



PROYECTO DE REAL DECRETO XX/2004 POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1. Introducción.

El régimen sancionador tributario ha sido objeto de una profunda reforma con la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por ello resulta imprescindible la renovación de las normas que constituyen el desarrollo reglamentario de esta materia, dado que la normativa hasta ahora vigente, integrada fundamentalmente por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, no se correspondía con la diferente estructura y sistemática del nuevo régimen sancionador que incorpora la Ley 58/2003.

El nuevo régimen sancionador se caracteriza fundamentalmente por los siguientes aspectos:

- la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria,
- la aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales de Derecho administrativo,
- la nueva tipificación de las infracciones, que adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común,
- la introducción de nuevas reducciones de las sanciones para los supuestos de actas con acuerdo y de pago sin recurso de la sanción,
- la especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción, de modo que, en términos generales, la calificación de una infracción como grave requiere la existencia de ocultación y la calificación como muy grave requiere la concurrencia de



medios fraudulentos, como expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria,

- y el incremento de la seguridad jurídica, de forma que se ha tratado de reducir el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador. Para lograr este objetivo se han revisado los criterios necesarios para la cuantificación exacta de la sanción y se han incluido en el texto legal las reglas para su aplicación. Con esta reforma y con la nueva clasificación tripartita de las infracciones se ha conseguido reducir los intervalos previstos en el régimen anterior para el cálculo de algunas sanciones.

Estas dos últimas circunstancias mencionadas condicionan el desarrollo reglamentario del nuevo régimen sancionador puesto que las necesidades son muy diferentes de las que existían bajo la normativa que ahora se deroga. En efecto, el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, así como su antecesor, el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, tenía como objetivo fundamental, además de establecer las necesarias normas procedimentales, concretar los intervalos que establecía la anterior Ley 230/1963 para la cuantificación de las sanciones.

En cambio, la norma reglamentaria que ahora se aprueba responde a una finalidad diferente ya que, como se ha indicado, en el nuevo régimen sancionador establecido por la Ley 58/2003, es la propia Ley la que determina en la mayoría de los casos la cuantía exacta de la sanción que procede para cada infracción tributaria. Por tanto, la necesidad de la norma reglamentaria se centra en establecer las fórmulas de cálculo necesarias para la correcta aplicación de determinados conceptos legales con arreglo a la nueva sistemática empleada, además de regular el necesario desarrollo del procedimiento sancionador.

2. Calificación y cuantificación de infracciones y sanciones tributarias.

La nueva Ley General Tributaria configura como eje central de las infracciones que generan perjuicio económico el elemento subjetivo concurrente en cada caso, concretado básicamente en la ocultación y en los medios fraudulentos. Para la aplicación del nuevo régimen se establece como regla fundamental la calificación unitaria de la infracción, de modo que, tal y como resulta del artículo 184 de la Ley, cuando en una determinada regularización se aprecie simultáneamente la concurrencia de ocultación, medios fraudulentos o cualquier otra circunstancia determinante de la calificación de la infracción, se analizará la incidencia que cada una de estas circunstancias tiene sobre la base de la sanción a efectos de determinar la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave. Una vez calificada, la infracción se considerará única y el porcentaje de sanción que corresponda se aplicará sobre toda la base de la sanción.



La incidencia de cada circunstancia se mide en forma de relaciones o proporciones entre diversas magnitudes, cuya concreción y forma de cálculo trata de resolver esta norma reglamentaria, para reducir los márgenes de la actuación administrativa en el cálculo de las sanciones. Ello resulta especialmente necesario teniendo en cuenta la casuística propia de un régimen sancionador, dado que en una misma regularización, además de los incrementos de tributación que determinan la infracción, pueden existir también partidas que determinan una mayor deuda tributaria pero que no son objeto de sanción o ajustes que suponen una minoración de la deuda tributaria y, en consecuencia, de la base de la sanción. Precisamente, la norma reglamentaria que se aprueba tiene por objeto establecer reglas de cálculo precisas para la adecuada aplicación de los conceptos legales a supuestos como los mencionados, evitando las dudas interpretativas que, en otro caso, pudieran plantearse.

En relación con las infracciones que no conllevan perjuicio económico para la Hacienda Pública y consisten esencialmente en el incumplimiento de deberes u obligaciones formales, el desarrollo reglamentario contiene reglas que intentan aclarar la incompatibilidad de determinados tipos infractores de acuerdo con el principio de no concurrencia de infracciones tributarias establecido en el artículo 180 de la Ley General Tributaria.

3. Normas procedimentales.

El Capítulo III del Reglamento que se aprueba constituye el desarrollo de las normas sobre procedimiento sancionador previstas en los artículos 207 y siguientes de la Ley General Tributaria. En esta regulación, la novedad más destacada está constituida por la nueva configuración del derecho a la tramitación separada del procedimiento sancionador como un derecho renunciable por parte de los interesados en un procedimiento de aplicación de los tributos.

De acuerdo con ello, este Capítulo queda estructurado en cuatro secciones. Una primera relativa a disposiciones generales; otras dos secciones dedicadas, respectivamente, a la tramitación separada y conjunta del procedimiento sancionador, y una última sección relativa a la suspensión de las sanciones.

Dentro de la tramitación separada no se establecen grandes modificaciones respecto al contenido que sobre esta materia establecía el Real Decreto 1930/1998. No obstante, debe destacarse que se incorporan al Reglamento del régimen sancionador las normas especiales relativas a los procedimientos sancionadores tramitados por los órganos de inspección de los tributos y que en el régimen anterior se ubicaban en el citado Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

En cuanto a la tramitación conjunta de los procedimientos, el artículo 208 de la Ley distingue dos supuestos claramente diferenciados, con una específica habilitación reglamentaria a efectos de que se regule la tramitación conjunta de forma



coherente con la naturaleza propia de cada supuesto. Así, en el supuesto de actas con acuerdo, no es precisa la iniciación, tramitación y resolución de un procedimiento sancionador separado, de modo que la sanción se impone, en su caso, en el propio acto resolutorio del procedimiento de inspección. Ello encuentra su justificación en la especial naturaleza de esta forma de conclusión del procedimiento, como vía absolutamente voluntaria para el interesado.

