

**Trabajo de Fin de Grado de Contabilidad y
Finanzas**

**Facultad de Economía, Empresa y Turismo
Universidad de La Laguna**

Julio 2020

**ANÁLISIS DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS POR
INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES CONTABLES Y DE
FACTURACIÓN, Y POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN,
EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

Autora: Adriana María Medina Abreu

**Tutores: Iván Domingo González Barrios y
Francisco Clavijo Hernández**

Resumen/ Abstract

El objetivo, de este Trabajo de Fin de Grado, es examinar las infracciones tributarias que afectan fundamentalmente al mundo empresarial, como son los incumplimientos del deber contabilizar y registrar, la obligación de facturar de forma correcta, y por resistencia, obstrucción, excusa o negativas a las actuaciones de la Administración tributaria. Los dos primeros epígrafes son conceptos básicos que ayudara comprender el tema y los tres siguientes se habla las infracciones tributarias anteriormente nombradas.

The objective, of this Final Degree Project, is to examine tax infringements that fundamentally affect the business world, such as breaches of the duty to account for and record, the obligation to invoice correctly, and for resistance, obstruction, excuse or refusal to the actions of the Tax Administration. The first two epigraphs are basic concepts that will help to understand the subject and the next three will discuss the tax violations mentioned above.

Palabras Claves/ Keywords:

Obstrucción, deber de contabilizar, deber facturar e Infracciones Tributarias.

Obstruction, duty to account, duty to invoice and Tax Violations.

Índice:

Introducción.....	5
I.-La infracción tributaria.....	6
A.- Concepto.....	6
B- Elementos.....	6
1. La acción.....	6
2. Tipicidad.....	6
3. Legalidad.....	7
4. Antijuridicidad.....	8
5. Culpabilidad.....	8
6. Punibilidad.....	9
II.- Clases de infracciones tributarias.....	10
A. Clasificación de las infracciones tributarias.....	10
B. Los tipos de infracción establecidos por la LGT.....	11
1. Infracciones de daño.....	11
2. Infracciones de peligro.....	12
III.- Infracciones tributarias por incumplir obligaciones Contables y Registrables.....	13
IV.- Infracción tributarias por incumplir obligaciones de facturación y documentación.....	16
V.- Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativas a las actuaciones de la Administración Tributaria.....	21
Conclusión.....	25
Bibliografía y Legislación.....	26

Índice de tablas:

Tabla 1: Clasificación de la infracción por personas o entidades que realizan o no realizan actividades económicas.....	22
Tabla 2: Sanciones cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas.....	22
Tabla 3: Sanciones cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas.....	23

Introducción

Un análisis somero del comportamiento de los ciudadanos en el cumplimiento de las normas tributarias nos hace ver que siempre ha existido una “picaresca” para evadir el pago de los impuestos, conocida como fraude o evasión tributaria, mediante el incumplimiento de los deberes contables o registrales, o del deber de facturar, o incluso, como se lee en los periódicos, obstruyendo la labor de la Administración tributaria. Y todo ello con el claro objetivo de pagar menos impuesto de lo que la ley establece.

En los últimos años, en España, se han ido conociendo casos de evasión de impuestos de personalidades pertenecientes al mundo de la política, del comercio, la economía, etc., que trabajaban “en negro” y declaraban menos ingresos de los reales, o facturaban sin IVA (en nuestro caso el IGIC), o no contabilizaban los beneficios reales de sus actividades empresariales, que explican la importancia de examinar en este TFG las infracciones tributarias.

Mi propósito en este estudio no es examinar todas las infracciones tributarias, sino solo las que afectan fundamentalmente al mundo de la empresa, como las del incumplimiento de los deberes contables y registrales, del deber de facturar de forma correcta, y por resistencia, obstrucción, excusa o negativas a las actuaciones de la Administración tributaria

Este trabajo está dividido en cinco epígrafes. En el primero se estudia el concepto de infracción tributaria y los elementos que la conforman. El segundo analizamos la clasificación de las infracciones tributaria. En el tercero examinaremos la infracción por incumplir los deberes contables y registrales. En el cuarto, la infracción por incumplimiento del deber de facturar. Y en el último y quinto epígrafe de la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración Tributaria.

I.- La infracción tributaria

A.- Concepto

El artículo 183.1 de la Ley General Tributaria define la infracción tributaria en estos términos: “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.”

Un análisis de esta definición pone de manifiesto que los elementos de la infracción tributaria son los que siguientes:

B.- Elementos

1. La acción

La acción¹ es toda conducta en sentido positivo como negativo, es decir, la acción propiamente dicha y la omisión de la conducta. Así lo señala el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, que se refiere expresamente a <<acciones u omisiones>>.

La acción se entiende “todo hecho, acto u operación que implica actividad, movimiento o cambio”. Mientras que a la omisión es “dejar de hacer algo voluntaria o involuntariamente”.

Refiriéndonos al acto tributario, podemos decir que las acciones u omisiones a las que se refiere el art.183.1 de la Ley General Tributaria son comportamientos u omisiones de conducta que suponen violación de deberes tributarios, establecidos por la ley, a los que los sujetos están obligados en orden a la consecución de los fines tributarios.

El concepto clásico de relación jurídico-tributaria define perfectamente al elemento objetivo de la infracción como la << inobservancia de los deberes principales y secundarios derivados de la misma relación, y puesto que esta se halla fundamentada directa o indirectamente en la ley puede decirse que el ilícito consiste en la violación de un mandato o prohibición impuesto por la ley >>.

2. Tipicidad

El principio de tipicidad² es una de las manifestaciones esenciales del principio de legalidad y exige la más estricta adecuación entre la conducta prohibida descrita en el tipo y el hecho cometido por acción u omisión.

¹ En el estudio de la acción y de los otros elementos de la infracción tributaria, sigo los planteamientos doctrinales de Pérez Royo, F. (1994), *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas. Pág.: 422. Véase también sobre los elementos de la infracción tributaria a Del Pozo López, J.I (1983) *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, Universidad Complutense de Madrid: Tesis Doctoral, págs.: 191-194.

²Véanse: Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*, Madrid: Civitas, pág. 421, y Pérez Royo, F. (1994), *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas, pág.: 424

Por ello, las normas que definen las infracciones y sanciones no son susceptibles de aplicación analógica, cosa que no se dan en otros ámbitos normativos, cubiertos por la reserva de ley.

