



## LEGISLACIÓN CONSOLIDADA

---

### Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

Ministerio de Economía y Hacienda  
«BOE» núm. 260, de 28 de octubre de 2004  
Referencia: BOE-A-2004-18398

---

## ÍNDICE

<i>Preámbulo</i> . . . . .	5
<i>Artículos</i> . . . . .	7
Artículo único. Aprobación del Reglamento general del régimen sancionador tributario. . . . .	7
<i>Disposiciones transitorias</i> . . . . .	7
Disposición transitoria primera. Aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tributario. . . . .	7
Disposición transitoria segunda. Aplicación transitoria del criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias. . . . .	7
Disposición transitoria tercera. Aplicación transitoria de la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. . . . .	8
<i>Disposiciones derogatorias</i> . . . . .	8
Disposición derogatoria única. Derogación normativa. . . . .	8
<i>Disposiciones finales</i> . . . . .	8
Disposición final única. Entrada en vigor. . . . .	8
REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO . . . . .	9
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . . .	9
Artículo 1. Ámbito de aplicación. . . . .	9
Artículo 2. Regularización voluntaria en el orden sancionador. . . . .	9
CAPÍTULO II. Las infracciones y sanciones tributarias . . . . .	9
Sección 1.ª Calificación de las infracciones tributarias . . . . .	9

**BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO**  
**LEGISLACIÓN CONSOLIDADA**

---

Artículo 3. Calificación unitaria de la infracción. . . . .	9
Artículo 4. Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción. . . . .	10
Sección 2.ª Cuantificación de las sanciones tributarias . . . . .	10
Artículo 5. Comisión repetida de infracciones tributarias. . . . .	10
Artículo 6. Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. . . . .	10
Artículo 7. Conformidad del obligado tributario. . . . .	11
Sección 3.ª Normas especiales para determinadas infracciones y sanciones tributarias. . . . .	11
Subsección 1.ª Cálculo de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. . . . .	11
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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. . . . .	11
Artículo 9. Cálculo de la incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de una infracción. . . . .	12
Artículo 10. Cálculo de la incidencia de la ocultación. . . . .	12
Artículo 11. Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros. . . . .	13
Artículo 12. Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados. . . . .	13
Subsección 2.ª Normas especiales para la delimitación y cuantificación de otras infracciones y sanciones tributarias. . . . .	14
Artículo 13. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. . . . .	14
Artículo 14. Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico. . . . .	15
Artículo 15. Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información. . . . .	16
Artículo 16. Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales. . . . .	17
Artículo 17. Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación. . . . .	18
Artículo 18. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. . . . .	18
Artículo 19. Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta. . . . .	19
CAPÍTULO III. Procedimiento sancionador. . . . .	19
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . . .	19
Artículo 20. Atribución de las competencias en el procedimiento sancionador. . . . .	19
Artículo 21. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. . . . .	20

Sección 2. <sup>a</sup> Tramitación separada del procedimiento sancionador . . . . .	20
Artículo 22. Iniciación del procedimiento sancionador. . . . .	20
Artículo 23. Instrucción del procedimiento sancionador. . . . .	20
Artículo 24. Resolución del procedimiento sancionador. . . . .	21
Artículo 25. Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección. . . . .	21
Sección 3. <sup>a</sup> Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos . . . . .	23
Subsección 1. <sup>a</sup> Renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador . . . . .	23
Artículo 26. Ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador. . . . .	23
Artículo 27. Tramitación y resolución del procedimiento sancionador en caso de renuncia. . . . .	23
Subsección 2. <sup>a</sup> Normas especiales para la imposición de sanciones en el supuesto de actas con acuerdo . . . . .	24
Artículo 28. Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo. . . . .	24
Sección 4. <sup>a</sup> Ejecución de las sanciones . . . . .	24
Artículo 29. Suspensión de la ejecución de las sanciones. . . . .	24
CAPÍTULO IV. Disposiciones especiales . . . . .	25
Sección 1. <sup>a</sup> Imposición de sanciones tributarias no pecuniarias . . . . .	25
Artículo 30. Sanciones tributarias no pecuniarias. . . . .	25
Artículo 31. Especialidades en la tramitación de procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias. . . . .	25
Sección 2. <sup>a</sup> Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública . . . . .	25
Artículo 32. Actuaciones en supuestos de los delitos previstos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. . . . .	25
Artículo 33. Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda pública. . . . .	26
<i>Disposiciones adicionales</i> . . . . .	26
Disposición adicional primera. Órganos equivalentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales. . . . .	26
Disposición adicional segunda. Expedientes sancionadores relativos al Impuesto sobre el Patrimonio. . . . .	26
Disposición adicional tercera. Aplicación de las infracciones previstas en los artículos 170.dos.4.ode la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en el artículo 63.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. . . . .	26
<i>Disposiciones transitorias</i> . . . . .	27
Disposición transitoria única. Aplicación transitoria de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador. . . . .	27
<i>Disposiciones finales</i> . . . . .	27