En cambio, en los demás supuestos de renuncia que establece el artículo 208 de la Ley General Tributaria, se prevé la iniciación y terminación específica del procedimiento sancionador y su tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos. Al establecerse la notificación conjunta de las propuestas de resolución de ambos procedimientos, el obligado podrá ejercer las distintas opciones que le otorga el ordenamiento jurídico en esta materia. De esta forma se respetan las garantías del obligado tributario y, a la vez, se permite que el curso de los distintos actos de finalización de ambos procedimientos pueda ser diferente, dados los diferentes efectos que la Ley establece para la interposición de recursos y reclamaciones contra la liquidación y la sanción.

Finalmente, se introduce un Capítulo de disposiciones especiales donde se regula la imposición de sanciones no pecuniarias y las actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

En su virtud, haciendo uso de lo dispuesto en la disposición final tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, con la aprobación del Ministro de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día xx de ... de 2004, dispongo:

Artículo único. Aprobación del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición transitoria primera. Aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tributario.

1. El Reglamento aprobado por este Real Decreto será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que la aplicación del régimen sancionador establecido en dicha Ley resulte más favorable para el sujeto infractor que el previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.



No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las normas sobre procedimiento previstas en el Capítulo III del Reglamento que se aprueba por este Real Decreto serán de aplicación a todos los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicable.

2. A efectos de aplicar el régimen más favorable, se tendrá en cuenta el importe final de la sanción después de la aplicación, en su caso, de la reducción por acuerdo o conformidad, sin considerar la eventual aplicación de la reducción prevista en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

En los supuestos de sanciones derivadas de actas con acuerdo se considerará, a efectos de comparación, que en el régimen sancionador previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, hubiera sido de aplicación la reducción por conformidad.

Disposición transitoria segunda. Aplicación transitoria del criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias.

1. A efectos de aplicar el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, cuando se trate de sanciones firmes en vía administrativa que hayan sido impuestas en aplicación del régimen sancionador previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se considerará como antecedente el hecho de que el sujeto infractor hubiera sido sancionado anteriormente por una infracción de la misma naturaleza, que tendrá la consideración de leve a efectos de lo previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 187 de la Ley General Tributaria.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que las infracciones previstas en las letras a), b) y c) del artículo 79 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, son de la misma naturaleza que las previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La infracción prevista en la letra a) del apartado 1 del artículo 78 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se considerará de la misma naturaleza que la prevista en el artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición transitoria tercera. Aplicación transitoria de la reducción prevista en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

1. La reducción prevista en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria se aplicará a todas las sanciones cuyo periodo voluntario de ingreso finalice a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicado, siempre que se cumplan los requisitos legalmente establecidos para ello.



2. La reducción prevista en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria también se aplicará a las sanciones que hubiesen sido recurridas antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que concurren las dos siguientes circunstancias:

a) Que se desista antes del 31 de diciembre de 2004 del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y contra la liquidación de la que, en su caso, hubiera derivado la sanción, y

b) Que se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción con anterioridad a que finalice el plazo de pago establecido en el apartado 2 del artículo 62 de la Ley General Tributaria. Dicho plazo se iniciará al día siguiente de la notificación de la comunicación que efectúe el órgano de recaudación una vez haya recibido el acuerdo del órgano económico-administrativo o el auto judicial de archivo de actuaciones. A dicha comunicación se adjuntará carta de pago por el importe restante de la sanción.

Disposición derogatoria única.

Quedan derogados:

a) El Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

b) Los artículos 63 bis, 63 ter, 63 quater y 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

c) Las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo previsto en este Real Decreto.

Disposición final primera. Habilitación normativa.

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de este Real Decreto.

Disposición final segunda. Entrada en vigor.

El Reglamento aprobado por este Real Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.



REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

INDICE

CAPÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES.

- Artículo 1. Ámbito de aplicación.
- Artículo 2. Presunción de buena fe.
- Artículo 3. Efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador.

CAPÍTULO II. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

Sección primera. Calificación de las infracciones tributarias.

- Artículo 4. Calificación unitaria de la infracción.
- Artículo 5. Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.

Sección segunda. Cuantificación de las sanciones tributarias.

- Artículo 6. Comisión repetida de infracciones tributarias.
- Artículo 7. Conformidad del obligado tributario.

Sección tercera. Normas especiales para determinadas infracciones y sanciones tributarias.

Subsección primera. Cálculo de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria.

- Artículo 8. Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria.
- Artículo 9. Cálculo de la incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.
- Artículo 10. Cálculo de la incidencia de la ocultación.
- Artículo 11. Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros.



Artículo 12. Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados.

Subsección segunda. Normas especiales para la delimitación y cuantificación de otras infracciones y sanciones tributarias.

Artículo 13. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

Artículo 14. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

Artículo 15. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

Artículo 16. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.

Artículo 17. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

Artículo 18. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Artículo 19. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

CAPÍTULO III. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

Sección primera. Disposiciones generales.

Artículo 20. Órganos competentes en el procedimiento sancionador.

Artículo 21. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.

Sección segunda. Tramitación separada del procedimiento sancionador.

Artículo 22. Iniciación del procedimiento sancionador.

Artículo 23. Instrucción del procedimiento sancionador.