De ahí que podemos destacar la prohibición de la aplicación analógica de las normas del Derecho Tributario Sancionador, prohibición no existe, tal como dispone el artículo 14 de la Ley General Tributaria, en otras materias del tributo distintas del hecho imponible, de las exenciones y beneficios o incentivos fiscales, reguladas solamente por la ley. Más todavía: en el ámbito sancionador, la regla de prohibición de analogía³ existe para las normas desfavorable combinada con el mandato de aplicación analógica de las normas favorables.

También hay que destacar la prohibición absoluta de aplicación retroactiva de las normas incriminadoras, acompañadas del mandato de aplicación retroactiva de la regulación más favorable que ha sustituido a la anterior.

3. Legalidad

El principio de legalidad⁴ aparece regulado por la Constitución Española en el artículo 25: “*Nadie puede ser condenados o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*”.

Esta exigencia constitucional, no solo se refiere a los delitos y a las penas, sino también al ejercicio de la potestad sancionadora en la vía administrativa⁵.

Este principio exige que la tipificación de las infracciones, con sus correspondientes sanciones, se regule en normas con rango Ley. La única diferencia que existe en esa materia respecto del penal radica en la naturaleza de la Ley: mientras que, para las penales, la exigencia es de Ley orgánica, para las infracciones y sanciones tributarias no se exige que la ley sea orgánica. Basta con la Ley ordinaria, como ocurre con la actual Ley General Tributaria.

³ En el art. 129.4, de la LRJAP y PAC (40/2015) dispone “*Las normas definidoras de infracciones y sanciones no será susceptibles de aplicación analógica*”

⁴ Véanse Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*, Madrid: Civitas, págs. 420 – 421.

⁵ El artículo 127.1 de la LRJAP y PAC (40/2015) dispone “*La potestad sancionadora de las Administraciones públicas, reconocidas por la Constitución se ejercerá cuando haya sido expresamente reconocida por una norma con rango de Ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en este título y, cuando se trate de entidades locales.*”

4. Antijuridicidad

La antijuridicidad⁶ es el cuarto elemento de la infracción tributaria. Con ella se exige, para que nos encontremos ante una infracción tributaria, que la conducta realizada por el sujeto sea ilícita, es decir, contraria a Derecho por infringir una norma jurídica. Este elemento junto con la tipicidad nos permite, insisto, señalar que estamos ante una infracción tributaria dando paso así, siempre que el sujeto sea culpable, a la sanción correspondiente.

La doctrina del Derecho Penal diferencia entre antijuricidad formal y material, aunque, conceptualmente, no es posible trazar una línea que diferencie claramente una antijuricidad de otra, ni tampoco afirmar que existen dos tipos de antijuricidad.

Desde un punto de vista doctrinal, lo correcto, es decir -así lo hemos señalado- que una conducta es antijurídica cuando la misma es contraria a los intereses sociales tutelados por la norma jurídica infringida.

En todo caso, podemos precisar que se habla de:

- Antijuridicidad formal: un hecho es formalmente antijurídico cuando el mismo se contradice con lo dispuesto en la ley, cuando además de ser típico no está especialmente justificado por la concurrencia de alguna de las causas de justificación.
- Antijuridicidad material: un hecho es materialmente antijurídico cuando el mismo se opone a los intereses sociales o es nocivo para la sociedad; es decir, cuando transgrede una norma jurídica positiva, lesionando o poniendo en peligro con ello un bien jurídico que el ordenamiento desea proteger. Por ello, el delito o la infracción no es un simple "*malum quia prohibitum*"⁷ y tiene carácter de acto intolerable para la convivencia.

5. Culpabilidad

La doctrina penal cuando se enfrenta con este elemento de la culpabilidad⁸ siempre ha tratado de dar una explicación de cuál es su fundamento, y muchos autores lo han encontrado, por lo general, en la libertad humana, es decir, en el "*libre albedrío*".

⁶Véanse Del Pozo López, J.I (1983) *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, Universidad Complutense de Madrid: Tesis Doctoral, págs.:198-203 y Pérez Royo, F. (1994), *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas, págs: 423

⁷ "Malo porque está prohibido" es una frase que proviene del latín que se usa en la ley referirse a la conducta que constituye un acto ilegal solo en virtud de ley.

⁸ Véanse Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*, Madrid: Civitas, págs.: 422-424; Del Pozo López, J.I (1983) *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, Universidad Complutense de Madrid: Tesis Doctoral, págs.: 209-298 y Clavijo Hernández, F. (1984) *El Proyecto de Ley de represión del Fraude Fiscal*, Madrid: Instituto Delaware Estudios Económicos, págs.:13.

Así, por ejemplo, Rodríguez Devesa afirma que la culpabilidad hunde sus raíces en la libertad humana, y añade a este respecto que:

“un sujeto es considerado culpable cuando se piensa que podría haber actuado de otra forma a como lo hizo, que pudo haber conformado su conducta a las exigencias del Derecho, ajustándola al deber jurídico de proceder de otro modo.”

Por ello, siguiendo a la doctrina de Derecho Penal, cabe afirmar que superada la concepción psicológica que mantenía que la culpabilidad es el nexo psíquico de unión entre el autor y el acto u omisión típico-antijurídico, hoy la postura dominante de la doctrina es la normativa que defiende que la culpabilidad es la reprochabilidad o posibilidad de reprochar el hecho típico-antijurídico al autor, lo que presupone que el sujeto tiene libertad o poder para actuar de otro modo, ya que tenía posibilidad de conocer la antijuricidad de su conducta.

En concreto, puede decirse que existe culpabilidad en la persona (al haber una posibilidad de reproche jurídico-sancionador) cuando la conducta que ha realizada es:

- Culposa: por haberla realizado omitiendo el cuidado exigible en el cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias.
- Dolosa: Por realizar el autor su conducta con conciencia y voluntad de que está llevando a cabo voluntariamente un acto tipificado como infracción tributaria.

6. Punibilidad

La punibilidad⁹, se refiere a aquella conducta sobre la que existe la posibilidad de aplicar una sanción o una pena, desde el punto de vista jurídico.

Hay una parte de la doctrina que no considera a la punibilidad como un elemento del delito o de la infracción, manteniendo, por ejemplo, que se trata de una consecuencia de este, pero no de un elemento del delito o de la infracción administrativa.

