

ANÁLISIS ACTUAL DE LOS INCUMPLIMIENTOS TRIBUTARIOS DE OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES.

CURRENT ANALYSIS OF TAX NON-COMPLIANCE WITH ACCOUNTING AND REGISTRATION OBLIGATIONS.

IVÁN PÉREZ JORDÁ

Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Doctor en Derecho Financiero y Tributario. Profesor Asociado de Derecho Administrativo en la Universidad de Valencia. Licenciado en Ciencias Políticas. Doctorando en Filosofía y Letras en la UNED.

Sumario: *I. Infracción por incumplimiento de obligaciones contables y registrales. Introducción. II. Análisis de las infracciones tributarias por incumplimientos de obligaciones contables y registrales. Las infracciones por omisión. II.1. Especial análisis del retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. III. Análisis de las infracciones tributarias por incumplimientos por acción de obligaciones contables y registrales. IV. Incumplimientos de obligaciones contables y registrales y criterios de graduación de las sanciones. V. Concurso de infracciones tributarias por incumplimientos por acción de obligaciones contables y registrales. VI. La regularización tributaria de la infracción fiscal. VII. Conclusiones. VIII. Bibliografía.*

Resumen: El presente artículo se analiza el injusto tipo infractor, consumación, viabilidad de su regularización y compatibilidad entre diversos tipos infractores por el incumplimiento de obligaciones contables y registrales.

Palabras clave: Consumación, regularización, infracción, incumplimiento de obligaciones contables y registrales.

Abstract: In this paper we examine the unjust type of infraction, its consummation, the viability of its regularisation and the compatibility between different types of infractions due to the non-fulfilment of accounting and registration obligations.

Keywords: Consummation, regularization, infringement, non-compliance with accounting and registration obligations.

Recepción original: 26-5-2020

Aceptación original: 27-7-2020

I. INFRACCIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES¹. INTRODUCCIÓN

Regula el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) como infracción tributaria, que no ocasiona perjuicio económico para la Hacienda Pública², “*el incumplimiento³ de obligaciones contables⁴ y registrales⁵*”. Dichas conductas se sancionarán por dicho precepto cuando no deba imponerse al sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los

¹ El Derecho tributario introduce modificaciones en las disposiciones mercantiles para adaptarlas a las necesidades del mismo o bien dicta preceptos en orden complementario en materias ya reguladas por la Ley Mercantil. Ello produce algunos desajustes como consecuencia de los diversos planteamientos que las normativas –mercantiles y tributarias– mantienen. MERINO JARA, I.: *Facturas y Registros. Requisitos y efectos fiscales*, Lex Nova, 1996, pág. 213; Es por ello por lo que LÓPEZ GETA aboga por una separación entre contabilidad mercantil y contabilidad derivada de las exigencias fiscales con el fin de evitar deformaciones y confusiones informativas. LÓPEZ GETA, J.M.: “Reflexiones acerca del deber de llevanza de contabilidad y otras obligaciones de control y registro en el sistema impositivo español”, *Impuestos*, 1985, pág. 323.

² Este apartado incluiría aquellas infracciones que suponen el incumplimiento de obligaciones formales y que no generan perjuicio económico evaluable aunque sí lo puedan provocar de modo indirecto. MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Valencia, 2005, pág. 201.

³ Por lo que si los datos contables son correctos y no se transcriben exactamente en la declaración, no habrá en ello, desde el punto de vista conceptual, infracción alguna de los deberes relacionados con la contabilidad o registro de las operaciones, sino una infracción relativa al deber de declarar, ya que el acto de declarar y el de acompañar determinada documentación contable ha de ser distinguidos claramente. GRACIA MARTÍN, L.: *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Trivium, Madrid, 1990, págs. 148 y 149.; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones*

artículos 191 a 197 de la LGT, como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera

y sanciones tributarias. *Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 258; pues la incorrecta transcripción de datos en la declaración origina, generalmente, un perjuicio económico para la Hacienda. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, págs. 348 y 349; «El art. 310 CP norma: Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.

b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.

c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.

d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de *los supuestos de hecho*, a que se refieren *los párrafos c) y d)* anteriores, *requerirá* que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la *cuantía*, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico».

Se trata de un delito de peligro o de mera actividad, especial o de propia mano porque sólo el que está obligado a llevar contabilidad o registros puede cometerlo; y que *las obligaciones contables o formales cuya infracción se castigan han de estar establecidas por una ley de carácter tributario sin que quepa extender el tipo a las obligaciones establecidas por la legislación común, especialmente por la mercantil*. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 572.

⁴ La sustitución de normas fiscales por normas contables supone un ataque a la seguridad jurídica y racionalidad del sistema por cuanto supone la aplicación de normas dictadas con fines diversos a una realidad diferente. FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Simplificación; base imponible y renta empresarial”, *QF*, núm. 21, 2006; Teniendo presente que el elemento directriz de la tipicidad es la certeza suficiente y la posibilidad que el ciudadano medio tiene de predecir el comportamiento prohibido y desvalorado socialmente, se ha de concluir que dicho actuar no constituye una tipificación que cumpla las exigencias mínimas de dicho postulado. (STC 61/1990, de 29 de marzo). PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 308; Un estudio sobre el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, conocido como Reglamento de aplicación de las NIIF, en él se establece que las NIC pasen a denominarse NIIF, en relación al art. 15 TRLIS y la incidencia de la revalorización en la Base del Impuesto, lo realiza CRUZ PADIAL, I.: “Derecho contable: algunas consecuencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades”, *QF*, núm. 21, 2008; Nos referimos a las conductas de incumplimiento de los deberes de llevanza de libros y registros, que las leyes de algunos tributos (IS, IRPF de empresarios y profesionales, IVA, IIEE) imponen a los sujetos pasivos y otros obligados. Se trata de unas obligaciones que tienen una relación inmediata con la de declaración del hecho imponible en estos impuestos, pues la declaración se deriva de los libros, que, en todo caso, son el primer elemento a considerar en la comprobación de la misma. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, pág. 415; art. 193.4

el incumplimiento contable o registral (art. 16.4º del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario –RGRST–)⁶.

Entre otras⁷, se tipifican:

RGGI: A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales: a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección. b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos. c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas. d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación. e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos. [Tales circunstancias han de ser objeto de especial atención y evaluación, ante la virtual incidencia del tipo de delito contable sancionado en el art. 310 CP. AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.Mª.): *Todo procedimiento Tributario 2007-2008*, CISS, Valencia, 2007, pág. 811.

⁵ En la mayoría de los casos supondrán una falta de ingreso tipificada como infracción muy grave. Serían aquellas infracciones simples en las que el perjuicio económico para la Hacienda pública existe solamente «en potencia» PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 1996, pág. 240; Es decir, estaríamos ante una serie de infracciones de peligro o preparatorios dirigidas en última instancia a evadir impuestos. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995, pág. 140; En este sentido, ... las conductas ... «representan sólo un peligro abstracto». GRACIA MARTÍN, L.: *La infracción ...op.cit.*, pág. 344.

⁶ Este artículo se le identifica con el texto del derogado artículo 78.1.c) LGT 1963. DÍEZ OCHOA, J.M.: *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2005, págs. 96 y 430 a 434; Para MESTRE GARCÍA el artículo 16.3 RGRST amplía lo dispuesto en la LGT, estableciendo la incompatibilidad aún en el supuesto en que el incumplimiento contable no haya sido efectivamente tenido en cuenta para la calificación de la infracción de los arts. 191 a 197 LGT. Más llamativa resulta la incompatibilidad con los arts. 194 a 197 donde el incumplimiento contable no incide de ningún modo en la calificación ni en la cuantificación de la sanción. MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones...op.cit.* págs. 221 y 222.

⁷ Si bien la enumeración que se establece es meramente enunciativa al hacer referencia a “entre otras”, no obstante pensamos que por aplicación del principio de reserva de ley, la inclusión de otro tipo de incumplimientos de estas obligaciones ha de hacerse por ley para poder ser tipificada como infracción tributaria. DÍEZ OCHOA, J.M.: *Derecho Tributario ...op.cit.* pág. 422; De igual opinión es ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 106; Para que exista infracción debe haber tipificación y esta consiste en un precepto determinado, específico, caracterizado y delimitado que precisa claramente una trans-

- a) La inexactitud⁸ u omisión⁹ de operaciones¹⁰ en la contabilidad o en los libros¹¹ y registros exigidos por las normas tributarias¹².

gresión concreta del ordenamiento. La referencia ejemplificativa no quiere decir que haya un establecimiento genérico previo que sea válido. Lo hay, pero es contrario al principio de tipicidad. . CALVO ORTEGA, R.: *CALVO ORTEGA, R.: Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2010, pág. 426; Los tipos abiertos comprenden numeraciones ad exemplum no exhaustivas, de forma que el número de conductas que pueden ajustarse al tipo aparece ilimitado. Si proliferan los tipos abiertos, el principio de legalidad tiene menos eficacia que cuando se definen los tipos como cerrados, pues pueden utilizarse como un medio de eludir el principio de legalidad e introducir una analogía encubierta. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007, págs. 60 y 307; Critican esta ejemplificación, pues se frustra en gran medida uno de los objetivos perseguidos por el legislador en la LGT, cuando en la Exposición de Motivos, en el punto V, pretendía “incrementar la seguridad jurídica en su aplicación”. ES precisamente la seguridad jurídica una de las primeras víctimas de esta nueva regulación... Por exigencia de los principios de legalidad y de tipicidad esas otras conductas deberán estar tipificadas expresamente como infracciones pro una norma jurídica con rango de ley. No cabe admitir, desde luego, como justificación que el legislador haya introducido esta expresión en previsión de futuras conductas pues para ello existe la vía de la reforma legislativa. MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: “Infracciones y Sanciones Tributarias”, en la obra colectiva *La Nueva Ley General Tributaria*, MEH-IEF, 2004, págs. 825 y 826; critican la expresión por inadecuada desde el punto de vista del principio de tipicidad... calificándolo de nebuloso ámbito al catálogo abierto de infracciones AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.M.): *Factbook Fiscal*, IEF, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, págs. 304-305; Señala el TC que la reserva material no impide la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, pero será necesario que sea posible prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada.[SsTC 42/1987, de 7 de abril , 3/1988, de 21 de enero , 101/1988, de 8 de junio , 29/1989, de 6 de febrero, 69/1989, de 20 de abril, 219/1989 de 21 de diciembre y 116/1993, de 29 de marzo]. El principio de tipicidad no puede considerarse cumplido con la existencia de una Ley que determine las conductas ilícitas, así como las sanciones correspondientes, será necesario que estas conductas queden determinadas de una forma simple y clara. En el caso de que existieran tipos de perfiles borrosos, se estaría incumpliendo este principio. BAYLES ha distinguido entre la simpleza y la claridad, así, una norma con una excepción es menos simple que otra con cinco excepciones, aunque todas ellas sean completamente claras. CORDERO GARCÍA, J.A.: “La potestad sancionadora de la administración tributaria: principios reguladores”, *JT*, núm. 5, 2000, pág. 10.

⁸ El término inexactitud no puede interpretarse como existencia de errores o fallos en la contabilidad, o en los libros, sino como una actuación del sujeto tendente a recoger operaciones que no existen o que, existiendo, se han realizado por un importe distinto al reflejado. ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones ...*”*op.cit.*, pág. 109.

⁹ Plantea problemas para diferencia esta conducta de la del delito contable del art. 310 CP, aunque esta exige de perjuicio económico superior a 240.000 euros; El tipo no exige que se hayan traslado dichas inexactitudes a la declaración. GARBERÍ LLOBREGAT, J.(Dir.); BUITRÓN RAMÍREZ, G. et alii: *Procedimiento Sancionador. Infracciones y Sanciones Tributarias. (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios,*

- b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte (no que impida¹³) la comprobación de la situación tributaria del obligado (no de otros obligados tributarios)¹⁴.

Ejemplos Prácticos y Legislación). I. y II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005, pág.980; Considera que la inexactitud es “cuantitativa, y así se toma como referencia para sancionar. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2005, pág. 388.

¹⁰ Por operación se ha de entender aquel hecho, acto o negocio de trascendencia económica que resulta de obligada y exacta anotación contable. En la descripción típica no se limita el número de operaciones, pueden ser una o varias, así como tampoco incluye la falsedad- que es diferente de la inexactitud-. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones ...op.cit.*, pág. 314.

¹¹ Consultada la Subdirección General de Tributos (1708-02) sobre la no llevanza del Libro Registro de bienes de inversión, contesta lo siguiente: El artículo 78 de la Ley General Tributaria tipifica como infracción tributaria simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción. En particular, en la letra c) de este mismo artículo señala que constituye infracción simple el incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal. De otro lado, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no contempla, en el Título octavo relativo a las deducciones y devoluciones, entre los requisitos objetivos, subjetivos, formales, etc., para la práctica de las deducciones de las cuotas de IVA soportado y el derecho a la devolución, ninguno que se refiera a la llevanza de los registros obligatorios. Tampoco se establece en dicho Título octavo ninguna vinculación entre el derecho a la devolución que proceda y el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones registrales. Por tanto, el incumplimiento de la obligación de llevanza del libro registro de bienes de inversión constituirá una infracción simple que se sancionará de acuerdo con lo previsto en el artículo 80 y siguientes de la Ley General Tributaria, salvo que dicho incumplimiento sirva como criterio de graduación de una infracción grave, como podría ser el caso de que en el curso de una comprobación se determinase la improcedencia de la devolución y resultase una cantidad a ingresar o, se hubiera acreditado improcedentemente partidas a deducir en la cuota. En definitiva, cuando la no llevanza del registro de inversión sirviese para agravar la infracción grave, en su caso, cometida.

¹² Esas omisiones o inexactitudes deben darse en la contabilidad exigida por la norma tributaria, y no sólo en la contabilidad mercantil. MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1996, pág.109; Esta infracción [de actividad] es consecuencia del incumplimiento del deber de veracidad de la contabilidad que en todo momento incumbe al sujeto pasivo, y su consumación tiene lugar en la fecha en que tal falsedad o inexactitud se manifiesta en los libros de contabilidad, comenzando el plazo de prescripción en esa fecha. MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág.121.

¹³ Se exige un pronunciamiento por parte del encargado de la comprobación contable que manifieste que tal modo de proceder le ha dificultado su labor de comprobación, lo que se carga de contenido subjetivo. MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones...op.cit.*, pág.110.

- c) El incumplimiento de la obligación de llevar¹⁵ o conservar¹⁶ la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas

¹⁴ Debe tenerse en cuenta que ni la denominación ni la explicación de las cuentas es obligatorio según el Plan General de Contabilidad, por lo que no puede entenderse que lo que se sanciona es el atribuir un número o un título de cuenta distinto al que establece el Plan. Lo que debe entenderse sancionable es el encubrimiento de determinadas operaciones bajo un rótulo contable que no se corresponde con ellas. Se trata de que no se rompa el principio de imagen fiel de la situación de la empresa; En este caso no se oculta el valor de las operaciones ni su existencia, sino su calificación y su función contable, referida a la contabilidad exigida por normas fiscales. MERINO JARA, I.: *Facturas ...op.cit.*, pág. 269; En terminología de Gota Losada, fraude intra tabulas o fraude de presentación; Mediante la presente infracción se trata de sancionar conductas dirigidas, más que a la ocultación, a la disimulación de operaciones. Además sólo serán sancionables en la medida en que hayan dificultado la comprobación de la situación tributaria del obligado, entendiendo que dicha comprobación ha de ser la realizada por la Administración tributaria, la cual deberá declarar expresamente que su actividad de comprobación se ha visto dificultada por la incorrecta utilización de cuentas. MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: "Infracciones y Sanciones Tributarias...op.cit.", pág. 826; Si las empresas no se encuentran obligadas, desde un punto de vista mercantil, a emplear la codificación prevista en el Plan General Contable, tampoco puede tener ninguna trascendencia tributaria. JUAN LOZANO, A.M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, R.: "Cuestiones sustantivas del nuevo reglamento general del régimen sancionador tributario", *Fiscal mes a mes*, núm. 103, 2005, pág. 31; de igual parecer. MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones...op.cit.* pág. 58; El término obligado del art. 200.1.d) y no empresa del art. 184.3.a).² LGT permite incluir empresas y profesionales y demás personas sujetas a la llevanza de contabilidad, aunque no define el significado de actividad. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...op.cit.* pág. 197; Esta infracción [de actividad] se refiere, más que a los datos u operaciones contenidos en la contabilidad, a su forma de presentación, según ha señalado la doctrina (GOTA LOSADA). La infracción se consume en la fecha en que tiene lugar dicha utilización, iniciándose la prescripción ese día. MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción...op.cit.* págs. 121-122.

¹⁵ La llevanza de la contabilidad puede ser llevada por el propio sujeto obligado tributario o por un tercero a quien se le encomiende, aunque el responsable es el obligado tributario, sin perjuicio de la responsabilidad del mandatario por su participación en el ilícito. MERINO JARA, I.: *Facturas...op.cit.* pág. 217; También comete esta infracción quien no lleva las contabilidades obligatorias pero sí conserva las facturas y demás justificantes de sus operaciones, pues la no conservación de facturas se configura como infracción autónoma en el art. 201 LGT. MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: "Infracciones y Sanciones...op.cit.", pág. 827; Apunta LÓPEZ GETA que la insuficiencia de libros oficial no supone la exclusión automática de toda forma de contabilidad. MARTÍNEZ LAGO, M.A.; APARICIO PÉREZ, J.; BAENA AGUILAR, A. y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Delitos e infracciones Tributarias: Teoría y práctica*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 53; No llevar la contabilidad exigida por un impuesto pero sí la exigida por otro, del que se pueda deducir la situación económica, hace atípica la conducta. ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones...op.cit.* págs. 107 a 110; La llevanza de la contabilidad en cualquier tipo de libro, ya sea obligatorio o en

tributarias¹⁷, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados¹⁸.

otros, implica no comisión de esta infracción. LÓPEZ GETA, J.M.: "Reflexiones...", *op.cit.*, pág. 322; La infracción se centra en aspectos meramente formales que caen dentro de lo que se conoce como teneduría de libros, entendida como el conjunto de reglas que enseñan la manera correcta de hacer las anotaciones en los libros correspondientes y que sirve para representar el acontecer en el ámbito económico. MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones...* *op.cit.*, pág. 112; Llama la atención PALAO en que esta infracción no tenga tope máximo, aunque durante su tramitación parlamentaria se enmendó con el de 6010,12 euros, que fue suprimido. PALAO TABOADA, C.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 567; [Como regla general] El artículo 29 RGGI recoge la regulación básica de la obligación de llevar y conservar los libros registro de carácter fiscal que se establezcan en la normativa propia de cada tributo, que únicamente se aplicará en el caso de que no se haya dispuesto otra cosa en la normativa del correspondiente tributo... La normativa propia de cada tributo establece la siguiente regulación: En el Impuesto sobre sociedades, el art. 133 TRLIS (hoy 120 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades -LIS-) remite a la regulación del Código de Comercio en esta materia,... recogidas en el Título III del Libro Primero de dicho Código, arts. 25 a 49 (Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y Libro Diario);... En el IRPF los arts. 104.2 LIRPF y art. 68 RIRPF regulan expresamente la obligación de llevanza de libros y registros, únicamente para los contribuyentes que realicen actividades económicas, distinguiendo empresarios en estimación directa normal con actividad mercantil -que llevarán la contabilidad ajustada al Código de Comercio u el Plan General de Contabilidad-, sin obligación de llevar Libros-Registros Fiscales; para los empresarios en estimación directa normal con actividad que no tenga carácter mercantil conforme al Código de Comercio (agricultores, ganaderos y artesanos) y empresas en estimación directa simplificada, no estarán obligados a llevar contabilidad según el Código de Comercio, sino llevarán los libros Registros de Ventas e ingresos, compras y gastos y de bienes de inversión; Los profesionales en régimen de estimación directa -modalidad normal y simplificada- estarán obligados a llevar los libros registro de ingresos, gastos, bienes de inversión, provisiones de fondos y suplidos, pero no se les obliga a llevar contabilidad conforme al Código de Comercio; los empresarios y profesionales en régimen de estimación objetiva deberán llevar los libros registro de bienes de inversión -quienes deduzcan amortizaciones-, de ventas o ingresos -las actividades agrícolas, ganaderas, forestales accesorias y de transformación de productos naturales, las ERAR que desarrollen actividades económicas-. En estos casos no resulta exigible la llevanza de contabilidad conforme al C.Comercio, aunque si la llevaran así los libros registros fiscales no requieren de diligenciación administrativa; En IVA según los arts. 164 y 166 LIVA, los sujetos pasivos estarán obligados a llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el C.Comercio y demás normas contables. El Reglamento del IVA, arts. 62 y ss., exige, en general, los siguientes libros registros: de facturas expedidas, de facturas recibidas, de bienes de inversión -aunque sólo por quien deba practicar regularización de deducciones por bienes de inversión-, y el de determinadas operaciones intracomunitarias. AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.M^a.): *Todo procedimiento...* *op.cit.* págs. 330-334. ; Queda de nuevo sin resolver si los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil [art.22 LIRPFNR] quedan obligado en todos sus términos a la llevanza de contabilidad y cumplimiento de obligaciones formales caso de que

- d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad¹⁹ y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación²⁰ del obligado tributario.

se utilice el método subsidiario de determinación de la base imponible [art. 18.3.b) LIRPFNR].

¹⁶ De conformidad con el art. 70.2 de la LGT se amplía el plazo de conservación previsto fiscalmente para la obligación principal, de modo que la incorporación del plazo de conservación de documentos contables previsto en la normativa mercantil (seis años-art.30 C.Com.) y su generalización a todo libro, registro y documento que deba conservarse según las letras d), e) y f) del art. 29 de la Ley es de enorme trascendencia, no sólo porque supone ampliar el plazo de conservación sino también porque dota a dicho plazo de naturaleza tributaria de modo que la no conservación de documentos durante dicho plazo pasa a formar parte del tipo infractor previsto en el art. 200 de la LGT MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones...* op.cit., pág.223; Ante la destrucción de los archivos, antecedentes contables, facturas, libros de contabilidad de la empresa, etc, como consecuencia de un incendio, si el sujeto pasivo puede reconstruir su contabilidad, estando debidamente probada la realidad de las partidas integrantes de los documentos contables, dicha contabilidad sería admitida a efectos del cumplimiento de las obligaciones contables exigidas por el IS, apreciándose, según el art. 31 del Código de Comercio, el valor probatorio de los libros conforme a las reglas generales del derecho. Por el contrario, si el sujeto pasivo no pudiera reconstruir su contabilidad, y como consecuencia de ello no se pudiese determinar la base imponible del impuesto por el régimen de estimación directa, dicha base se determinaría en estimación indirecta (RDGT de 29/3/2000, n° 1213/2000). AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA,P.M.). *Factbook Fiscal...* 2004, op.cit. págs. 847-848; La obligación de conservar los libros de contabilidad o las facturas está limitada por el plazo de prescripción del derecho a liquidar los conceptos tributarios a los que se hayan vinculados dichos soportes...En consecuencia, la LGT amplía a 6 años el plazo mínimo durante el cual deben ser conservados los libros y documentos establecidos por la normativa tributaria, por cuanto que aunque hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente a un ejercicio determinado, resultará aplicable el deber de conservación que impone el art. 70.2 LGT...Así la obligación de justificar la procedencia de datos se mantiene, en tanto no prescriba el derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación, lo cual no quiere decir que exista una obligación de conservar toda la contabilidad o todos los documentos relativos al ejercicio prescrito, como sí ocurriría, por el contrario, en los supuestos de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, si éstas tuvieran su origen en ejercicios prescritos (art. 106.4 LGT). AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.M^a.): *Todo procedimiento...* op.cit. págs. 902-903.

¹⁷ Así la obligación de llevar y conservar los libros registro de carácter fiscal prevenidos en el artículo 29 RGGI. Se trata de la infracción por excelencia dentro de este ámbito. MERINO JARA,I.: *Facturas...* op.cit.pág. 271. ZORNOZA PÉREZ,J.J. *El sistema de infracciones...* op. cit. pág. 258. PÉREZ ROYO,F.: *Los delitos...* op.cit. pág. 350; en ese sentido la STSJ de Valencia de 1 de febrero de 2002; la STSJ de Galicia de 25 de febrero de 2000 diferenció la no tenencia de contabilidad en la visita de inspección y en su aportación posterior; El tipo infractor se incumpliría cuando no cupiera calificarlo de absoluto (por ser delito contable) o cuando se refiriera a sujeto que no tributen por el régimen de estimación directa. También

- e) El retraso²¹ en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias²².

podría constituir infracción el cumplimiento parcial de la obligación al llevar alguno de los libros obligatorios. MUÑOZ BAÑOS, C.: *Reglamento del Procedimiento Sancionador*, EDESA, 2001, pág. 65. Una mínima existencia de libros, que no pueda calificarse como inexistente, parece que podría reconducirse al tipo infractor. La ausencia incluso absoluta de programas o archivos informáticos que sirva de soporte de los libros, encajaría en supuesto de infracción; La no llevanza de los libros y registros establecidos por disposiciones de carácter fiscal constituye una anomalía sustancial en contabilidad y, por tanto, se aplicará el criterio de utilización de medios fraudulentos para calificar la infracción tributaria. No se puede sancionar la infracción por incumplimiento de obligaciones contables del art. 200 LGT. AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.M^a.) Todo procedimiento... op.cit. pág.1116.

¹⁸ Por ejemplo, y según la actividad empresarial tenga o no carácter mercantil, y según sea su régimen de determinación de los rendimientos, dichos libros serán los establecidos en el artículo 68.3º, 4º y 5º y 7º a 10º del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También se contempla obligación de libros de ingresos y gastos en el artículo 29 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRIRNR) y art. 6.1 Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RIRPFNR); La conducta abarca no poseer libros contables, poseerlos pero no hacer anotaciones o llevar algún sistema contable pero en un estado que no sirva al fin previsto. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del art. 350 bis del código Penal*, Aranzadi, 1995, pág.81.

¹⁹ Aunque el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, TRIRNR contempla "1º. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ellos". Y seguidamente previene "2º. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades". Advierte DÍEZ OCHOA que habrá que estar al ámbito temporal del ejercicio económico en caso de que la infracción se refiera a la contabilidad, o al período de declaración o de liquidación del tributo en caso que la infracción se refiera a los libros-registros establecidos por la normativa tributaria. DÍEZ OCHOA, J.M.: *Derecho Tributario...* op.cit. págs. 427 a 429; Esta sanción no resulta aplicable a aquellos supuestos en los que una sociedad no residente actúa en España a través de un establecimiento permanente y, por tanto, debe llevar dos contabilidades diferentes, una según la legislación española, y otra según las normas nacionales de su sociedad matriz... La doble contabilidad no está prohibida siempre que permita el conocimiento de la marcha de la empresa, o sea siempre que refleje una imagen fiel de la empresa. MUÑOZ BAÑOS, C.: *Reglamento del Procedimiento Sancionador*, EDESA, 2001, págs. 67 y 105; El enunciado coincidiría con el tipo penal del artículo 310.b) del actual Código Penal (art. 350 bis b) del derogado CP), considerando inaplicable la infracción administrativa, en virtud de la preferencia penal. MARTÍNEZ LAGO, M.A. et alii: *Delitos...* op.cit. págs. 53, 137 a 139; Pese al silencio de la ley, no será constitutivo de

- f) La autorización (utilización)²³ de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.

infracción tributaria el caso de obligados a llevar distintas contabilidades en virtud de su normativa específica, caso de entidades extranjeras con establecimientos permanentes en territorio español. MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: "Infracciones ...op.cit.", pág. 828; Esta infracción no se comete por el mero hecho de llevar varias contabilidades, sino cuando éstas se llevan sin estar obligado a hacerlo y todas ellas son diferentes en el sentido de que cada una presenta una realidad económica distinta cuando por definición dicha realidad es única y, por tanto, no admite diversificaciones. Estamos pensando en entidades no residentes... MUÑOZ BAÑOS, C.: Infracciones...op.cit., pág. 116.

²⁰ Por situación debemos entender la "económica" del obligado derivada de la actividad económica reflejada en la contabilidad. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: Las infracciones...op.cit. pág. 320.

²¹ El término retraso en más de cuatro meses da a entender que por encima de ese tiempo aún puede hablarse de retraso, proporcionando así un criterio útil para la determinación de lo que haya de entenderse por incumplimiento de los deberes contables. GRACIA MARTÍN, L.: *La infracción...*op.cit. págs. 224 y 225; El plazo de tres meses del art. 29.2 del RGGI no tendrá efectos punitivos. A la hora de computar los lapsos temporales señalados habrá que estar a la normativa mercantil o fiscal que fijan cuando se han de anotar operaciones, v.gr. al art. 166.2 L 37/1992, o art. 79 RD 1624/1992. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones ...*op.cit.pág. 322; El incumplimiento de la llevanza de los libros obligatorios consiste en que ahora el infractor lleva los libros que debe llevar pero no de forma puntual, sino con un retraso que se cifra superior a cuatro meses. MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones...*op.cit., pág. 115; No se infringe el principio de no concurrencia al sancionar el retraso en la contabilidad superior a cuatro meses y, posteriormente, la falta de aportación de datos que debieran estar contabilizados (STSJ Extremadura 09.05.1994). AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.M^a.): *Todo procedimiento...*op.cit. pág. 1008.

²² En cambio, si el retraso es inferior a dicho lapso de tiempo la conducta es atípica. ANEIRO PEREIRA, J.: Las sanciones...op.cit.pág. 110; habrá que estar al plazo que indique la normativa contable o fiscal (v.gr. art. 166.2 LIVA, o art. 68.9 RD 439/2007) para efectuar las anotaciones, no resultando de aplicación el art. 29 del RD 1065/2007. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: Las infracciones...op.cit.pág. 322; No obstante la sanción se extiende a todos los tributos en los que exista la obligación de llevanza de libros o registros fiscales. MARTÍNEZ LAGO, M.A. et alii: Delitos...op.cit. pág. 52; Sin haber ocultación tampoco existe verdadera representación de la situación de la entidad. QUEROL GARCÍA, M.T.: Régimen de infracciones y sanciones tributarias, Deusto, Bilbao, 1991, pág. 104.

²³ Advierte dicho error, debiendo ser utilización en lugar de autorización ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: Infracciones...op.cit.pág. 323; La infracción se comete aún cuando la contabilidad sea correcta y muestre la imagen fiel del obligado tributario, y aunque no se haya obstaculizado la actividad comprobadora de la Administración. MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: Infracciones y Sanciones...op.cit.pág. 828; PÉREZ ROYO, F.: Derecho Financiero ...2009, op.cit.pág. 415.

²⁴ Desarrollado por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión

- g) El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente²⁴ (SII).

A ello, debemos agregar, siguiendo a Aguallo Avilés²⁵, que, a diferencia de la derogada LGT 1963²⁶, un análisis de los preceptos que regulan las diferentes infracciones tributarias pone de manifiesto que no a todos los tipos infractores se les aplican criterios de graduación. Conforme a la LGT 1963 y al RD 1930/1998²⁷, no había una sola infracción tributaria a la que no se le pudieran aplicar criterios de graduación (uno o varios criterios). Con la LGT, sin embargo, a la mitad de las infracciones tributarias –concretamente, las previstas en los arts. 194, 195, 196, 197, 200, 202, 205 y 206– nunca se les va a poder incrementar las sanciones por la concurrencia de algún criterio de graduación. Desde luego, siguiendo a la doctrina más autorizada, la justificación de esta diferenciación no reside en la clase

del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre; y por el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; y por la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa tributaria; y por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido; y por la Resolución de 13 de marzo de 2017, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación de terceros en el procedimiento de suministro electrónico de registros de facturación a través de la sede electrónica de la AEAT.

²⁵ AGUALLO AVILÉS, A. y. BUENO GALLARDO, E.: «Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la LGT», Estudios y notas, Crónica Tributaria, núm. 134, 2010, págs. 11-14 y 35-36.

²⁶ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

²⁷ 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.

de infracción, porque hay infracciones leves a las que sí se le aplican criterios de graduación (es el caso de la infracción por el incumplimiento de los deberes de facturación o documentación prevista en el art. 201.4); infracciones graves a las que no se le aplican criterios de graduación [así, solicitar indebidamente devoluciones (art. 194.1), determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195), cualquiera de las dos infracciones que pueden cometer las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197), el incumplimiento de obligaciones contables y registrales (art. 200), o, en fin, el incumplimiento de los deberes de las entidades de crédito en relación con el número de identificación fiscal –NIF– (art.202.2)]; e infracciones muy graves para las que tampoco está prevista en ningún caso el incremento de la sanción por la concurrencia de criterios de graduación (es el caso del incumplimiento del deber de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando el obligado tributario no tenga la obligación de presentar autoliquidación que incluya dichas rentas, tipificado en el art. 205.3). Tampoco reside en el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública, porque la cuantía de lo dejado de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida puede ser muy elevada y, sin embargo, si la infracción es leve (porque no concurre ninguno de los criterios de calificación del art. 184 LGT), no se aplicarán las agravantes de reincidencia y perjuicio económico para la Hacienda Pública previstas en los apartados 3 y 4 de los arts. 191, 192 y 193 LGT. En fin, ni siquiera la falta de aplicación de los criterios de graduación a algunas infracciones responde siempre a la naturaleza de esta última porque existen criterios como el de comisión repetida de infracciones tributarias que, en principio, no resulta incompatible con ningún tipo infractor y, sin embargo, como veremos, sólo está previsto para las infracciones de los arts. 191, 192, 193, 199, apartados 4 y 5, y 204, LGT.

²⁸ De manera que: A las infracciones recogidas en los arts. 191, 192 y 193 LGT, sólo se les aplican los criterios de la comisión repetida de infracciones y de perjuicio económico para la Hacienda Pública, así como la reducción por acuerdo o conformidad. A la infracción del art. 194 LGT se le aplica la atenuante de arrepentimiento espontáneo (art. 198.2, párrafo 2.º) y la reducción por acuerdo o conformidad. A la infracción del art. 198.1 LGT se le aplica exclusivamente la atenuante de arrepentimiento espontáneo (art. 198.2, párrafo 1.º). A la infracción del art. 199 LGT consistente en la presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico a la Hacienda Pública se le aplica la atenuante de arrepentimiento espontáneo (art. 198.2, párrafo 2.º); cuando la infracción consiste en la presentación incorrecta de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, además de la citada atenuante, se le puede aplicar la agravante

En ese orden de cosas, el art. 187.2 LGT, finalmente, establece que «[l]os criterios de graduación son aplicables simultáneamente», entendiendo como criterios de graduación, como hemos dicho, tanto los que efectivamente pueden ser considerados como tal como el acuerdo o conformidad del interesado. Dada la claridad de la norma en este punto, baste aquí con hacer dos precisiones²⁸. La primera de ellas es que no a todas las infracciones tipificadas en los arts. 191 a

de comisión repetida de infracciones tributarias (art. 199.6 LGT); finalmente, cuando la infracción consiste en la contestación incorrecta a un requerimiento individualizado de información, no se le aplica la atenuante, pero sí la agravante de reincidencia. A la infracción del art. 201 LGT se le pueda aplicar la agravante de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación (art. 201.5 LGT). A la infracción del art. 203 LGT se le aplica la agravante de reiteración en las conductas y, exclusivamente en los supuestos previstos en el apartado 5 del precepto, la atenuante de haber procedido el obligado tributario a disminuir del daño causado como consecuencia del incumplimiento de su obligación. Finalmente, a la infracción del art. 204 LGT se le aplica la agravante de comisión repetida de infracciones tributarias.

De lo anterior se deduce que cuando el art. 187.2 LGT precisa a nuestro juicio, innecesariamente que los criterios de graduación serán aplicables simultáneamente, sólo puede estar refiriéndose a las sanciones por las infracciones de los arts. 191, 192, 193, 194, 199 (únicamente a la consistente en la presentación incorrecta de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información) y 203.5 LGT.

Conviene comenzar recordando que el art. 187 LGT enumera en su apartado 1 cuatro criterios de graduación de las sanciones: tres agravantes (la comisión repetida de infracciones; el perjuicio económico para la Hacienda Pública; y el incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación) y una atenuante (el acuerdo o conformidad del obligado tributario); criterios de graduación que, conforme a su apartado 2, resultan aplicables simultáneamente (lo mismo señalaba el art. 82.2 LGT 1963). Pues bien, lo primero que tenemos que apuntar es que, ni son criterios de graduación todos los que están en el citado art. 187, ni en este precepto están enumerados todos los que son. Concretamente, a nuestro juicio, no constituye un criterio de graduación de las sanciones el acuerdo o conformidad del obligado tributario. Es sabido que la LGT 1963 establecía también la reducción de la sanción para aquellos casos en los que el obligado tributario prestaba su conformidad exclusivamente a la propuesta de regularización que se le planteaba. La LGT derogada, sin embargo, con buen criterio, no incluía esta reducción entre los criterios de graduación enumerados en el apartado 1 de su art. 82. Y lo hacía con buen criterio porque, efectivamente, la reducción por conformidad no constituye un criterio de graduación de las sanciones. Como viene señalando la jurisprudencia (STSJ de Andalucía de 17.5.1991, STSJ de Castilla-La Mancha de 26.11.2001), los criterios de graduación son el modo de plasmar el principio constitucional de proporcionalidad, principio que obliga a adecuar la magnitud de la sanción a la gravedad de la conducta. Y es evidente que esta no es la función que cumple la reducción por acuerdo o conformidad, dado que, una vez cometida la infracción, cuando ésta se ha detectado por la Administración tributaria (es decir, no estamos hablando del supuesto del art. 27 LGT) y ha concluido el procedimiento de aplicación de los tributos, la conformidad con la liquidación o la sanción nada suma o resta a la gravedad de

206 LGT le son aplicables alguno de los criterios de graduación o reducción de las sanciones contenidos en el art. 187.1 LGT o en el resto de la LGT. En particular, no admiten agravación o atenuación alguna de la sanción impuesta las infracciones de los arts. 195, 196, 197, 198, apartados 4 a 6, 200, 202, 205 y 206, LGT; y no admiten la

la conducta infractora. Como es de sobra conocido, la reducción por acuerdo o conformidad –como señaló en su día el Tribunal Constitucional (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 7 A) no constituye más que un «una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios» (4), un modo de «conseguir el objetivo de agilización de las actuaciones y disminución de la litigiosidad» (RTEAC de 27.4.2001). Sin embargo, la LGT integra el acuerdo o conformidad del obligado tributario entre los criterios de graduación del art. 187. Por si hubiera alguna duda, el art. 181.1.d), párrafo 2.º, se encarga de señalar que «en el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad». Es evidente, sin embargo –insistimos–, que la reducción por acuerdo o conformidad no puede ser considerada como un criterio de graduación. Y no puede ser considerada como tal, no sólo porque, como acabamos de señalar, no es un comportamiento que influya en la menor o mayor gravedad de la infracción, sino también porque si fuera considerado un criterio de graduación, en puridad, no podría ser aplicado con la nueva Ley en ningún caso. En efecto, como hemos expuesto antes, la LGT, a diferencia de la LGT 1963, al definir cada uno de los comportamientos infractores específica qué criterios de graduación –y cuáles únicamente– les resultan aplicables. Pues bien, mediante la simple lectura de los arts. 191 y siguientes de la LGT se comprobará a que en ninguno de ellos se señala expresamente la posibilidad de aplicar el acuerdo o conformidad como criterio de graduación. No lo dicen, efectivamente, ni el art. 191, apartados 3 y 4; ni el art. 192, apartados 3 y 4; ni el art. 193, apartados 3 y 4; ni el art. 199, apartado 6; ni el art. 201, apartado 5; ni, en fin, el art. 204, apartado 2. Naturalmente, aunque no lo digan, se puede aplicar la reducción por acuerdo o conformidad, porque así se señala expresamente en el art. 188.1 LGT, en virtud del cual, «la cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los arts. 191 a 197 se reducirá en los siguientes porcentajes (...); lo único que queremos poner de manifiesto es que no se puede aplicar como criterio de graduación. Una vez alcanzada la conclusión de que el acuerdo o conformidad del obligado tributario no es un criterio de graduación, debe afirmarse que la LGT establece seis criterios de graduación. Repárese en que no hemos dicho que el art. 187 LGT establezca seis criterios de graduación. Lo que hemos afirmado es que la vigente LGT establece seis criterios de graduación. Estamos poniendo de manifiesto, en definitiva, que aunque de los tres que quedan en el art. 187 LGT, una vez excluido el acuerdo o conformidad, son criterios de graduación todos los que están, no están todos los que son. Vamos a comenzar enumerando simplemente los criterios de graduación a que nos venimos refiriendo, cuatro agravantes (dos de ellas específicas, esto es, aplicables a una sola infracción) y dos atenuantes (ambas específicas). Las agravantes son las siguientes: Comisión repetidas de infracciones tributarias [arts. 187.1.a) LGT y 5 RPS]. Perjuicio económico para la Hacienda Pública [art. 187.1.b) LGT]. Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación [arts. 187.1.c) y 201.5 LGT, y art. 6 RPS]. Reiteración en las conductas [art. 203, apartados 4 y 5, LGT]. Y las atenuantes, las que siguen: Arrepentimiento espontáneo [art. 198.2 LGT]. Cumplimiento de la obligación de información antes de la conclusión del procedimiento sancionador [art. 203.5, in fine, LGT]. AGUALLO AVILÉS, A. y. BUENO GALLARDO, E.: «Los criterios de graduación ...», op.cit., págs. 11-14 y 35-36.

reducción por acuerdo o conformidad las infracciones contenidas en los arts. 198 a 206 LGT. La segunda precisión que conviene recordar es que en las infracciones en las que está legalmente prevista la graduación o/y reducción de la sanción, no resultan aplicables todos y cada uno de los criterios previstos en la Ley, sino únicamente aquellos que aparecen expresamente autorizados en el precepto en el que se tipifica la infracción.

II. ANÁLISIS DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS POR INCUMPLIMIENTOS DE OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES. LAS INFRACCIONES POR OMISIÓN.

Según dicho enunciado, de carácter *appertus*²⁹, se puede diferenciar en función de la estructura del tipo infractor, entre las de acción y las de omisión y entre las que precisan para su consumación la obtención de un resultado o tan sólo de la realización de una determinada actividad.

El apartado a) recoge un supuesto de omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal (tributaria), de modo similar al anterior supuesto del derogado art. 83.3.a) LGT 1963. Esta infracción *se consuma en la fecha en que el sujeto debía, lo más tarde, realizar la acción exigida*, que será, en el supuesto que nos ocupa, aquella en que dicha operación había de consignarse en la contabilidad o en los registros exigidos por normas tributarias.

²⁹ Erróneamente cita el apartado “entre otras”, que refiere a las obligaciones, cuando realmente lo que se refiere es a “entre otros” incumplimientos, que es lo que relaciona ad exemplum. LAMOCA PÉREZ, C.: Infracciones...op.cit. pág. 385.

³⁰ Citado por MARTÍN CÁCERES, A.F.: La prescripción...op.cit.pág.124.

³¹ *Ibíd.*, op.cit.págs.124-125.

³² La iniciación de un procedimiento de comprobación de alcance parcial respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido que tenga por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, supone, en los términos del artículo 189.3.a) segundo párrafo de la Ley General Tributaria, una actuación que tiene efectos interruptivos del plazo de prescripción de la acción para sancionar la emisión de facturas falsas tipificada en el artículo 201 de la Ley General Tributaria. De los preceptos anteriores (arts. 17 y 29 LGT) se colige que cuando el procedimiento de inspección tiene alcance general[1] alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación, siendo su objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias que se derive del concepto impositivo incluido en su alcance, obligaciones tributarias éstas que pueden serlo tanto formales como materiales.

La aplicación a este supuesto de la figura del delito o infracción continuada ha sido defendida por Amorós Rica³⁰, para quien el problema de determinar el instante de la comisión de infracciones de índole contable puede resolverse mediante este expediente. En opinión de otro sector³¹ y por nuestra parte, tal hipótesis ha de ser excluida del ámbito tributario, dada la virtualidad de esta compleja figura, que se resuelve en la posibilidad de rescatar de la prescripción³² conductas de suyo ya prescritas que habrían extinguido, por tanto, la responsabilidad penal del autor. Esta recuperación de la potestad punitiva se obtiene por vía de considerar que cada una de las violaciones del precepto penal quedan integradas en un proyecto criminal más amplio que no se consuma hasta que cesa la ejecución del mismo, con la lógica consecuencia de la agravación de la pena. Frente a ello, la actuación inspectora de la Administración Tributaria no puede extenderse más allá de los cuatro años inmediatamente anteriores al período impositivo en el que se inicia aquélla, y obviamente tampoco puede entrar a valorar conductas verificadas dentro de ese período que hayan sido ya sancionadas por resolución firme,. En segundo lugar, es preciso tener presente que el delito o la falta continuada convierte las múltiples conductas típicas en una sola, y en relación a ello cabe preguntarse si paralelamente la comisión de varias omisiones o inexactitudes contables integran otras tantas infracciones del precepto, que a nuestro juicio debe tener una contestación negativa porque el apartado citado configura un tipo de infracción consistente tanto en una como en varias omisiones o inexactitudes, de modo que cuando se verifica una pluralidad de conductas no estamos ante varias violaciones del precepto, sino ante una sola infracción del tipo, configurado en los términos aludidos. Por tanto, la segunda funcionalidad que en derecho penal se atri-

Así, este Tribunal Central, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio deducido por ese mismo Departamento de Inspección 22/2017 que se resuelve en la misma fecha de hoy, 21 de septiembre de 2017, considera por lo tanto, de una parte, que el inicio de un procedimiento de comprobación de alcance parcial, aún constituyendo un requerimiento de la Administración con el fin de comprobar y/o regularizar la situación tributaria del obligado tributario, debe tener su objeto y alcance expresamente indicado en la comunicación de inicio y señalar las concretas obligaciones tributarias, materiales y/o formales, a las que se extiende el mismo, en aras a considerar si el comportamiento del obligado tributario tiene el carácter de voluntario o no en caso de que presente alguna declaración o autoliquidación una vez iniciado el procedimiento. Esto es, tratándose de un requerimiento o de procedimiento de comprobación de cualquier índole de carácter parcial, respecto de determinado concepto tributario, en el alcance del procedimiento o actuación no puede entenderse incluido más que el concepto expresamente definido. Consecuentemente, ese procedimiento de alcance parcial sólo interrumpiría en los términos del artículo 1893.a) segundo párrafo de la LGT el plazo de

buye al delito o falta continuada, deviene innecesaria a los fines de agravar la sanción aplicable a esta infracción que en caso de varias omisiones o inexactitudes la sanción se puede agravar.

El incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por disposiciones fiscales, se recogía en el derogado art. 83.3.d) LGT 1963, cuyo incumplimiento generaba una infracción permanente, puesto que aquélla ha de permitir conocer en todo momento la verdadera situación económica del sujeto pasivo. El incumplimiento de ese deber, por tanto, no puede tener carácter instantáneo, a juicio de un sector doctrinal³³, sino que cada conducta omisiva del mismo está integrando el tipo infractor. Por ello cabe calificarla como una infracción omisiva de carácter

prescripción de la acción para sancionar las infracciones que sean derivadas de dicha comprobación... Sentado lo anterior, la iniciación de un procedimiento de comprobación de alcance parcial respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido que tenga por objeto la comprobación de la veracidad de determinadas operaciones, supone que las actuaciones de inspección dirigidas a comprobar la veracidad de las operaciones realizadas tienen evidentemente como fin esclarecer si esas actuaciones son veraces, es decir, si son verdaderas y se ajustan a la realidad, y si realmente han existido unas transacciones económicas entre el obligado tributario objeto de inspección y la empresa señalada en el acuerdo. Todas las operaciones que realicen tanto empresarios como profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional deben contar con un soporte documental que refleje, con los requisitos establecidos en las normas que regulan las obligaciones de facturación, el contenido de las operaciones realizadas y que a efectos del IVA, se reflejarán en las facturas que se expidan y conserven quienes hayan sido parte de las operaciones realizadas. En estos supuestos, la comprobación de la veracidad de estas operaciones no puede llevarse a cabo sin examinar los soportes físicos en que se han documentado tales actuaciones, de manera tal que si la inspección llega a la conclusión de que esas operaciones no son ciertas y no ha existido flujo económico alguno entre las dos empresas, el soporte que recoge la operación realizada y que tiene importantes consecuencias para la deducibilidad de un gasto ya sea en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF, así como para deducir el IVA soportado de las operaciones, es una factura falsa que soporta una operación inexistente construida artificialmente por los obligados tributarios para obtener de forma dolosa un beneficio fiscal. El criterio del TEAC ha sido uniforme en este sentido. La resolución dictada el 5.11.2013 RG 1948/2011... Relacionado con este criterio se encuentra también la sentencia de la Audiencia Nacional de 27.11.2013 Recurso 3696/2012 (RTEAC 00/00212/2017/00/00 del 21.09.2017); En análogo sentido, la RTEAC 00/00021/2014/00/00 del 11.09.2017).

³³ MARTÍN CÁCERES, A.F.: La prescripción... op.cit. pág. 125.

³⁴ La razón de establecer ese período de tiempo se debe a que ese es el plazo que fija el Reglamento del IS cuando establece que la contabilidad no puede llevar un retraso de cuatro meses. Lo que ha hecho el legislador es fijar ese plazo para el resto de tributos en los que existe la obligación de llevar contabilidad o registros fiscales. APARICIO PÉREZ, A.: "Infracciones ... op.cit.", pág. 903; PÉREZ ROYO, F.: Los delitos..., op.cit., pág. 348; QUEROL GARCÍA, M.T.: Régimen de infracciones..., op.cit., pág. 103; MUNÓZ BAÑOS, C: Infracciones tributarias..., op.cit., pág. 104.

permanente de la que habrán de excluirse las verificadas con anterioridad a los cuatro años del plazo de prescripción que delimita el ejercicio de la actividad investigadora, consumándose la infracción en cuanto cesa, en cuya misma fecha comienza a prescribir.

Entre las infracciones de omisión -todas ellas de omisión propia o simple inactividad-, se pueden citar las siguientes: el retraso³⁵ de más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias (letra e), que se consuma precisamente cuando se cumple ese plazo de cuatro me-

³⁵ Sin que sea procedente que, si el retraso es superior a ocho o más meses, la sanción se multiplique de igual modo.

³⁶ Lo que determina que se cometa esta infracción tributaria es el hecho de tener o no los libros a través de los cuales se lleva la contabilidad, y en un momento dado puede determinarse cuál es la situación tributaria de una persona. Dicho de otra forma, lo determinante en esta infracción no es la existencia de una contabilidad material, sino la de una contabilidad formal MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias...*, cit., p. 101; es necesario que el incumplimiento sea absoluto (PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos...*, op.cit., pág. 350; QUEROL GARCÍA, M.T.: *Régimen de infracciones...*, cit., p. 104; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones...* op.cit., p. 258; APARICIO PÉREZ, A.: *"Infracciones..."* op.cit., pág. 904; y la STSJ de Galicia de 27 de febrero de 1998 que "considera que se ha cometido esta infracción cuando el sujeto pasivo que renuncia al régimen de estimación objetiva, modalidad de signos, índices y módulos, sometiénndose al régimen de estimación directa en el IRPF, no llevaba una contabilidad adecuada, al no llevar un Libro de Inventarios, y no realiza un asiento de apertura, con independencia de que el sujeto pasivo por un lado considere «como causa de justificación de dicha conducta omisiva la transitoria indefinición o aplicación del procedimiento de estimación objetiva» y por otro lado, presentará todas las declaraciones exigidas y las facturas emitidas y recibidas"; Así, en el Caso Futura (TJCE 1997, 90) se cuestionaba (entre otras cosas) la exigencia de una contabilidad adicional en el Estado miembro en el que se han producido las pérdidas de un establecimiento permanente para tener derecho a su compensación. El referido requisito haría que la sociedad, si quisiese compensar las eventuales pérdidas de su sucursal, estuviera obligada a llevar, además de su propia contabilidad que debe ser conforme a las normas tributarias aplicables en el Estado miembro en que tenga su domicilio social, una contabilidad separada para las actividades de su sucursal con arreglo a las normas tributarias aplicables en el Estado en que esté situada esta última. Dicha contabilidad debe además conservarse, no en el domicilio social de la sociedad, sino en el lugar en que esté situada la sucursal. El TJUE razona recurriendo implícitamente al principio de proporcionalidad, en el sentido de que «la exigencia de dicho requisito, que recae específicamente sobre las sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro, está, en principio, prohibida por el artículo 52 del Tratado. Para que no fuera así, dicha medida debería perseguir un objetivo legítimo compatible con el Tratado y estar justificada por razones imperiosas de interés general. Pero además, en tal supuesto, sería preciso que fuera adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no fuera más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo». BARCIELA PÉREZ, J.A.: "El Principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario", QF, núm. 12, 2010.

ses³⁵; la omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal (letra a), que se consuma cuando dicha operación debía haberse realizado; el incumplimiento de la obligación de llevanza o conservación de la contabilidad³⁶ o de los libros y registros establecidos por las disposiciones fiscales, programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados (letra c), que, al ser una infracción de carácter permanente, su consumación no se produce en un momento determinado sino que habrá de establecerla en la fecha en que cesa esa situación, o si no cesa por voluntad del infractor cuando la Administración tenga constancia de esta situación³⁷. Sin embargo, opinamos que la *consumación*, a la luz del art. 16.1, apartados a) y b) del RGRST y del art. 200.3 LGT puede ser otra, pues si la sanción se determina sobre base a cada ejercicio eco-

³⁷ Así, la STS de 10 de diciembre de 2004 (FJ7); A juicio de ANÍBARRO, efectivamente puede considerarse que la obligación de llevanza de contabilidad y de su conservación abarca tantos libros, registros o soportes como vengan exigidos por las normas tributarias. Sin embargo, en este precepto la Ley habla singularmente de la «obligación de llevanza y conservación» como una obligación única y no divisible, de modo que basta con que no se lleve alguno de los libros o registros o no se conserve para que se cometa este tipo infractor. Pero, por el mismo motivo, si son varios los libros o registros «ausentes» también será única la infracción cometida. ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones...op.cit.* págs.164 167; LAMOCA indica que el tipo del art. 200.1.c) LGT integra y consume a todas las demás obligaciones contables no cumplidas. LAMOCA PÉREZ,C.: *Infracciones...op.cit.*págs. 218, y 395 a 407.

³⁸ Así la obligación de llevanza de los libros registro (de facturas expedidas, recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias) del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (arts. 9.3.q, 10.2.p y 104.i RGGI).

³⁹ Según el art.69.bis RIVA Artículo 69 bis. Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación.

1. En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, el suministro de los registros de facturación deberá realizarse en los siguientes plazos: a) La información correspondiente a las facturas expedidas, en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 164.dos de la Ley del Impuesto, en cuyo caso dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse. No obstante, tratándose de operaciones no sujetas al Impuesto por las que se hubiera debido expedir factura, este último plazo se determinará con referencia a la fecha en que se hubiera realizado la operación. b) La información correspondiente a las facturas recibidas, en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones

nómico-aunque sea inferior al del año- o sobre la base de cada período impositivo o de liquidación, lógico resulta que, expirado el plazo de cada uno de los mismos, se deduzca el cómputo inicial de una infracción única por el global de las actuaciones, omisiones, datos, libros o registros incorrecta o inexactamente llevados o utilizados en el ínterin de dicho intervalo. El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica³⁸ de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (g) se consumará precisamente cuando se incumpla el plazo previsto reglamentariamente³⁹.

El supuesto recogido en el apartado 1.e), referido al retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad, se caracte-

correspondientes. En el caso operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido. c) La información de las operaciones a que se refiere el artículo 66.1 de este Reglamento, en un plazo de cuatro días naturales, desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o, en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren. d) La información correspondiente a las facturas rectificativas expedidas y recibidas, en el plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca la expedición o el registro contable de la factura, respectivamente. No obstante, en el caso de que la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas de acuerdo con lo dispuesto en el número 1.º del apartado Dos del artículo 114 de la Ley del Impuesto, el plazo será el previsto en la letra b) anterior para las facturas recibidas. e) La información correspondiente al documento electrónico de reembolso al que se refiere el artículo 9.1.2.ºB) de este Reglamento, antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en que se incluya la rectificación del Impuesto correspondiente a la devolución de la cuota soportada por el viajero. A efectos del cómputo del plazo de cuatro u ocho días naturales a que se refieren las letras a), b), c) y d) anteriores, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales. 2. El suministro de la información correspondiente a las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja deberá realizarse en los plazos establecidos en los apartados anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones. La información correspondiente a los cobros y pagos se realizará en el plazo de cuatro días naturales desde el cobro o pago correspondiente. 3. En el caso de rectificaciones registrales a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento, el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo en que el obligado tributario tenga constancia del error en que haya incurrido. Se añade la letra e) al apartado 1 por el art. 1.13 del Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre. Se modifica por el art. 1.6 del Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre. Se añade, con efectos desde el 1 de julio de 2017, por el art. 1.12 del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre. Véase sobre el plazo establecido en los apartados 1.a), b) y c), para el año 2017, lo establecido en su disposición transitoria 4.

⁴⁰ MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción...* op.cit.pág.124.

riza por ser una infracción tributaria de omisión pura, en las que el legislador, reconociendo el peligro en la propia omisión, no exige la concurrencia de un resultado posterior para la integración del tipo. Esta especie de infracción tributaria se consuma en el día inmediatamente posterior a aquel en que se cumplen los cuatro meses del retraso, comenzando la prescripción en la misma fecha⁴⁰.

La falta de llevanza mixta tanto de contabilidad como de libros registros dará lugar a un tipo único el del artículo 200.1.c) de la LGT por ambas acciones y no varias infracciones⁴¹, salvo en el supuesto del art. 200.1.g LGT, en cuyo caso procederá la sanción especial y específicamente establecida en el apartado 6º del art. 200.3º LGT⁴².

Atinadamente, algunos tribunales⁴³ han venido advirtiendo que la infracción por incumplimiento de la obligación de diligenciado de libros sólo es exigible en cuanto lo exija la normativa tributaria o aduanera, porque en la actualidad dicho deber no existe, deber que incluso se ha anulado cuando con ocasión de la revisión jurisdiccional ya no regía.

Pues bien, dado que estas infracciones de omisión no precisan la producción de un resultado, *se consuman en el momento en el que a través de las mismas se pone en peligro la recaudación tributaria, y ese momento coincide con el momento en el que dejan de realizarse*, con independencia de las repercusiones que posteriormente de ellas se deriven.

⁴¹ LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op.cit. pág.407.

⁴² Entendemos que el art 16.3.b) RGRST se extralimita y contraviene la base del cálculo de la sanción, pues la norma legal establece únicamente “el importe de la factura”, entretanto que el artículo reglamentario establece que “[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”.

⁴³ SsTSJ de Galicia de 22 de diciembre de 2000 y de 28 de mayo de 2001.

⁴⁴ Este nuevo sistema de gestión del IVA implica la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, mediante el suministro prácticamente inmediato de los registros de facturación. Los contribuyentes deben remitir a la administración tributaria los detalles sobre la facturación por vía electrónica, y con esta información se van configurando, casi en tiempo real, los libros registro del tributo. DELGADO GARCÍA, A.Mª. y OLIVER CUELLO, R.: “El suministro inmediato de información en la impuesto sobre el valor añadido”, *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política*. núm. 25, 2017, pág. 42.

⁴⁵ Incluso agrupados, como recoge el RD 596/2016, en el caso de facturas simplificadas, emitidas o recibidas, y siempre que se cumplan determinados requisitos, así como remitir los registros de facturación del correspondiente asiento resumen.

II.1. Especial análisis del retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El retraso o demora- en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁴⁴ exige que lo que realmente se omite sea el suministro de los registros⁴⁵ de facturación⁴⁶ –que efectivamente se

⁴⁴ Conviene aclarar que, mediante este nuevo sistema de gestión del IVA, no se está estableciendo la obligación de enviar las facturas a la AEAT, pues lo que se debe remitir son los campos de los registros de facturación que se concretan en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT.

⁴⁷ LONGAS LAFUENTE, A.: “Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (I y II)”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núms. 408 y 409, 2017, págs. 45-92 y págs. 45-100; También DELGADO GARCÍA, A. M.^a y OLIVER CUELLO, R.: “El suministro inmediato ...”, págs. 84-111; DELGADO GARCÍA, A. M.^a. “Jornada sobre el Suministro Inmediato de Información”. *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política*. núm. 26, 2018, págs. 97-98; DELGADO GARCÍA, A. M.^a.: “La regulación del Suministro inmediato de información”, *Quincena fiscal*, núm. 20, 2017, págs. 101-124.

⁴⁹ Sin embargo, en ocasiones, el RGRST, en lugar de aclarar poco aporta. Ello sucede cuando el art. 16.3. expresa que “[p]ara la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre *natural*”-desconocemos que otro tipo de trimestre existe en las obligaciones fiscales trimestrales-, cuando realmente ese mínimo y máximo también se ha de aplicar a las infracciones por suministro de facturación de los Libros Registro de bienes de inversión (art. 65 RIVA) y del de determinadas operaciones intracomunitarias (art. 66 RIVA).), pues el precepto legal ar. 200.3 6º LGT no prevé excepciones a su aplicación a favor del art. 200.3.1º LGT –pues éste únicamente prevé la sanción de 150 euros (fija) salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, y el art. 200.3.6º LGT se remite al reglamento a los solos efectos de determinar las obligaciones de suministro, no a los efectos de cuantificar o determinar una multa, cuya horquilla taxativamente establece la LGT.

⁵⁰ En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas expedidas y se consignarán el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto (LIVA) y, en su caso, el tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido», la cuota tributaria y si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 61 *decies* de este Reglamento (RIVA).

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, se incluirá además la siguiente información:

a) Tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o, simplificada.

deben de estar llevando⁴⁷, aunque no se haya remitido esa información a la Agencia Tributaria- en los términos establecidos reglamente-

Los campos de registro electrónico que se aprueben por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública podrán exigir que se incluyan otras especificaciones que sirvan para identificar determinadas facturas, como el caso de las facturas expedidas por terceros, así como la identificación de aquellos recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional a que se refieren el artículo 16.1 y disposición adicional primera del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b) Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.

c) Descripción de las operaciones.

d) En el caso de facturas rectificativas se deberán identificar como tales e incluirán la referencia a la factura rectificada o, en su caso, las especificaciones que se modifican.

e) En el caso de facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, se incluirá la referencia de la factura que se sustituye o de la que se canjea o, en su caso, las especificaciones que se sustituyen o canjean.

f) Las menciones a que se refieren el artículo 51 *quéter* y el apartado 2 del artículo 61 *quinquies* de este Reglamento, y las letras j) y l) a p) del apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

g) Periodo de liquidación de las operaciones que se registran a que se refieren las facturas expedidas.

h) Indicación de que la operación no se encuentra, en su caso, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

i) En el caso de que la factura haya sido expedida en virtud de una autorización en materia de facturación de las previstas en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación, se incluirá la referencia a la autorización concedida.

El Ministro de Hacienda y Función Pública podrá mediante Orden ministerial determinar que, junto a lo anterior, se incluya aquella otra información con transcendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (lo que se ha realizado mediante la Orden HFP/417/2017).

⁵¹ En el libro registro de facturas recibidas se anotarán, una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente. Se consignarán su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado a su expedición, la base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, y, en su caso, el tipo impositivo, la cuota tributaria y si la operación se encuentra afectada por el régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso, se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 61 *decies* de este Reglamento. En el caso de las facturas a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que den lugar las entregas en ellas

tariamente. Esto cabe deducirlo del propio precepto legal, aunque se aclara⁴⁸ en el art. 16.3.a) RGRST⁴⁹.

Las entidades obligadas al suministro de información previstos para el SII, además de la información prevista para los libros registro tradicionales, deberán “incluir” determinada información adicional según lo prevén los artículos 62.6, 63.3⁵⁰ (para el libro re-

documentadas habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas. Igualmente, en el caso de las facturas o, en su caso, de los justificantes contables a que se refiere el párrafo tercero del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios en ellas documentadas, habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, se incluirá además la siguiente información:

a) Número y, en su caso, serie que figure en la factura, que sustituirá al número de recepción utilizado por quienes no estén incluidos en el artículo 62.6 de este Reglamento.

b) Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.

c) Descripción de las operaciones.

d) Las menciones a que se refieren el apartado 2 del artículo 61 *quinquies* de este Reglamento y las letras l) a p) del apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre y si se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes.

e) Cuota tributaria deducible correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación. La regularización de la deducción, en su caso, se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 105.Cuatro, 109, 110, 111 y 112 de la Ley del Impuesto, según corresponda, sin que ello implique la modificación de la cuota deducible registrada.

f) Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.

En el supuesto de operaciones de importación, se consignará la fecha de contabilización de la operación y el número del correspondiente documento aduanero.

El Ministro de Hacienda y Función Pública podrá mediante Orden ministerial determinar que junto a lo anterior se incluya aquella otra información con transcendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (lo que se ha realizado mediante la Orden HFP/417/2017).

⁵² DELGADO GARCÍA, A.M.^a. y OLIVER CUELLO, R. : “El suministro inmediato ...”, págs. 89.

⁵³ Dado que la remisión de la información debe efectuarse en los cuatro días naturales a contar desde la expedición de la factura, el empresario o profesional que tenga dudas acerca del volumen de operaciones del ejercicio inmediato anterior deberá calcularlo en los primeros días del año natural, respecto de la facturación a emitir en esas fechas, pues en caso de que sea inferior a la cifra indicada en el art. 121 LIVA no debería suministrar la información, salvo que se acoja al SII voluntariamente. LONGAS LAFUENTE, A.: “Suministro inmediato... (I)”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 408, 2017, pág. 52.

gistro de facturas expedidas) y 64.4⁵¹ (libro registro de facturas recibidas) RIVA

Respecto a las grandes empresas⁵², resulta de gran trascendencia la correcta determinación del volumen de operaciones a 31 de diciembre, por lo que resulta de suma importancia realizar adecuadamente el cálculo de dicho importe en los primeros días de cada año, sin esperar a la fecha de presentación de la autoliquidación correspondiente al último período del ejercicio anterior⁵³.

Por otra parte, hay que plantearse, con Delegado García⁵⁴, qué sucede con los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. A este respecto, hay que recordar que los empresarios o profesionales o sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tengan obligación de presentar autoliquidaciones mensuales estarán obligados a llevar los libros registro del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT. No obstante, no está claro si esta obligación se refiere al conjunto de las operaciones de los empresarios y profesionales no establecidos, o solo respecto de aquellas que se localizan en el territorio de aplicación del impuesto.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, o al del recargo de equivalencia, que realicen actividades exclusivamente de dichos regímenes, tampoco les resultan aplicables las obligaciones de suministro de información mediante el SII pues el artículo 62.6 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) solo se refiere a los libros registro que se citan en el artículo 47.2 RIVA, todo ello en aras a la simplificación de la gestión administrativa del tributo de que se trata.

Los sujetos pasivos que lleven a término, de manera exclusiva, actividades exentas o no sujetas al impuesto sobre el valor añadido,

⁵⁴ DELGADO GARCÍA, A. M^a. y OLIVER CUELLO, R. : “El suministro inmediato ...”, pág.90; Esta autora, indica que, en opinión de Longas, la cuestión radica en concretar en qué medida el legislador nacional puede imponer una obligación que afecta al conjunto de toda la actividad económica del sujeto pasivo no establecido, chocando en este sentido la finalidad antidefraudatoria del sistema de SII que conllevaría a un deber general de suministro, y el de la potestad tributaria territorial que determina que esta obligación se limite a las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, debiendo ser esta última la conclusión esperada; sin perjuicio de los procedimientos de colaboración que puedan darse entre los Estados miembros de la UE para el supuesto de empresas establecidas en el territorio de otro Estado miembro. LONGAS LAFUENTE, A.: “Suministro inmediato... (I)”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 408, 2017, págs. 55-56.

tampoco se les aplicarán las obligaciones de suministro de información mediante el SII en aquellos supuestos en los que no se admita el derecho a la deducción tributaria, ex artículos 92 y 94 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), al no estar sujetos a la presentación de autoliquidaciones por dicho tributo. Sin embargo, cuando tengan derecho a esa deducción, así por las exportaciones o entregas intracomunitarias de bienes, sí se les exigirá tanto la presentación autoliquidaciones tributarias por IVA, como la llevanza del suministro información de los libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT si se incardinasen en alguno de los supuestos previstos o bien desearan, de modo voluntario, acogerse a dicho mecanismo.

Los empresarios o profesionales que den inicio a una actividad económica sujeta al IVA, ese año inicial, y sólo respecto de los sujetos pasivos que tengan un período de liquidación mensual, tendrán la obligación de suministrar información de sus libros registro a través de la sede electrónica de la AEAT, no aplicándosele, durante ese año inicial de ejercicio de la actividad, a los sujetos pasivos que deberían aplicar el sistema exclusivamente en función de la cifra de volumen de operaciones, dado que en el primer año de ejercicio de la actividad no existe este importe que es el volumen de negocios del ejercicio anterior).

Sí estarán sujetos al mecanismo de remisión informatizada de información de los libros registro (SII) los empresarios o profesionales acogidos al sistema de devolución mensual, y aquellos adheridos *motu proprio*⁵⁵.

En relación a los plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación, *ex* artículo 69 *bis* RIVA, el suministro de los registros de facturación deberá realizarse en los siguientes plazos: a) La información correspondiente a las facturas expedidas,

⁵⁵ Opción que deberán realizar en el momento de presentar la declaración de inicio de la actividad, surtiendo efecto dicha opción en el año natural en curso. También podrá realizarse dicho trámite, durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036). La renuncia deberá ejercitarse mediante la presentación de declaración censal (modelo 036) en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La exclusión del Registro de Devolución Mensual del IVA supondrá la exclusión del SII con efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el acuerdo de exclusión, salvo que el periodo de liquidación siga siendo mensual. El cese en el régimen especial del grupo de entidades determinará el cese en el SII con efectos desde que se produzca aquel, salvo que el periodo de liquidación siga siendo mensual.

en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 164.dos LIVA, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse. b) La información correspondiente a las facturas recibidas, en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes. En el caso operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido. c) La información de las operaciones a que se refiere el artículo 66.1 RIVA, en un plazo de cuatro días naturales, desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren. A efectos del cómputo del plazo de cuatro u ocho días naturales a que se refieren las letras a), b) y c) anteriores, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

El suministro de la información correspondiente a las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja deberá realizarse en los plazos establecidos en los apartados anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

En el caso de rectificaciones registrales a que se refiere el artículo 70 RIVA, el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que deban tenerse en cuenta.

De conformidad con lo preceptuado en el art. 104.i Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), a efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, el incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación o registro.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 29.3 LGT, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 29 LGT, las disposiciones reglamentarias podrán regular “las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales,” y, en particular, se determinarán “los casos” en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

Así las cosas, parece que, reglamentariamente, se ha establecido la exigencia de la obligación de llevanza de los libros registro a través de medios telemáticos, lo que significa que deban llevarse a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que casa mal con los principios de legalidad y clara y completa tipicidad de la infracción, pudiendo dar lugar a la atipicidad por la infracción de esta obligación reglamentaria, por remisión, prácticamente, *in totum* al reglamento.

El tipo infractor del artículo 200.1.g) LGT, exige el retraso en la “obligación” de llevar los libros electrónicamente a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, lo que plantea dudas sobre si la infracción pudieran cometerla quienes se hubieren acogido al sistema del suministro de información telemática de forma “voluntaria”.

El anterior precepto de la LGT no distingue en función del retraso en la aportación de la información, siendo bastante el retraso de un día para que pueda considerarse cometida la infracción, lo que supone un elevado nivel de exigencia para los empresarios o profesionales acogidos a dicho mecanismo de suministro de información para el cumplimiento de obligaciones formales, que no sustantivas, y que pudieran implicar una cierta desproporción, y ello pese a las múltiples aseveraciones que se efectúan en la normativa relacionadas con la simplificación y supresión de cargas administrativas, así de obligaciones formales, que no son sino una evitación de duplicidades que se producirían tras la compleja, nueva y acelerada, llevanza sistematizada y telemática de la información tributaria.

Otra cuestión controvertida versa en la discordancia entre el tipo infractor, referido a la “llevarza de los libros registro”, entretanto la sanción se impone con multa “por cada factura objeto de registro”, pues se omite la existencia de anotaciones en los libros registro que no tienen como fundamento una factura, como en el caso del libro registro de bienes de inversión o el de determinadas operaciones intracomunitarias.

Por último, recoge el párrafo 6º del artículo 200.3 LGT, que dicho retraso en la obligación de llevar telemáticamente los Libros Registro se sancionará con multa pecuniaria proporcional “con un mínimo trimestral” de 300 euros y un máximo de 6.000 euros, lo que nos hace dudar acerca de si las infracciones se cometerán por el incumplimiento trimestral de la obligación, por lo que Longás Lafuente⁵⁶ se pregunta cuál es el período a tener en cuenta para calificar la conducta infractora, sobre todo teniendo en cuenta que los empresarios o profesionales acogidos al SII tienen obligación de presentar las autoliquidaciones mensualmente.

⁵⁶ LONGAS LAFUENTE, A.: “Suministro inmediato... (I)”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 408, 2017, págs. 92-93.

⁵⁷ Nos encontramos ante el supuesto al que la doctrina contable denomina «fraude intra tabulas o «fraude de presentación». PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos...* op.cit. págs. 348 y 349; APARICIO PÉREZ, A.: “Infracciones y sanciones en materia tributaria”, *RDFHP*, núm. 202, 1989, pág.904; Atendiendo la finalidad perseguida a la hora de utilizar las cuentas de forma improcedente se llega a la conclusión de que este tipo de conductas pueden dar lugar a una infracción muy grave si lo que se consiguió fue ingresar menos de lo que correspondía, utilizándose esta conducta como un criterio de graduación al haberse utilizado medios fraudulentos. Si por el contrario lo que se pretendía era dificultar sin más la comprobación de la situación tributaria, sin que se ingresase de menos, estaremos ante una infracción grave, que no es económica sino contable, a través de la que no se ha ocultado nada, pero que sin embargo no muestra la realidad de una forma verdadera. MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias...*, op.cit., págs. 99 y 100; QUEROL GARCÍA, M.T.: *Régimen de infracciones...*, op.cit., pág. 104.

⁵⁸ Cabe la duda de si el mismo sujeto podría ser sancionado por el mismo hecho por dos municipios distintos. En principio cabría entender que, puesto que la obligación viene establecida por dos Entidades Locales, el sujeto comete una infracción por cada una de esas Entidades, lo que habilitaría a cada una de ellas a imponer su correspondiente sanción por incumplimiento de sus Ordenanzas. Ahora bien, el principio de non bis in idem en materia sancionadora debe ser traído a colación, en la medida en que el registro o dato contable solicitado sea el mismo en ambas Ordenanzas, si se impusieran dos sanciones sobre el mismo hecho resultaría que una única conducta estaría doblemente sancionada por afectar a dos sujetos

III. ANÁLISIS DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS POR INCUMPLIMIENTOS POR ACCIÓN DE OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES.

Entre las infracciones de resultado encontramos, por una parte, las consistentes en conductas que dificultan la comprobación⁵⁷ de la

activos distintos. Debemos concluir que en este caso la violación del principio expuesto parecería evidente. MANCHO ROJO, R.: *El régimen sancionador tributario y su aplicación a las haciendas locales*, Fundación Asesores Locales, Málaga, 2005, págs. 135 y 136.

⁵⁹ Un Acta de conformidad es susceptible de impugnación en relación con la calificación jurídica de los hechos sobre los que recayó la conformidad. La remisión a la normativa contable no supone derogación de los requisitos o condiciones fijadas por las normas fiscales en el momento de la liquidación de un Impuesto. No es deducible la dotación contabilizada de una «previsión» por una posible deuda futura, al no ser una «provisión» en el sentido fiscal. No cabe sanción pues los gastos no han sido ocultados, sino que están contabilizados; y conforme a la norma contable dicha dotación no es anómala, respondiendo al principio de prudencia, aunque fiscalmente no sea deducible (SAN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, 26.4.2012). De este modo la Sala entiende que este criterio es aplicable, primero, porque la conducta de la entidad a la hora de proceder a la deducción de los referidos gastos, obedece a una interpretación razonable de la norma fiscal, relativa la deducibilidad de determinados gastos, que no han sido ocultados, sino que están contabilizados; y segundo, porque, conforme a la norma contable dicha dotación no es anómala, respondiendo al principio de prudencia, aunque fiscalmente no sea deducible; Según la STSJ Castilla y León, Valladolid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 3.ª, 1.2.2018, el incumplimiento de la documentación en operaciones vinculadas no debe sancionarse si la Administración puede realizar la labor de comprobación y no existen incorrecciones en los valores declarados. Así las cosas, y aunque es claro -y así lo pone de relieve la Abogacía del Estado- que la inexistencia de correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones vinculadas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, no excluye la potencial concurrencia de la infracción tributaria ex artículo 16.10 de la LIS ya que la procedencia o no de tales correcciones únicamente se proyecta sobre la cuantificación de la sanción, sin embargo, el recurso ha de correr suerte estimatoria y es que no sólo, como ya se dijo, en este caso la Administración no efectuó corrección valorativa alguna a las operaciones vinculadas realizadas por la recurrente en los ejercicios 2012 y 2013, sino que no se aprecia por la Sala que la conducta desplegada por la recurrente haya puesto en riesgo, siquiera mínimamente, el bien jurídico protegido por la norma sancionadora... Dado que no se concreta, ni se vislumbra, la realización de ninguna actuación inspectora complementaria tendente a asegurar la efectividad de la actividad comprobadora - que es lo que en definitiva trata de garantizar la obligación formal-, la Sala llega a la conclusión de que por la naturaleza de las operaciones realizadas entre las empresas vinculadas (compraventa de combustible y carburantes), o por la actividad a la que se dedica la recurrente y sus participadas (comercio mayor petróleo y lubricantes), o por cualquier otra causa, con la documentación aportada, y así se dice expresamente en el Acuerdo de liquidación -»utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos,

situación tributaria (letra b), y por otra, las que originan que no se permita conocer la verdadera situación del obligado tributario (letra d) o que se carezca de garantías suficientes para conocer la veracidad de la documentación del obligado tributario (letra f).

justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria», la Inspección de los tributos pudo realizar sin mayor obstáculo, dificultad o entorpecimiento su actividad comprobadora, obteniendo además en este caso una liquidación por importe de 0,00 euros. Dicho de otro modo, la documentación aportada por la interesada -fuese o no incompleta- sí sirvió en este concreto caso a los fines de comprobación legalmente previstos. Y e) En fin, aunque pudiera afirmarse la concurrencia de tipicidad en cuanto al incumplimiento de la obligación formal de documentación referida al año 2012 -obligación de naturaleza vicaria e instrumental, que no se justifica sin más, por sí misma, sino que existe para canalizar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones materiales-, y sin necesidad de acudir al principio de interdicción de la responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador, en todo caso ha de considerarse un incumplimiento irrelevante e intrascendente, sin riesgo alguno para el bien jurídico protegido por la norma sancionadora y, como tal, no merecedor del reproche de antijuridicidad que ésta incorpora, todo lo cual nos lleva, como ya se anticipó, a la estimación del recurso; Siguiendo la STSJ Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, 25.1.2018, no procede la imposición de sanción por inexactitudes contables porque la recurrente había contabilizado como su auditor le había recomendado y según había interpretado el plan de contabilidad, por lo que no había negligencia ni culpabilidad. Por tanto es evidente es que no se da el elemento subjetivo de culpabilidad, ya que las auditorías practicadas a la empresa y ratificadas en vía jurisdiccional ponen de manifiesto la existencia de una interpretación razonable del Plan General de Contabilidad que era aplicable en la llevanza de la cuenta de obra civil en curso de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010. La actora reflejó en dicha cuenta el coste de las existencias de proyectos en curso en la forma que entendía aplicable y consideraba correcta por las referidas auditorías, entendiendo por tanto que estaba utilizando dicha cuenta en el sentido para el que estaba destinada, sin que por lo demás, la forma de llevar dicha cuenta haya supuesto dificultad alguna para la comprobación que la Administración tributaria ha realizado sobre la situación de la contribuyente en la medida de que no ha existido ocultación alguna (la forma de llevar dicha contabilidad se reflejaba en la Memoria). Es evidente en consecuencia que la actora llevaba la contabilidad conforme a lo que le decía su auditor en la creencia de que estaba cumpliendo estrictamente con sus obligaciones fiscales y contables, aunque posteriormente la comprobación llevada a cabo por la Inspección pusiera de manifiesto las discrepancias antes referidas sobre la forma de llevar dicha contabilidad; Según la STSJ Extremadura, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 1.ª, 17.7.2009 Siendo una infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables, deben atenderse por separado las discrepancias en el recuento de existencias y la omisión de asientos por ser supuestos distintos.FJ TERCERO.- A la vista de la doctrina que acabamos de exponer, procede estimar parcialmente el recurso contencioso- administrativo. En este caso, a la parte actora se le imputan dos hechos diferentes que deben sancionarse por separado. Los casos descritos en los apartados A) y B) del Acuerdo sancionador no son hechos idénticos aunque los dos supuestos tengan en común que se trata de anomalías contables. El primero al comprobar que del recuento físico de existencias de vino resultan diferencias respecto del saldo en la contabilidad de existencias que deben llevar los elaboradores de vino. El segundo

Esos casos tratan de conductas de acción⁵⁸. *En el primer supuesto, la infracción se consume en la fecha de la anotación incorrectamente⁵⁹ realizada, en el segundo, dado que se trata de una conducta que se prolonga en el tiempo, la consideramos de carácter permanente, de forma que su consumación se producirá en la fecha en la que se abandona la situación antijurídica o ésta es descubierta por la Administración en los casos en los que no ha cesado previamente, y en el supuesto de utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija*

hecho constitutivo de infracción consiste en la omisión de dieciséis asientos en la contabilidad de existencias reglamentarias correspondientes a 2003 y 2004. Es este segundo supuesto donde la Sala subsume las anomalías contables en una única infracción al tener todas ellas un contenido idéntico. Es por ello que procede sancionar a la recurrente por la comisión de dos infracciones tributarias tipificadas en el artículo 200,1,a) L.G.T., que dispone que «Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras: a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias». Se impone por cada una de ellas la multa de 150 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 200,3 L.G.T., lo que hace un total de 300 euros.

⁶⁰ Por otro lado, con relación al cómputo de estas infracciones —¿tantas como libros o registros no diligenciados?—, en unos casos los tribunales- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 30 de junio de 2000- habían considerado que la omisión de cumplimentación de un determinado modelo de impreso, referido al diligenciado de libros, constituía una sola infracción tributaria y no tantas como libros no se hubieran diligenciado y, sin embargo, en otros casos- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 22 de diciembre de 2000-, computaron tantas infracciones como libros no oportunamente diligenciados. La Ley actual no resuelve esta cuestión, por lo que ANÍBARRO PÉREZ considera que la obligación es única e indivisible y vendría referida a la totalidad de libros o registros que debieran diligenciarse, de modo que sólo procedería una única infracción y sanción aunque fueran varios los libros no diligenciados. ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 164; Por el contrario, estima, que las que se han indicado como permanentes o continuadas, deben tratarse de manera unitaria, de modo que la obligación tendrá lugar con ocasión de la finalización de cada ejercicio o período LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op.cit. pág. 218.

⁶¹ Si el deber de diligenciado de libros debiera satisfacerse mediante la presentación de una declaración y en ella se hubieran omitido libros o registros, las infracciones procedentes serían, exclusivamente las de los artículos 198 y 199 de la LGT por la presentación tardía o incorrecta, respectivamente, de dichas declaraciones.

⁶² *Ad exemplum*, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía/Granada, de 17 de febrero de 2003, la del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 29 de septiembre de 2001 y la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía/Sevilla de 18 de mayo de 2001. Es una de las más comunes de las infracciones contables y registrales, puesto que con ellas se realiza una «actividad peligrosa preparatoria del futuro fraude en la declaración». Destaca la dureza del precepto pues basta sólo una operación contabilizada de forma inexacta o una

dicho requisito, se estima que la conducta debe considerarse de carácter permanente por cada libro⁶⁰ individualmente utilizado⁶¹.

Por lo que se refiere a *las infracciones de mera actividad*, se deben citar: la inexactitud de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal (letra a), *que se consume cuando las mismas se ponen de manifiesto en la contabilidad*, por mor de lo dispuesto en el art. 3.2º in fine del RGRST⁶². Sin embargo, Aníbarro Pérez, estima que estamos ante un supuesto de infracción continuada, porque un cómputo individual de cada inexactitud u omisión como infracción tributaria resultaría desproporcionado y podría provocar sanciones excesivas⁶³. Sin embargo, sin prejuzgar la bondad de la opinión de la profesora, podemos oponer a esta postura que ello permitiría extender los períodos de prescripción más allá de los cuatro años, lo que generaría más perjuicio que beneficio para el principio de seguridad jurídica.

Si bien en el art. 83.3.c) LGT 1963 se contemplaba un supuesto que cabría incardinar entre esos ‘otros deberes contables’ de obligado cumplimiento, podemos expresar que se incluiría en este supuesto, de no ser por la absoluta falta de tipificación expresa y por relegar dichos deberes, en algunos casos, a normas de rango reglamentario. Así aquel precepto tipificaba la transcripción incorrecta

omisión para que se pueda sancionar. Esta infracción simple se cometerá cuando se haya omitido o falseado una operación en la contabilidad fiscal y no mercantil. VEGA HERRERO, M.: Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, tomo II-A, Edersa, Madrid, 1985, pág. 138; PÉREZ ROYO, F.: Los delitos..., op. cit., pág. 348; APARICIO PÉREZ, A.: “Infracciones ...op.cit.”,pág. 904; en relación al comentario de la dureza, véase MUÑOZ BAÑOS, C: *Infracciones tributarias...*op.cit., págs. 97 y 98; QUEROL GARCÍA, M.T.: *Régimen de infracciones...*,op. cit., pág. 103.

⁶³ ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ,B.: *Infracciones...*op.cit.pág. 165; Sin embargo, LAMOCA PÉREZ opina que “es éste un supuesto en el que las dificultades de prueba del momento de la comisión pueden resultar complejas precisamente porque el momento de la comisión se ha de entender producido cuando se incumple el deber a que se ve abocado el obligado tributario. La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad, la utilización de cuentas con significado distinto, el incumplimiento de conservar la contabilidad, la llevanza de contabilidades distintas, el retraso en la llevanza, etc, son conductas que habrán tenido lugar en un momento determinado que es extremadamente difícil que trasciendan al ámbito tributario hasta tanto las Administraciones concernidas no efectúen actuaciones de comprobación. En ese momento las infracciones pueden estar prescritas, sobre todo las correspondientes al primer ejercicio que se someta a comprobación, casi siempre coincidente con el primero que va a prescribir. ... Para dicho autor, si todas las obligaciones contables del artículo 200.1 resultasen incumplidas individualmente se sancionarían una a una, por mor del artículo 180.3 (hoy 180.2) LGT habría que concluir así. Sin embargo, por aplicación del principio *non bis in idem* habrá que concluir que la obligación de no llevanza consume e

en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios, infracción que se consumaba cuando se presentaba la declaración con esa transcripción incorrecta, momento en el que empezaba a correr el plazo prescriptivo⁶⁴.

Respecto del supuesto establecido en el apartado 1.d) de este artículo 200 LGT, sobre la llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad, la redacción de este precepto viene a coincidir con el supuesto del art. 310.b) CP. En relación con este tipo de infracción, señalamos⁶⁵ que el elemento que determina la concurrencia del tipo es la publicidad de una contabilidad distinta de la presentada ante la Hacienda Pública. Ahora bien, entendemos⁶⁶ que la publicidad de la verdadera contabilidad es elemento determinante de la existencia del tipo, pero no de su consumación. Ciertamente, la exhibición de la segunda contabilidad permite conocer a la Administración la ejecución del tipo, pero la consumación del mismo presenta carácter singular, la llevanza de contabilidades diversas comporta una actividad prolongada en el tiempo, dado que no es susceptible de verificarse de un modo instantáneo, a diferencia de las inexactitudes en la contabilidad. Ello permite *calificar la conducta de que se trata como una infracción de carácter permanente que se consuma en la fecha de cesión de la permanencia, comenzando la prescripción ese día*. Es necesario precisar, no obstante, y según ha advertido la doctrina⁶⁷, que este supuesto carece de aplicación como infracción administrativa en virtud del principio non bis in idem, pues coincide con el tipo penal citado, ya que se trata de conductas que no son concebibles en base a una actitud simplemente negligente.

En cuanto al número de infracciones por libros no diligenciados debemos entender⁶⁸ que, siendo la obligación única e indivisible, la infracción sería única y se referiría a la totalidad de libros o registros que debieran diligenciarse. De igual modo advertimos que la cuestión dista de ser pacífica pues podemos encontrar jurisprudencia⁶⁹

integra a todas las demás, por lo que sólo se sancionará por el artículo 200.1.c). LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op.cit. págs. 218, y 386 a 390.

⁶⁴ MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción...* op.cit. pág. 122.

⁶⁵ PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos...* op.cit. pág. 216.

⁶⁶ MARTÍN CÁCERES, A.F.: *La prescripción...* op.cit. págs. 122-123.

⁶⁷ PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos...* op.cit. pág. 78.

⁶⁸ ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones...* op.cit. pág. 194.

⁶⁹ STSJ de Galicia de 22 de diciembre de 2002.

⁷⁰ STSJ de Galicia de 30 de junio de 2002.

⁷¹ Aplicación de la estimación indirecta y sanción derivada del IRPF a una oficina de farmacia que no lleva su contabilidad: falta de contradicción. Existe doctrina clara pues la sentencia de este Tribunal dictada en el recurso 427/2008 de

que la considera una sola infracción y otras⁷⁰ en que se considera que existe una infracción por cada libro o registro no diligenciado.

fecha 16 de Noviembre de 2011 afirma que << Efectivamente son cosas distintas dejar de ingresar; no presentar la declaración; y, no llevar contabilidad. Intelectual y fácticamente son distinguibles todas estas conductas. El hecho de dejar de ingresar la deuda tributaria en los plazos establecidos, ni requiere la falta de declaración, ni exige, tampoco, la carencia de contabilidad. Es, precisamente, estas carencias contables, las que han generado la agravación apreciada, agravación que es independiente, y cualitativamente distinta, de la sanción básica apreciada, «dejar de ingresar la deuda tributaria».>> Por lo tanto, ningún inconveniente hay para que se aplique la agravación sin que ello suponga infracción del principio de *non bis in idem* ni infracción de doctrina legal alguna (SsTS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, 28.1.2013); Sobre el particular, esta Sección ha dicho en la sentencia de 11 de diciembre de 2007 (casación 3915/02, FJ 3º) que: «Más allá de la valoración soberana de la Sala de Instancia sobre el cumplimiento de los requisitos contables, legalmente establecidos, para que las dotaciones amortizadoras puedan ser consideradas como gasto, lo que gravita sobre este tipo de cuestiones es el de dilucidar el alcance del incumplimiento de determinadas exigencias legales de orden formal, a efectos de que partidas del tipo de las controvertidas sean consideradas como deducibles. La tesis de la Administración es la de que ese incumplimiento genera imposibilidad de deducción. En opinión de la Sala tal generalización es excesiva. En primer término, porque se precisa valorar la entidad del requisito legal omitido, y, en segundo término, porque si la prueba legal practicada en el recurso jurisdiccional acredita la efectividad y realidad del gasto deducido, el Tribunal no puede ser ajeno a tal hecho e ignorar esa condición, por encima del incumplimiento de puros requisitos formales. Las eventuales consecuencias que esos incumplimientos formales pueden desplegar en el campo sancionador, no pueden llegar al extremo de privar del carácter de gasto, aquellas partidas que desde el plano real efectivamente consta que son tales». La anterior doctrina ha sido reiterada en las sentencias de 13 de noviembre de 2008 (casación 3991/04, FJ 11º) y 11 de marzo de 2010 (casación 4002/04, FJ 9º). Con arreglo a la misma, los gastos contabilizados como amortizaciones son fiscalmente deducibles, aunque no consten las facturas correspondientes, si dichos gastos están justificados de forma suficiente con otros documentos aportados por el sujeto pasivo. Por tanto, la decisión sobre si en el caso de autos los gastos contabilizados por amortizaciones se han acreditado de forma conveniente depende, a falta de las correspondientes facturas, de la valoración de las pruebas documentales aportadas por el sujeto pasivo (STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, 18.10.2010); No resulta manifiestamente irrazonable inferir la existencia de un comportamiento -al menos- negligente de la existencia de deficiencias en la contabilidad, de ocultación, que permite fundar la sanción. Y es que, es indudable que no resulta manifiestamente irrazonable inferir la existencia de un comportamiento -al menos- negligente de la existencia de deficiencias en la contabilidad, más la falta de claridad, transparencia e incluso prueba en relación con los gastos realmente efectuados -en suma, de ocultación, que permite fundar la sanción [a sensu contrario, Sentencias de 27 de noviembre de 2008, cit., FD Séptimo; de 9 de julio de 2009, cit., FD Tercero; y de 15 de enero de 2009, FD Duodécimo y Décimo Tercero]-, y, en fin, una actitud claramente

IV. INCUMPLIMIENTOS DE OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES Y CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES.

Dado que las anomalías⁷¹ sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se configuran, en el artículo 184.3.a) de la LGT, como uno de los «medios fraudulentos», y en los artículos 191, 192 y 193 de la LGT como un «medio quasifraudulento» que pueden incidir para calificar una infracción como grave o muy grave, la sanción por la infracción del artículo 200 de la LGT sólo procederá cuando las anomalías contables no hayan actuado como criterio para calificar otra infracción tributaria⁷². Así cabe deducirlo del principio de no concurrencia de sanciones tributarias establecido en el artículo 180.1 de la LGT, según el cual «una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente»⁷³.

renuente y obstaculizadora de un obligado tributario (STS ala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, 12.11.2009);

⁷² Ejemplos de la aplicación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias son: la calificación de la infracción de dejar de ingresar cuota, art. 191 LGT, como muy grave al existir anomalías en contabilidad con una incidencia del 52% sobre la base de la sanción; o calificación de la infracción de dejar de ingresar cuota, art. 191 LGT, como grave al existir anomalías en contabilidad con una incidencia del 25% sobre la base de la sanción; o calificación de la infracción de dejar de ingresar cuota, art. 191 LGT como muy grave al existir facturas falsas con una incidencia del 15% sobre la base de la sanción y también anomalías en contabilidad con una incidencia del 25% sobre la base de la sanción –no podría sancionarse ésta por los arts. 200 o 201 LGT-. AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.Mª.): *Todo procedimiento...* op.cit.pág.1005.

⁷³ Así lo deducen, del art. 16.3 del RGRST, ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones...* op.cit.pág. 161; El art. 200.1.c) coincide con el art. 184.3.a).1 LGT, excepto en la conservación de programas y archivos informáticos. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op.cit., pág. 395.

⁷⁴ El principio *non bis in idem* está siempre vigente lo recoja o no la LGT, lo que el RGRST hace es explicitarlo. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op.cit.pág. 112.

⁷⁵ PALAO solamente estima la incompatibilidad entre los arts. 191 a 193 y el art. 200 LGT. PALAO TABOADA, C.: *Comentarios...* op.cit.pág.568.

⁷⁶ Los Tribunales habían consentido esta doble sanción, vid., por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 17 de febrero de 2003 (JT 2003\663).

⁷⁷ Así MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones...* op.cit. págs.38 y 222; LAMOCA opina que el artículo 16.3 RGRST establece una incompatibilidad que es preciso interpretar a la luz del principio *non bis in idem*, no es una incompatibilidad rabiosa e indiscriminada. Cuando no exista relación directa entre las conductas de los artículos 191 a 197 LGT y la del artículo 200 LGT, por faltar coincidencia entre los circunstancias de calificación

Debemos indicar que el artículo 16.4 del RGRST ha resuelto expresamente, lo que la LGT no hizo, pese a que se lo exigía su artículo 8.g)⁷⁴, de modo que no se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción del artículo 200 de la LGT «cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197⁷⁵ como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral»⁷⁶. Así pues, cualquiera que sea la incidencia del incumplimiento contable en las infracciones de perjuicio económico-a título de medio fraudulento o quasifraudulento-, en ningún caso podrá sancionarse como infracción independiente por aplicación de este artículo 200 de la LGT⁷⁷.

del artículo 184 LGT y las del artículo 200 LGT, ello determinará que las conductas de los artículos 191 a 197 no se exijan en sus tipos más agravados-,y habrá que sancionar por ambos preceptos, so pena de dejar vacío de contenido el artículo 200 LGT, sabiendo que la conducta no va a tener incidencia alguna en la infracción que se va a sancionar por los artículos 191 a 197 LGT. Esta circunstancia se hace más patente en aquellos tipos en que existe conducta leve y agravada, no así en el resto que únicamente prevén las agravadas. Así estima que la incompatibilidad solo afecta a las conductas infractoras, sin exclusión, que signifiquen incumplimiento de obligaciones contables y registrales en sentido estricto. Si el incumplimiento contable o registral no sustenta la incorrecta declaración o autoliquidación, y no es su medio necesario, podrá sancionarse por los tipos de los arts 191 a 197 y el del 200 de la LGT. Lo que en realidad ha realizado el RGRST ha sido establecer la incompatibilidad para aquellos supuestos de los arts 191 a 193 que no alcanzasen la condición de medio fraudulento, y para los arts. 194 a 197 ha establecido la incompatibilidad sólo en aquellos casos en que se refiera a incumplimientos contables o registrales.... En todo caso se trata de un supuesto de incompatibilidad reforzada, por los arts. 180.2, 184.3 y 200 de la LGT, y por los arts. 4.3 y 16.3 del RGRST. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones* ...op.cit.págs.195 a 208, y 390 a 393; En igual sentido DÍEZ OCHOA, J.M.: *Derecho Tributario*...op.cit.pág. 424; En todo caso, esta infracción presenta una característica relevante, cual es su carácter subsidiario de las previstas en los arts. 191 a 197 LGT, tal y como señala el art. 16.3 RGRST. Esto es, sólo se aplicará en la medida en que no resulte posible determinar la existencia de un concreto perjuicio económico derivado de la conducta del sujeto pasivo. MANCHO ROJO,R.: *El régimen sancionador* ...op.cit. pág.134;Matizadamente, únicamente cuando el incumplimiento contable o registral haya ocasionado una incorrecta liquidación o declaración, cualquiera que haya sido el porcentaje de la anomalía sobre la base de la sanción, no podrá aplicarse de manera independiente el art. 200 de la LGT.ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ,B.: *Infracciones*...op.cit. pág. 161.

⁷⁸ A la pregunta si ¿cabe imponer la infracción del art. 200 LGT por anomalías contables inferiores al 10 por 100 si, por debajo de ese porcentaje, tales anomalías no merecen la calificación de medio fraudulento ni quasifraudulento y no inciden en la calificación de la infracción de grave o muy grave? El art. 16.3 (hoy 16.4) del RGRST ha resuelto expresamente que no se incurrirá en responsabilidad administrativa por infracción del art. 200 LGT cuando deba imponerse alguna de las infracciones previstas en los arts. 191 a 197 LGT como consecuencia de

En cambio, parece que si el incumplimiento contable no ha incidido en la declaración o en la autoliquidación, la sanción por el artículo 200 LGT sería procedente. Esta situación sucederá, entre otros, con el incumplimiento de la obligación de conservar los libros y registros, programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte o con el incumplimiento de la obligación de diligenciado o habilitación de libros o registros si fuera exigible por la normativa tributaria

la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a que refiera el incumplimiento contable o registral. Así pues, cualquiera que sea la incidencia del incumplimiento contable en las infracciones de perjuicio económico, en ningún caso podrá sancionarse como infracción independiente por aplicación del art. 200. ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones...* op.cit.pág. 160.; Para MESTRE GARCÍA basta con que el incumplimiento contable o registral se haya declarado incorrectamente y ello se haya sancionado por los arts. 191 a 197 LGT para que no pueda apreciarse la infracción del art. 200 aún cuando no haya determinado una calificación específica de la infracción. MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones...* op.cit.pág.222; En contra. BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: *Guía práctica de sanciones tributarias*, La Ley, Madrid, 2005, pág. 232, para quien la infracción del art. 200 puede ser sancionada de forma independiente en los casos de los arts. 191 a 193.

⁷⁹ El Tribunal Supremo, en su STS 27 octubre 1997, afirma la validez de las resoluciones del ICAC como normas reglamentarias, basando dicha validez en el art. 2.2.b) [entendemos DA 7 y art. 5.4] de la Ley 19/1988 [hoy arts. 2.4, 2.5, 34, 46.2.b, 58.1.b, DA 10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas], e interpreta FALCÓN que está simplemente reconociendo la obligación de los auditores de explicitar en su informe posibles infracciones de las resoluciones del ICAC, que en este sentido obligan a los auditores, a realizar su informe; pero sin que de ello quepa extraer conclusiones apresuradas sobre la validez de tales normas en materia tributaria. A efectos tributarios hemos de ceñirnos, por tanto, a las resoluciones publicadas formalmente en el Boletín Oficial del Estado (y no sólo en el BOICAC), que además sean de carácter general y no sectorial. Las resoluciones del ICAC, incluso las dotadas de valor normativo a otros efectos, no pueden en ningún caso considerarse como verdaderas fuentes formales del ordenamiento tributario, ni siquiera en el Impuesto sobre Sociedades, o lo que es lo mismo, en el ordenamiento tributario hay que proceder siempre a una interpretación de la Ley fiscal en su contexto (constituido ante todo por las demás normas tributarias y por los principios constitucionales), atendiendo especialmente a la finalidad de la normativa fiscal, sin que sea admisible, ni siquiera en el Impuesto sobre Sociedades, la aplicación automática del criterio contable, aunque el criterio contable venga avalado por el ICAC; como tampoco es admisible el perjuicio inverso, esto es, apartarse a priori del criterio del ICAC. La limitación del alcance normativo de las resoluciones del ICAC, circunscribiendo su eficacia vinculante al ámbito que le es propio, no sólo evitará distorsiones en el sistema tributario. FALCÓN Y TELLAR, R.: "El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing", *QF*, núm.22,1997; En análogo sentido podemos citar la Disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que prevé una habilitación para la aprobación de normas de desarrollo del Plan General de Contabilidad, y así norma que: el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus

o aduanera. Por ello, es de temer que el resto de las anomalías contables que se tipifican en el artículo 200, y que no encajan en alguna de las circunstancias como «medio fraudulento» o «medio quasi-fraudulento», pudieran ser sancionadas de forma independiente por este precepto si no han actuado como conductas preparatorias de una infracción de perjuicio económico⁷⁸.

V. CONCURSO DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS POR INCUMPLIMIENTOS POR ACCIÓN DE OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES.

La infracción por utilización de cuentas con significado⁷⁹ distinto del que les corresponda (artículo 200.1.b) LGT), aún siendo una modalidad de inexactitud (artículo 200.1.a) LGT), debemos entenderlas separadamente, de modo que resultará perfectamente compatible con el principio del *non bis in idem* la sanción de ambas⁸⁰ si se mantiene una acepción estricta de inexactitud. Diferente es la solución que hay que dar a la no-llevanza de la contabilidad y la tardanza en más de cuatro meses (artículo 200.1.e LGT), que se debería sancionar por la primera (artículo 200.1.c) LGT). En caso de no-llevanza de libros ni de contabilidad, la infracción será única.

Poco problemático parece que resulte la compatibilidad de la infracción por retraso- que no incumplimiento absoluto- de suministro de facturación vía electrónica, del art. 200.1.g) LGT, con la prevista el art. 200.1.c LGT, en cuyo caso podría parecer que fueran compatibles. Sin embargo, debemos de matizar esta afirmación en el sentido de entender que el retraso, por mor del art. 200.3.6º LGT, parece que debe ser de escasa entidad, facturas concretas, aunque cuanto más cabría entender que subsume todo tipo de incumplimientos por demora en la llevanza de los libros electrónicos vía Sede Electrónica de la AEAT, en cuyo caso sí resultaría incompatible con la del art. 200.1.c) LGT, de modo que la infracción del art. 200.1.g) absorbería todo tipo de incumplimientos sean totales o parciales en la llevanza electrónica de dichos Libros Registro. Por el contrario, cuando no exista mero retraso, sino incumplimiento en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica

normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales. Estas normas deberán ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno; Reconociendo el carácter

de la AEAT, entonces sí resultará de aplicación la infracción del art. 200.1.c) LGT, que subsumirá la del art. 200.1.g) LGT.

Mayores problemas nos puede dar la infracción del art. 200.1.e) LGT con la del art. 200.1.g) LGT, en cuyo caso, por el principio de la especialidad la sanción del art. 200.3.6º prevalecería y absorbería la del art. 200.3.1º, de modo que la infracción del art. 200.1.g) LGT subsumiría la del retraso en más de cuatro meses, de hecho, a la infracción del art. 200.1.g) le es indiferente el término del retraso siempre que no sea incumplimiento absoluto.

Por último, en relación a los supuestos enumerados en el apartado 3º del artículo 200, nos preguntamos cuáles son los casos del apartado 1º, que conllevan una multa fija, frente a los que denomina de la ‘segunda lista’, que coinciden punto por punto con los de ‘la primera’. De este modo, nos cuesta imaginar casos no incluidos en la segunda lista, de modo que, sólo en caso de que no se pudieren incluir en ésta, correspondería aplicar la primera lista con una multa fija, con lo que concluimos que no puede decirse que estemos ante un ejemplo de respeto escrupuloso a la garantía de tipicidad⁸¹.

VI. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA DE LA INFRACCIÓN FISCAL

La subsanación voluntaria de incorrecciones recogida en el artículo 179.3 de la LGT no tiene previsión alguna para las incorrecciones contables del artículo 200, por pura lógica, ya que éstas no tras-

normativa de las normas del ICAC, llegando a reconocer que este organismo efectúa en sus informes una interpretación auténtica de las normas (STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, 18.12.2012).

⁸⁰ LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones* ...op.cit., págs 387, 388 y 407.

⁸¹ En muchos casos, la infracción de deberes contables y registrales se observará en sujetos que han declarado incorrectamente, dando lugar a una elusión del deber de pago. En estos casos, como sabemos, la adscripción de la infracción a un grado u otro depende, entre otros extremos, de la incidencia que haya tenido la vulneración de las obligaciones contables. En todos estos casos, cuando este elemento haya sido tenido en cuenta para determinar la sanción aplicable en la que hemos llamado infracción principal, en ella quedará consumida la sanción por violación de los deberes contables y registrales. Se trata sencillamente de la aplicación del principio *ne bis in idem* que recoge expresamente la LGT. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2009, págs. 416-417.

⁸² ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones* ...op.cit. pág. 162; En contra SÁNCHEZ HUETE quien admite la subsanación de las anotaciones

cienden al exterior sino a través de los soportes en los que se vierten sus datos (comunicaciones, declaraciones, autoliquidaciones). El obligado tributario podrá subsanar internamente todo tipo de incorrecciones contables, salvo el retraso en más de cuatro meses obviamente, pues éstas solamente serán sancionadas cuando, en procedimientos de aplicación de los tributos, sean detectadas por los actuarios. Aunque la Ley ha omitido citar la posible aplicación a este supuesto de la eximente de regularización voluntaria del artículo 179.3 de la LGT, estimamos⁸² que, el tenor literal del precepto, permite inferirse que las infracciones contables no admiten ser regularizadas de forma voluntaria en orden a beneficiarse de exención de responsabilidad. Sin embargo, opinamos que *en aquellos casos en que la infracción contable es absorbida por una infracción de perjuicio económico o por la infracción del artículo 199 de la LGT, y alguna de ellas pueda beneficiarse de la eximente, la exención de responsabilidad también alcanzará a la infracción del artículo 200 de la LGT.*

Excepción hecha de estos casos, la regularización voluntaria de anomalías contables no supondrá beneficio alguno para el infractor. La subsanación voluntaria de errores como medio de exclusión de la responsabilidad *strictu sensu* se deduce en situaciones en las que se ha comunicado ya determinada situación a la Administración tributaria a través de documentos concretos y es precisamente ese documento el que se quiere cambiar de nuevo. Es evidente que los documentos declarados o presentados tienen una base detrás que los apoya, y que de alguna forma, al presentar una declaración se está presentando la contabilidad que ha servido para su confección⁸³.

VII. CONCLUSIONES

La infracción por incumplimiento de obligaciones contables y registrales, como tipo que agrupa, de manera *aperta*, diversos tipos de conductas, sin perjuicio económico para la Hacienda Pública, se

contables o de llevanza de contabilidad antes de requerimiento administrativo. Solución que contrasta con la negativa a la regularización que el autor propone para las infracciones de los arts. 198 y 199 LGT. , en su obra *Las infracciones ... op.cit.*, págs. 306 y 307; ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones...* op.cit.pág. 120.

⁸³ Para LAMOCA, aún en esta tesitura, solamente cuando tanto el antiguo documento como el nuevo sean imagen fiel de la contabilidad real se estaría subsanando la manifestación exterior de la misma. Puede suceder...que los documentos que se presenten no sean reflejo exacto de la contabilidad, en cuyo caso, la subsanación del documento no implicaría la de la contabilidad, la cual siempre estuvo correcta. LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op.cit.págs. 401 y 402.

subsume en la infracción que pudiera darse –ex arts. 191 a 197 LGT– por la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral.

Según el art. 187.2 LGT las infracciones de los arts. 200 y 202 LGT no admiten agravación o atenuación alguna de la sanción que pueda imponerse.

La infracción del art. 200.1. a) LGT se consuma en la fecha en que el sujeto debía, lo más tarde, consignar la operación en la contabilidad o en los registros exigidos por normas tributarias, de este modo, se consuma cuando las mismas se ponen de manifiesto en la contabilidad; por su parte, la prevista en el apartado 1.b) se consuma en la fecha de la incorrecta anotación; La prevista en el apartado 1.c) cada conducta omisiva del mismo integrará el tipo infractor, que se consuma en cuanto cesa la infracción, en cuya misma fecha comenzará a prescribir; la prevista en el apartado 1.d) incorrecta; el tipo infractor del apartado 1.e) se consumará precisamente cuando se cumpla ese plazo de cuatro meses; la prevista en el apartado 1.f) debe considerarse de carácter permanente y consumada por cada libro individualmente utilizado –sin perjuicio que el carácter unitario e indivisible de la obligación, bien cabría defender que fuera una única la infracción por el total de libros–, y la prevista en el apartado 1.g) se consumará precisamente cuando se incumpla algunos de los breves plazos previstos en el art. 69 *bis* RIVA –y ello teniendo en cuenta los diferentes problemas de determinación del sujeto pasivo, de remisión quasi en blanco al reglamento y de omisiones que el tipo plantea–.

Entendemos compatible la infracción simultánea por las infracciones del art. 200.1.a) y b), sin embargo no gozan de tal compatibilidad las del art. 200.1.e) que, cuando coincidan en la omisión típica, se subsumirá en la del art. 200.1.c) LGT. En relación a la compatibilidad de las infracciones de los arts. 200.1.c) y g) LGT, el tipo del apartado g) subsume todo tipo de incumplimientos por demora en la llevanza de los libros electrónicos vía Sede Electrónica de la AEAT, en cuyo caso sí resulta incompatible con la infracción del art. 200.1.c) LGT, absorbiendo todo tipo de incumplimientos sean totales o parciales en la llevanza electrónica de dichos Libros Registro. Por el contrario, cuando no exista mero retraso, sino incumplimiento en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, entonces sí resultará de aplicación la infracción del art. 200.1.c) LGT, que subsumirá la del art. 200.1.g) LGT. Por su parte, la compatibilidad de la infracción del art. 200.1.e) LGT con la del art. 200.1.gº LGT, por el principio de la

especialidad, la sanción del art. 200.3.6º prevalecería y absorbería la del art. 200.3.1º LGT, de modo que la infracción del art. 200.1.g) LGT subsumirá la del retraso en más de cuatro meses, de hecho, a la infracción del art. 200.1.g) le es indiferente el término del retraso siempre que no sea incumplimiento absoluto.

Del artículo 179.3 de la LGT se infiere que las infracciones contables no admiten ser regularizadas de forma voluntaria en orden a beneficiarse de exención de responsabilidad. Sin embargo, opinamos que en aquellos casos en que la infracción contable es absorbida por una infracción de perjuicio económico o por la infracción del artículo 199 de la LGT, y alguna de ellas pueda beneficiarse de la eximente, la exención de responsabilidad también alcanzará a la infracción del artículo 200 de la LGT.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (Dir. HERRERA MOLINA, P.M.): *Factbook Fiscal*, IEF, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.

AA.VV. (Coord. PELÁEZ MARTOS, J.Mª): *Todo procedimiento Tributario 2007-2008*, CISS, Valencia, 2007.

AGUALLO AVILÉS, A. Y. BUENO GALLARDO, E.: «Los criterios de graduación de las sanciones tributarias establecidos en la LGT», Estudios y notas, *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010.

ANEIROS PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

ANÍBARRO PÉREZ, S y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005.

APARICIO PÉREZ, A.: «Infracciones y sanciones en materia tributaria», *RDFHP*, núm. 202, 1989.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Cedecs, Barcelona, 1995.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: *Guía práctica de sanciones tributarias*, La Ley, Madrid, 2005.

Barciela Pérez, J.A.: «El Principio de proporcionalidad en el Derecho de la Unión y su aplicación por el TJUE en el ámbito tributario», *QF*, núm. 12, 2010.

CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2010.

- CORDERO GARCÍA, J.A.: “La potestad sancionadora de la administración tributaria: principios reguladores”, *JT*, núm.5, 2000.
- CRUZ PADIAL, I.: “Derecho contable: algunas consecuencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades”, *QF*, núm.21, 2008.
- DELGADO GARCÍA, A. M^a.: “La regulación del Suministro inmediato de información”, *Quincena fiscal*, núm. 20, 2017,
- DELGADO GARCÍA, A.M^a. y OLIVER CUELLO, R. : “El suministro inmediato de información en la impuesto sobre el valor añadido”, *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política*. núm. 25, 2017.
- DELGADO GARCÍA, A. M^a. “Jornada sobre el Suministro Inmediato de Información”. *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política*. núm. 26, 2018.
- DÍEZ OCHOA, J.M. *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2005.
- FALCÓN y TELLA, R.: “El valor normativo de las resoluciones del ICAC y su alcance en materia tributaria: el tratamiento fiscal del leasing”, *QF*, núm.22, 1997.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Simplificación; base imponible y renta empresarial”, *QF*, núm. 21, 2006.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J.(Dir.); BUITRÓN RAMÍREZ, G. et alii: *Procedimiento Sancionador. Infracciones y Sanciones Tributarias. (Comentarios, Jurisprudencia, Formularios, Ejemplos Prácticos y Legislación)*. I. y II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2005.
- GRACIA MARTÍN, L.: *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho Penal*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Trivium, Madrid, 1990.
- JUAN LOZANO, A.M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, R.: “Cuestiones sustantivas del nuevo reglamento general del régimen sancionador tributario”, *Fiscal mes a mes*, núm. 103, 2005.
- LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2005.
- LONGAS LAFUENTE, A.: “Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (I)”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 408, 2017.

- LONGAS LAFUENTE, A.: “Suministro inmediato de información en la gestión de los libros del IVA (II)”, *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 409, 2017.
- LÓPEZ GETA, J. M.: “Reflexiones acerca del deber de llevanza de contabilidad y otras obligaciones de control y registro en el sistema impositivo español”, *Impuestos*, 1985.
- MANCHO ROJO, R.: *El régimen sancionador tributario y su aplicación a las haciendas locales*, Fundación Asesores Locales, Málaga, 2005.
- MARTÍN CÁCERES, A. F.: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.; APARICIO PÉREZ, J.; BAENA AGUILAR, A. Y GARCÍA DE LA MORA, L.: *Delitos e infracciones Tributarias: Teoría y práctica*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- MERINO JARA, I.: *Facturas y Registros. Requisitos y efectos fiscales*, Lex Nova, 1996.
- MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Valencia, 2005.
- MUÑOZ BAÑOS, C.: *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1996.
- MUÑOZ BAÑOS, C.: *Reglamento del Procedimiento Sancionador*, EDERSA, 2001.
- MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: “Infracciones y Sanciones Tributarias”, en la obra colectiva *La Nueva Ley General Tributaria*, MEH-IEF, 2004.
- PALAO TABOADA, C.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 1996.
- PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2004.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2009.
- QUEROL GARCÍA, M. T.: *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Deusto, Bilbao, 1991.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P.: *El delito contable tributario. Interpretación y análisis dogmático del art. 350 bis del código Penal*, Aranzadi, 1995.

VEGA HERRERO, M.: *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, tomo II-A, Edersa, Madrid, 1985.

ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992.