Artículo 24. Resolución del procedimiento sancionador.

Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.

Sección tercera. Tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos.



Subsección primera. Renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Artículo 26. Ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Artículo 27. Tramitación y resolución del procedimiento sancionador en caso de renuncia.

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

Artículo 28. Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.

Sección cuarta. Ejecución de las sanciones.

Artículo 29. Suspensión de la ejecución de las sanciones.

CAPÍTULO IV. DISPOSICIONES ESPECIALES.

Sección primera. Imposición de sanciones tributarias no pecuniarias.

Artículo 30. Sanciones tributarias no pecuniarias.

Artículo 31. Especialidades en la tramitación de procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias.

Sección segunda. Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Artículo 32. Actuaciones en supuestos del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal.

Artículo 33. Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda Pública.



REGLAMENTO DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 1. **Ámbito de aplicación.**

1. El ejercicio de la potestad sancionadora regulada en el Título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ajustará a las normas de procedimiento y demás disposiciones de desarrollo contenidas en este Reglamento.

2. Lo dispuesto en este Reglamento también se aplicará de forma supletoria a la imposición de sanciones tributarias distintas de las establecidas en la Ley General Tributaria.

3. Lo establecido en este Reglamento se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las Leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco, y en sus disposiciones de desarrollo.

Artículo 2. **Presunción de buena fe.**

1. La actuación de los obligados tributarios se presume realizada de buena fe.

2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

Artículo 3. **Efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador.**

A efectos de lo previsto en el artículo 27 y en el apartado 3 del artículo 179 de la Ley General Tributaria, no cometerá infracción tributaria quien regularice su situación tributaria antes de que la Administración tributaria notifique cualquier actuación conducente a la comprobación o investigación de la correspondiente obligación tributaria o en la que se requiera su cumplimiento o se comunique el inicio del procedimiento sancionador.

Si el obligado tributario efectuase ingresos con posterioridad a la recepción de la notificación antes mencionada, dichos ingresos tendrán el carácter de a cuenta de la liquidación que, en su caso, se practique y no impedirán la aplicación de las correspondientes sanciones.



CAPÍTULO II LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Sección primera. Calificación de las infracciones tributarias.

Artículo 4. Calificación unitaria de la infracción.

1. Salvo en el supuesto previsto en el apartado 6 del artículo 191 de la Ley General Tributaria, cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en este Capítulo y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción.

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 relativas a tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación, se considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo.

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

3. Cuando en relación con un tributo y periodo impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos sancionadores anteriores.

Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación igualmente a los tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación cuando en relación con la misma obligación tributaria se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos.

4. Cuando se haya cometido la infracción prevista en el número 4º del apartado Dos del artículo 170 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el



Valor Añadido, no se impondrá sanción por las infracciones previstas en los artículos 191, 193, 194 ó 195 de la Ley General Tributaria que se hubiesen originado por la no consignación de cantidades en la autoliquidación.

Artículo 5. 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 apartado 2 del artículo 184 de la Ley General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información, por declaraciones del sujeto infractor relativas a conceptos tributarios distintos de aquel al que se refiere la sanción o por la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

No se apreciará la existencia de ocultación cuando el obligado tributario haya aplicado incorrectamente la normativa tributaria, siempre que los datos que sean objeto de rectificación o corrección hayan sido declarados y estén relacionados con las rentas declaradas por el obligado tributario, de modo que no se oculte la realidad de los datos con trascendencia tributaria relativos a dichas rentas.

2. A efectos de lo dispuesto en el número 3º de la letra a) del apartado 3 del artículo 184 de la Ley General Tributaria, se entenderá que existen asientos, registros o importes falsos cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con importes o cantidades distintas de las reales.

Se entenderá que existe omisión de operaciones cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por importes o cantidades inferiores a las reales.

Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad, se anoten operaciones incumpliendo la normativa contable y de ello haya derivado una incorrecta tributación de las mismas. Tratándose de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando las operaciones se anoten de forma incorrecta o en libros o registros distintos de los que corresponden a su consideración fiscal, y de ello haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 184 de la Ley General Tributaria, se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes, en todo o en parte, y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.



Sección segunda. Cuantificación de las sanciones tributarias.

Artículo 6. Comisión repetida de infracciones tributarias.

1. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 187 de la Ley General Tributaria, cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, se computará como único antecedente la infracción más grave de todas las sancionadas.

2. Cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la existencia de infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 4 de este Reglamento.

Artículo 7. Conformidad del obligado tributario.

1. En los procedimientos de gestión tributaria, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación.

Cuando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación que proceda contra la liquidación y no se tenga constancia de su interposición, se entenderá otorgada provisionalmente la conformidad con la liquidación. En estos casos la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente pueda exigirse el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

2. En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, habiendo el inspector-jefe rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.

También se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.



Sección tercera. Normas especiales para determinadas infracciones y sanciones tributarias.

Subsección primera. Cálculo de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria.

Artículo 8. Cálculo de la base de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria.

1. Cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos se regularicen importes que deban ser objeto de sanción por la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley General Tributaria y otros que no deban serlo, la base de la sanción estará integrada exclusivamente por las cantidades dejadas de ingresar que procedan de la regularización de los importes, hechos u operaciones constitutivos de la infracción.

Dicha base de sanción se determinará por la suma de los siguientes importes:

a) Los incrementos realizados en la base imponible o liquidable multiplicados por el tipo de gravamen del impuesto, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional, o por el tipo medio de gravamen, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa de tipos progresivos.

b) Los incrementos realizados directamente en la cuota del impuesto.

2. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base o en la cuota que minoren la deuda tributaria, tales como minoración de ingresos o rendimientos o incremento de gastos deducibles, reducciones, deducciones o incentivos fiscales, el importe de dichos ajustes se imputará proporcionalmente a las cuantías sancionables y no sancionables, operando por el siguiente orden:

a) Se calculará el porcentaje, expresado con dos decimales, que representan los importes de las partidas sancionables respecto del total de los importes de las partidas regularizadas, sancionables o no sancionables, calculados unos y otros según lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado anterior.

b) Dicho porcentaje se aplicará sobre el importe total de los ajustes que minoran la deuda tributaria calculado según lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

c) La cantidad que resulte de la letra b) anterior se restará de los importes provenientes de las partidas sancionables calculados según lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado anterior. El resultado obtenido constituirá la base de la sanción.



3. Para los cálculos a que se refiere el apartado anterior, el importe de los ajustes que minoran la deuda tributaria se determinará conforme a las siguientes reglas:

a) Cuando los ajustes se hayan realizado en la base imponible o liquidable, se multiplicará su importe por el tipo de gravamen del impuesto, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional, o por el tipo medio de gravamen, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa de tipos progresivos. Al importe así determinado se adicionará el importe de los ajustes realizados directamente en la cuota del impuesto.

b) No se considerarán ajustes que minoran la deuda tributaria el aumento de los gastos deducibles y de las deducciones que estén exclusivamente relacionados con partidas descubiertas en la regularización. Dichos gastos y deducciones minorarán las partidas descubiertas con las que estén relacionadas, de forma que respecto a dichas partidas y a efectos de los cálculos previstos en este artículo, únicamente se deberá considerar el resultado neto, después de realizar la mencionada minoración.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores también será de aplicación para el cálculo de la base de la sanción en el caso de las infracciones previstas en los artículos 192 y 193 de la Ley General Tributaria, entendiéndose que las menciones a las cantidades dejadas de ingresar se refieren, respectivamente, a:

a) En el caso del artículo 192, a la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

b) En el caso del artículo 193, a la cantidad devuelta indebidamente.

Artículo 9. Cálculo de la incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.

1. La incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de libros o registros o de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se calculará de acuerdo con las reglas establecidas para cada caso en los artículos siguientes de este Reglamento.

De las circunstancias concurrentes para la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta.

2. El hecho de que determinados incrementos se tengan en cuenta para el cálculo de la incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de libros o registros, o de los documentos o soportes falsos o falseados, no impedirá la inclusión de esos



mismos importes, si procede, a efectos del cálculo de la incidencia de otras de las citadas circunstancias determinantes de la calificación de la infracción.

Artículo 10. Cálculo de la incidencia de la ocultación.

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 184 de la Ley General Tributaria, la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción vendrá determinada por la siguiente relación:

a) En el numerador, se incluirá la suma de los importes que integran la base de la sanción siempre que su regularización esté originada por la existencia de ocultación.

b) En el denominador, se incluirá la base de la sanción.

2. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes que minoren la deuda tributaria, su cuantía se imputará proporcionalmente a todos los importes objeto de la regularización, sancionables o no sancionables. En estos casos, en el numerador de la relación prevista en el apartado anterior deberá incluirse el resultado de minorar el importe de las partidas en las que se haya apreciado ocultación en la cuantía de los ajustes que corresponda según la imputación proporcional.

3. 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 100.

Artículo 11. Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros.

1. La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción vendrá determinada por la siguiente relación:

a) En el numerador, se incluirá la suma de los importes que integran la base de la sanción siempre que su regularización esté originada por la llevanza incorrecta de libros o registros.

b) En el denominador, se incluirá la base de la sanción.

2. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes que minoren la deuda tributaria, su cuantía se imputará proporcionalmente a todos los importes objeto de la regularización, sancionables o no sancionables. En estos casos, en el numerador de la relación prevista en el apartado anterior deberá incluirse el resultado de minorar el importe de las partidas en las que se haya apreciado la llevanza incorrecta de libros o registros en la cuantía de los ajustes que corresponda según la imputación proporcional.



Artículo 12. Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados.

1. La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción vendrá determinada por la siguiente relación:

a) En el numerador, se incluirá la suma de los importes que integran la base de sanción siempre que su regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

a) En el denominador, se incluirá la base de la sanción.

2. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes que minoren la deuda tributaria, su cuantía se imputará proporcionalmente a todos los importes objeto de la regularización, sancionables o no sancionables. En estos casos, en el numerador de la relación prevista en el apartado anterior deberá incluirse el resultado de minorar el importe de las partidas en las que se haya apreciado la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados en la cuantía de los ajustes que corresponda según la imputación proporcional.

Subsección segunda. Normas especiales para la delimitación y cuantificación de otras infracciones y sanciones tributarias.

Artículo 13. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

1. En los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 195 de la Ley General Tributaria, la base de la sanción se determinará de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

2. Cuando se haya declarado incorrectamente la renta neta del periodo impositivo sin que ello haya producido falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse aplicado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación o reducción en la base del tributo, la base de la sanción estará constituida por el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación o reducción en el procedimiento.

Cuando la declaración incorrecta de la renta neta no hubiera producido falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse aplicado cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación en la cuota del tributo, la base de la sanción estará constituida por el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación, deducción o aplicación en el procedimiento. Para la determinación del incremento de renta neta se dividirá la cantidad compensada,



deducida o aplicada en el procedimiento, en la medida en que afecte a incrementos de renta neta sancionable, por el tipo de gravamen del tributo, cuando sea proporcional, o por el tipo medio de gravamen, cuando se trate de una tarifa de tipos progresivos.

Cuando la declaración incorrecta de la renta neta no hubiera producido falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse aplicado cantidades pendientes de compensación o reducción en la base del tributo y, consecutivamente, cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación en la cuota del tributo, la base de la sanción se calculará adicionando las cantidades que resulten de la aplicación de lo dispuesto en los párrafos primero y segundo de este apartado, por ese orden.