Por regla general, puede afirmarse que estamos ante delito o ante una infracción administrativa cuando se constata la existencia de un comportamiento típico, antijurídico y culpable. No obstante, en algunos casos excepcionales, y por razones de oportunidad o de política criminal, aun es preciso comprobar la concurrencia o ausencia de algún factor adicional para afirmar que dicho comportamiento es punible. Tales factores pueden ser condiciones objetivas de punibilidad o procedibilidad, causas personales de exclusión de la pena o sanción administrativa o excusa absolutorias; en tales casos, aunque existe

⁹Véanse Del Pozo López, J.I (1983) *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, Universidad Complutense de Madrid: Tesis Doctoral, págs.:203-209.

merecimiento de pena o sanción (juicio de antijuricidad y de culpabilidad), el legislador ha considerado que no hay necesidad de pena o sanción administrativa.

En lo que se refiere al Derecho Tributario Sancionar, la punibilidad constituye un elemento esencial de la infracción tributaria, ya que no puede concebirse un ordenamiento jurídico punitivo en materia tributaria, sin que esté regulado correctamente el régimen sancionador a fin de aplicar o imponer la sanción.

En todo caso, importa precisar que las sanciones tributarias no son sanciones administrativas indemnizatorias por las que trata de repararse un daño causado a la Hacienda Pública, sino que nos encontramos ante una manifestación del ius puniendi del Estado, por el que la Administración castiga o sanciona el incumplimiento de un deber u obligación tributaria establecido por la ley, que puede ser pecuniaria o no pecuniaria o accesoria.

II.- Clases de infracciones tributarias

A- Clasificación de las infracciones tributarias

La LGT se aparta de la tradicional clasificación de las infracciones tributarias¹⁰ (simples, de omisión, y de defraudación hasta 1985 y simples y graves desde la fecha hasta 2003) para acomodarse a lo previsto por el art. 129.1 de LRJPAC, que establece que las infracciones administrativas se clasificarán por la Ley como leves, graves y muy graves.

En la Ley General Tributaria podemos observar que esta clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves ha sido introducida forzosamente, ya que en su articulado no aparecen claros los criterios que determinan la mayor o menor gravedad de la conducta, ni tampoco las consecuencias de la inclusión de la infracción en una de esas categorías. No hay catálogo de sanciones para cada clase de infracción, puesto que una infracción puede ser calificada como grave y tener una multa muy inferior a la de otra a la que la ley considera leve. Por tanto, se puede decir que esta clasificación es poco útil y que ni siquiera nos servirá como criterio para sistematizar el estudio de los distintos tipos de infractores.

En líneas generales, puede afirmarse que los criterios de la mayor o menor gravedad de la infracción son el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, el riesgo de la conducta y la mayor o menor intencionalidad del autor, reflejada en la naturaleza de los medios que ha utilizado para vulnerar la Ley. Por ello la Ley General Tributaria hace una clasificación legal en tres

¹⁰ Véanse: Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*, Madrid: Civitas, pág.: 429 y Simón Acosta, E; Vázquez Del Rey Villanueva, A. y Simón Yaiza, M.E (2017) *Lo esencial del derecho tributario*, Cizur Menor Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, pág.: 257.

grupos: leves, graves y muy graves, que nosotros, siguiendo a Simón Acosta¹¹, la vamos a reducir en dos: las de daño y las de peligro.

Las primeras, las de daño, son aquellas que consisten o tienen como efecto un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Este perjuicio se trata en la falta de ingreso de la cuota debida, el ingreso de una cantidad menor de la que debió ingresarse según la ley o en la obtención improcedente de devolución de impuesto.

En cuanto a las infracciones de peligro, son aquellas consisten en infracciones de deberes formales que no causan directamente un perjuicio económico para la Hacienda Pública, pero sí dificultan o ponen en riesgo la correcta gestión de los tributos. Aquí encajan el incumplimiento de deberes como el de llevar los libros y registros exigidos por las normas fiscales, el de conservar los justificantes, el de emitir facturas, el de facilitar la inspección tributaria, o el de presentar declaraciones tributarias veraces, etc.

B- Los tipos de infracciones tipificadas en la LGT

Las infracciones tributarias reguladas en los arts. 191 y siguientes de la LGT/2003 las clasificaremos en dos categorías: a) las infracciones de daños (art. 191 a 193) y b) las infracciones de peligro (art. 194 a 206). La ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha introducido una nueva infracción tributaria (art. 206.bis LGT/2003) que tiene varias formas de comisión que permite calificarla tanto como una infracción de daño como de peligro.

1. Infracciones de daño

Existen cuatro tipos de infracciones de daño¹²:

- I. Dejar de ingresar parcial o totalmente la deuda tributaria que debiera resultar en la autoliquidación (art.191 LGT).
- II. Incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones provocando de este modo que se determine una cuota tributaria inferior a la correcta (art. 192 LGT).
- III. Obtener indebidamente devoluciones derivadas de la aplicación de la normativa reguladora del tributo (art. 193)
- IV. Realizar operaciones en fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) que causen en perjuicio económico a la Administración (falta de ingreso u obtención indebida de una devolución) cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso de objeto de regulación y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativos y este hubiese sido hecho público para

¹¹ Simón Acosta, E; Vázquez Del Rey Villanueva, A. y Simón Yaiza, M.E (2017) *Lo esencial del derecho tributario*, Cizur Menor Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, págs.: 257-261.

¹² Véase Simón Acosta, E; Vázquez Del Rey Villanueva, A. y Simón Yaiza, M.E (2017) *Lo esencial del derecho tributario*, Cizur Menor Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, págs.: 257-260

general el conocimiento antes del inicio de plazo para la presentación de la correspondiente declaración de autoliquidación (art. 206 bis LGT/2003).

La última de las infracciones, la del 206 bis, es una infracción grave y se castiga con una multa del 50% de la cantidad defraudada (art. 206bis LGT).

En cuanto a las tres primeras, constituyen unas infracciones de resultado o de perjuicio económico (art. 191 a 193 LGT) y utilizan criterios comunes para encuadrar la conducta infractora en el tipo legal. Estos criterios son los de ocultación de datos, utilización de medios fraudulentos o cuasi fraudulentos.