Disposición final única. Habilitación normativa. . . . . 27

TEXTO CONSOLIDADO  
Última modificación: 20 de septiembre de 2019

I

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, de 17 de diciembre.

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

- a) La separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria.
- b) La aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales de derecho administrativo, entre los que destacan el de legalidad, tipicidad, responsabilidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.
- c) 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.
- d) La introducción de nuevas reducciones de las sanciones para los supuestos de actas con acuerdo y de pago sin recurso de la sanción.
- e) 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.
- f) 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 han 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 precedente, 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, de 28 de diciembre, General Tributaria, 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, de 17 de diciembre, 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.

II

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.

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 sanciones tributarias establecido en el artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

III

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 58/2003, de 17 de diciembre, 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 ejecución de las sanciones.

Dentro de la tramitación separada, las modificaciones más importantes respecto al contenido que sobre esta materia establecía el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, afectan al trámite de resolución del procedimiento, ya que se prevé que el órgano competente para resolver pueda ordenar la ampliación de actuaciones y rectificar la propuesta de resolución. Asimismo, debe destacarse que se incorporan al Reglamento general del régimen sancionador tributario 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 58/2003, de 17 de diciembre, 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.

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.

Finalmente, se incluyen tres disposiciones adicionales, una disposición transitoria y una disposición final.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, con la aprobación previa del Ministro de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 15 de octubre 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 su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza, según lo dispuesto en el apartado 1 de su disposición transitoria cuarta.

El reglamento aprobado por este real decreto será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y con anterioridad a la entrada en vigor del reglamento aprobado por este real decreto, siempre que la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las normas sobre procedimiento previstas en los capítulos III y IV del reglamento que se aprueba por este real decreto serán de aplicación a todos los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de su entrada en vigor, 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 artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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 el artículo 187.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que las infracciones previstas en el artículo 79.a), b) y c) 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 el artículo 78.1.a) 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 artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

1. La reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicará a todas las sanciones cuyo ingreso en periodo voluntario se haya efectuado a partir de la entrada en vigor de dicha ley, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicado, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 188.3 y en la disposición transitoria tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. La reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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 artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicho plazo se iniciará el día siguiente al de la notificación de la comunicación que efectúe el órgano competente una vez haya recibido el acuerdo del órgano administrativo, 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.** *Derogación normativa.*

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 quáter y 66 del Reglamento general de la inspección de los tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

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

**Disposición final única.** *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

Dado en Madrid, a 15 de octubre de 2004.

JUAN CARLOS R.

El Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda,  
PEDRO SOLBES MIRA

**REGLAMENTO GENERAL 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 en el ámbito de competencia normativa del Estado, de forma supletoria y en aquello en que resulte procedente, a la imposición de sanciones tributarias distintas de las establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Este reglamento resultará aplicable en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**Artículo 2.** *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.

CAPÍTULO II

**Las infracciones y sanciones tributarias**

**Sección 1.<sup>a</sup> Calificación de las infracciones tributarias**

**Artículo 3.** *Calificación unitaria de la infracción.*

1. 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, salvo en el supuesto previsto en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en tal caso, la infracción será siempre leve, cualquiera que sean las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor.

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.

Quando se trate de infracciones relativas a tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo.

Quando 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 período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación igualmente a los tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica cuando en relación con la misma obligación tributaria se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación.

Si las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o en los derivados de propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria no hubieran sido ingresadas, no procederá la devolución del importe que pueda derivarse de la deducción de dichas sanciones en el procedimiento sancionador posterior o en el procedimiento sancionador incoado con relación a la propuesta de liquidación en que se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria, en tanto no hubiera sido pagado o compensado el importe de dichas sanciones.

**Artículo 4.** *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 pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.a).3.º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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 magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

Se entenderá que existe omisión de operaciones cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.

Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

**Sección 2.ª Cuantificación de las sanciones tributarias**

**Artículo 5.** *Comisión repetida de infracciones tributarias.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 187.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave.

2. Cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 3.3 de este reglamento.

**Artículo 6.** *Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.*

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

previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración.

**Artículo 7.** *Conformidad del obligado tributario.*

1. En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida 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, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

2. En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya 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.

3. En los supuestos a los que se refiere el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se deberá de dar la conformidad de forma expresa conforme a lo dispuesto en dicho precepto.

**Sección 3.<sup>a</sup> Normas especiales para determinadas infracciones y sanciones tributarias**

Subsección 1.<sup>a</sup> Cálculo de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

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. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

3. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables regularizados en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

4. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos del cálculo del coeficiente a que se refiere el apartado anterior.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, en aquellos supuestos en que concurra la conducta prevista en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las cantidades indebidamente declaradas en un periodo no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización de aquél.

6. 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 58/2003, de 17 de diciembre, 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 cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración o 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 como consecuencia de la comisión de la infracción.

**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.

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.

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. La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable en los que se haya apreciado ocultación por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar en los que se haya apreciado ocultación.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de la ocultación se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

**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 se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de los libros o registros por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de libros o registros.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**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 se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la

disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

#### Subsección 2.<sup>a</sup> 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. Cuando la infracción a que se refiere el artículo 195.1, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concorra con las infracciones reguladas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley, la base de la sanción se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

2. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la renta neta, la sanción proporcional del 15 por ciento se aplicará sobre la base de sanción calculada de la siguiente forma:

a) Si la aplicación de cantidades pendientes sólo se ha llevado a cabo en la base del tributo, la base de la sanción será el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación.

b) Si la aplicación de cantidades pendientes sólo se ha llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la base de la sanción se determinará multiplicando las cantidades que hubiesen sido objeto de compensación o deducción en la cuota o cantidad

a ingresar por el resultado, redondeado en dos decimales, de un cociente en el que figuren:

1.º En el numerador, la renta neta sancionable declarada incorrectamente.

2.º En el denominador, la diferencia entre la cuota íntegra regularizada y la declarada inicialmente.

c) Si la aplicación de las cantidades pendientes se ha llevado a cabo tanto en la base como en la cuota del tributo o cantidad a ingresar, la base de la sanción será la suma de las cantidades que resulten de lo dispuesto en los párrafos a) y b) anteriores, calculadas en ese orden. Para determinar el incremento de renta neta sancionable que constituye la base de la

sanción prevista en el párrafo b) será preciso, en primer lugar, restar de la totalidad del incremento de renta neta sancionable la parte que haya sido compensada en la base del tributo con cantidades pendientes de compensación.

3. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la cuota repercutida, la cantidad o cuota a deducir o los incentivos fiscales de un periodo y la compensación sólo se haya llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la multa proporcional del 50 por ciento se aplicará sobre el incremento de cuota sancionable que hubiese sido objeto de compensación.

4. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea tanto la renta neta del periodo como las cantidades a deducir o los incentivos fiscales de dicho periodo, la base de sanción se calculará de la siguiente forma:

a) Si sólo se han aplicado cantidades pendientes de compensación en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, dicha compensación deberá imputarse proporcionalmente tanto al incremento de renta neta sancionable como a las cantidades o incentivos fiscales declarados incorrectamente en la cuota, a efectos de determinar la parte de la base de la sanción que corresponde a cada una de ellas.

Dichas imputaciones se efectuarán en función de los coeficientes que se determinarán multiplicando por 100 el resultante de las fracciones procedentes según las partidas regularizadas, cuyo numerador será, dependiendo del caso:

1.º El resultado de multiplicar el incremento de renta neta sancionable por el tipo de gravamen del impuesto, si dicho incremento se produce en la parte de la base gravada por un tipo proporcional.

2.º El resultado de multiplicar el incremento de renta neta sancionable por el tipo medio de gravamen resultante de la aplicación de la tarifa, si dicho incremento se produce en la parte de la base gravada por una tarifa.

3.º Los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del impuesto.

En todos los casos, el denominador incluirá la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo.

Estos coeficientes se expresarán redondeados con dos decimales.

Una vez determinadas las imputaciones correspondientes, las que correspondan al incremento de renta neta en base se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.b) de este artículo, y la que corresponda a las cantidades o incentivos fiscales declarados incorrectamente en la cuota o cantidad a ingresar se sancionará conforme a lo dispuesto en el apartado 3.

b) Si se han aplicado cantidades pendientes de compensación o reducción en la base del tributo y cantidades pendientes de compensación, deducción en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, se aplicará en primer lugar el párrafo a) del apartado 2 y, en segundo lugar, el párrafo a) de este apartado 4.