3. Cuando la declaración incorrecta de las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo no hubiera producido falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación en la cuota del tributo, la base de la sanción estará constituida por el incremento de cuota sancionable que hubiese sido objeto de compensación, deducción o aplicación en el procedimiento.

4. Cuando la declaración incorrecta de la renta neta del período impositivo, así como las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo no hubiera producido falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación en la cuota del tributo, estas últimas cantidades se imputarán proporcionalmente a una y otras a efectos de calcular la parte de la base de la sanción que corresponda a los incumplimientos producidos en la base y en la cuota, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados anteriores.

Cuando en el procedimiento de comprobación o investigación, además de compensarse, deducirse o aplicarse cantidades en la cuota del tributo, se hubiesen aplicado cantidades pendientes de compensación o reducción en la base del tributo, se aplicará en primer lugar lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 de este artículo, a efectos de sancionar el incumplimiento producido en la base como consecuencia de la compensación o reducción realizada en la misma, de forma previa a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Artículo 14. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

En los supuestos a los que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 198 de la Ley General Tributaria, se impondrá la sanción que resulte por la presentación fuera de plazo de la autoliquidación o declaración exclusivamente en relación con los datos que no hubiesen sido correctamente declarados en plazo, sin



perjuicio de la sanción que, en su caso, pudiera proceder por la presentación incorrecta de la nueva autoliquidación o declaración.

Artículo 15. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

1. Cuando se trate de requerimientos individualizados o declaraciones exigidas con carácter general que tengan por objeto únicamente datos expresados en magnitudes no monetarias, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 199 de la Ley General Tributaria.

2. Cuando se trate de requerimientos individualizados o declaraciones exigidas con carácter general que tengan por objeto únicamente datos expresados en magnitudes monetarias, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 199 de la Ley General Tributaria, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El porcentaje de sanción se aplicará sobre la diferencia, expresada en valores absolutos, entre el importe contestado o declarado y el importe correcto de los datos requeridos o que hubieran debido declararse.

b) Cuando los datos referidos a una misma persona o entidad estuvieran relacionados entre sí por la aplicación de porcentajes o tipos de gravamen, únicamente se tendrá en cuenta para el cálculo de la sanción el importe sobre el que se apliquen dichos porcentajes, en los términos previstos en la letra a) anterior.

c) Cuando los datos referidos a una misma persona o entidad no estuvieran relacionados entre sí, la base de la sanción estará compuesta por la suma de todos los importes no declarados o declarados incorrectamente, en los términos previstos en la letra a) anterior.

3. Cuando se trate de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y no monetarias, el cálculo de la sanción se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Cuando los datos contestados o declarados sean incompletos, inexactos o falsos y estén expresados en magnitudes monetarias, se aplicará en relación con dichos datos lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 199 de la Ley General Tributaria, en los términos previstos en el apartado anterior.

b) Cuando los datos contestados o declarados sean incompletos, inexactos o falsos y no estén expresados en magnitudes monetarias, se aplicará en relación con dichos datos lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 199 de la Ley General Tributaria.



c) Cuando los datos contestados o declarados sean incompletos, inexactos o falsos y estén expresados en magnitudes monetarias y no monetarias, se aplicará para el cálculo de la sanción lo dispuesto en las letras anteriores en función del carácter monetario o no monetario de cada dato incompleto, inexacto o falso.

4. A efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 179 de la Ley General Tributaria, cuando se presenten voluntariamente sin requerimiento previo declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes que subsanen las presentadas con anterioridad de forma incorrecta, no se incurrirá en responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de dicha presentación incorrecta, sin perjuicio de la sanción que proceda por la presentación tardía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 198 de la Ley General Tributaria.

En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, si la nueva declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud se presenta conteniendo datos incompletos, inexactos o falsos, se impondrá la sanción que proceda según lo dispuesto en el artículo 199 de la Ley General Tributaria, exclusivamente en relación con los nuevos datos incorrectamente presentados. En el supuesto de datos expresados en magnitudes monetarias, la sanción se aplicará sobre la diferencia entre el importe que debió declararse y el incluido en las declaraciones presentadas.

5. Tampoco se incurrirá en responsabilidad por la contestación incorrecta a un requerimiento cuando se presente voluntariamente, sin nuevo requerimiento, una nueva contestación que subsane la presentada con anterioridad, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder por la desatención del requerimiento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.

En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, si la nueva contestación al requerimiento se presentase a su vez de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, se impondrá la sanción que proceda según lo dispuesto en el artículo 199 de la Ley General Tributaria, exclusivamente en relación con los datos incorrectamente declarados en la nueva contestación.

Artículo 16. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.

1. De conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 180 de la Ley General Tributaria, no se impondrá sanción por la infracción prevista en el artículo 200 de la Ley General Tributaria, relativa al incumplimiento de obligaciones contables y registrales, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral.



2. Cuando sea de aplicación la multa proporcional del 1 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor prevista en el apartado 3 del artículo 200 de la Ley General Tributaria por la no llevanza o conservación de la contabilidad, libros registros exigidos por las normas tributarias, programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y sistemas de codificación, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si se trata de la contabilidad, se considerará la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio económico en el que no se hubiera llevado o del que no se conserven los mencionados libros, programas, ficheros, archivos o sistemas.

b) Si se trata de los libros o registros exigidos por las normas tributarias, se considerará la cifra de negocios del sujeto infractor en el periodo impositivo o de liquidación en el que no se hubieran llevado o del que no se conserven los mencionados libros, registros, programas, ficheros, archivos o sistemas.