2. Infracciones de peligro

Son infracciones de peligro¹³ las que consisten en incumplimiento de deberes formales que, por sí mismos, no llegan a afectar una lesión patrimonial a la Hacienda Pública, pero debilitan las posibilidades de la Administración tributarias de descubrir cuotas defraudadas.

Estas infracciones aparecen tipificadas en los art. 194 y siguientes de la LGT y se sancionan, a veces, con multas de cuantía fija, y otras con multas en función de determinadas variables, como puede ser el dato omitido cuando se incumple el deber de la información, o las cantidades indebidamente determinadas en una autoliquidación que puedan tener el efecto de reducir la cuota a pagar en liquidaciones de periodos posteriores.

Las infracciones de peligro son las siguientes:

- I. Solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art. 194, LGT)
- II. Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195, LGT).
- III. Imputar incorrectamente o no imputar bases o cuotas en régimen de imputación de rentas (art. 196 y 197, LGT)
- IV. Presentar incorrectamente o no presentar en plazo la autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (art 198 y 199, LGT)
- V. Incumplir obligaciones contables y registrales (art. 200, LGT)
- VI. Incumplir obligaciones de facturación o documentación (art. 201, LGT)
- VII. Incumplir obligaciones relativas a la utilización y a solicitud del número de identificación fiscal (art. 202, LGT)
- VIII. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art.203, LGT).
- IX. Otras infracciones (art. 204 a 206 bis LGT)

¹³Véase: Simon Acosta, E; Vázquez Del Rey Villanueva, A. y Simón Yaiza, M.E (2017) Lo esencial del derecho tributario, Cizur Menor Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, págs.: 260-261.

Nosotros en este TFG nos vamos a ocupar de tres infracciones de peligro en los tres epígrafes siguientes: las de incumplimiento de las obligaciones contables y registrales, las de incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación, y las de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria

III. Infracciones tributarias por el incumplimiento del deber de contabilizar y registrar

Para entender el tipo de esta infracción, que está regulado el artículo 200 de la Ley General Tributaria, 58/2003 del 17 de diciembre, debemos ir al Código de Comercio que es la norma que establece que los empresarios, cualquiera que sea su forma, individual o societaria, tienen la obligación de llevar la contabilidad conforme a lo previsto en las normas del propio Código.

El Código de Comercio obliga a los empresarios a llevar dos libros contables:

- El libro Diario, en el que el empresario debe anotar cronológicamente, día a día, el importe de todas las operaciones realizadas en desarrollo de la actividad empresarial. También puede realizarse anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, su detalle se registra en libros o registros concordantes.
- El libro de inventarios y cuentas anuales, que, como es sabido, debe abrirse con el balance inicial detallado de la empresa (primer estado contable), transcribiendo con una periodicidad al menos trimestral, con sumas y saldos, los balances de comprobación (segundo estado contable). En él han de asentarse anualmente el inventario de cierre del ejercicio (tercer estado contable) y las cuentas anuales (último estado contable).

El último estado contable, al cierre de cada ejercicio contiene las **cuentas anuales**: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estados de cambio en el patrimonio neto, estados de flujo de efectivo y la memoria. Las cuentas anuales son el instrumento contable más importante para el IS, ya que sirven de partida para la configuración de su BI.

Además de los libros de llevanza obligatoria, se podrán llevar de forma voluntaria, los libros y registros según el sistema contable adoptado, o la naturaleza o tipo de actividad empresarial.

En cuanto a la conservación de los libros, Ley General Tributaria (LGT) impone al empresario el deber de conservar los libros relativos al negocio, debidamente ordenados, durante **6 años**, desde su último asiento, salvo que una norma exija otro plazo. El plazo de conservación se aplica igualmente en caso de cese del empresario; y cuando se disuelve la sociedad, el deber de conservación recae sobre los liquidadores de la propia sociedad.

Asimismo, la LGT y el Código de Comercio exigen la conservación de la correspondencia, documentación y justificantes del negocio durante **6 años**, desde el día en que se cierran los libros con los asientos que justifican.

Hechas estas precisiones elementales sobre las obligaciones contables, podemos pasar ya a examinar directamente las infracciones de las obligaciones contables y registrables que aparecen tipificadas en el art. 200 de la LGT.

Esta infracción es de un deber formal¹⁴ distinto del de declarar o autoliquidar, que las leyes de algunos impuestos (como el del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto General Indirecto Canario, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de empresarios) imponen a los sujetos pasivos y otros obligados tributarios. Este deber, como ha explicado Pérez Royo¹⁵, tiene una relación directa e inmediata con la declaración del hecho imponible en esos impuestos, ya que esta declaración manifiesta lo que está contenido en los libros contables y registrales y son el primer elemento que la inspección va a considerar para la comprobación de la declaración o autoliquidación.

La Ley General tipifica como infracción tributaria, entre otras, las siguientes conductas:

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

¹⁴ Son las obligaciones que la Ley o las disposiciones reglamentarias, y aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la Ley, impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la Administración en el desempeño de sus cometidos.

¹⁵ Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*, Madrid: Civitas, págs. 448-450

Todas estas conductas son consideradas infracciones graves y se sancionan, establece la LGT, con una multa fija de 150 euros, salvo, quiero aclarar, que la infracción cometida esté sancionada con una de las siguientes sanciones específicas:

- i. La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que se les corresponda, se sancionara con una multa pecuniaria del uno por ciento de las cantidades incorrectas anotadas, con un mínimo de 150 euros y un máximo de 6000 euros. .
- ii. La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados, se sancionara con una multa pecuniaria del uno por ciento de las cifras de negocio del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.
- iii. La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario se sancionara con una multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.
- iv. El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias se sancionará con multa fija de 300 euros.
- v. El retraso en la obligación de llevar los Libros de Registros a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente se sancionará con multa pecuniaria proporcional 0'5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 6000 euros.
- vi. La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija se sancionará con una multa pecuniaria fija de 300 euros.

Si analizamos cada una de estas multas específicas y las comparamos con el listado de las conductas infractoras del artículo 200 de la LGT, veremos que, como dice el profesor Pérez Royo¹⁶, coinciden punto por punto. Por eso no es ninguna exageración el decir que la multa de los 150 euros sólo es aplicable -así lo explica el profesor Pérez Royo- “para los casos (que ahora mismo nos cuesta imaginar) no incluidos en la lista. O sea, para los “otros” que siempre hay que suponer que existen cuando la lista (la del artículo 200 de la LGT) menciona varios supuestos entre otros”.

En cualquier caso, la subsunción de la conducta en un tipo u otro va a depender de la incidencia que haya tenido la vulneración de la obligación contable por parte del sujeto pasivo u obligado tributario. Una vez identificada la infracción, se determinará obviamente la sanción

¹⁶ Véanse Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*, Madrid: Civitas, pág.: 450

aplicable al incumplimiento del deber contable y registral teniendo en cuenta, lógicamente, el principio *ne bis in idem*¹⁷ que recoge expresamente la LGT.

IV. Infracción tributaria por el incumplimiento de la obligación de facturar

Esta infracción está relacionada con la que acabamos de estudiar de llevanza de libros y registros, ya que, como es bien sabido, las facturas y justificantes o los documentos que hagan sus veces constituyen el soporte para una llevanza correcta de la contabilidad y de los registros contables.

El deber de expedir y entregar facturas por parte de los empresarios (y también profesionales) aparece regulado en el Reglamento de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que entró en vigor, hace más siete años, el 1 de enero de 2013.

Sin entrar en grandes detalles del deber de facturación, solo quiero precisar que las facturas – tanto la completa como la simplificada- la han de expedir los empresarios en el momento en que se realizan sus operaciones. Ahora bien, si el destinatario de la operación es un empresario (o profesional) que actúe como tal, la factura la debe emitir -así lo establece el artículo 11 del Reglamento de facturación- antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el devengo, en nuestro caso, del IGIC. Así, por ejemplo, si un empresario realiza dos entregas de bienes: una el 2 de marzo a un particular y otra el 10 de abril a un empresario, la factura del 2 de marzo, de acuerdo con el artículo 11 del Reglamento de facturación, la ha de expedir el mismo 2 de marzo al ser el destinatario un consumidor final. Sin embargo, la del 10 de abril la debe expedir antes del 16 de mayo siguiente, es decir, como máximo el 15 de mayo.

Pues bien, el artículo 201 de la LGT regula la infracción por el incumplimiento de esta obligación de facturación, y en el apartado primero define el tipo de la infracción en estos términos: “el incumplimiento de obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión rectificación y conservación de facturas, justificantes o los documentos sustitutivos.”

El profesor Pérez Royo, analizando este artículo 201 de la LGT, señala que la cláusula “entre otros” de este apartado primero del artículo supone “un menosprecio a las exigencias de la tipicidad”, lo cual, dice, no lo llega a entender dado que “(era) fácil de evitar en casos éste de los que podríamos llamar, siguiendo la terminología penal, tipos en blanco, cuyo contenido se obtiene por remisión implícita a las normas reguladoras de los deberes correspondientes (los de facturación en este caso). Bastaba con hacer explícita la mención de estas normas y prescindir de la enojosa fórmula de “entre otras””

Este mismo artículo 201 incluye también como infracción tributaria en el apartado cuarto “el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los Impuestos Especiales¹⁸, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.”

Por otra parte, he de señalar a este respecto que el Tribunal Constitucional ha precisado que en el ámbito de este artículo 201 LGT se encuentran tanto los empresarios o profesionales obligados a facturar por los servicios prestados como quien no estando obligado a facturar por no haber realizado operaciones respecto de las cuales surgiría esta obligación, expide un documento falso pretendiendo acreditar una

¹⁷ «Nadie podrá ser procesado, ni sancionado más de una vez por un mismo hecho, siempre que se trate del mismo sujeto y fundamento. Este principio rige para las sanciones penales y administrativas».

¹⁸ Los impuestos especiales, accisas en la denominación de la Unión Europea, son un conjunto de impuestos indirectos, sobre consumos específicos, que gravan el consumo de determinados bienes y que se suman al gravamen del IVA como impuesto general.

realidad inexistente en el tráfico mercantil. En concreto, la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional en fecha 25 de junio de 2015, que por su importancia reproduzco, expone lo siguiente:

"La única cuestión que se somete a nuestra consideración es la posible vulneración del derecho a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE) que derivaría, según el demandante de amparo, de la aplicación del art. 201 LGT para dar cobertura sancionadora a una conducta que no puede subsumirse en el tenor legal de aquel precepto ni en su modalidad básica, ni en la agravada. Debe analizarse, por tanto, en primer lugar, si la emisión de falsas facturas carentes de sustento real en operación económica alguna puede entenderse como un «incumplimiento de las obligaciones de facturación», y si tal entendimiento supone una extralimitación del ámbito típico de aquel precepto con la consecuente violación del principio de tipicidad sancionadora.... En la proyección de los criterios expuestos al caso que nos ocupa, atendiendo a la literalidad del precepto, el art. 201 LGT dispone, bajo el título de «Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación», que «constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos» (apartado 1), esto es, por incumplir las obligaciones de facturación contempladas en el entonces vigente Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprobaba el Reglamento por el que se regulaban las obligaciones de facturación, concretamente, por incumplir la obligación de documentación, bien de las operaciones económicas realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación), bien de operaciones económicas concretas respecto de las que naciese aquella obligación de facturar (arts. 2 y 3 del Reglamento de obligaciones de facturación).

Atendiendo al tenor legal, la conducta típica básica del precepto aplicado se configura como el «incumplimiento de las obligaciones de facturación» que surge debido a la realización efectiva de concretas transacciones económicas sujetas a tal deber de documentación. El problema reside en determinar si constituye una extralimitación interpretativa incluir dentro del tipo infractor relativo al incumplimiento de las obligaciones de facturación, no sólo la conducta consistente en la no expedición de facturas (o incluso la emisión de facturas con datos falsos o falseados) por quien realiza efectivamente una transacción económica, sino también la conducta de elaboración de falsas facturas simulando la realización de transacciones inexistentes. De considerarse infringido el tenor legal por forzar los límites plausibles de la dicción legal en relación a la infracción básica incumplimiento de la obligación referida la tacha se extendería a la aplicación de los subtipos agravados del apartado 3 y del apartado 4 del propio art. 201 LGT, que condujeron a la imposición de la concreta sanción. Como se refleja en los antecedentes, el acuerdo sancionador aquí recurrido fue precedido, aunque fechado el mismo día de 10 de marzo de 2010, del acuerdo de liquidación en el que se afirma que el recurrente «no ejerce ninguna actividad económica como empresario individual habiéndose construido una apariencia externa y formal de tal actividad, dándose de alta como empresario emitiendo facturas falsas y proporcionando documentos sin soporte material a trabajadores de la empresa». Se constataba así por la propia Inspección, que dicta tanto el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador, la ausencia del presupuesto fáctico necesario para el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria de facturación. La simulación de una actividad mediante la confección de facturas falsas ciertamente constituye una conducta ilícita con fines fraudulentos cuyo encaje sancionador puede residir en determinados preceptos del Código penal como señala el propio recurrente, pero tal análisis en absoluto nos compete en la resolución del presente recurso de amparo. Nuestro enjuiciamiento debe ceñirse al precepto que sirvió de fundamento a la sanción recurrida, y únicamente al efecto de determinar la compatibilidad de la subsunción efectuada con la dicción y sentido de aquél en el marco de las exigencias del principio de legalidad sancionadora.

Desde esta premisa, y aplicando el parámetro que nos es propio, el de la razonabilidad, debe ya señalarse que no puede calificarse de irrazonable la subsunción de la conducta realizada (simulación de

una actividad económica mediante la emisión de unas facturas que se califican como falsas) en el tipo infractor del art. 201.1 LGT. Y ello porque el empresario o profesional a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) o del impuesto sobre el valor añadido /impuesto general indirecto canario no es el único posible sujeto infractor del art. 201.1 LGT. O como alega el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución de 5 de octubre de 2011 aquí recurrida, tal «incumplimiento de la obligación de facturación» constituye la emisión de facturas con datos falsos o falseados por quien ejerce una actividad empresarial o profesional como por quien no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no empresarios o profesionales.

En este sentido, cabe afirmar que es cierto que los arts. 1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación únicamente recogen expresamente los supuestos en los que es preceptiva la expedición de factura; y lo es en el caso de los empresarios y profesionales que ejercen su actividad económica de forma habitual, personal y directa (art. 1 del Reglamento), y de las personas que realizan determinadas operaciones económicas por cuenta propia de forma no habitual (arts. 2 y 3 del Reglamento). Así las cosas, ateniéndonos a la previsión sancionadora específica «incumplimiento de las obligaciones de facturación», y al hecho de que éstas se refieren a la expedición, remisión, rectificación y conservación de las facturas pertinentes por transacciones comerciales, el ámbito típico sancionador del art. 201.1 LGT sería el del empresario o profesional infractor.

No obstante, aquellas personas que no estén expresamente obligadas a expedir facturas, y aun así las expidan, como lo son aquellos contribuyentes del IRPF que no obtienen rendimientos de actividades económicas de ninguna clase (y mucho menos determinados en régimen de estimación objetiva, como en el caso enjuiciado), estarían violando los arts. 1.1 y 26 del Reglamento de obligaciones de facturación; esto es, estarían incumpliendo el deber de expedir facturas. De este modo, los incumplimientos de las obligaciones de facturación a que se refiere el art. 201.1 LGT podrían llevarse a cabo, por un lado, por omisión por parte de las personas expresamente obligadas a ello (empresarios y profesionales) ; y, por otro, por comisión por parte de las personas implícitamente no autorizadas normativamente.

Resulta, pues, evidente que, si de conformidad con la resolución sancionadora el recurrente no ha realizado actividad económica alguna siendo todas las operaciones que se decían realizadas irreales, éste no tenía autorización normativa para expedir facturas y, en consecuencia, su conducta puede razonablemente subsumirse en el tipo infractor relativo al «incumplimiento de las obligaciones de facturación» (art. 201.1 LGT). Y parece razonable porque, si no ha habido una efectiva prestación de servicios, no podía facturar, ni desde un punto de vista subjetivo ni desde una óptica objetiva, de tal modo que los trabajos cuya existencia se niega son los que pueden servir luego como fundamento de una prohibición cuyo incumplimiento lleva aparejado la comisión de la infracción controvertida. Una vez que la Administración tributaria consideró inexistente la actividad pretendidamente realizada, actuó de forma correcta, como es, el imponer una sanción por el incumplimiento de las obligaciones de facturación....

Adicionalmente, atendiendo a una interpretación teleológica de la disposición sancionadora aplicada, si la norma persigue favorecer el correcto cumplimiento de la obligación de facturar para garantizar a la Administración tributaria una adecuada información que le permita una correcta gestión de los distintos tributos, «especialmente en lo referente a las transacciones económicas derivadas del desarrollo de actividades empresariales o profesionales» (como señala el párrafo primero del preámbulo del citado Real Decreto 1496/2003), no es irrazonable asumir como fundamento de la infracción controvertida no sólo el falseamiento de los datos de una factura que responde a una transacción económica sino también el falseamiento de la propia factura por no responder a ninguna operación real. En efecto, incumple la obligación de facturación tanto quien estando obligado a facturar no expide la correspondiente factura o la

expide con datos falsos o falseados, como quien no estando obligado a facturar por no haber realizado operaciones respecto de las cuales surgiría esta obligación, expide un documento falso pretendiendo acreditar una realidad inexistente en el tráfico mercantil.

Por ello, desde un punto de vista metodológico, el hecho de atribuir el incumplimiento de la obligación de facturar, a los efectos de subsumir esa conducta en el tipo infractor del art. 201 LGT, a quien se le niega con carácter previo la realidad de las operaciones facturadas no incurre en quiebra lógica. Resulta lógico entender que el bien jurídico protegido que subyace al tipo infractor citado reside en la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la Administración Tributaria. Información necesaria para que la Administración referida pueda cumplir adecuadamente su función de gestión de los diferentes tributos. Por ello, si las obligaciones de veracidad en la emisión de las facturas, en cuanto a los datos económicos relevantes, requieren que la información refleje fielmente la realidad de lo que se documenta, no puede considerarse incoherente concluir que quien emite una factura falsa por falta de correspondencia total con la realidad, incumple asimismo aquella obligación de fidelidad a la verdad de los datos contenidos en aquella factura. La subsunción en el tipo infractor del art. 201.1 de la conducta consistente en simular haber llevado a cabo concretas operaciones económicas, totalmente ficticias, afecta de lleno a ese legítimo interés de la Administración pública que tutela el citado precepto, cifrado en el deber de los obligados tributarios de suministrarle información veraz a efectos de la correcta gestión de los tributos correspondientes.