**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 artículo 198.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se impondrá la sanción que resulte por la presentación fuera de plazo de la autoliquidación o declaración exclusivamente en relación con los datos que hubiesen sido correctamente declarados en plazo, sin perjuicio de la sanción que, en su caso, pudiera proceder en relación con la autoliquidación o declaración presentada fuera de plazo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 199 de la ley.

**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 de declaraciones exigidas con carácter general que tengan por objeto únicamente datos expresados en magnitudes no monetarias, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 199.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Cuando se trate de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general que tengan por objeto únicamente datos expresados en magnitudes monetarias, se aplicará lo dispuesto en los párrafos b) y c) del apartado siguiente.

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, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 199.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Si los datos incorrectos, inexactos o falsos son los no monetarios, la base de la sanción será el importe total del dato monetario vinculado a aquéllos o, de ser varios los datos monetarios relativos a la misma persona o entidad, el de mayor importe.

b) Si los datos incorrectos, inexactos o falsos son los monetarios y los no monetarios, la base de la sanción será la diferencia, expresada en valores absolutos, entre el importe contestado o declarado y el importe correcto del dato requerido o que hubiera debido declararse.

Cuando los datos monetarios incorrectos, inexactos o falsos, referidos a una misma persona o entidad, sean dos o más, se tomará como base de la sanción la suma de las diferencias de todos ellos.

c) Si los datos incompletos, inexactos o falsos expresados en magnitudes monetarias estuviesen referidos a una misma persona o entidad y relacionados entre sí por la aplicación de un porcentaje o tipo de gravamen, la base de sanción para este conjunto de datos se determinará de acuerdo con las siguientes especialidades:

1.<sup>a</sup> Si el dato incompleto, inexacto o falso es el importe sobre el que se aplica el porcentaje o tipo de gravamen, la base de la sanción será 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. Cuando sean dos o

más las magnitudes incompletas, inexactas o falsas, referidas a una misma persona o entidad, se tomará como base de la sanción la suma de las diferencias de todos ellos.

2.<sup>a</sup> Si el dato incompleto, inexacto o falso es el porcentaje o tipo de gravamen, la base de la sanción será la diferencia, expresada en valores absolutos, entre el importe declarado como resultante de la aplicación del porcentaje o tipo de gravamen y el importe resultante de la aplicación del porcentaje o tipo de gravamen correcto. Cuando sean dos o más los porcentajes o tipos de gravamen incompletos, inexactos o falsos, referidos a una misma persona o entidad, se tomará como base de la sanción la suma de las diferencias de todos ellos.

3.<sup>a</sup> Si los datos incompletos, inexactos o falsos son tanto el porcentaje o tipo de gravamen como el importe sobre el que se aplica el porcentaje o tipo de gravamen, la base de la sanción será la suma de las diferencias de todos ellos, expresada en valores absolutos, entre los importes contestados o declarados y los que hubieran debido contestarse o declararse.

4. En los supuestos previstos en el apartado 3, la multa proporcional aplicable se determinará por la relación existente entre la base de sanción total determinada de acuerdo con dicho apartado y los importes correctos de todos los datos monetarios requeridos o que hubieran debido declararse y, en el caso de datos relacionados entre sí por la aplicación de un porcentaje o tipo de gravamen, los importes correctos de las magnitudes sobre las que se aplica el porcentaje o tipo de gravamen.

5. Cuando se presenten voluntariamente sin requerimiento previo declaraciones o autoliquidaciones que subsanen las presentadas con anterioridad de forma incorrecta, si la nueva declaración o autoliquidación se presenta conteniendo datos incompletos, inexactos o falsos, se impondrá la sanción que proceda según lo dispuesto en el artículo 199 de la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exclusivamente en relación con los nuevos datos incorrectamente presentados.

6. No 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.

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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exclusivamente en relación con los datos incorrectamente declarados en la nueva contestación.

7. A efectos de lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador.

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

1. Cuando proceda la multa proporcional del uno por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor prevista en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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.

2. 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.

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.

3. Cuando se trate del retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se aplicarán las siguientes reglas:

a) Se entenderá por retraso el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación.

b) Procederá la multa proporcional del 0,5 por ciento del importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los retrasos relativos a los Libros Registro de facturas expedidas y facturas recibidas.

Dicho porcentaje se aplicará sobre el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación.

En el caso de los registros de facturación que se correspondan con operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará como importe total:

i) En el supuesto de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, el relativo a la misma, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago que corresponda.

ii) En el supuesto de que se trate únicamente del registro relativo al cobro o pago correspondiente, el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

c) Procederá la multa pecuniaria fija de 150 euros por registro en los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

4. No se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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.

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

1. Se entenderá por importe de la operación que haya originado el incumplimiento la base imponible determinada a efectos del Impuesto General sobre Ventas.

Cuando el incumplimiento de la obligación de facturación se produzca en la rectificación de una factura, justificante o documento sustitutivo, la multa proporcional se aplicará sobre el importe de la base imponible del Impuesto General sobre Ventas que grave la operación documentada en la factura, justificante o documento sustitutivo.

2. Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 201.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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.

3. No se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el incumplimiento de la obligación de 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.

**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 efectúen a personas o entidades que realicen actividades económicas o que, referidos a actividades económicas, sean distintos de los previstos en el artículo 203.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 203.4 de dicha ley.

2. Las multas previstas en el artículo 203.4.a), b) y c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación a las multas previstas en el artículo 203.5.a), b) y c) de la citada ley.

3. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 203.5.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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 del apartado 5.c), si el importe de las operaciones cuya información no se facilita representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones objeto del requerimiento, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por ciento 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 del apartado 5.c), si el importe de las operaciones cuya información no se facilita representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1, 1,5, 2 ó 3 por ciento 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 58/2003, de 17 de diciembre, 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, antes de los plazos de presentación de las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución 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 1.ª Disposiciones generales**

**Artículo 20.** *Atribución de las competencias en el procedimiento sancionador.*

1. Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive.

2. En el ámbito de una misma Administración tributaria, el cambio de adscripción o la comunicación a aquélla de un cambio de domicilio con posterioridad a la terminación de un procedimiento de aplicación de los tributos distinto del procedimiento de inspección o de recaudación, excepción hecha de los procedimientos de gestión en materia de aduanas o de impuestos especiales, producirá los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos en el procedimiento sancionador:

a) 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.

b) La comunicación a la Administración tributaria del cambio de domicilio fiscal determinará que la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponda al órgano competente según el nuevo domicilio. Dicho cambio producirá este efecto 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.

3. En el supuesto de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección o de recaudación, el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano administrativo será el que el obligado tributario tuviera al inicio de las actuaciones inspectoras o recaudadoras, 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 2.<sup>a</sup> 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 su normativa reguladora y con lo dispuesto en la sección 3.<sup>a</sup> de este capítulo.

**Sección 2.<sup>a</sup> 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) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.
- c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.
- 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 artículo 25.1.
- b) Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción.

4. Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

**Artículo 23.** *Instrucción del procedimiento sancionador.*

1. Será órgano competente para instruir el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable.

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

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

4. Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución.

5. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, un plazo de 15 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.

6. En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y 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.

**Artículo 24.** *Resolución del procedimiento sancionador.*

1. El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior.

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

2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.

b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.

c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

3. La resolución se notificará a los interesados. En la notificación también deberá hacerse mención a:

a) Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.

b) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.

c) Las circunstancias cuya concurrencia determinará la exigencia del importe de las reducciones practicadas en las sanciones.

d) La no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra ellas.

e) Cuando la resolución fuese susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa, se informará de que, en caso de solicitarse la suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud, siempre que el interesado cumpla los requisitos del artículo 29.2 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 equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

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

En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento inspector y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

En los procedimientos a los que se refiere el párrafo anterior, deberán aparecer debidamente individualizadas las infracciones sancionadas en dichos procedimientos.

3. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso.

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

#### 4. (Anulado)

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

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

7. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación. Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta. Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta

su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución.

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

**Sección 3.<sup>a</sup> Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos**

Subsección 1.<sup>a</sup> 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador mediante manifestación expresa que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior.

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

El cómputo de los plazos a que se refieren los apartados anteriores se realizará por meses, sin que a esos efectos se deduzcan del cómputo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria ni los periodos de suspensión o de extensión del plazo del procedimiento inspector.

La renuncia regulada en este apartado se realizará por escrito.

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 exclusivamente 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 artículo 28.5.

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 artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se tramitará de forma separada al de aplicación de los tributos según lo establecido en la sección 2.<sup>a</sup> 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, su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, y será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se tendrá en cuenta 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.

Una vez notificado el inicio, 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 éstos, 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.

3. Las propuestas de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos y la de los procedimientos sancionadores que deriven de aquél deberán notificarse simultáneamente. En el procedimiento de inspección, las propuestas de sanción notificadas se tramitarán conforme a lo dispuesto en los apartados 5 y 6 del artículo 25.

No obstante, en los supuestos previstos en el primer párrafo del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo anterior, deberán notificarse el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución de éste.

Subsección 2.<sup>a</sup> 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando en los supuestos de actas con acuerdo se aprecie que concurren las circunstancias que constituyen la comisión de una infracción tributaria, el procedimiento sancionador se tramitará conjuntamente, y se procederá 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 su normativa reguladora, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento.

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 artículo 155.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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 ella se contenga, entendiéndose que el procedimiento sancionador finaliza con la notificación prevista en el artículo 155.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con independencia de que anteriormente se hubiese renunciado o no a la tramitación separada del procedimiento sancionador, sin perjuicio de los efectos de esa actuación del obligado tributario con respecto al procedimiento sancionador correspondiente a la regularización no practicada en el acta con acuerdo.

**Sección 4.<sup>a</sup> Ejecución de las sanciones**

**Artículo 29.** *Suspensión de la ejecución de las sanciones.*

1. La suspensión de la ejecución de las sanciones, pecuniarias y no pecuniarias, como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación en vía administrativa se aplicará automáticamente por los órganos competentes, sin necesidad de que el interesado lo solicite.

2. Una vez la sanción sea firme en 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 dichos órganos 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 10 días a los órganos competentes para la ejecución de sanciones las decisiones e incidencias que en cada caso se produzcan.

## CAPÍTULO IV

### Disposiciones especiales

#### ***Sección 1.ª 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 58/2003, de 17 de diciembre, 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 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.

En la tramitación del procedimiento sancionador para la imposición de sanciones no pecuniarias no podrán

discutirse los elementos de la resolución de imposición de la sanción pecuniaria.

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 su iniciación, 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.

#### ***Sección 2.ª Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública***

**Artículo 32.** *Actuaciones en supuestos de los delitos previstos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal.*

1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en los artículos 305 o 305 bis del Código Penal, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal producirá las siguientes consecuencias:

- a) En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el mismo.

b) En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido.

c) En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

Estas mismas consecuencias se producirán, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

**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, sin que sea posible iniciar o continuar el procedimiento para la imposición de sanciones por los mismos hechos y sin que éstos puedan ser tenidos en cuenta para la calificación de las infracciones tributarias cometidas.

En los supuestos previstos en este apartado, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

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 308 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.

**Disposición adicional primera.** *Órganos equivalentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales.*

Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla y de las entidades locales en materia del procedimiento sancionador regulado en los capítulos III y IV de este reglamento se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica.

**Disposición adicional segunda.** *Expedientes sancionadores relativos al Impuesto sobre el Patrimonio.*

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, la competencia para iniciar, tramitar y resolver los expedientes sancionadores corresponderá a los órganos competentes de la respectiva comunidad autónoma en los términos que resulten de la legislación reguladora de la cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas.

**Disposición adicional tercera.** *Aplicación de las infracciones previstas en los artículos 170.dos.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en el artículo 63.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.*

Cuando se haya cometido la infracción prevista en el artículo 170.dos.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o la prevista en el artículo 63.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias, no se impondrá sanción por las infracciones previstas en los artículos 191, 193, 194 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se hubiesen originado por la no consignación de cantidades en la autoliquidación, y deberán imponerse las sanciones correspondientes a las infracciones previstas en dichas normas.

**Disposición transitoria única.** *Aplicación transitoria de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.*

En los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo los de inspección, iniciados a partir del 1 de julio de 2004 en los que no se haya notificado la propuesta de liquidación a la entrada en vigor de este reglamento y no resulten de aplicación los plazos previstos en el artículo 26.1, se podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador en el plazo de 15 días siguientes a la citada entrada en vigor.

En los procedimientos de inspección iniciados a partir del 1 de julio de 2004 en los que no haya finalizado el trámite de audiencia previo a la suscripción del acta a la entrada en vigor de este reglamento y no resulten de aplicación los plazos previstos en el artículo 26.1 de este reglamento, se podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador en el plazo de 15 días siguientes a la citada entrada en vigor.

El plazo establecido en los párrafos anteriores tendrá la consideración de interrupción justificada.

**Disposición final única.** *Habilitación normativa.*

En el ámbito de competencias del Estado, se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en los capítulos III y IV este reglamento.

Este texto consolidado no tiene valor jurídico.