3. Cuando se trate de libros o registros exigidos por la normativa de Impuestos Especiales, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Si la infracción consiste en la inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, y las anotaciones no están expresadas en magnitudes monetarias, la sanción se aplicará sobre el valor de los productos fabricados que guarden relación con las operaciones no anotadas o anotadas incorrectamente en el correspondiente libro o registro y que hubiera debido tener reflejo en la contabilidad general.

b) Si la infracción consiste en la no llevanza o conservación de los libros o registros, se entenderá que la cifra de negocios es únicamente la que corresponda a los productos que guarden relación con la no llevanza o conservación de dichos libros o registros.

Artículo 17. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.

1. De conformidad con lo previsto en el apartado 2 del artículo 180 de la Ley General Tributaria, no se impondrá sanción por la infracción prevista en el artículo 201 de la Ley General Tributaria en relación con el incumplimiento de la obligación de expedir o conservar facturas, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento.

2. Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación



o documentación previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 187 de la Ley General Tributaria se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración.

3. Cuando de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 201 de la Ley General Tributaria deba imponerse la multa pecuniaria fija de 300 euros por desconocerse el importe de la operación a que se refiera la infracción, dicha cuantía no podrá ser incrementada por aplicación del criterio de graduación de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación como consecuencia de no conocerse el importe de las operaciones sujetas a dicha obligación, sin perjuicio de la posible aplicación de este criterio sobre la parte de la sanción que consista en multa proporcional sobre el importe de las operaciones que hayan originado la infracción.

Artículo 18. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

1. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa consista en la desatención de requerimientos que no se refieran a actividades económicas o que, referidos a actividades económicas, sean distintos de los previstos en el apartado 5 del artículo 203 de la Ley General Tributaria será de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 203 de la Ley General Tributaria.

2. Las multas previstas en las letras a), b) y c) del apartado 4 del artículo 203 de la Ley General Tributaria no podrán ser objeto de acumulación, debiéndose imponer una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación a las multas previstas en las letras a), b) y c) del apartado 5 del artículo 203 de la Ley General Tributaria.

3. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en la letra c) del apartado 5 del artículo 203 de la Ley General Tributaria, cuando se conozca el importe de las operaciones cuya información se requiere, se procederá conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso previsto en el párrafo primero de dicha letra, si el importe de las operaciones cuya información no se facilita representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por 100 del importe de las operaciones objeto del requerimiento, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por 100 del importe de la cifra de negocios, respectivamente, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros.

b) En el caso previsto en el párrafo segundo de dicha letra, si el importe de las operaciones cuya información no se facilita representa un porcentaje superior al 10,



25, 50 ó 75 por 100 del importe de las operaciones objeto del requerimiento, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1, 1,5, 2 ó 3 por 100 del importe de la cifra de negocios, respectivamente, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

Artículo 19. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 206 de la Ley General Tributaria, se entenderá cometida la infracción cuando los obligados tributarios que deban retener o ingresar a cuenta no pongan a disposición de los perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, con anterioridad al inicio del plazo de presentación de la declaración del tributo al que se refiera dicha retención o ingreso a cuenta, el certificado que deben expedir en favor de dichos perceptores, en los términos previstos en la normativa reguladora del tributo.

CAPÍTULO III PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Sección primera. Disposiciones generales.

Artículo 20. Órganos competentes en el procedimiento sancionador.

1. Los órganos competentes para la imposición de sanciones tributarias serán los previstos en el apartado 5 del artículo 211 de la Ley General Tributaria.

2. Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la competencia en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive. El cambio de adscripción o la comunicación a la Administración tributaria de un cambio de domicilio con posterioridad a la terminación del procedimiento de aplicación de los tributos surtirá los efectos previstos en los apartados siguientes en relación con la competencia de los órganos administrativos en el procedimiento sancionador.

3. En el supuesto de que, con posterioridad a la terminación de un procedimiento de aplicación de los tributos distinto del procedimiento de inspección, el obligado tributario comunique a la Administración tributaria el cambio de su domicilio fiscal, la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponderá al órgano competente según el nuevo domicilio, produciendo efectos dicho cambio en el plazo de un mes desde la presentación de la comunicación. No obstante, si durante dicho plazo la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, no se



alterará la competencia del órgano en tanto no se resuelva dicho procedimiento de comprobación.

En los supuestos previstos en este apartado, el cambio de adscripción del obligado tributario a otra Dependencia o Unidad determinará que la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponda al órgano competente según la nueva adscripción a partir de la fecha en que se dicte el acuerdo de cambio de adscripción.

4. En el supuesto de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección, el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano administrativo será el que el obligado tributario tuviera al inicio de las actuaciones inspectoras, sin que el posterior cambio de domicilio fiscal o de adscripción altere dicha competencia, salvo acuerdo expreso del Director de Departamento competente.

Artículo 21. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.

1. Como regla general, la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la Sección segunda de este Capítulo.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los supuestos en que el interesado renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y en los supuestos de actas con acuerdo, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo y con lo dispuesto en la Sección tercera de este Capítulo.

Sección segunda. Tramitación separada del procedimiento sancionador.

Artículo 22. Iniciación del procedimiento sancionador.

1. El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones:

- a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.
- b) Hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.
- c) Órgano competente para la resolución del procedimiento.



d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

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

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 25 de este Reglamento.

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

Artículo 23. Instrucción del procedimiento sancionador.

1. Se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de responsabilidades susceptibles de sanción.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución.

3. En cualquier momento anterior al trámite de audiencia, los interesados podrán formular las alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes.

4. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole un plazo de quince días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Si se hubieran formulado alegaciones, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime



procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente.

5. En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el apartado 5 del artículo 210 de la Ley General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, advirtiéndose 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.

