción como un componente más de la deuda tributaria. No lo es. El **artículo 58.3 LGT** excluye a las sanciones de la deuda tributaria, y de esa exclusión cuelgan consecuencias prácticas de peso: se imponen en un **procedimiento distinto** del de liquidación, tienen su **propio régimen de prescripción** (art. 189), se **suspenden automáticamente** al recurrirse (art. 212.3) y **no se transmiten** a los herederos de la persona física infractora (art. 182.3). Deuda y sanción se tramitan, prescriben y se transmiten por separado.

2. Los principios del artículo 178

El precepto de cabecera enuncia los principios y remite, en lo no especializado, al régimen administrativo común.

Artículo 178 de la Ley 58/2003 (LGT) · Principios de la potestad sancionadora

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.

En particular serán aplicables los principios de **legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia**. El principio de **irretroac-**

tividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.

Son, por tanto, **cinco principios enunciados de forma incondicionada** y uno sexto —la irretroactividad— que se aplica «con carácter general», es decir, con una excepción incorporada. Merece la pena desglosarlos uno a uno, porque cada uno tiene traducción concreta en los preceptos posteriores.

- **Legalidad.** Solo una norma con rango de **ley** puede tipificar infracciones y establecer sanciones. Lo confirma el art. 183.1 cuando exige que la conducta esté «tipificada y sancionada como tal en esta u otra ley». El reglamento desarrolla, pero no tipifica.
- **Tipicidad.** La conducta concreta debe encajar en la descripción legal, sin analogía ni interpretación extensiva. De ahí que el Capítulo III sea un catálogo cerrado de tipos, cada uno con su base de la sanción y su porcentaje.
- **Responsabilidad.** No hay sanción sin **culpabilidad**. El art. 183.1 exige que las acciones u omisiones sean «dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia», y el art. 179 fija los supuestos en que la responsabilidad decae. Queda proscrita la responsabilidad objetiva: el mero resultado —haber ingresado de menos— no basta para sancionar.
- **Proporcionalidad.** La sanción debe guardar correspondencia con la gravedad de la conducta. Se materializa en la triple calificación (leve, grave, muy grave), en los criterios de graduación del art. 187 y en las horquillas de porcentaje (50 %, 50-100 %, 100-150 % en el art. 191).
- **No concurrencia.** Un mismo hecho no puede valorarse dos veces en perjuicio del infractor. Lo desarrolla el art. 180.
- **Irretroactividad.** Las normas sancionadoras no se aplican a hechos anteriores a su entrada en vigor, salvo que sean **más favorables**, que es la regla del art. 10.2 al que remite el propio art. 178.

Artículo 10.2 de la Ley 58/2003 (LGT) · Retroactividad de las normas más favorables

No obstante, las normas que regulen el régimen de **infracciones y sanciones** tributarias y el de los **recargos** tendrán **efectos retroactivos** respecto de los

actos que *no sean firmes cuando* su aplicación resulte **más favorable** para el interesado.

La retroactividad favorable exige tres requisitos **simultáneos**: que se trate de una norma de infracciones, sanciones o recargos —no de una norma tributaria material, que nunca retroactúa—, que el acto **no sea firme**, y que el resultado sea **más favorable** para el interesado.

3. El principio de responsabilidad y los supuestos que excluyen la responsabilidad (art. 179)

El artículo 179 permite discutir la sanción sin discutir la liquidación: exige culpabilidad y tasa los supuestos en que la responsabilidad decae.

Artículo 179 de la Ley 58/2003 (LGT) · Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias

1. Las **personas físicas o jurídicas** y las **entidades** mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser **sancionadas** por hechos constitutivos de infracción tributaria *cuando* resulten **responsables** de los mismos.
2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes **no darán lugar a responsabilidad** por infracción tributaria en los siguientes supuestos:
 - a) *Cuando* se realicen por quienes **carezcan de capacidad de obrar** en el orden tributario.
 - b) *Cuando* concurra **fuerza mayor**.
 - c) *Cuando* deriven de una **decisión colectiva**, para quienes hubieran **salvado su voto** o **no hubieran asistido** a la reunión en que se adoptó la misma.
 - d) *Cuando* se haya puesto la **diligencia necesaria** en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha

puesto la diligencia necesaria *cuando* el obligado haya actuado amparándose en una **interpretación razonable de la norma** o *cuando* el obligado tributario haya ajustado su actuación a los **criterios manifestados por la Administración Tributaria** competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la **contestación a una consulta formulada por otro obligado**, *siempre que* entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una **igualdad sustancial** que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el **artículo 206 bis** de esta Ley, *no podrá considerarse, salvo prueba en contrario*, que existe concurrencia ni de la **diligencia debida** en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la **interpretación razonable** de la norma señaladas en el párrafo anterior.

e) *Cuando* sean imputables a una **deficiencia técnica** de los programas informáticos de asistencia facilitados por la **Administración Tributaria** para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Cinco causas, entonces, que excluyen la responsabilidad. Cada causa responde a una lógica distinta.

- **a) Falta de capacidad de obrar.** Quien no puede actuar por sí mismo en el orden tributario no puede ser sancionado por lo que se haga en su nombre. La responsabilidad se desplaza a su **representante legal**, que el art. 181.1.f) incluye expresamente en la lista de sujetos infractores.
- **b) Fuerza mayor.** Acontecimiento externo, imprevisible o inevitable, que impide cumplir. Una inundación que destruye la contabilidad, un fallo generalizado de la sede

electrónica el último día de plazo. Ha de acreditarse el hecho y su relación causal con el incumplimiento.

- **c) Decisión colectiva.** Cuando la conducta nace de un acuerdo de un órgano colegiado —un consejo de administración, una junta—, se exonera a quien **salvó su voto o no asistió** a la reunión. La exoneración es individual y exige constancia: el voto en contra sin más no basta, hay que haber salvado el voto, es decir, dejarlo consignado en acta.
- **d) Diligencia debida.** Es la causa de exclusión invocada con más frecuencia en la práctica inspectora. La ley ofrece tres ejemplos abiertos («entre otros supuestos»): haber actuado amparándose en una **interpretación razonable de la norma**, haberse ajustado a los **criterios publicados** por la Administración (arts. 86 y 87 LGT), y haberse ajustado a la contestación de una **consulta formulada por otro obligado** cuando exista **igualdad sustancial** de circunstancias y el criterio no se haya modificado.
- **e) Deficiencia técnica de los programas de la Administración.** Si el error procede de un fallo del propio programa de asistencia que la Administración facilita —el programa de ayuda de la declaración, el asistente virtual—, no hay responsabilidad. Es la traducción de un principio elemental: nadie responde del error que le induce quien le exige el cumplimiento.

MATIZ

El párrafo final de la letra d) contiene una **contraexcepción de gran calado**: en los supuestos de **conflicto en la aplicación de la norma tributaria** del artículo 15 sancionados por el artículo 206 bis, «no podrá considerarse, *salvo prueba en contrario*, que existe concurrencia ni de la diligencia debida ni de la interpretación razonable de la norma». Se invierte la lógica habitual. Si la Administración regulariza por conflicto y existía criterio administrativo público e igualdad sustancial, el obligado ya no puede escudarse sin más en que su lectura de la norma era defendible: la ley presume que no lo era. La presunción admite prueba en contrario, pero la carga se ha desplazado.

EJEMPLO

① **Cuándo salva la diligencia debida y cuándo no.** Una sociedad se deduce en el Impuesto sobre Sociedades un gasto que la Inspección considera no deducible. La liquidación es la misma en los cuatro escenarios, pero la sanción no.

Escenario	¿Sanción?	Precepto
La deducción se apoyó en una consulta vinculante de la DGT dirigida a otro obligado, con igualdad sustancial de circunstancias y criterio no modificado	No	art. 179.2.d)
La norma admitía dos lecturas y la sociedad siguió la suya, motivada y defendible	No , si se acredita la interpretación razonable	art. 179.2.d)
El gasto se sustentó en una factura de un servicio nunca prestado	Sí , y muy grave si la incidencia de esa factura supera el 10 % de la base de la sanción (medio fraudulento); si no lo supera, grave	arts. 184.3.b), 191.4 y 191.3.a)
El acuerdo de deducir lo tomó el consejo de administración y un consejero salvó su voto en acta	Sí para la sociedad, no para ese consejero a efectos de derivación	art. 179.2.c)

Fíjese en lo esencial: la exoneración por diligencia no discute la **liquidación** —el gasto sigue sin ser deducible y la cuota se paga—, sino la **culpabilidad**. Por eso el acuerdo sancionador debe motivar la culpabilidad de forma específica, y no puede limitarse a decir que la norma es clara o que el obligado debió conocerla.

4. La regularización voluntaria (art. 179.3 LGT y art. 2 del RD 2063/2004)

El apartado 3 del artículo 179 recoge una causa de exclusión de naturaleza distinta a las anteriores: no niega la culpabilidad, sino que **premia la rectificación espontánea**.

Artículo 179.3 de la Ley 58/2003 (LGT) · Regularización voluntaria

3. Los obligados tributarios que **voluntariamente regularicen** su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta **no incurrirán en responsabilidad** por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá **sin perjuicio** de lo previsto en el **artículo 27** de esta ley y de las **posibles infracciones** que puedan cometerse como consecuencia de la presentación **tardía o incorrecta** de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.

La pieza que falta —qué significa exactamente «voluntariamente»— la aporta el reglamento con una definición literal, que marca la frontera exacta entre pagar un recargo y pagar una sanción.

Artículo 2 del Real Decreto 2063/2004 · Regularización voluntaria en el orden sancionador

A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por **regularización voluntaria** la efectuada **antes de la notificación** de un **requerimiento** para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del **inicio** de un procedimiento de **comprobación o investigación** o de un **procedimiento sancionador**.

Tres actos, por tanto, cierran la ventana: el requerimiento, el inicio de la comprobación o investigación, y el inicio del procedimiento sancionador. Basta con que se haya **notificado** cualquiera de ellos para que la regularización deje de ser voluntaria y la sanción resulte exigible.