En fin, tampoco desde un punto de vista axiológico puede afirmarse que la aplicación del precepto contradiga las pautas valorativas que informan el ordenamiento constitucional en cuanto al fundamento de la garantía del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) ya que no puede negarse la previsibilidad del carácter ilícito de la conducta en cuestión y de las correspondientes consecuencias punitivas en el orden tributario. La subsunción en el tipo infractor del art. 201 LGT de la conducta consistente en aparentar, mediante la expedición de facturas falsas, de unas transacciones económicas irreales, no puede considerarse que quede fuera del campo semántico del precepto aplicado. La interpretación realizada por la Administración tributaria no es, pues, incoherente con la finalidad perseguida por la infracción prevista y con la defensa del bien jurídico protegido.

En suma, debe rechazarse que la subsunción en el art. 201.1 LGT de los hechos descritos haya vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE).

Una vez que hemos descartado que pueda considerarse como irrazonable la subsunción en el tipo infractor del art. 201.1 LGT (incumplimiento de las obligaciones de facturación) de la conducta consistente en expedir facturas falsas, resta por concretar, en segundo lugar, si, como defiende el recurrente en amparo, la aplicación de la modalidad agravada del art. 201.3 LGT (expedición de facturas «con datos falsos o falseados») a la conducta consistente en la emisión de «facturas falsas», contradice el principio de legalidad penal y sancionadora del art. 25.1 CE.

Debemos recordar que el art. 201.3 LGT califica de «muy grave» la conducta tipificada en el art. 201.1 LGT (incumplimiento de las obligaciones de facturación) cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas «con datos falsos o falseados». Y, efectivamente, según el acuerdo sancionador de fecha 10 de marzo de 2010, la conducta imputada al recurrente es la de emitir facturas sin contraprestación real; es decir, facturas falsas, que se subsume directamente en la agravante del art. 201.3 LGT. En sentido parecido, la resolución de la vocalía sexta del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de octubre de 2011, considera que se puede encuadrar en la agravante del art. 201.3 LGT tanto la conducta consistente en el falseamiento de los datos de una factura como la relativa al falseamiento de la propia factura. En fin, la misma interpretación mantiene la Sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo

Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2011, afirmando que la expedición de facturas falsas es una conducta idónea para integrar el tipo agravado del art. 201.3 LGT: «la falsedad de las facturas por inexistencia de contraprestación real puede, sin que ello suponga una interpretación analógica, encuadrarse en el tipo descrito en la norma».

Pues bien, dentro de las posibles interpretaciones del precepto y desde la limitada perspectiva de nuestro control, como señalan tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, la subsunción de la conducta consistente en expedir facturas falsas dentro de la modalidad agravada de la infracción controvertida relativa a la expedición de facturas con datos falsos o falseados, no puede considerarse que violente los términos del precepto aplicado, ni desde la perspectiva literal, ni desde el punto metodológico, ni, en fin, desde el prisma axiológico, pues, como señalan uno y otro, una factura falsa, por no responder a realidad alguna, no es sino una factura con todos sus datos falsos.

Debe rechazarse, en consecuencia, que la subsunción en el art. 201.3 LGT de los hechos descritos haya vulnerado el derecho del recurrente a la legalidad penal y sancionadora (art. 25.1 CE), como también debe rechazarse que el art. 201.3 LGT plantee problema alguno de constitucionalidad en la medida que, como hemos visto, la inclusión dentro del tipo agravado de la conducta consistente en la emisión de facturas falsas respeta las pautas metodológicas y axiológicas de interpretación del precepto¹⁹.

Esto sentado, es claro que no es fácil sistematizar los grados de clasificación y de las sanciones aplicables. Por ello debemos distinguir la infracción, siguiendo a Pérez Royo²⁰, según sea el comportamiento realizado que ha causado la infracción. La norma general es la que considera a la infracción como grave, sancionable con multa monetaria proporcional de uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que haya originado la infracción. Sin embargo, no siempre se clasifica y se sanciona de esta manera:

- Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o falta de conservación de facturas, justificantes o los documentos sustitutivos o equivalentes, la infracción será igualmente considerada grave pero la sanción consistirá en multa monetaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que haya originado la infracción. Sin embargo, cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de las que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.
- Cuando el incumplimiento consista en expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, la infracción será muy grave y la sanción consistirá en multa monetaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.
- Cuando el incumplimiento se refiera a los documentos de circulación exigidos por la normativa de los Impuestos Especiales, la infracción será leve y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

¹⁹ Esta misma doctrina lo mantuvo antes la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2013.

²⁰ Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*, Madrid: Civitas, pág.: 451.

Estas sanciones por incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de dichas obligaciones por parte del sujeto pasivo u obligado tributario.

Por último, quiero precisar que si este sujeto pasivo o un obligado tributario incurre en esta infracción por incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación y en otra por dejar de ingresar (artículo 191 de la LGT) o en cualquier otra de daño (artículos 192, 193 y 206 bis de la LGT) solo puede sancionarlo la Administración Tributaria por esta segunda infracción en aplicación del principio *ne bis in idem* ya señalado.

V. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativas a las actuaciones de la Administración Tributaria

Esta infracción está tipificada en el artículo 203.1 de la LGT que establece que “constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria”.

No es factible analizar aquí los distintos procedimientos tributarios para ver cómo pueden producirse estas conductas infractoras ante actuaciones de la Administración. Únicamente quiero destacar que estas conductas infractoras del obligado tributario pueden darse tanto en los procedimientos de gestión o inspección tributaria como en el de recaudación. Pero lo normal, en la práctica, es que se dé en el procedimiento de inspección.

Entre otras conductas que constituyen resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, el párrafo tercero del apartado primero del artículo 203 de la LGT señala las siguientes:

- a. No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b. No atender un requerimiento debidamente notificado de la Administración tributaria.
- c. La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado la Administración tributaria.
- d. Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias del sujeto pasivo.
- e. Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

Esta infracción será calificada de grave y las sanciones que le corresponde varía en función de la conducta y de la persona que ha realizado la conducta infractora. Esquemmatizando. El cuadro de las sanciones y su cuantía es el siguiente

Calificación de la infracción	Por personas o entidades que no realicen actividades económicas	Por personas o entidades que realicen actividades económicas
Grave		
	Incumplir 1er requerimiento: 150 euros	Incumplir 1er requerimiento: 300 euros,
	Incumplir 2º requerimiento: 300 euros	Incumplir 2º requerimiento: 1.500 euros
	Incumplir 3er requerimiento: 600 euros	Multa pecuniaria proporcional del 2% de la cifra de negocio del sujeto infractor en el año natural al anterior a aquel que se produjo la infracción con un mínimo de 10.000 euros y un máximo 400.000 euros.

Tabla 1: Clasificación de la infracción por personas o entidades que realizan o no realizan actividades económicas.

Ahora bien, cuando el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado primero del artículo esté siendo objeto de un procedimiento de inspección tributaria, se sancionará, de acuerdo a lo establecido en el apartado 6.a) del artículo 203 de la LGT, de la siguiente forma:

- a) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas, se sancionara de la siguiente forma:

A. Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto	Multa pecuniaria fija de 1.000 euros
B. Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto	Multa pecuniaria fija de 5.000 euros
C. Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto: 1. Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas: 2. Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas:	1. Multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros. 2. Multa pecuniaria proporcional del 0,5% del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros

Tabla 2: Sanciones cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas

- b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionara de la siguiente forma:

<p>A. Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de documentos, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos e instalaciones.</p>	<p>Multa pecuniaria proporcional de 2 por ciento de la cifra de negocio correspondiente del último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de Comisión de la infracción con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.</p>
<p>B. Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:</p>	<p>a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en 1er requerimiento notificado al efecto.</p> <p>b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en segundo requerimiento notificado al efecto.</p> <p>c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en tercer requerimiento notificado al efecto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y máximo de 600.000 euros. - Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será de 1% de la cifra de negocio correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y máximo de 600.000 euros.

Tabla 3: Sanciones cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas.

En este sentido, quiero precisar que la Sentencia de 25 abril de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura ha señalado a este respecto que cuando la documentación solicitada tiene trascendencia tributaria y está dirigida a la comprobación de la obligación tributaria derivada del IRPF, “el que la parte dejara pasar los plazos que le fueron concedidos sin aportar o justificar debidamente la documentación tiene trascendencia en la comprobación de la obligación tributaria, pues no cabe duda que el retraso en la aportación de la documentación dificultaba la comprobación de la obligación tributaria e incidía en la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria o en la caducidad del procedimiento. Es más, el hecho de que finalmente pudiera no existir regularización tributaria no impide apreciar que existió una conducta dirigida a obstaculizar la potestad de comprobación que corresponde a la Administración Tributaria, dificultando la comprobación puntual de los datos con trascendencia tributaria que fueron solicitados. El obligado tributario no puede deshacerse de los documentos y justificantes, así como los demás instrumentos que sirven de base para la confección de sus declaraciones o autoliquidaciones, de tal modo que impida, de manera deliberada, la comprobación de la veracidad de los datos declarados. Esta conducta es objeto de reproche sancionador, pues, de no ser así, el propio contribuyente podría impedir o dificultar dicha comprobación de manera voluntaria e impune. Debemos añadir que no se justifica que la documentación se haya perdido por un hecho fortuito o ajeno a la voluntad de la obligada tributaria, sino que de lo alegado se desprende una actuación voluntaria de la parte demandante. La conclusión es que la Administración Tributaria remitió a la parte demandante tres requerimientos para que aportara diversa documentación en relación con el cumplimiento de la obligación tributaria del IRPF. A pesar de lo alegado por la parte actora, los tres requerimientos están claros en su contenido vinculado a la actividad económica profesional que desarrolla y no fueron cumplidos en su totalidad por la obligada tributaria. El Acuerdo sancionador y el Acuerdo desestimatorio del recurso de reposición contiene una amplia motivación que examina con detalle las actuaciones de la Administración y de la obligada tributaria, comprobándose la desatención continuada y evasiva a los requerimientos efectuados. Todo lo anterior -dice el Tribunal- nos conduce a la desestimación íntegra del presente recurso contencioso administrativo”.

El apartado sexto del artículo 203 de la LGT dispone también, para terminar, que en cualquiera de los casos contemplados en este cuadro “si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías señaladas”.

Conclusión

- La infracción tributaria no es un ilícito objetivo, por lo que para sancionar cualquier conducta típica y antijurídica ha de tenerse en cuenta la culpabilidad del obligado tributario.
- La infracción por incumplir obligaciones contables y registrales es un ilícito que se comete por incumplir un deber formal distinto del de declarar o autoliquidar, que las leyes de algunos impuestos (como la del Impuesto sobre Sociedades, o la del Impuesto General Indirecto Canario, o la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de empresarios) imponen a los sujetos pasivos a fin de permitir la determinación de las bases imponibles y cuotas de esos impuestos, ya que en las autoliquidaciones de esos impuestos se declara o debe declararse lo que está contenido en los libros contables y registrales.
- La infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación se comete por no cumplir el empresario obligado tributario el deber de expedir, remitir, rectificar y conservar las facturas, justificantes o los documentos sustitutos, establecido por el Reglamento de facturación, regulado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.
- Esta infracción de incumplimiento de las obligaciones de facturación, como ha dicho el Tribunal Constitucional (Sentencia 25 de junio de 2015) la comete también quien no estando obligado a facturar por no haber realizado operaciones respecto de las cuales surgiría esta obligación, expide un documento falso pretendiendo acreditar una realidad inexistente en el tráfico mercantil
- La infracción tributaria infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativas a las actuaciones de la administración tributaria se comete, entre otras conductas frecuentes, por no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad a la Administración tributaria, o bien,, por no atender un requerimiento debidamente notificado de la Administración, o por no comparecer (salvo causa justificada), en el lugar y tiempo que se hubiera señalado la Administración.

Bibliografía y Legislación

Del Pozo López, J.I (1983) *La culpabilidad en los ilícitos tributarios*, Universidad Complutense de Madrid: Tesis Doctoral.

Pérez Royo, F. (2017), *Derecho Financiero y tributario (Parte General)*, Madrid: Civitas

Pérez Royo, F. (1994), *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas

Simón Acosta, E; Vázquez Del Rey Villanueva, A. y Simón Yaiza, M.E (2017) *Lo esencial del derecho tributario*, Cizur Menor Navarra: Thomson Reuters Aranzadi.

.....
<https://cepymenews.es/una-infraccion-grave-hacienda/>
.....

Constitución Española

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

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

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.