Artículo 24. Resolución del procedimiento sancionador.

1. El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada por el funcionario que hubiese instruido el procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente.

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

2. La resolución se notificará a los interesados. En la notificación también deberá hacerse mención a los medios de impugnación que pueden ser ejercidos, plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos, así como al lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.

3. El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento sancionador establecido en el apartado 2 del artículo 211 de la Ley General Tributaria se interrumpirá por la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 32 de este Reglamento.

Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.

1. Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe designe otro diferente.

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

2. Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o



circunstancias que determinan la apreciación de la infracción podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

3. Cuando se haya hecho constar en el acta la ausencia, en opinión del actuario, de indicios que pudieran motivar la apertura del procedimiento sancionador y el inspector-jefe no estuviese de acuerdo con tal consideración, deberá notificarse el inicio del correspondiente procedimiento sancionador con anterioridad o en la misma fecha en la que se notifique o se entienda notificada la liquidación. En caso contrario, no podrá iniciarse el procedimiento sancionador con posterioridad.

En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, y tratándose de actas de conformidad, será suficiente un intento de notificación debidamente acreditado para entender cumplida la obligación de iniciar el procedimiento sancionador antes de que la liquidación se entienda notificada.

4. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro funcionario, equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. En el supuesto de actuaciones encomendadas a un equipo o unidad, la propuesta de resolución será suscrita por el jefe del mismo.

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

Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción rectifique los errores apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de resolución o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta.

En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que éste manifestó su conformidad con la propuesta originaria. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de quince días contados desde el siguiente a la notificación. Transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del



acuerdo de rectificación y se entenderá notificada al día siguiente de la finalización del plazo de alegaciones, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto.

En caso de disconformidad del interesado con la propuesta de resolución, el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas.

6. El órgano competente para resolver el procedimiento sancionador será el inspector-jefe.

Sección tercera. Tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos.

Subsección primera. Renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Artículo 26. Ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

1. A efectos de lo establecido en el artículo 208 de la Ley General Tributaria, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador mediante manifestación expresa que deberá formularse en cualquier momento del procedimiento de aplicación de los tributos anterior a la notificación de la propuesta de resolución o, en el caso del procedimiento de inspección, a la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

No obstante, el funcionario, equipo o unidad que tramite el procedimiento de aplicación de los tributos podrá durante la tramitación del procedimiento requerir al obligado tributario para que manifieste si renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador que en su caso pudiera iniciarse, concediéndole para ello un plazo de diez días. En estos supuestos, la renuncia no puede ejercitarse con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

En el procedimiento de inspección, el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior no podrá realizarse durante los seis primeros meses de duración del procedimiento.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, en aquellos procedimientos de aplicación de los tributos que se hubieran iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución, se podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador durante el plazo de alegaciones posterior a dicha propuesta.



3. No podrá ejercitarse el derecho a la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador fuera de los plazos previstos en los apartados anteriores. La opción expresa del interesado de renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador tampoco podrá rectificarse con posterioridad a su ejercicio, salvo en el supuesto previsto en el apartado 5 del artículo 28 de este Reglamento.

4. Cuando el interesado no haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador en los términos previstos en este artículo, el procedimiento sancionador deberá iniciarse dentro del plazo máximo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de la Ley General Tributaria o, en su caso, en el apartado 3 del artículo 25 de este Reglamento, y se tramitará de forma separada al de aplicación de los tributos según lo establecido en la Sección segunda de este Capítulo.

Artículo 27. Tramitación y resolución del procedimiento sancionador en caso de renuncia.

1. Cuando el interesado haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, el inicio del mismo deberá comunicarse formalmente y su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, siendo de aplicación para ambos procedimientos las normas y plazos establecidos en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos.

A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de la Ley General Tributaria, se considerará como dilación no imputable a la Administración en el cómputo del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.

Desde ese momento, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a los mismos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento.

2. No obstante su tramitación conjunta, cada procedimiento finalizará con un acto resolutorio distinto.

Deberán comunicarse en la misma fecha las propuestas de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos y la de los procedimientos sancionadores que deriven del mismo. En el procedimiento de inspección, las propuestas de sanción



notificadas se tramitarán conforme a lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 25 de este Reglamento.

No obstante, en el supuesto previsto en el apartado 2 del artículo anterior, deberá comunicarse el inicio y la propuesta del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente a la finalización del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución.

3. En el supuesto de que el acto resolutorio del procedimiento de aplicación de los tributos contenga la regularización de varios periodos impositivos o de liquidación, se dictarán tantas resoluciones del procedimiento sancionador como procedan de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 25 de este Reglamento.

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

Artículo 28. Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.

1. A efectos de lo establecido en el artículo 208 de la Ley General Tributaria, cuando en los supuestos de actas con acuerdo se aprecie que concurren las circunstancias que constituyen la comisión de una infracción tributaria, no será precisa la tramitación de un procedimiento sancionador separado, procediéndose de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

2. Las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán teniendo en cuenta los elementos y pruebas obtenidos en el correspondiente procedimiento de inspección de acuerdo con la normativa reguladora del mismo.

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

4. En los supuestos a que se refiere este artículo, se entenderá impuesta y notificada la sanción en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 155 de la Ley General Tributaria, sin que sea preciso dictar acto resolutorio específico de imposición de la sanción.

5. Cuando antes de la formalización de un acta con acuerdo se hubiese iniciado el procedimiento sancionador, la suscripción del acta con acuerdo supondrá la aceptación íntegra de la propuesta de sanción que en su caso proceda, entendiéndose que el procedimiento sancionador finaliza con la notificación prevista en el apartado 5 del artículo 155 de la Ley General Tributaria, con independencia de



que anteriormente se hubiese renunciado o no a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

Sección cuarta. Ejecución de las sanciones.