EJEMPLO

② **Regularizar a tiempo: el recargo sustituye a la sanción.** Un empresario descubre que en la autoliquidación de IVA del segundo trimestre dejó de ingresar **12.000 euros**. Nadie le ha requerido ni se le ha notificado el inicio de ninguna comprobación.

- **Presenta una complementaria por su cuenta, con cinco meses completos de retraso.** Es **regularización voluntaria** (art. 2 del RD 2063/2004). No hay sanción del art. 191. Sí procede el **recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo** del art. 27 LGT: el 1 % más un 1 % adicional por cada mes completo de retraso, esto es, **6 %** → $12.000 \times 0,06 = 720$ euros. Si el retraso superara los doce meses, el recargo sería del **15 %** más intereses de demora desde el día siguiente al cumplimiento de esos doce meses.
- **La misma complementaria, pero presentada al día siguiente de notificársele el inicio de una comprobación limitada por ese IVA.** Ya no es voluntaria. Procede la sanción del art. 191: base 12.000 euros, y si no hubiera ocultación sería **leve**, con multa del 50 % → **6.000 euros**, antes de reducciones.

La diferencia entre 720 y 6.000 euros no está en la conducta previa —idéntica en los dos casos—, sino en **quién dio el primer paso**. Ese es todo el sentido del artículo 179.3.

MATIZ

El párrafo segundo del art. 179.3 encierra dos advertencias. Primera, la exoneración es «sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27»: regularizar cambia la sanción por un **recargo**, no libera de todo pago. Segunda, la nueva declaración presentada para regularizar **puede generar sus propias infracciones** si se presenta tardía o incorrectamente. Y hay un supuesto específico: el **artículo 191.6**, que califica **siempre como leve** la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta incluidos por el propio obligado en una autoliquidación posterior que **no cumple los requisitos del art. 27.4** —la llamada «regularización encubierta», en la que el obligado mete la cuota de un período anterior en la declaración de otro sin identificar expresamente el período al que corresponde—.

5. El principio de no concurrencia (art. 180)

Artículo 180 de la Ley 58/2003 (LGT) · Principio de no concurrencia de sanciones tributarias

1. 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**.
2. La realización de **varias acciones u omisiones** constitutivas de varias infracciones posibilitará la **imposición de las sanciones** 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.

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.

3. 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**.

El apartado 1 prohíbe la **doble valoración**, que es la versión tributaria del *non bis in idem* material: si la llevanza incorrecta de los libros ya ha servido para calificar la infracción del art. 191 como grave, esa misma llevanza incorrecta no puede sancionarse además de forma autónoma por el art. 200. El apartado 2 aclara el reverso: **hechos distintos, sanciones distintas**, y ofrece dos pares de compatibilidad expresa (191 con 194 y 195, y 198 con 199 y 203). El apartado 3 despeja una duda recurrente: la sanción **no absorbe** ni el interés de demora ni los recargos del período ejecutivo, porque cumplen funciones diferentes —resarcitoria la de aquéllos, punitiva la de la sanción—.

6. Los sujetos infractores (art. 181)

Cometida la infracción, la ley responde a tres preguntas encadenadas: quién la ha cometido (**sujeto infractor**, art. 181), quién más puede acabar pagando la sanción (**responsables**, art. 182.1 y 2) y qué ocurre cuando el infractor desaparece (**sucesores**, art. 182.3).

Artículo 181 de la Ley 58/2003 (LGT) · Sujetos infractores

1. Serán **sujetos infractores** las **personas físicas o jurídicas** y las **entidades** mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

- a) Los **contribuyentes** y los **sustitutos** de los contribuyentes.
- b) Los **retenedores** y los obligados a practicar **ingresos a cuenta**.

- c) Los obligados al cumplimiento de **obligaciones tributarias formales**.
 - d) La **entidad representante del grupo fiscal** en el régimen de consolidación fiscal.
 - e) Las entidades que estén obligadas a **imputar o atribuir rentas** a sus socios o miembros.
 - f) El **representante legal** de los sujetos obligados que **carezcan de capacidad de obrar** en el orden tributario.
 - g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre **asistencia mutua**.
 - h) La **entidad dominante** en el régimen especial del **grupo de entidades** del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. El sujeto infractor tendrá la consideración de **deudor principal** a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la **declaración de responsabilidad**.
 3. La **concurrencia de varios sujetos infractores** en la realización de una infracción tributaria determinará que queden **solidariamente obligados** frente a la Administración al **pago de la sanción**.

La lista es **abierta** («entre otros»), y hay que leerla junto a dos precisiones. La del apartado 2 convierte al infractor en **deudor principal**, que es el presupuesto técnico para que después pueda derivarse la responsabilidad a un tercero. La del apartado 3 impone **solidaridad** cuando varios sujetos concurren en una misma infracción: la Administración puede dirigirse por el total contra cualquiera de ellos.

7. Responsables y sucesores de las sanciones (art. 182)

Artículo 182 de la Ley 58/2003 (LGT) · Responsables y sucesores de las sanciones tributarias

1. Responderán **solidariamente** del pago de las sanciones tributarias, **derivadas o no de una deuda tributaria**, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos **a) y c) del apartado 1** y en los del **apartado 2** del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el **artículo 175** de esta Ley.
2. Responderán **subsidiariamente** del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos **a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43** de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el **artículo 176** de esta Ley.

3. Las **sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios** de las personas físicas infractoras.

Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las **sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores** de las mismas en los términos previstos en el **artículo 40** de esta ley.

El apartado 1 remite a los responsables solidarios del art. 42: los **causantes o colaboradores activos** en la infracción (42.1.a), los partícipes o cotitulares de entidades del art. 35.4 (42.1.c) y los responsables por **levantamiento del embargo** u ocultación de bienes (42.2). El apartado 2 remite a los responsables subsidiarios del art. 43: los **administradores de hecho o de derecho** que no hubieran realizado los actos necesarios para el

cumplimiento o consintieran el incumplimiento (43.1.a), y los supuestos de las letras g) y h) —las sociedades pantalla y los casos de control abusivo—.

MATIZ

La **intransmisibilidad a los herederos** del apartado 3 es la consecuencia directa del carácter **personalísimo** de la sanción: muerto el infractor, se extingue la responsabilidad (art. 189.1). Pero atención al contraste que el propio precepto establece en su párrafo segundo: las sanciones de **sociedades y entidades disueltas sí se transmiten** a sus sucesores conforme al art. 40. La razón es que la disolución societaria no equivale a la muerte de una persona física, sino a una reordenación patrimonial de la que se benefician los socios. La regla mnemotécnica es sencilla: *muere una persona, muere la sanción — se disuelve una sociedad, la sanción sobrevive*.

RECUERDA

Epígrafe 1 en cuatro trazos. (1) **Art. 178:** legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia, más irretroactividad salvo norma más favorable sobre actos no firmes (art. 10.2). (2) **Art. 179.2:** cinco causas de exclusión —falta de capacidad de obrar, fuerza mayor, decisión colectiva con voto salvado o ausencia, diligencia debida (interpretación razonable, criterios publicados, consulta de tercero con igualdad sustancial) y deficiencia técnica de los programas de la Administración—, con la contraexcepción del art. 206 bis. (3) **Art. 179.3 y art. 2 del RD 2063/2004:** la regularización es voluntaria si se hace **antes** de la notificación de un requerimiento, del inicio de comprobación o investigación o del inicio del procedimiento sancionador. (4) **Arts. 181-182:** sujeto infractor = deudor principal, con solidaridad si concurren varios. Responsabilidad solidaria por los arts. 42.1.a), 42.1.c) y 42.2, y subsidiaria por los arts. 43.1.a), g) y h). Las sanciones **no** pasan a herederos de persona física, **sí** a sucesores de entidad disuelta.

TEMA 14

Epígrafe 2 — Concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias

1. Concepto y clases de infracciones (art. 183)

El artículo 183 es el gozne del tema: define la infracción, la clasifica en tres grados y remite el contrabando a su normativa propia.

Artículo 183 de la Ley 58/2003 (LGT) · Concepto y clases de infracciones tributarias

1. Son **infracciones tributarias** las acciones u omisiones **dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia** que estén **tipificadas y sancionadas** como tales en esta u otra ley.
2. Las infracciones tributarias se clasifican en **leves, graves y muy graves**.
3. Las infracciones y sanciones en materia de **contrabando** se regirán por su **normativa específica**.

La definición del apartado 1 reúne los tres elementos clásicos del ilícito. Un elemento **objetivo**: una acción u omisión. Un elemento **subjetivo**: dolo o culpa «con cualquier grado de negligencia» —fórmula que rebaja el listón hasta la negligencia simple, pero que **no lo suprime**: sin negligencia siquiera leve no hay infracción—. Y un elemento **formal**: la doble exigencia de que la conducta esté tipificada y sancionada por una norma con rango de ley.

De la calificación (leve, grave, muy grave) dependen el porcentaje de la multa, la posibilidad de graduar y las sanciones accesorias. (50 % en las leves del art. 191, del 50 al 100 % en las graves, del 100 al 150 % en las muy graves), la **posibilidad de graduar** —las leves del art. 191 no se gradúan— y la eventual imposición de **sanciones accesorias**, reservadas a graves y muy graves.

2. La calificación de las infracciones: ocultación y medios fraudulentos (art. 184 LGT y arts. 3, 4 y 9 a 12 del RD 2063/2004)

Calificar una infracción es decidir si es leve, grave o muy grave. La ley no lo deja al criterio del instructor: define dos circunstancias objetivas —**ocultación y medios fraudulentos**— y las mide con porcentajes.

Artículo 184 de la Ley 58/2003 (LGT) · Calificación de las infracciones tributarias

1. Las infracciones tributarias se calificarán como **leves, graves o muy graves** de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los **artículos 191 a 206** de esta ley.

Cada infracción tributaria se calificará de forma **unitaria** como leve, grave o muy grave y, en el caso de **multas proporcionales**, la sanción que proceda se aplicará sobre la **totalidad de la base de la sanción** que en cada caso corresponda, *salvo* en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley.

2. A efectos de lo establecido en este título, 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 por ciento**.

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran **medios fraudulentos**:

- a) Las **anomalías sustanciales** en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El **incumplimiento absoluto** de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de **contabilidades distintas** que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, *no permitan* conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La **llevanza incorrecta** de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la **incidencia** de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje **superior al 50 por ciento** del importe de la base de la sanción.

b) 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 por ciento** de la base de la sanción.

c) 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.

El cuadro de umbrales debe fijarse con precisión, porque los porcentajes se confunden con facilidad:

Circunstancia	Umbral	Efecto
---------------	--------	--------

Ocultación (art. 184.2)	incidencia > 10 % de la base de la sanción	Convierte en grave la infracción cuya base supere 3.000 €
Llevanza incorrecta como medio fraudulento (art. 184.3.a.3.º)	incidencia > 50 % de la base de la sanción	Muy grave
Llevanza incorrecta entre el 10 % y el 50 % (art. 191.3.b)	> 10 % y ≤ 50 %	Grave
Llevanza incorrecta > 10 % (art. 191.2.b)	> 10 %	La infracción no puede ser leve
Facturas o documentos falsos como medio fraudulento (art. 184.3.b)	incidencia > 10 % de la base de la sanción	Muy grave
Facturas falsas sin llegar a medio fraudulento (art. 191.2.a y 191.3.a)	cualquier cuantía	No leve / grave
Personas o entidades interpuestas (art. 184.3.c)	sin umbral	Muy grave

El reglamento aporta las reglas de cálculo y algunas precisiones decisivas.

Artículo 4 del Real Decreto 2063/2004 · Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción

1. Se entenderá que existe **ocultación** de datos a la Administración tributaria *cuando* se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **aun cuando** la Administración tributaria **podiera 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.

[...]

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b) [...] 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.

El apartado 1 desactiva la defensa más socorrida frente a la ocultación: alegar que la Administración ya tenía el dato por otra vía —una declaración informativa de un tercero, un modelo 347—. La ocultación se mide por lo que el obligado **omitió declarar**, no por lo que la Administración pudiera averiguar.

El **artículo 10 del RD 2063/2004** fija cómo se calcula la incidencia de la ocultación: mediante un **coeficiente**, expresado en porcentaje con dos decimales, en cuyo numerador figura la parte de cuota derivada de los incrementos en los que se apreció ocultación y en cuyo denominador la totalidad de los incrementos sancionables. Y añade una regla de cierre muy práctica.

Artículo 10.5 del Real Decreto 2063/2004 · Cálculo de la incidencia de la ocultación

5. En el supuesto de **falta de presentación** de la declaración o autoliquidación, se entenderá que la **incidencia** de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción es del **100 por cien**.

Los **artículos 11 y 12** del reglamento aplican la misma mecánica de coeficiente a la llevanza incorrecta de libros y a los documentos falsos, respectivamente. Y el **artículo 9.1**, párrafo segundo, resuelve el concurso entre circunstancias: «cuando concurren más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración **la que determine una mayor gravedad** de la conducta».

EJEMPLO

③ **Cómo se mide la ocultación: el umbral del 10 %**. La Inspección regulariza el IRPF de un profesional. La cuota dejada de ingresar —base de la sanción— asciende a **12.000 euros**, y procede de dos ajustes distintos.

Ajuste	Cuota que genera	¿Hay ocultación?
--------	------------------	------------------

Ingresos de la actividad no declarados (facturas emitidas y no anotadas)	9.000 €	Sí: se omitieron operaciones (art. 184.2)
Gasto declarado pero no deducible por criterio interpretativo	3.000 €	No: el dato estaba declarado
Base de la sanción	12.000 €	—

Coefficiente de ocultación (art. 10.2 del RD 2063/2004) = $9.000 \div 12.000 \times 100 = 75,00 \%$.

Como $75 \% > 10 \%$, existe ocultación. Y como la base de la sanción (12.000 €) **supera 3.000 euros**, la infracción del art. 191 es **grave** (art. 191.3), con multa del 50 al 100 %. La calificación es **unitaria** (art. 184.1): grave para **toda** la base de 12.000 euros, no solo para los 9.000 ocultados. Si los ingresos no declarados hubieran generado solo 900 euros de cuota, el coeficiente sería $900 \div 12.000 = 7,50 \%$, por debajo del umbral, y —sin otras circunstancias— la infracción sería **leve** pese a superar la base los 3.000 euros.

EJEMPLO

④ **De grave a muy grave: el salto de los medios fraudulentos.** Misma sociedad, dos escenarios sobre una base de la sanción de **50.000 euros** en el Impuesto sobre Sociedades.

Escenario	Incidencia de las facturas falsas	Calificación	Multa
Facturas falsas que originan 4.000 € de la base	$4.000 \div 50.000 = 8 \%$	Grave (art. 191.3.a): la factura falsa impide la calificación leve, pero no llega a medio fraudulento	50 % a 100 %
Facturas falsas que originan 8.000 € de la base	$8.000 \div 50.000 = 16 \%$	Muy grave (arts. 184.3.b y 191.4): su-	100 % a 150 %

		pera el 10 % → medio fraudulento	
--	--	---	--

Con el mínimo de cada horquilla, la diferencia es de 25.000 euros frente a 50.000: **el doble**, y todo depende de ocho puntos porcentuales en el coeficiente del art. 12 del RD 2063/2004. Adviértase la asimetría deliberada de la ley: las **facturas falsas** son medio fraudulento por encima del **10 %**, mientras que la **llevarza incorrecta de libros** exige superar el **50 %**. La ley considera más grave falsear un documento destinado a terceros que llevar mal la propia contabilidad.

El artículo 3 del reglamento completa el cuadro con la regla de **calificación unitaria** y, sobre todo, con el criterio para contar cuántas infracciones hay.

Artículo 3.2 del Real Decreto 2063/2004 · Calificación unitaria de la infracción

2. *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.

[...] *Cuando* se trate de infracciones consistentes en el **incumplimiento de obligaciones formales**, se considerará que existe **una infracción por cada incumplimiento**.

La unidad de cómputo es, pues, **tributo + período + tipo infractor**. Una inspección de IVA que abarque los cuatro trimestres de un ejercicio genera **cuatro** infracciones del art. 191, cada una con su base, su calificación y su sanción, no una sola.

3. Clases de sanciones (arts. 185 y 186)

Artículo 185 de la Ley 58/2003 (LGT) · Clases de sanciones tributarias

1. Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de **sanciones pecuniarias** y, *cuando proceda*, de **sanciones no pecuniarias de carácter accesorio**.
2. Las sanciones pecuniarias podrán consistir en **multa fija** o **proporcional**.

La distinción entre multa **fija** y **proporcional** organiza todo el catálogo del Capítulo III. La multa fija es una cantidad cerrada (150, 200, 300, 30.000 euros) y se reserva típicamente a las infracciones **formales**, en las que no hay perjuicio económico que sirva de referencia. La multa proporcional es un porcentaje que se aplica sobre una **base de la sanción** (la cuota dejada de ingresar, la devolución obtenida, la partida acreditada) y se reserva a las infracciones con contenido económico.

Las **sanciones no pecuniarias** son siempre **accesorias**: nunca se imponen solas, sino junto a una multa, y solo por infracciones **graves** o **muy graves**.

Artículo 186 de la Ley 58/2003 (LGT) · Sanciones no pecuniarias por infracciones graves o muy graves (aps. 1 y 3)

1. *Cuando* la multa pecuniaria impuesta por infracción **grave** o **muy grave** sea de importe **igual o superior a 30.000 euros** y se hubiera utilizado el criterio de graduación de **comisión repetida** de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:
 - a) **Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas** y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de **un año** si la infracción cometida hubiera sido **grave** o de **dos años** si hubiera sido **muy grave**.

b) **Prohibición para contratar** con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de **un año** si la infracción cometida hubiera sido grave o de **dos años** si hubiera sido muy grave.

3. *Cuando* las autoridades o las personas que ejerzan **profesiones oficiales** cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los artículos 93 y 94 de esta ley y *siempre que*, en relación con dicho deber, hayan **desatendido tres requerimientos** según lo previsto en el artículo 203 de esta ley, además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la **suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público** por un plazo de **tres meses**.

Las accesorias exigen, pues, **dos condiciones acumulativas**: un umbral de cuantía (30.000 euros en el ap. 1, 60.000 en el ap. 2) y que se haya aplicado el criterio de graduación de **comisión repetida**. Cumplidas ambas, la imposición es **potestativa** («se podrán imponer»). El apartado 3 añade el supuesto específico de las **profesiones oficiales** —registradores, notarios y quienes ejercen funciones públicas sin percibir directamente haberes de las Administraciones—, con suspensión de tres meses, que se eleva a **doce meses** si ya se le impuso esa misma accesoria por resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores. Y hay una vía autónoma que suele pasarse por alto: el **apartado 4** dispone que, *cundo* se imponga la sanción del **artículo 202.3** —comunicar **datos falsos o falseados** en la solicitud del NIF, infracción muy grave con multa fija de 30.000 euros—, «se podrán imponer, además, las sanciones accesorias previstas en el apartado 1 de este artículo». Aquí las accesorias no dependen ni del umbral de 30.000 euros ni de la comisión repetida: basta la sanción del art. 202.3.

4. Las infracciones con perjuicio económico (arts. 191, 192 y 193)

Las tres primeras infracciones del Capítulo III comparten estructura, umbrales y porcentajes. Lo único que cambia es la conducta y, con ella, la **base de la sanción**.

Artículo 191 de la Ley 58/2003 (LGT) · Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (aps. 1 a 4)

1. 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** o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

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

2. La infracción tributaria será **leve cuando** la base de la sanción sea **inferior o igual a 3.000 euros** 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 o falseados**, aunque ello *no* sea constitutivo de medio fraudulento.
- b) *Cuando* la incidencia de la **llevanza incorrecta** de los libros o registros represente un porcentaje **superior al 10 por ciento** 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 por ciento**.

3. La infracción será **grave** *cuando* la base de la sanción sea **superior a 3.000 euros** y **exista ocultación**.

[...] La sanción por infracción grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del **50 al 100 por ciento** y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de **comisión repetida** de infracciones tributarias y de **perjuicio económico** para la Hacienda Pública [...].

4. La infracción será **muy grave** *cuando* se hubieran utilizado **medios fraudulentos**.

La infracción también será muy grave, aunque *no* se hubieran utilizado medios fraudulentos, *cuando* se hubieran dejado de ingresar cantidades **retenidas** o que se hubieran debido retener o **ingresos a cuenta**, *siempre que* las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje **superior al 50 por ciento** del importe de la base de la sanción.

La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del **100 al 150 por ciento** y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública [...].

Los artículos 192 y 193 replican el esquema con otro objeto:

Artículo	Conducta	Base de la sanción
191	Dejar de ingresar la deuda que debiera resultar de una autoliquidación	La cuantía no ingresada
192	Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para que la	La cuantía de la liquidación si no se presentó declaración, o la diferencia entre la liquidación adecuada y la que hubiera pro-

	Administración liquide (tributos no autoliquidados)	cedido según los datos declarados
193	Obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo	La cantidad devuelta indebidamente

Los tres comparten los mismos umbrales (3.000 euros y ocultación), las mismas circunstancias que impiden la calificación leve y los mismos porcentajes (50 % leve, 50-100 % grave, 100-150 % muy grave).

5. Infracciones sin perjuicio económico actual: solicitar indebidamente y acreditar partidas (arts. 194 y 195)

Estas dos figuras castigan conductas que **todavía no** han producido un daño recaudatorio, pero lo tienen preparado. Son, en terminología penal, infracciones **de peligro**, y por eso sus porcentajes son sensiblemente menores.

Artículo 194 de la Ley 58/2003 (LGT) · Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales

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

La infracción tributaria prevista en este apartado será **grave**.

La **base de la sanción** será la **cantidad indebidamente solicitada**.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del **15 por ciento**.

2. Asimismo, constituye infracción tributaria **solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales** mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos *siempre que*, como consecuencia de dicha

conducta, *no* proceda imponer al mismo sujeto sanción por alguna de las infracciones previstas en los **artículos 191, 192 ó 195** de esta ley, o en el primer apartado de este artículo.

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

Artículo 195 de la Ley 58/2003 (LGT) · Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes

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

También se incurre en esta infracción *cuando* se declare incorrectamente la **renta neta**, las **cuotas repercutidas**, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo *sin que* se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse **compensado** en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será **grave**.

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

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del **15 por ciento** si se trata de partidas a compensar o deducir **en la base imponible**, o del **50 por ciento** si se trata de partidas a deducir **en la cuota** o de **créditos tributarios aparentes**.

3. 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 **ulteriormente** 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.

Los artículos 196 y 197 completan el bloque para las entidades en **régimen de imputación de rentas**: imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados se sanciona al 40 % (art. 196.2), e imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta al 75 % (art. 197.2). Ambas son **graves**.

6. Las infracciones formales (arts. 198 a 206)

El grueso del catálogo lo forman las infracciones que no producen perjuicio económico directo, sino que atacan la **información** de la que vive el sistema. Predomina en ellas la multa **fija**.

El catálogo arranca con dos preceptos simétricos —no presentar y presentar mal— y se cierra con los tipos especiales:

- **Art. 198** — **no presentar en plazo** autoliquidaciones, declaraciones o documentos aduaneros *siempre que* no se haya producido ni pueda producirse perjuicio económico. Infracción **leve**: multa fija de **200 euros**, **400** si se trata de **declaraciones censales** o de la comunicación del representante, y **20 euros por cada dato o conjunto de datos** en las declaraciones informativas de los arts. 93 y 94, con un **mínimo de 300** y un **máximo de 20.000 euros**. Si la presentación se hace **fuera de plazo sin requerimiento previo**, la sanción y ambos límites se reducen a **la mitad** (198.2). La sanción es **compatible** con la del art. 203 por desatender los requerimientos (198.3), y el incumplimiento del deber de **comunicar el domicilio fiscal** por personas físicas que no realizan actividades económicas se sanciona con **100 euros** (198.5).
- **Art. 199** — **presentar incorrectamente** autoliquidaciones o declaraciones (**incompletas, inexactas o con datos falsos**), presentarlas por **medios distintos a los electrónicos** habiendo obligación de emplearlos, o contestar así a **requerimientos**

individualizados de información. Todas son graves: **150 euros** con carácter general, **250** en declaraciones censales y en la presentación por medios no electrónicos, **200 euros por cada dato** cuando la información **no** se expresa en magnitudes monetarias y, cuando sí lo hace, multa proporcional de **hasta el 2 %** de las operaciones no declaradas o mal declaradas con un **mínimo de 500 euros** —0,5, 1, 1,5 o 2 % según que lo omitido supere el **10, 25, 50 o 75 %** de lo que debió declararse, y **500 euros fijos** si no alcanza el 10 %—. Estas dos últimas se **incrementan en un 100 %** por comisión repetida (199.6).

- **Art. 200 — obligaciones contables y registrales.** Infracción grave. Multa fija de **150 euros** como regla general, con reglas propias: **1 %** de los cargos, abonos o anotaciones omitidos o inexactos (mínimo 150, máximo 6.000 euros), **1 %** de la cifra de negocios por no llevar o no conservar la contabilidad (mínimo 600 euros), **600 euros** por ejercicio por contabilidades distintas, **300 euros** por retraso superior a cuatro meses, y **0,5 %** del importe de la factura por el retraso en la llevanza de los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT (SII), con un mínimo trimestral de 300 y un máximo de 6.000 euros.
- **Art. 201 — obligaciones de facturación o documentación.** Grave cuando se incumplen los requisitos de la normativa de facturación (**1 %** del conjunto de operaciones) o cuando falta la expedición o la conservación (**2 %**, o 300 euros por operación si no se conoce el importe). **Muy grave** cuando se expiden facturas **con datos falsos o falseados (75 %)**. Las sanciones de este artículo se **incrementan en un 100 %** si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones (art. 201.5).
- **Art. 201 bis — sistemas informáticos que no cumplen las especificaciones exigidas.** Infracción grave. Multa fija de **150.000 euros** por ejercicio y tipo de sistema para la fabricación, producción y comercialización, y de **50.000 euros** por ejercicio para la mera **tenencia**. Es la infracción de los llamados **programas de doble uso**.
- **Art. 202 — número de identificación fiscal.** Leve con carácter general (150 euros). **Grave** cuando el incumplimiento afecta a los deberes específicos de las **entidades de crédito** (**5 %** de las cantidades, mínimo 1.000 euros). **Muy grave** —y con multa fija de **30.000 euros**— cuando se comunican datos falsos o falseados en la solicitud del NIF.

- **Art. 204 — deber de sigilo de retenedores.** Grave, 300 euros por dato, incrementable en un 100 % por comisión repetida.
- **Art. 205 — comunicar incorrectamente datos al pagador.** Leve (35 %) si el obligado debe presentar autoliquidación, **muy grave** (150 %) si no.
- **Art. 206 — no entregar el certificado de retenciones.** Leve, 150 euros.

Merece capítulo aparte, por su extensión y por su papel en la práctica inspectora, la infracción por **resistencia, obstrucción, excusa o negativa** a las actuaciones de la Administración tributaria del **artículo 203**. Se entiende producida *cuando* el sujeto infractor, **debidamente notificado** al efecto, realiza actuaciones tendentes a **dilatar, entorpecer o impedir** la actuación administrativa, y el precepto enumera «entre otras» cinco conductas: **no facilitar el examen** de documentos, libros, registros, facturas o archivos informáticos; **no atender** un requerimiento debidamente notificado; la **incomparecencia**, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo señalados; **negar o impedir** indebidamente la entrada o permanencia en fincas y locales; y las **coacciones** a los funcionarios. La infracción es **grave** (203.2) y la sanción general es multa fija de **150 euros** (203.3), salvo que operen las escalas de los apartados siguientes.

Dos escalas paralelas, por tanto: la **general** del apartado 4 (150 / 300 / 600 euros) y la **agravada** del apartado 5 para quienes desarrollan actividades económicas o para requerimientos sobre documentación contable (300 / 1.500 / hasta el 2 % de la cifra de negocios). El apartado 6 añade una tercera escala, aún más severa, para el obligado que está **siendo objeto de un procedimiento de inspección**, con multas fijas de 1.000 y 5.000 euros (no empresarios) o de 3.000 y 15.000 euros (empresarios), reducidas **a la mitad** si se atiende el requerimiento antes de que finalice el procedimiento sancionador o, si es anterior, el trámite de audiencia del procedimiento inspector.

El **artículo 18.2 del RD 2063/2004** añade una regla de cierre imprescindible: las multas de las letras a), b) y c) de los apartados 4 y 5 «**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». No se suman 150 + 300 + 600: se impone solo la que corresponda al último incumplimiento.

7. La infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 206 bis)

Cierra el catálogo un tipo introducido por la Ley 34/2015 para resolver una anomalía del sistema: hasta entonces, la regularización por **conflicto en la aplicación de la norma** (art. 15 LGT, el antiguo fraude de ley) **no** podía sancionarse.

Artículo 206 bis de la Ley 58/2003 (LGT) · Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Constituye infracción tributaria el **incumplimiento de las obligaciones tributarias** mediante la realización de actos o negocios cuya **regularización** se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el **artículo 15** de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:
 - a) La **falta de ingreso** dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo 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 o acreditación improcedente** de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.
2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria **exclusivamente** *cuando* se acredite la existencia de **igualdad sustancial** entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido **criterio administrativo** y éste hubiese sido **hecho público** para general conocimiento

antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

[...]

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será **grave**.

Esta figura reúne tres rasgos: presupone la regularización del art. 15; exige criterio administrativo público sobre un caso sustancialmente igual y previo al plazo de declaración; y es incompatible con los arts. 191, 193, 194 y 195.: sin conflicto declarado, no hay art. 206 bis. Segundo, exige un requisito adicional de **previsibilidad**: solo se sanciona si existía **criterio administrativo público** —los informes de la Comisión consultiva del art. 15.2— sobre un caso **sustancialmente igual**, publicado **antes** de que se abriera el plazo de declaración. Tercero, es **incompatible** con los artículos 191, 193, 194 y 195: se aplica en lugar de ellos, no además. Sus porcentajes son **fijos**, sin horquilla ni graduación, pero el apartado 6 remite expresamente al art. 188, de modo que **sí caben las reducciones**.

RECUERDA

Mapa de porcentajes del Capítulo III. Multas **proporcionales** con horquilla: arts. 191, 192 y 193 (50 % leve / 50-100 % grave / 100-150 % muy grave). Multas proporcionales **fijas en su porcentaje**: art. 194.1 (15 %), art. 195.2 (15 % en base, 50 % en cuota), art. 196 (40 %), art. 197 (75 %), art. 201.3 (75 % por facturas falsas), art. 205 (35 % leve, 150 % muy grave), art. 206 bis (50 / 50 / 15 / 15-50). Multas **fijas** características: 100 € (domicilio fiscal, art. 198.5), 150 € (art. 199.2, art. 200.3, art. 202.1, art. 203.3, art. 206.2), 200 € (art. 198.1), 250 € (declaración censal incorrecta y presentación en papel, art. 199.2 y 199.3), 300 € (art. 194.2, art. 204.2), 400 € (declaración censal no presentada, art. 198.1), 30.000 € (NIF con datos falsos, art. 202.3), 50.000 € y 150.000 € (art. 201 bis).

TEMA 14

Epígrafe 3 — Cuantificación de las sanciones pecuniarias

1. El esquema de cuantificación y la base de la sanción (art. 8 del RD 2063/2004)

Cuantificar una sanción pecuniaria proporcional es recorrer, siempre en el mismo orden, cinco pasos. El orden importa: aplicar las reducciones antes que la graduación, o calcular el perjuicio económico sobre la magnitud equivocada, cambia el resultado.

Paso	Operación	Norma
1	Determinar la base de la sanción	art. 8 del RD 2063/2004 y el tipo concreto (arts. 191 a 206 bis)
2	Calificar la infracción (leve / grave / muy grave)	arts. 183 y 184 LGT
3	Fijar el porcentaje mínimo de la horquilla	el tipo concreto
4	Graduar : incrementar el mínimo con los criterios aplicables	art. 187 LGT
5	Reducir : acuerdo o conformidad, y después pronto pago	art. 188 LGT

El primer paso lo desarrolla el reglamento.

Artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 · Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT (aps. 1 y 2)

1. La **base de la sanción** en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de

la **cantidad a ingresar resultante de la regularización** practicada, *salvo* en los supuestos previstos en el apartado siguiente.

2. *Cuando* de la regularización practicada resulten cantidades **sancionables y no sancionables**, la base de la sanción será el resultado de **multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente** regulado en el apartado 3. [...]

La regla es intuitiva: si toda la regularización es sancionable, la base coincide con la cantidad a ingresar. Si parte no lo es —porque respecto de ella concurre una causa de exclusión de responsabilidad del art. 179.2, por ejemplo—, la base se reduce proporcionalmente aplicando el coeficiente del apartado 3, que lleva al **numerador** los **incrementos sancionables** multiplicados por el tipo de gravamen (o por el **tipo medio** si la base va gravada por tarifa), al **denominador todos** los incrementos regularizados, y se expresa **redondeado con dos decimales**. El apartado 4 añade una cautela importante: los **ajustes que minoren la deuda** no se tienen en cuenta en el cálculo del coeficiente.

2. Los criterios de graduación (art. 187 LGT y arts. 5 a 7 del RD 2063/2004)

Artículo 187 de la Ley 58/2003 (LGT) · Criterios de graduación de las sanciones tributarias

1. Las sanciones tributarias se graduarán **exclusivamente** conforme a los siguientes criterios, **en la medida en que resulten aplicables**:

- a) **Comisión repetida de infracciones tributarias.**

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

A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un **mismo artículo** del capítulo III de este título. *No obstante*, las infracciones previstas en los **artículos 191, 192 y 193** de esta ley se considerarán **todas ellas de la misma naturaleza**.

Cuando concorra esta circunstancia, la **sanción mínima se incrementará** en los siguientes porcentajes, *salvo que* se establezca expresamente otra cosa:

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción **leve**, el incremento será de **cinco puntos porcentuales**.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción **grave**, el incremento será de **15 puntos porcentuales**.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción **muy grave**, el incremento será de **25 puntos porcentuales**.

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

El perjuicio económico se determinará por el **porcentaje resultante de la relación** existente entre:

1.º La base de la sanción; y

2.º La **cuantía total que hubiera debido ingresarse** en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el **importe de la devolución inicialmente obtenida**.

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

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

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

Cuando el perjuicio económico sea **superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento**, el incremento será de **20 puntos porcentuales**.

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

c) Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

Se entenderá producida esta circunstancia *cuando* dicho incumplimiento afecte a **más del 20 por ciento** del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o *cuando*, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria **no pueda conocer** el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación.

En el supuesto previsto en el apartado 4 del artículo 201 de esta ley, se entenderá producida esta circunstancia *cuando* el incumplimiento afecte a **más del 20 por ciento de los documentos de circulación** expedidos o utilizados en el período objeto de comprobación o investigación.

d) 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.

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

Cuando concurra esta circunstancia, la sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores de este apartado se **reducirá** de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo siguiente**.

2. Los criterios de graduación son **aplicables simultáneamente**.

El artículo 187 encierra cuatro reglas:

Primera: la lista es cerrada. El adverbio «exclusivamente» excluye cualquier otro criterio. Ni la capacidad económica del infractor, ni su comportamiento durante la inspección, ni la reiteración de conductas dentro del mismo período pueden agravar la sanción si no encajan en las cuatro letras.

Segunda: la comisión repetida exige firmeza y ventana temporal. No basta con haber sido sancionado: hace falta **resolución firme en vía administrativa** dentro de los **cuatro años anteriores** a la comisión de la nueva infracción. El **artículo 5.1 del RD 2063/2004** añade que, si hubo varias infracciones previas de la misma naturaleza, «de todas ellas se computará como **único antecedente** la infracción cuya calificación haya resultado **más grave**»: los antecedentes no se acumulan, se toma el peor.

Tercera: los tres primeros criterios agravan y el cuarto atenúa. Las letras a), b) y c) **incrementan** el porcentaje mínimo. La letra d) hace lo contrario: es la puerta de entrada a las reducciones del art. 188. Es una anomalía sistemática de la ley —un criterio de graduación que reduce— y una fuente clásica de confusión.

Cuarta: los criterios se aplican simultáneamente, es decir, sus incrementos se **suman** en puntos porcentuales, no se multiplican ni se eligen alternativamente. En una infracción grave del art. 191, el techo natural de esa suma es el 100 % del techo de la horquilla: 50 (mínimo) + 25 (repetición máxima) + 25 (perjuicio máximo) = 100 %.

EJEMPLO

⑤ **Cómo se calcula el perjuicio económico.** Una sociedad presentó su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023 con un resultado a ingresar de **40.000 euros**. La Inspección comprueba que la cuota correcta era de **100.000 euros**. Toda la diferencia es sancionable.

- **Base de la sanción** (art. 191.1): $\text{cuantía no ingresada} = 100.000 - 40.000 = 60.000 \text{ euros}$.
- **Cuantía total que hubiera debido ingresarse** (art. 187.1.b.2.º) = **100.000 euros**.
- **Perjuicio económico** = $60.000 \div 100.000 \times 100 = 60 \%$.

- Como 60 % es **superior al 50 % e inferior o igual al 75 %**, el incremento es de **20 puntos porcentuales**.

El error más común consiste en dividir la base entre la **cuota declarada** ($60.000 \div 40.000 = 150 \%$), que es un porcentaje imposible. El denominador es siempre lo que **debió** ingresarse, nunca lo que se ingresó. Dos casos límite ayudan a fijarlo: si el obligado **no presentó** autoliquidación alguna, base y denominador coinciden y el perjuicio es del **100 %** ($\rightarrow +25$ puntos); y si la infracción del art. 191 concurre con una devolución obtenida indebidamente, el art. 191.5 impone *ope legis* que «el perjuicio económico es del **100 por ciento**».

3. Las reducciones de las sanciones (art. 188)

Las reducciones no son criterios de graduación: operan **después**, sobre la sanción ya graduada, y responden a una política clara —premiar al obligado que acepta la regularización, no litiga y paga—.

Artículo 188 de la Ley 58/2003 (LGT) · Reducción de las sanciones

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los **artículos 191 a 197** de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes:
 - a) Un **65 por ciento** en los supuestos de **actas con acuerdo** previstos en el artículo 155 de esta Ley.
 - b) Un **30 por ciento** en los supuestos de **conformidad**.
2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior **se exigirá** sin más requisito que la **notificación al interesado**, *cuando* concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, *cuando* se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente

recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, *cuando no se ingresen* las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley [...].

b) En los supuestos de conformidad, *cuando* se haya interpuesto **recurso o reclamación contra la regularización**.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de **cualquier infracción**, una vez aplicada, en su caso, la **reducción por conformidad** a la que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el **40 por ciento** 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 esta Ley 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 con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que **no se interponga recurso o reclamación** contra la **liquidación o sanción**.

El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en este apartado **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 en este apartado **no será aplicable** a las sanciones que procedan en los supuestos de **actas con acuerdo**.

Los tres porcentajes vigentes proceden de la **Ley 11/2021, de 9 de julio**, de medidas de prevención y lucha contra el fraude, que elevó el de las actas con acuerdo del 50 % al **65 %**,

el de conformidad del 25 % al **30 %** y el de pronto pago del 25 % al **40 %**. La disposición transitoria de aquella ley extendió los nuevos porcentajes a las sanciones **no firmes** que se acogieran a ellos, en aplicación del art. 10.2.

Hay que distinguir con cuidado el **ámbito** de cada reducción, porque no coinciden:

Reducción	Porcentaje	Ámbito objetivo	Se pierde si...
Actas con acuerdo (188.1.a)	65 %	Sanciones de los arts. 191 a 197	Se interpone recurso contencioso-administrativo , o no se ingresa en plazo
Conformidad (188.1.b)	30 %	Sanciones de los arts. 191 a 197	Se recurre la regularización (la liquidación)
Pronto pago (188.3)	40 %	Cualquier infracción, salvo actas con acuerdo	No se ingresa la totalidad en plazo, o se recurre la liquidación o la sanción

MATIZ

Tres precisiones sobre el alcance de cada reducción. **Primera:** las reducciones por acuerdo y conformidad solo alcanzan a las sanciones de los **artículos 191 a 197**, es decir, a las infracciones con contenido económico. Las formales de los arts. 198 y siguientes **no** se reducen por conformidad. **Segunda:** la reducción del **40 %** por pronto pago sí se aplica a **cualquier** infracción —también a las formales—, salvo a las derivadas de actas con acuerdo, que ya disfrutaban del 65 %. **Tercera:** el **artículo 212.2** permite «recurrir la sanción **sin perder la reducción por conformidad** siempre que **no se impugne la regularización**», lo que abre una vía muy utilizada: aceptar la liquidación, conservar el 30 %, y discutir solo la culpabilidad. Eso sí, ese recurso **hace perder el 40 %** de pronto pago, porque el art. 188.3.b) exige que no se recurra ni la liquidación ni la sanción.

4. La cascada completa: graduación y reducciones aplicadas en orden

EJEMPLO

⑥ **Una sanción del artículo 191 de principio a fin.** La Inspección regulariza el IVA del **cuarto trimestre de 2023** de una empresa —conforme al art. 3.2 del RD 2063/2004, hay una infracción por cada tributo y período—. Los datos son estos: la cuota que debió autoliquidarse en ese período era de **100.000 euros** y solo se ingresaron **20.000 euros**. La diferencia procede de **ventas no facturadas ni declaradas**. La empresa fue sancionada por una infracción **grave** del artículo 193 (devolución indebida) en resolución firme de hace tres años. Firma el acta en **conformidad**, no recurre y paga en el plazo del art. 62.2 LGT.

Paso 1 · Base de la sanción (art. 191.1 y art. 8.1 del RD 2063/2004): $100.000 - 20.000 = 80.000$ euros.

Paso 2 · Calificación (arts. 184.2 y 191.3): hubo **omisión de operaciones**, y su incidencia sobre la base es del 100 % —muy por encima del 10 %—, luego hay **ocultación**. Como la base supera 3.000 euros y no se han empleado medios fraudulentos, la infracción es **GRAVE**.

Paso 3 · Porcentaje mínimo (art. 191.3): **50 %**.

Paso 4 · Graduación (art. 187.1):

Criterio	Cálculo	Incremento
Comisión repetida (a)	Antecedente firme por infracción grave dentro de los 4 años anteriores. Los arts. 191, 192 y 193 son «todos ellos de la misma naturaleza»	+15 puntos
Perjuicio económico (b)	$80.000 \div 100.000 = 80 \% \rightarrow$ superior al 75 %	+25 puntos
Incumplimiento sustancial de facturación (c)	No consta que se aprecie en este expediente	—

Porcentaje final	50 + 15 + 25	90 %
------------------	--------------	------

Sanción graduada = $80.000 \times 90 \% = 72.000$ euros.

Paso 5 · Reducciones (art. 188), aplicadas **en cascada** y en este orden:

Operación	Cálculo	Importe
Sanción graduada	$80.000 \times 0,90$	72.000 €
– Reducción por conformidad del 30 % (art. 188.1.b)	$72.000 \times 0,30 = 21.600$	50.400 €
– Reducción por pronto pago del 40 % (art. 188.3)	$50.400 \times 0,40 = 20.160$	30.240 €

Sanción a ingresar: 30.240 euros. Sobre una base de 80.000 euros, la carga efectiva es del **37,80 %**, frente al 90 % nominal. El 40 % **no se suma** al 30 % (no son 70 puntos): se aplica sobre el importe **ya reducido**, que es lo que significa aplicarlas «en cascada».

Dos avisos. Primero, como la multa **impuesta** (72.000 euros) supera los 30.000 euros y se ha utilizado el criterio de **comisión repetida**, la Administración **podría** imponer además las sanciones accesorias del art. 186.1 —pérdida de subvenciones y beneficios fiscales rogados y prohibición de contratar durante **un año**, por tratarse de infracción grave—. Segundo, si la empresa recurriera después la liquidación, perdería **las dos** reducciones y se le exigirían los 41.760 euros descontados, sin más requisito que la notificación (art. 188.2.b y 188.3).

EJEMPLO

⑦ **La misma infracción, resuelta con acta con acuerdo.** Tomemos los mismos 80.000 euros de base y el mismo 90 % de porcentaje graduado, pero supongamos ahora que el expediente concluye con un **acta con acuerdo** del artículo 155 LGT.

- Sanción graduada: $80.000 \times 0,90 = 72.000$ euros.
- Reducción del **65 %** (art. 188.1.a): $72.000 \times 0,35 = 25.200$ euros.

- La reducción del 40 % por pronto pago **no se aplica**: el último párrafo del art. 188.3 la excluye expresamente en las actas con acuerdo.

Sanción a ingresar: 25.200 euros, frente a los 30.240 de la vía de conformidad. El acuerdo sale algo mejor, pero exige constituir **depósito, aval o certificado de seguro de caución** suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta (art. 155.3), renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 208.2) y aceptar que la sanción **no podrá impugnarse en vía administrativa** (art. 212.2). Si se impugnara en vía contencioso-administrativa, se exigiría el importe de la reducción practicada.

5. Supuestos particulares de cuantificación: el artículo 195 y la deducibilidad ulterior

EJEMPLO

⑧ **Una infracción del artículo 195: acreditar lo que no existe.** Una sociedad presenta el Impuesto sobre Sociedades de 2023 con **cuota cero** y, además:

- Declara una **base imponible negativa de 200.000 euros** pendiente de compensar en ejercicios futuros. La Inspección acredita que **80.000 euros** de esa BIN son improcedentes (gastos ficticios).
- Declara una **deducción por I+D pendiente de aplicar en cuota de 30.000 euros**, de la que **12.000 euros** resultan improcedentes.

No hay falta de ingreso ni devolución obtenida: la cuota del ejercicio era cero. Pero la sociedad se ha fabricado créditos fiscales aparentes, y eso es exactamente lo que castiga el art. 195.

Partida improcedente	Dónde opera	Base de la sanción	Tipo (art. 195.2)	Sanción
BIN improcedente	A compensar en la base imponible	80.000 €	15 %	12.000 €

Deducción de I+D impropcedente	A deducir en la cuota	12.000 €	50 %	6.000 €
Total				18.000 €

La infracción es **grave** en todo caso (art. 195.1, párrafo tercero), sin que quepa calificarla de leve ni de muy grave y sin horquilla que graduar. Sobre los 18.000 euros sí operan las **reducciones** del art. 188, porque el art. 195 está dentro del rango «arts. 191 a 197»: con conformidad y pronto pago quedarían en $18.000 \times 0,70 \times 0,60 = 7.560$ euros.

El artículo 195.3 evita la doble sanción. Si en 2026 la sociedad llegara a compensar esa BIN impropcedente y por ello se le impusiera una sanción del art. 191, la sanción de 12.000 euros ya pagada sería **deducible** «en la parte proporcional correspondiente» de la nueva, sin que el importe a deducir pueda exceder de esta última. La ley evita así castigar dos veces el mismo perjuicio: primero por acreditarlo, después por aplicarlo.

RECUERDA

El orden es la mitad de la respuesta. Base → calificación → porcentaje mínimo → graduación (suma de puntos) → reducciones (en cascada). **Graduación** (art. 187): comisión repetida +5 / +15 / +25 puntos según la calificación del antecedente firme de los **cuatro años** anteriores; perjuicio económico +10 / +15 / +20 / +25 puntos según los tramos $>10 \leq 25$, $>25 \leq 50$, $>50 \leq 75$ y >75 %, incumplimiento sustancial de facturación cuando afecte a **más del 20 %** de las operaciones; y acuerdo o conformidad, que no agrava sino que abre las reducciones. Los criterios son **exclusivos** y **simultáneos**. **Reducciones** (art. 188): **65 %** actas con acuerdo, **30 %** conformidad —ambas solo para los arts. 191 a 197— y **40 %** adicional por ingreso total en plazo sin recurso, aplicable a **cualquier** infracción salvo las actas con acuerdo.

TEMA 14

Epígrafe 4 — Extinción de la responsabilidad y de las sanciones. El procedimiento sancionador

1. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones (art. 189)

La ley separa con nitidez dos momentos. Una cosa es que se extinga la **responsabilidad** —la posibilidad de **imponer** una sanción por una infracción ya cometida— y otra que se extinga la **sanción** ya impuesta, es decir, la obligación de **pagarla**. El artículo 189 se ocupa de lo primero.

Artículo 189 de la Ley 58/2003 (LGT) · Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias

1. 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.
2. El plazo de prescripción para **imponer** sanciones tributarias será de **cuatro años** y comenzará a contarse **desde el momento en que se cometieron** las correspondientes infracciones.
3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se **interrumpe**:
 - a) Por cualquier **acción de la Administración tributaria**, realizada con **conocimiento formal del interesado**, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la **regularización** de la situación tributaria del obligado **interrumpirán** el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la **interposición de reclamaciones o recursos** de cualquier clase, por la **remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal**, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

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

Dos causas de extinción, entonces, y solo dos: **fallecimiento** del sujeto infractor —consecuencia del carácter personalísimo de la sanción, que enlaza con la intransmisibilidad a los herederos del art. 182.3— y **prescripción**.

El plazo es de **cuatro años**, el mismo que el general del artículo 66 LGT, pero con un **dies a quo propio y distinto**: no arranca del fin del plazo de declaración, sino **del momento en que se cometió la infracción**. Y su interrupción tiene una peculiaridad de enorme trascendencia práctica: el segundo párrafo del apartado 3.a) dispone que las actuaciones **de regularización** interrumpen también la prescripción **sancionadora**. De ahí que una inspección iniciada por la cuota mantenga viva la posibilidad de sancionar, aunque el procedimiento sancionador no se haya incoado todavía.

La **regularización voluntaria** del artículo 179.3 no aparece en el artículo 189 porque técnicamente no extingue una responsabilidad nacida: impide que llegue a nacer. El efecto práctico, sin embargo, es equivalente, y por eso se estudia junto a estas causas.

EJEMPLO

⑨ **Cuándo prescribe la sanción: dos relojes distintos.** Un contribuyente presentó el 30 de junio de 2022 su declaración de IRPF del ejercicio 2021,

dejando de ingresar 9.000 euros. El plazo voluntario de declaración terminaba precisamente ese 30 de junio de 2022.

Reloj	Dies a quo	Prescribe
Derecho a liquidar la deuda (arts. 66.a y 67.1 LGT)	Día siguiente al fin del plazo de declaración: 1-jul-2022	1-jul-2026
Derecho a imponer la sanción (art. 189.2)	Momento en que se cometió la infracción, esto es, el vencimiento del plazo sin ingresar: 30-jun-2022	30-jun-2026

Los dos plazos discurren casi en paralelo, pero no son el mismo, y sobre todo **no se interrumpen por los mismos actos**: la interrupción de la prescripción sancionadora exige una actuación conducente a imponer la sanción, con la importante salvedad del art. 189.3.a), párrafo segundo, que atribuye ese efecto interruptivo también a las actuaciones de regularización de las que la sanción traiga causa. Si el 15 de marzo de 2025 se notifica el inicio de un procedimiento inspector sobre el IRPF 2021, **ambos** plazos se interrumpen y vuelven a contar de cero.

2. Extinción de las sanciones (art. 190)

Artículo 190 de la Ley 58/2003 (LGT) · Extinción de las sanciones tributarias

1. Las sanciones tributarias se **extinguen** por el **pago o cumplimiento**, por **prescripción del derecho para exigir su pago**, por **compensación**, por **condonación** y por el **fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas**.
2. Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el **capítulo IV del título II** de esta ley.

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

3. La **recaudación** de las sanciones se regulará por las normas incluidas en el **capítulo V del título III** de esta ley.
4. Las sanciones tributarias **ingresadas indebidamente** tendrán la consideración de **ingresos indebidos** a los efectos de esta ley.

Las cinco causas del apartado 1 replican las de extinción de la deuda tributaria del artículo 59 LGT, con dos ausencias significativas: no figuran la **insolvencia probada** ni la **deducción sobre transferencias**. Y hay una diferencia en el modo de extinción por fallecimiento: mientras la responsabilidad se extingue con la muerte **del sujeto infractor** (art. 189.1), la sanción ya impuesta se extingue con el fallecimiento de **todos los obligados a satisfacerla**, expresión que abarca también a los eventuales responsables solidarios o subsidiarios declarados.

El apartado 2 remite la prescripción del derecho a **exigir el pago** a las reglas generales, de modo que aquí opera un **tercer plazo de cuatro años**, distinto de los dos anteriores, contado desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario. Y el apartado 3 remite la recaudación de las sanciones a las normas del **capítulo V del título III de la propia LGT** —desarrolladas reglamentariamente por el Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)—, con la particularidad del artículo 212.3: la interposición en plazo de un recurso administrativo contra la sanción suspende automáticamente su ejecución, de modo que el procedimiento de apremio no puede iniciarse mientras la sanción no sea firme en vía administrativa.

3. La regulación del procedimiento y la tramitación separada (arts. 207 y 208 LGT y arts. 21 y 26 a 28 del RD 2063/2004)

Artículo 207 de la Ley 58/2003 (LGT) · Regulación del procedimiento sancionador en materia tributaria

El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará:

- a) Por las **normas especiales** establecidas en este título y la **normativa reglamentaria** dictada en su desarrollo.
- b) **En su defecto**, por las normas reguladoras del **procedimiento sancionador en materia administrativa**.

El orden de prelación es, por tanto: LGT y RD 2063/2004 primero, y solo supletoriamente las Leyes 39/2015 y 40/2015. No hay remisión al procedimiento sancionador administrativo común salvo laguna.

Artículo 208 de la Ley 58/2003 (LGT) · Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria 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**.
2. En los supuestos de **actas con acuerdo** y en aquellos otros en que el obligado tributario haya **renunciado** a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el **correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos** [...].

En las **actas con acuerdo**, la **renuncia** al procedimiento separado se hará constar **expresamente** en las mismas, y la **propuesta de sanción** debida-

mente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, **se incluirá en el acta con acuerdo.**

[...]

La **tramitación separada** es la regla y responde a una exigencia constitucional: la sanción se impone en un procedimiento con garantías propias, en el que rigen la presunción de inocencia y el derecho de defensa, y no como apéndice de una liquidación. Las dos excepciones —**renuncia** del obligado y **actas con acuerdo**— se articulan en el reglamento.

El **artículo 26.1 del RD 2063/2004** exige que la renuncia se formule **por escrito** y mediante **manifestación expresa** dentro de un plazo tasado: los **dos primeros meses** del procedimiento de aplicación de los tributos con carácter general y los **seis primeros meses** en el **procedimiento de inspección** —o, si se anticipan, hasta el fin del trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución y hasta la finalización de la audiencia previa a la suscripción del acta, respectivamente—. Ambos plazos se computan por meses sin descontar interrupciones justificadas, dilaciones ni suspensiones. La renuncia es **irrevocable** (art. 26.3) salvo el supuesto del art. 28.5, y **no puede ejercitarse fuera de plazo**.

En caso de renuncia, el artículo 27 del reglamento ordena que la tramitación sea conjunta pero que «**cada procedimiento finalizará con un acto resolutorio distinto**», y que las propuestas de resolución de uno y otro se notifiquen **simultáneamente**. En las **actas con acuerdo** (art. 28), el procedimiento sancionador se entiende **iniciado con el propio acta**, que incorpora la propuesta de sanción, la renuncia expresa y la conformidad, y la sanción se entiende **impuesta y notificada** en los términos del art. 155.5 LGT, «sin que sea preciso dictar acto resolutorio específico de imposición de la sanción».

4. Iniciación (art. 209 LGT y arts. 22 y 25 del RD 2063/2004)

Artículo 209 de la Ley 58/2003 (LGT) · Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará **siempre de oficio**, mediante la **notificación del acuerdo** del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento **iniciado mediante declaración** o de un procedimiento de **verificación de datos, comprobación o inspección** *no podrán* iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez **transcurrido el plazo de seis meses** desde que se hubiese **notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución**.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las **sanciones a que se refiere el artículo 186** de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de **seis meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la **sanción pecuniaria** a que se refiere dicho precepto.

Dos ideas capitales. La primera: el procedimiento sancionador **nunca se inicia a instancia de parte**, ni siquiera por denuncia (la denuncia pública del art. 114 LGT no convierte al denunciante en interesado). La segunda: el **plazo de caducidad de la acción** de seis meses desde la notificación de la liquidación. Transcurrido ese plazo, la Administración **pierde la posibilidad de sancionar** por los hechos regularizados, aunque la infracción no haya prescrito. Es un plazo de **preclusión**, no de prescripción: no se interrumpe.

El artículo 22 del reglamento fija el **contenido necesario** del acuerdo de inicio, que es también el catálogo de garantías del art. 208.3 llevado a la práctica: identificación del presunto responsable, conducta que motiva la incoación con su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, órgano competente para resolver e identificación del instructor, e indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia con sus plazos.

El artículo 25.1 del reglamento añade una cautela orgánica: cuando el procedimiento sancionador deriva de una inspección, «en todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá **autorización previa del inspector-jefe**», que puede concederse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o una vez finalizado este, siempre antes de que venza el plazo del art. 209.

5. Instrucción (art. 210 LGT y art. 23 del RD 2063/2004)

Artículo 210 de la Ley 58/2003 (LGT) · Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria

1. En la **instrucción** del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el **artículo 99** de esta ley.
2. Los **datos, pruebas o circunstancias** que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán **incorporarse formalmente** al mismo **antes de la propuesta de resolución**.
3. En el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar **medidas cautelares** de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 146** de esta ley.
4. Concluidas las actuaciones, se formulará **propuesta de resolución** en la que se recogerán de forma **motivada** los **hechos**, su **calificación jurídica** y la **infracción** que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de **inexistencia de infracción o responsabilidad**.

En la propuesta de resolución se **concretará** asimismo la **sanción propuesta** con indicación de los **criterios de graduación** aplicados, con **motivación adecuada** de la procedencia de los mismos.

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.

5. *Cuando* al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente **todos los elementos** que permitan formu-

lar 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 [...].

El apartado 2 consagra una garantía de primer orden: los elementos probatorios obtenidos en el procedimiento de aplicación de los tributos **no se trasladan automáticamente** al sancionador, sino que deben **incorporarse formalmente** y siempre **antes** de la propuesta de resolución. Es el precio de la tramitación separada.

El apartado 5 regula la llamada **tramitación abreviada**: cuando la Administración ya dispone de todo lo necesario, la propuesta se incorpora al propio acuerdo de inicio, de modo que iniciación e instrucción se funden en un solo acto y el expediente se reduce, en la práctica, a un trámite de alegaciones de **15 días**. El **artículo 23.6 del RD 2063/2004** añade que en tal caso «se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta». Es, con diferencia, la modalidad más frecuente.

6. Terminación (art. 211 LGT y arts. 24 y 25 del RD 2063/2004)

Artículo 211 de la Ley 58/2003 (LGT) · Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante **resolución** o por **caducidad**.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de **inspección** el interesado preste su **conformidad** a la propuesta de resolución, se entenderá **dictada y notificada la resolución** por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de **un mes** a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, **sin necesidad de nueva notificación**

expresa al efecto, *salvo que* en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta ley.

2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá **concluir en el plazo máximo de seis meses** contados desde la **notificación de la comunicación de inicio** del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se **notifique el acto administrativo de resolución** del mismo. [...]

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 esta Ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se **extenderá** por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.

3. 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 esta ley. En su caso, contendrá la declaración de **inexistencia de infracción o responsabilidad**.
4. El **vencimiento del plazo** establecido en el apartado 2 de este artículo **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**.

El artículo 211 fija cuatro reglas relevantes:

El plazo de seis meses y la caducidad. Se cuentan desde la **notificación del inicio** hasta la **notificación de la resolución**. Vencido sin resolución notificada, el procedimiento **caduca**, y —esta es la nota distintiva frente a la caducidad de los procedimientos de gestión del art. 104.5— la caducidad aquí **impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador**. No es una caducidad reversible: es la pérdida definitiva de la posibilidad de sancionar por esos hechos.

La resolución tácita por conformidad. Si en un sancionador derivado de inspección el interesado presta conformidad a la propuesta, la resolución se entiende **dictada y notificada** por el mero **transcurso de un mes** desde que la manifestó, sin acto expreso.

El contenido de la resolución. El apartado 3 obliga a que la resolución motive los hechos, valore la prueba, determine la infracción, identifique al infractor y **cuantifique** la sanción con indicación de los criterios de graduación y de las reducciones. La ausencia de motivación de la **culpabilidad** es la causa más frecuente de anulación de sanciones en vía económico-administrativa y contenciosa.

Los órganos competentes (art. 211.5). La regla ordinaria es la letra d): resuelve el **órgano competente para liquidar** o el **órgano superior inmediato** de la unidad administrativa que propuso el inicio. En el ámbito inspector, el **artículo 25.8 del RD 2063/2004** lo concreta sin margen de duda: «El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el **inspector-jefe**». Las letras a), b) y c) se reservan a las sanciones **no pecuniarias**: la **suspensión del ejercicio de profesiones oficiales**, empleo o cargo público asciende hasta el **Consejo de Ministros**, la pérdida de **beneficios o incentivos fiscales**, de la posibilidad de obtener **subvenciones o ayudas públicas** y la **prohibición para contratar** corresponden al **Ministro de Hacienda** o al órgano equivalente de la comunidad autónoma o entidad local, u órganos en quienes deleguen; y la pérdida del derecho a aplicar un beneficio fiscal, al **órgano competente para su reconocimiento**.

El **artículo 24.2 del RD 2063/2004** añade una garantía específica cuando el órgano resolutorio **empeora** la propuesta: si considera sancionables conductas tenidas por no sancionables, si modifica la **tipificación** o si **agrava la calificación** (de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave), debe notificar la rectificación y conceder **10 días** de alegaciones.

EJEMPLO

⑩ **Los plazos del procedimiento sancionador, día a día.** Una inspección de IVA concluye con acta de conformidad y la liquidación se entiende notificada el **10 de marzo de 2026**.

Hito	Fecha	Norma
Notificación de la liquidación	10-mar-2026	—
Último día para iniciar el procedimiento sancionador	10-sep-2026 (seis meses)	art. 209.2 LGT
Autorización previa del inspector-jefe para iniciar	Antes de esa fecha	art. 25.1 del RD 2063/2004
Notificación del acuerdo de inicio con propuesta incorporada (tramitación abreviada)	2-jun-2026	art. 210.5 LGT
Plazo de alegaciones y puesta de manifiesto del expediente	15 días desde la notificación	arts. 210.4 y 210.5 LGT
Si el interesado presta conformidad el 20-jun-2026, resolución entendida dictada y notificada	20-jul-2026 (un mes desde la conformidad; el art. 25.7 del RD lo cuenta desde el día siguiente)	art. 211.1 LGT
Último día para notificar la resolución expresa	2-dic-2026 (seis meses desde el inicio)	art. 211.2 LGT
Si no se notifica en plazo	Caducidad y archivo, sin posibilidad de nuevo procedimiento	art. 211.4 LGT

Órganos que intervienen: el **equipo o unidad** que desarrolló la comprobación acuerda el inicio y, en su caso, instruye (arts. 25.1 y 25.3 del RD 2063/2004), y el **inspector-jefe** autoriza el inicio y dicta la resolución (arts. 25.1 y 25.8). Adviértase el juego de los **dos plazos de seis meses**: el primero para **iniciar**, contado desde la liquidación, y el segundo para **terminar**, contado desde el inicio. No se solapan ni se compensan.

7. Recursos contra las sanciones (art. 212 LGT y art. 29 del RD 2063/2004)

Artículo 212 de la Ley 58/2003 (LGT) · Recursos contra sanciones

1. 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.
2. Se podrá **recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad** prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley *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**.

3. La **interposición en tiempo y forma** de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La **ejecución de las sanciones** quedará **automáticamente suspendida** en periodo voluntario **sin necesidad de aportar garantías** hasta que sean **firμες en vía administrativa**.

b) **No se exigirán intereses de demora** por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora **a partir del día siguiente** a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de **suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad**, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como *cuando* en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el **responsable**. En **ningún caso** será objeto de suspensión automática por este precepto la **deuda tributaria** objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las **responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2** de esta Ley.

La **suspensión automática y sin garantías** del apartado 3.a) es el privilegio más característico del régimen sancionador y contrasta abiertamente con la ejecutividad de la liquidación, cuya suspensión exige, por regla general, aportar garantía. La suspensión no es rogada: el **artículo 29.1 del RD 2063/2004** ordena que se aplique «**automáticamente** por los órganos competentes, **sin necesidad de que el interesado lo solicite**».

MATIZ

Si la Administración aprecia que los hechos pudieran ser constitutivos de **delito contra la Hacienda Pública** de los artículos 305 o 305 bis del Código Penal —el tipo básico exige que la cuota defraudada, el importe no ingresado o el beneficio indebidamente obtenido **exceda de 120.000 euros** (art. 305.1), y el tipo agravado, que **exceda de 600.000 euros** (art. 305 bis.1.a)—, el **artículo 32 del RD 2063/2004** impone tres consecuencias según el estado del expediente: si el procedimiento sancionador **no se ha iniciado**, la Administración se **abstiene de iniciarlo**, si ya se inició, se **abstiene de continuarlo**, entendiéndose concluido; y si ya se impuso sanción por los mismos hechos, **se suspende su ejecución**. La **sentencia condenatoria impide** la sanción administrativa por los mismos hechos, mientras que si no se aprecia delito la Administración puede iniciar o reanudar el expediente **con arreglo a los hechos que los tribunales hubieran considerado probados**. El artículo 33 extiende ese régimen al delito contable del **artículo 310 del Código Penal**. Es el *non bis in idem* procedimental: primero se pronuncia el juez penal, después —y solo si no hay delito— la Administración.

RECUERDA

Epígrafe 4 en cifras. Extinción: la responsabilidad se extingue por **fallecimiento del infractor** y por **prescripción de cuatro años desde la comisión** de la infracción, apreciable **de oficio** (art. 189). Las sanciones se extinguen por **pago, prescripción del derecho a exigir el pago, compensación, condonación y fallecimiento de todos los obligados** (art. 190). **Procedimiento:** tramitación **separada** como regla, con **renuncia** posible en los **dos primeros meses** —seis en inspección— (art. 208 LGT y art. 26 del RD 2063/2004). **Iniciación siempre de oficio**, con el límite de **seis meses desde la notificación de la liquidación** (art. 209.2) y **autorización previa del inspector-jefe** en el ámbito inspector (art. 25.1 del RD). Instrucción con incorporación formal de las pruebas antes de la propuesta y **15 días** de alegaciones (art. 210). Terminación por **resolución o caducidad**, con plazo máximo de **seis meses** desde el inicio, y la caducidad **impide un nuevo procedimiento** (art. 211). Resolución tácita al **mes** de la conformidad en inspección, dictada por el **inspector-jefe** (art. 211.1 LGT y art. 25.8 del RD). Recursos con **suspensión automática y sin garantías** hasta la firmeza en vía administrativa, aplicada **de oficio** (art. 212.3 LGT y art. 29.1 del RD).

<!-- VERIF T14: 9 correcciones — (1) art. 187.1.b).1.º: restaurado el punto y coma del BOE «La base de la sanción; y» y retirada la cursiva espuria en «y»; (2) EJEMPLO ①: la factura falsa no es medio fraudulento automático — condicionado al umbral >10 % del art. 184.3.b), con cita añadida del 191.3.a); (3) Ep.2 §4: «letras c) de sus apartados 2, 3 y 4» era falso (191.4 no tiene letras y 192/193 solo tienen a) y b)) → «letras c) de los apartados 2 y 3 y párrafo segundo del apartado 4»; (4) art. 203.6: añadido «o, si es anterior,» al trámite de audiencia, conforme al literal; (5) Ep.4 §2: el art. 190.3 remite al capítulo V del título III de la LGT, no directamente al RGR (RD 939/2005), que solo lo desarrolla; (6) EJEMPLO ⑥: «IVA del ejercicio 2023» → «cuarto trimestre de 2023», por coherencia con la regla tributo+período del art. 3.2 del RD; (7) EJEMPLO ⑦: la garantía del art. 155.3 es «suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse

del acta», no «por el importe total»; (8) EJEMPLO ⑩: la resolución tácita se ancla al art. 211.1 LGT y se explicita el matiz de cómputo del art. 25.7 del RD (día siguiente); (9) retirado el anglicismo «software» → «programas de doble uso», y añadidos los umbrales verificados del CP (120.000 € art. 305.1 / 600.000 € art. 305 bis.1.a) en el MATIZ del delito. VERIFICADO SIN CAMBIOS: los 34 blockquotes restantes (LGT 178-212 y RD 2063/2004 arts. 1, 2, 3.2, 4, 8, 10.5, 26.1) cotejados byte a byte; reducciones 65/30/40 % post Ley 11/2021; recargo del art. 27.2 (1 % + 1 %/mes → 6 % con 5 meses; 15 % > 12 meses) y las aritméticas de ⑤ (60 % → +20), ⑥ (90 % → 72.000 → 50.400 → 30.240), ⑦ (25.200), ⑧ (12.000 + 6.000 = 18.000 → 7.560) y las fechas de ⑨ (30-jun-2026 / 1-jul-2026) y ⑩ (10-sep-2026 / 2-dic-2026); art. 150.5 correctamente citado por el art. 211.2. NO PROCEDE: umbrales de contrabando, recargos ejecutivos 5/10/20 %, plazos 18/27 meses del art. 150 y plazos de un mes/un año del REA no figuran en el tema. →

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP

El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android

**EN LA WEB**app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android