Artículo 29. Suspensión de la ejecución de las sanciones

1. La suspensión de la ejecución de las sanciones como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación en vía administrativa se aplicará automáticamente por los órganos de recaudación, sin necesidad de que el interesado lo solicite.

2. Una vez concluida la vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunica a dicho órgano la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

3. Para la efectiva aplicación de lo dispuesto en este artículo, los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones comunicarán en el plazo de diez días a los órganos de recaudación las decisiones e incidencias que en cada caso se produzcan.

CAPÍTULO IV DISPOSICIONES ESPECIALES

Sección primera. Imposición de sanciones tributarias no pecuniarias

Artículo 30. Sanciones tributarias no pecuniarias.

Las sanciones no pecuniarias a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 186 de la Ley General Tributaria podrán consistir en la pérdida del derecho a aplicar exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones u otros beneficios o incentivos fiscales de carácter rogado en cualquier tributo, a excepción de los siguientes:

a) Los previstos en los impuestos indirectos que deban repercutirse obligatoriamente a los adquirentes de bienes o servicios.

b) Los derivados de los Tratados o Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.



c) Los concedidos en virtud de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.

Artículo 31. Especialidades en la tramitación de procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias.

1. Cuando en el curso de las actuaciones desarrolladas en un procedimiento de aplicación de los tributos resulten acreditados hechos o circunstancias que pudieran determinar la imposición de sanciones no pecuniarias por infracciones tributarias graves o muy graves, se procederá a la iniciación, en su caso, del correspondiente procedimiento sancionador, cuya tramitación y resolución se regirá por lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, por lo dispuesto en los artículos anteriores.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, el órgano que hubiese impuesto la sanción pecuniaria propondrá la iniciación del procedimiento sancionador mediante escrito dirigido al órgano competente para acordar la iniciación del mismo, acompañando copia de la diligencia o del acta extendida y de los demás antecedentes.

En el caso de que la competencia para imponer la sanción no pecuniaria corresponda al Consejo de Ministros, la competencia para iniciar el procedimiento sancionador será del Ministro de Economía y Hacienda. En los demás casos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de este Reglamento.

3. En todo caso, la iniciación del procedimiento de imposición de las sanciones no pecuniarias se realizará, en su caso, una vez que haya adquirido firmeza en vía administrativa la resolución del procedimiento sancionador del que se derive.

Sección segunda. Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública

Artículo 32. Actuaciones en supuestos del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal.

1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que la infracción cometida pudiera ser constitutiva del delito previsto en el artículo 305 del Código Penal, se abstendrá de continuar el procedimiento administrativo en curso procediendo según lo dispuesto en este artículo.

2. Cuando la constancia de los presupuestos objetivos y de la conducta presuntamente dolosa se aprecie antes de la propuesta de liquidación, el funcionario, equipo o unidad remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los



hechos de los elementos constitutivos del delito al Jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico.

Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe por el funcionario, equipo o unidad que hubiera tramitado el procedimiento.

Cuando la conducta presuntamente dolosa se aprecie durante la tramitación del procedimiento sancionador, habiendo sido ya dictados los actos de liquidación, el funcionario, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá la tramitación del mismo y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al Jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo se ordenará la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por órgano administrativo competente el que, según la normativa de organización aplicable, tenga atribuidas las funciones de apreciación de la existencia de hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública. En los procedimientos de inspección, el Jefe del órgano administrativo competente será el Inspector-Jefe correspondiente.

3. El Jefe del órgano administrativo competente, una vez recibida la documentación a que se refiere el apartado anterior, resolverá motivadamente si devuelve el expediente a quien se lo hubiera remitido para que lo ultime o complete en vía administrativa o si, por apreciar la posible existencia de delito, lo remite al Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o al Director de Departamento correspondiente, según cual sea el ámbito territorial del órgano actuante. A estos efectos, el referido Jefe del órgano competente podrá solicitar cuantos informes estime oportunos.

4. Los Delegados Especiales o los Directores de Departamento, en caso de considerar procedente la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, comunicarán esta circunstancia al Jefe del órgano administrativo competente para que proceda a la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole al interesado un plazo de quince días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

Concluido este trámite, el Jefe del órgano administrativo competente remitirá el expediente, así como las alegaciones, documentos y pruebas que el interesado hubiera presentado en el trámite de audiencia a que se refiere el párrafo anterior, junto con el informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los



elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública al Delegado Especial o al Director de Departamento correspondiente.

A la vista de la documentación existente, los Delegados Especiales o los Directores de Departamento correspondientes acordarán de forma motivada la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal o la interposición de querrela por la Administración tributaria, debiéndose acompañar toda la documentación a que se refiere el párrafo anterior.

5. Concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, se estará a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 180 y en la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

6. Cuando la Administración tributaria actuante sea una Administración autonómica o local, los órganos competentes a efectos de lo dispuesto en este artículo serán los que establezca su normativa específica.

Artículo 33. Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda Pública.

1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que la infracción cometida pudiera ser constitutiva del delito previsto en el artículo 310 del Código Penal, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, aunque se podrán dictar los actos de liquidación que procedan, sin que sea posible iniciar o continuar el procedimiento para la imposición de sanciones por los mismos hechos y sin que éstos puedan ser considerados para la calificación de las infracciones cometidas.

2. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que en los hechos descubiertos pudieran existir indicios de haberse cometido alguno de los delitos previstos en los artículos 306 a 309 del Código Penal, hará constar en diligencia los hechos y circunstancias concurrentes e informará de ello al órgano administrativo competente para efectuar la correspondiente comprobación. No obstante, cuando se trate de subvenciones cuya comprobación corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior.