

Recargos y Sanciones Tributarias en Europa: especial referencia a la regulación española

Álvaro del Blanco
ESPAÑA

1. INTRODUCCIÓN

La presente ponencia tiene por finalidad analizar la regulación de los recargos y las sanciones tributarias en Europa con especial atención a la normativa tributaria española. Para ello, se va a exponer el sistema de recargos y sanciones tributarias existente en el ordenamiento jurídico español. Posteriormente, de una manera menos exhaustiva se van a exponer las principales cuestiones del régimen de recargos y sanciones tributarias existentes en otros países europeos, con especial atención a los principales países europeos, y que son: Alemania, Francia, Reino Unido, Italia y Holanda.

2. LOS RECARGOS Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN ESPAÑA

En España el sistema de recargos y sanciones tributarias se regula en la Ley N° 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, Ley General Tributaria (en adelante, LGT). En concreto, se distinguen por un lado, las denominadas “obligaciones tributarias accesorias” (Art. 25.1 LGT) en las que se incluirían los intereses de demora y los recargos administrativos. Por otro lado, se regulan las sanciones tributarias, que no tienen la consideración de obligación tributaria¹. Fuera del plano administrativo, el Código Penal español -Ley Orgánica N° 10/1995, de 23 de noviembre de 1995- (en adelante, CP), regula los delitos fiscales en los artículos 305, 305 bis y 310.

Esta clasificación no es homogénea entre los países europeos y se observan importantes diferencias tanto desde la perspectiva de la finalidad perseguida por los recargos administrativos como desde la perspectiva de las consecuencias jurídicas derivadas de las infracciones o incumplimientos regulados en su normativa tributaria.

2.1. La naturaleza jurídica de los intereses de demora, los recargos administrativos y las sanciones tributarias

La principal diferencia de las consecuencias jurídicas derivadas de incumplimientos de la normativa tributaria derivada de su naturaleza jurídica y finalidad. Desde esta perspectiva, las sanciones tributarias se consideran como una medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con la finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora². Por tanto, la sanción no persigue únicamente reprimir la infracción cometida sino también prevenir la comisión de futuras infracciones tanto por el mismo sujeto como

1 La Sección 2ª del Capítulo I del Título II de la LGT señala que solamente son obligaciones tributarias las siguientes: la obligación principal del pago de la cuota tributaria; la obligación de realizar pagos a cuenta; la obligación de repercusión y retención; las obligaciones tributarias accesorias y las obligaciones tributarias formales. Por consiguiente, dado que la sanción tributaria no forma parte de la cuota tributaria, ni siquiera de la deuda tributaria (si atendemos al establecido en el artículo 58 LGT), en ningún caso se puede considerar a la sanción tributaria como una obligación tributaria.

2 Cuello Calón, E. *La moderna penología*, Ed. Bosch, Barcelona, 1973, pág. 16.

por el resto de la colectividad³. Esta finalidad dual es la que distingue a las sanciones tributarias del resto de figuras –ya sean o no pecuniarias- cuya finalidad radica única y exclusivamente en restablecer el daño causado.

Desde esta perspectiva, los intereses de demora y los recargos administrativos regulados en la LGT tienen como finalidad compensar el daño causado a diferencia de las sanciones tributarias que además se caracterizan por intentar prevenir la comisión de una futura infracción tributaria⁴.

La clasificación anterior, es de especial relevancia en el Derecho Tributario español de cara a determinar el procedimiento a aplicar así como los principios que son aplicables. En concreto, las sanciones tributarias se encuentran sujetas a los principios que rigen el orden punitivo del Estado. En España dichos principios se encuentran recogidos fundamentalmente en los artículos 24 y 25 de la Constitución Española (en adelante, CE) y que son los siguientes: el principio de reserva de Ley; de tipicidad; de prohibición de la analogía; de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y de retroactividad de lo favorable, de prohibición del bis in idem, de proporcionalidad y de personalidad de la sanción. A lo anterior hay que añadir la aplicación del derecho de defensa, del derecho a ser informado de la acusación, del derecho a la presunción de inocencia, de la prohibición de utilizar pruebas obtenidas violentando los derechos fundamentales, el derecho a no declarar contra sí mismo y el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes⁵, entre otros (STC 81/2000, de 27 de marzo)⁶.

Hechas estas apreciaciones, a continuación vamos a exponer los incumplimientos del contribuyente en los que la normativa española impone bien intereses de demora, bien recargos administrativos o bien sanciones tributarias o varias de las anteriores.

2.2 Intereses de demora y recargos administrativos

A) Intereses de demora

En España, los intereses de demora se regulan en el artículo 26 de la LGT. El interés de demora se exige en los siguientes supuestos:

- ↘ Cuando **finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario** de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.
- ↘ Cuando **finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración** sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente. Este supuesto se exceptiona cuando proceda el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, que comentaremos posteriormente.
- ↘ Cuando se **suspenda la ejecución del acto**, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
- ↘ Cuando se **inicie el período ejecutivo**. Este supuesto se exceptiona cuando proceda el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido, que comentaremos posteriormente.
- ↘ Cuando se reciba una **petición de cobro de deudas** de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.
- ↘ Cuando el obligado tributario haya obtenido una **devolución improcedente**.

3 Aneiros Pereira, J. *Las sanciones tributarias*, Ed. Marcial Pons, 2005, Pág. 23

4 No obstante, la doctrina ha dudado de la naturaleza jurídica de los recargos administrativos. En particular, la mayoría de la doctrina considera a los recargos administrativos participan de manera parcial y materialmente de la naturaleza de las sanciones, sin perjuicio de que sea un instrumento cuya finalidad sea promover el cumplimiento voluntario, como paso previo a la actividad represora de la Administración Tributaria. Por lo anterior, el Tribunal Constitucional español ha señalado en reiteradas ocasiones que si los recargos administrativos tienen una finalidad represiva, dicho instrumento ha de considerarse sancionador y, por tanto, le resultan de aplicación los principios y garantías aplicables a las mismas (STC 276/2000, de 16 de noviembre). No obstante, en posteriores sentencias, el TC ha señalado que los recargos administrativos carecen de esa finalidad represiva y, por tanto, no tienen la consideración de sanciones encubiertas (STC93/2001, de 2 de abril).

5 Todas estas garantías a favor del contribuyente son causa del Convenio Europeo de Derechos Humanos y de la jurisprudencia que sobre el mismo ha establecido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Para más información, véase la Guía del Convenio Europeo de Derechos Humanos y, en particular en desarrollo del artículo 6.

6 Aneiros Pereira, J. *Las sanciones tributarias*, Ed. Marcial Pons, 2005, Pág. 23 .

➤ En los supuestos de **aplazamiento y fraccionamiento** del pago

La exigencia del interés de demora tributario, no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado. El motivo de ello radica en la naturaleza y finalidad del interés de demora que no es otro que compensar a la Hacienda Pública por el retraso en el pago de los tributos que tenía que haber satisfecho en el periodo legalmente establecido o la cuantía de la que el contribuyente ha disfrutado de manera indebida.

El interés de demora se calcula sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente. El interés de demora será **el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquel resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento**, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. Como regla general, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado suelen fijar tanto el interés legal del dinero como el interés de demora tributario, que normalmente se coincide con el interés legal del dinero incrementado en un 25 por ciento.

No obstante, en los **supuestos de aplazamiento, fraccionamiento** o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, **el interés de demora exigible será el interés legal**. El motivo de esta excepción obedece, por un lado, al coste que supone para el contribuyente obtener el aval solidario y, por otro lado, a la seguridad absoluta de la Administración Tributaria del cobro de la deuda.

El interés legal del dinero se sitúa en el año 2016 en el 3%. No obstante, en los últimos años se ha situado entre el 4 y el 5%⁷.

Debemos recordar que la finalidad del establecimiento de los intereses de demora radica en compensar a la Hacienda Pública por el retraso en el pago de los tributos que le corresponden al obligado tributario o el disfrute indebido de una determinada cuantía. Sin embargo, el establecimiento de unos intereses de demora equivalentes al interés legal del dinero e incrementados en un 25% parece que exceden de dicho objetivo y van más allá de la mera compensación.

B) Recargos administrativos

En España, los recargos administrativos se regulan en los artículos 27 y 28 de la LGT y se distinguen dos categorías: los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (también denominados por razones históricas, recargos de prórroga) y los recargos del periodo ejecutivo.

B-1) Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo

Los recargos de prórroga se aplican como consecuencia de la presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo en los que no ha habido requerimiento previo por la Administración Tributaria,

La cuantía del recargo se determina en función del tiempo transcurrido del plazo establecido legalmente para la presentación de la declaración o la autoliquidación. De esta manera el recargo podrá ser desde el 5% al 20% dependiendo del momento en el que el obligado tributario presente la declaración o la autoliquidación.

En este sentido, si la presentación se efectúa dentro de los **tres, seis o doce meses** siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, **el recargo será del cinco, diez ó quince por ciento, respectivamente**. En estos supuestos, únicamente se aplicará el recargo de prórroga correspondiente. Esto implica que no podrán establecerse adicionalmente ni sanciones tributarias ni los intereses de demora devengados hasta la fecha.

Por otro lado, si la presentación se efectúa **una vez transcurridos doce meses** desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del **veinte por ciento**. En estos casos, se excluirán sanciones tributarias pero, a diferencia de los supuestos anteriores, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

7 Para más información, véase http://www.bde.es/clientebanca/es/areas/Tipos_de_Interes/Tipos_de_interes/Otros_tipos_de_i/otros-tipos/Tabla_tipos_de_interes_legal.html

En todos los casos anteriores, el importe de los recargos se reducirá en el 25% siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante.

Por último, los recargos por declaración extemporánea son compatibles con los recargos del periodo ejecutivo en el supuesto de que no se produzca el ingreso al presentar la declaración y no se pida el aplazamiento o fraccionamiento del pago.

B-2) Recargos del periodo ejecutivo

Los denominados recargos del periodo ejecutivo se devengan con el inicio del denominado periodo ejecutivo. La LGT establece tres tipos de recargos en función de una serie de circunstancias que pasamos a comentar a continuación:

En primer lugar, tenemos el **recargo ejecutivo**. Dicho recargo es del cinco por ciento (5%) y se aplica en los supuestos en los que la deuda tributaria no ingresada en periodo voluntario, se satisfaga antes de que la Administración Tributaria notifique la providencia de apremio.

En segundo lugar, nos encontramos con el **recargo de apremio reducido**. Dicho recargo es del diez por ciento (10%) y se aplica en los supuestos en los que la deuda tributaria no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo, se satisfaga antes de la finalización del plazo legalmente establecido para el ingreso de las deudas apremiadas⁸

Por último, la LGT establece el denominado **recargo de apremio ordinario**. Se trata de un recargo del veinte por ciento (20%) y se aplica en los supuestos en los que no se ha satisfecho la deuda tributaria apremiada en el plazo establecido legalmente.

Los recargos del periodo ejecutivo son **incompatibles entre sí** y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario.

Finalmente hay que señalar que únicamente es compatible con los intereses de demora tributarios el recargo de apremio ordinario.

B-3) Compatibilidad entre los intereses y recargos tributarios

Recapitulando, los intereses de demora tributarios son compatibles con los recargos por declaración extemporánea únicamente cuando hayan transcurrido doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación. A su vez, los intereses de demora del periodo ejecutivo son compatibles únicamente con el recargo de apremio ordinario.

Por su parte, los recargos por declaración extemporánea son compatibles con los recargos del periodo ejecutivo únicamente en el supuesto de que no se produzca el ingreso al presentar la declaración y no se pida el aplazamiento o fraccionamiento del pago.

2.3 Las sanciones tributarias

Ya hemos señalado anteriormente que las sanciones tributarias se caracterizan por tener una finalidad dual, al tener una finalidad preventiva y, a su vez, también represiva. Dada su especial finalidad, las sanciones tributarias se rigen por los principios inspiradores del ordenamiento punitivo del Estado. Desde esta perspectiva, vamos a explicar brevemente los principios que se deben tener en cuenta a la hora de establecer las sanciones tributarias. Por otra parte, las sanciones tributarias no integran la deuda tributaria. Esta circunstancia va a determinar que se determinen por un procedimiento separado.

2.3.1. Principios rectores de las sanciones tributarias

El artículo 178 LGT enumera los principios que han de informar el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria y que son los siguientes: el principio de legalidad, el de tipicidad, de responsabilidad, de proporcionalidad, de no concurrencia y de irretroactividad.

8 El artículo 62.5 LGT establece el siguiente plazo en función de cuando se haya realizado la notificación de la providencia de apremio:

- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

El **principio de legalidad** implica en primer lugar, la atribución de la potestad sancionadora a la Administración Tributaria por una norma de rango legal. En segundo lugar, que el ejercicio de la potestad sancionadora se debe ejercer con aplicación del procedimiento establecido al efecto y, por último, que la potestad sancionadora le debe corresponder a los órganos que tengan expresamente atribuida dicha potestad por disposición legal o reglamentaria⁹.

El **principio de tipicidad** obliga a que la ley precisa cual es el tipo de la infracción.

El **principio de irretroactividad** implica que las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias¹⁰ tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado¹¹. En caso contrario, prevalece la irretroactividad de las mismas.

El **principio de responsabilidad** implica la exclusión de la responsabilidad objetiva¹², de tal manera que es el elemento subjetivo el que debe tenerse en cuenta a la hora de aplicar las infracciones y sanciones tributarias. En este sentido, es necesario que se cumplan los requisitos típicos de la culpabilidad, y que son: que el sujeto infractor tenga capacidad de obrar en el orden tributario, que tenga la posibilidad de evitar la conducta antijurídica (casos de fuerza mayor), que conozca o pueda conocer que su conducta es antijurídica y que dicha conducta obedezca bien a un expreso ánimo de incumplir las obligaciones tributarias, bien a una falta de diligencia debida¹³. Lo anterior exige a la Administración Tributaria probar la culpabilidad del presunto infractor¹⁴ aunque sea en un simple grado de negligencia¹⁵. Por último, conviene señalar que la LGT opta por una regulación de los casos en los que no hay responsabilidad y que son los siguientes:

- Cuando se realicen por quienes *carezcan de capacidad de obrar* en el orden tributario.
- Cuando concurra una *fuerza mayor*.
- Cuando deriven de una *decisión colectiva*, para quienes hubieran *salvado su voto* o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, como por ejemplo, cuando la actuación se haya basado en consultas tributarias.
- Cuando sean imputables a una *deficiencia técnica de los programas informáticos* de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (Por ejemplo, fallo del Programa de ayuda PADRE).

El **principio de concurrencia o non bis in idem** implica que no haya dos sanciones sobre la misma acción. El Art. 180 LGT recoge este principio e impide la concurrencia en primer lugar, ente las infracciones tributarias y los delitos contra la Hacienda Pública. En segundo lugar, entre infracciones independientes, criterios de graduación y circunstancias de calificación (por ejemplo, la infracción correspondiente por omisiones en la contabilidad, no puede incrementarse por esta misma circunstancia. Sin embargo, en las infracciones por dejar de ingresar, sí se puede incrementar la sanción por dichas omisiones).

Por último, el **principio de proporcionalidad** obliga a que en la normativa del régimen sancionador se deba guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada. Para ello, se han de tener en cuenta los siguientes criterios, conforme a nuestra normativa administrativa común, para la graduación de las sanciones:

9 Lamoca Pérez, C. *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. CEF, Madrid, 2005, Pág. 16

10 El principio de irretroactividad también se aplica a los recargos tributarios pese a tratarse de un principio típico del ámbito sancionador. La razón radica en la naturaleza mixta que se le suele dar a este instrumento jurídico. Pese a que el TC no lo considera una sanción encubierta, la realidad es que parece tener una finalidad preventiva y no sólo represiva. Esta consideración deriva de su compatibilidad con los intereses de demora, su cuantificación proporcional e inalterable y la posibilidad de reducción por medio del pronto pago.

11 Art. 10.2 LGT

12 Anibarro Pérez, S. "El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias", en VVAA, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid, Ed. Lex Nova. 2005, tomo I, Pág. 871

13 Lamoca Pérez, C. *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. CEF, Madrid, 2005, Pág. 54.

14 En este sentido, la jurisprudencia ha venido a desarrollar el principio de responsabilidad en el ámbito tributario al exigir de manera detallada la relación subjetiva entre los hechos que objetivamente están tipificados como infracción y el sujeto que presuntamente los cometió u omitió (Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2002).

15 Sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de octubre de 2003.

- La existencia de intencionalidad o reiteración. Sin embargo, la LGT no califica como criterio de graduación la intencionalidad sino que la tiene en cuenta en la calificación de la conducta.
- La naturaleza de los perjuicios causados, que en el caso de la normativa tributaria se ha optado porque dichos perjuicios sean económicos y cuantificables, como regla general. No obstante, para aquellos supuestos en los que el perjuicio no sea mensurable económicamente, se ha optado por cualificar otra serie de perjuicios¹⁶.
- Y, la reincidencia de infracciones de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme.

2.3.2. Las infracciones y sanciones tributarias en el ordenamiento tributario español

2.3.2.1. Concepto y clasificación de las infracciones tributarias

La LGT considera infracciones tributarias a las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. Las infracciones tributarias se clasifican de la siguiente manera: en primer lugar, por el efecto económico, en infracciones con perjuicio económico e infracciones sin perjuicio económico; en segundo lugar, atendiendo a la gravedad o intensidad de la lesión del ordenamiento jurídico, en leves, graves y muy graves. La mayor o menor intensidad en la lesión del ordenamiento jurídico se determina en la propia LGT.

A) Las infracciones tributarias con perjuicio económico

Las infracciones tributarias con perjuicio económico se pueden clasificar en tres supuestos, que son los siguientes:

- Dejar de ingresar en plazo,
- Dejar de declarar correctamente
- Y, obtener devoluciones tributarias indebidamente.

Estas infracciones tributarias con perjuicio económico se clasifican en leves, graves y muy graves. A diferencia de las infracciones tributarias sin perjuicio económico, en las infracciones tributarias con perjuicio económico se pueden observar una serie de criterios comunes a la hora de clasificar las infracciones como muy graves, graves o leves.

A-1) En este sentido, las **infracciones tributarias se consideran muy graves** cuando en la comisión de la infracción se hayan utilizado medios fraudulentos. Por medios fraudulentos debemos entender tres situaciones: en primer lugar, cuando se observen anomalías sustanciales en la contabilidad; en segundo lugar, cuando se hayan empleado facturas falsas y, en tercer lugar, cuando se hayan utilizado personas interpuestas.

El legislador considera a las anomalías sustanciales en la contabilidad y las facturas falsas, como medios fraudulentos cuando las mismas han determinado más del 50 por ciento de la base de la sanción, en el primer supuesto (contabilidad) y, más del 10 por ciento, en el segundo supuesto (facturas falsas).

Por base de la sanción se debe entender, el importe sobre el que se aplica un determinado porcentaje para determinar la sanción. La base de la sanción se puede asimilar en estos supuestos a la cantidad defraudada.

A-2) Las **infracciones tributarias se consideran graves**, cuando se empleen bien, los denominados por la doctrina, medios cuasi-fraudulentos o bien exista ocultación. Tienen la consideración medios cuasi-fraudulentos, por un lado, las anomalías contables cuando las mismas hayan determinado entre el 10 por ciento y el 50 por ciento de la base de la sanción y, por otro lado, las facturas falsas, cuando las mismas hayan determinado hasta el 10 por ciento de la base de la sanción o importe defraudado.

El supuesto de ocultación determina que las infracciones tributarias sean graves cuando además de ocultarse datos a la Administración, la cuantía defraudada sea superior a 3.000 euros.

A-3) El resto de supuestos tendrán la consideración de **infracciones tributarias leves**.

¹⁶ En los supuestos de infracción en los que el perjuicio económico no es directo, el criterio de graduación suele ir referido a la presentación en plazo, correcta para permitir una buena gestión tributaria. Ejemplo de lo anterior lo tenemos en las presentaciones de declaraciones informativas, las censales o de comunicación del representante. En estas, el criterio de graduación es la buena gestión tributaria y, por ese motivo, están más sancionadas las declaraciones censales que las declaraciones informativas.

B) Las infracciones tributarias sin perjuicio económico

En las infracciones tributarias sin perjuicio económico, no existen criterios generales para clasificarlas en leves, graves o muy graves, sino que tenemos que atender a la denominación específica de la ley en cada caso.

Por este motivo, vamos a exponer únicamente a título ilustrativo, algunos supuestos. La LGT considera infracciones muy graves, entre otras, expedir facturas con datos falsos; la existencia de datos falsos en la solicitud del NIF; no comunicar correctamente datos al reenedor sin tener obligación de presentar autoliquidación. En segundo lugar, se consideran infracciones tributarias graves, entre otras, solicitar indebidamente devoluciones o beneficios; presentar incorrectamente declaraciones, autoliquidaciones o contestaciones a requerimientos individualizados; incumplimiento de obligaciones contables y el incumplimiento de obligaciones de facturación. Por último, la LGT considera infracciones tributarias leves, entre otras, el incumplimiento de las obligaciones de utilización del NIF o la no entrega del certificado de retenciones.

2.3.2.2. Clasificación de las sanciones tributarias

Desde un plano teórico, la clasificación de las sanciones puede hacerse desde distintos puntos de vista, dando así lugar a diversas clasificaciones según cuál sea el criterio elegido¹⁷. En España, la LGT ha optado en clasificar las sanciones tributarias en atención al bien jurídico al que afectan¹⁸. Así, las sanciones tributarias se clasifican en pecuniarias y no pecuniarias, teniendo estas últimas carácter accesorio.

A) Las sanciones pecuniarias

Las sanciones pecuniarias pueden consistir en multa fija o proporcional¹⁹.

Las multas fijas se determinan normalmente entre un máximo y un mínimo fijados por la Ley o, en algunos casos, en una cantidad fija que la propia Ley establece para cada infracción. Su ámbito de aplicación son las infracciones en las que no existe un daño o perjuicio económico directo y, por tanto, la cuantía de la sanción no puede fijarse en función de dicha magnitud²⁰. La LGT las ha establecido de una manera bastante diversa, unas veces atendiendo a la calificación de la infracción y otras, por decisión legal directa²¹.

La segunda modalidad de multas que contempla la LGT, es la multa proporcional. Consiste en una fracción o múltiplo de aquella magnitud que aparece definida en el propio presupuesto de la infracción y que se determina con arreglo a divisores o tantos por ciento sobre el perjuicio causado o la ganancia obtenida²². La LGT contempla, por regla general, la multa proporcional para las infracciones tributarias que producen un perjuicio económico. No obstante, en determinadas ocasiones también se aplican a infracciones que no conllevan una falta de ingreso. En estos casos el porcentaje se fija sobre la cifra de negocio o sobre el importe de las operaciones. Al igual que en las multas fijas, la LGT ha establecido las multas proporcionales de manera muy diversa al establecerse en algunos supuestos sobre la denominada base de la sanción y, en otros supuestos sobre diferentes referencias. Por otro lado, en algunas ocasiones se prevén límites y en otras ocasiones no.

Por las razones antes expuestas, la doctrina señala que la actual regulación de las infracciones y sanciones tributarias es demasiada compleja. Baste traer a colación las palabras de Lamoca Pérez al respecto con un simil naviero. El citado autor

17 Landrove Diaz, G. *Las consecuencias jurídicas del delito*. Ed. Tecnos, Madrid, 1996, Pág. 24.

18 Perez Royo, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, IEF, 1986, Pág. 273.

19 Tal y como señala Aneiros Pereira, J. *Las sanciones tributarias*, Ed. Marcial Pons, 2005, el ordenamiento jurídico español conoce tres modalidades de multa: el sistema de días multa, las multas proporcionales y las multas fijas. En el ámbito de las sanciones tributarias no rige ni ha regido nunca el sistema de los días multa, pese a que ello podría suponer una sustancial mejora del cumplimiento de los fines de la sanción (Pág. 28). El sistema de días-multa pretende ofrecer mayores posibilidades de individualización, tanto respecto al hecho punible como a la situación económica del reo y fue introducida en 1995 por el Código Penal. Este sistema pretende corregir las desigualdades que surgen por la aplicación de una multa de cuantía fija en cuanto que el afectado al patrimonio del sujeto, y éste ser desigual de unas penas a otras, la incidencia represiva de una multa dependía del patrimonio del infractor, de forma que no siempre era un instrumento idóneo para cumplir la función de la pena al no suponer un mal de iguales proporciones para todos los sujetos, en Landrove Diaz, G. *Las consecuencias jurídicas del delito*. Ed. Tecnos, Madrid, 1996, Pág. 90.

20 Perez Royo, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, IEF, 1986, Pág. 364.

21 Lamoca Pérez, C. *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. CEF, Madrid, 2005, Pág. 225.

22 Aneiros Pereira, J. *Las sanciones tributarias*, Ed. Marcial Pons, 2005, Pág. 29

señala al respecto lo siguiente: “En todo caso los astilleros han encuadrado un buque de casi imposible abordaje para quien no tenga experiencia con la aguja de marear. Incluso con graves dificultades de navegación para viejos lobos de mar”²³.

Esta cuestión se entiende mejor con el esquema elaborado por el autor señalado anteriormente y que reproduzco a continuación²⁴:

- a. Tipos con “base de sanción” y multa proporcional: Arts. 191, 192, 193, 194.1, 195, 196, 197 y 205 LGT.
- b. Tipos sin “base de la sanción” y multa fija: Arts. 194.2; 198.1, 2, 3, 5 y 6; 199.2, 3 y 4, entre otros.
- c. Tipos sin “base de la sanción” y multa proporcional sobre una magnitud referencial con límites máximos o mínimos: entre otros, Arts. 198.4, 199.5.
- d. Tipos sin “base de la sanción” y multa proporcional sobre una magnitud referencial, sin límites: 201.2 a), b); 201.3.

Por tanto, la LGT regula tipos varios dentro del mismo artículo, variedad de sanciones para determinados tipos, magnitudes referenciales, algunas veces de dudosa propiedad, para aplicar multas proporcionales y sanciones idénticas con o sin límite según se den o no determinadas circunstancias²⁵.

B) Las sanciones no pecuniarias

Se trata de sanciones accesorias a las sanciones pecuniarias. Únicamente son de aplicación en los casos de comisión de una infracción grave o muy grave y se caracterizan por suponer la pérdida o privación de derechos profesionales. En particular, son los siguientes:

- Pérdida del derecho a obtener subvenciones o ayudas o públicas así como beneficios fiscales de carácter rogado.
- La prohibición de contratar con la Administración Pública que hubiese impuesto la sanción.
- La suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

La justificación de las dos primeras obedece a la incapacitación de los sujetos infractores para mantener relaciones con un ente público²⁶, ya que éste debe actuar como defensor de la legalidad y, por tanto, no puede o no debe mantener relaciones con quienes incumplen el ordenamiento. Por lo que se refiere al último supuesto, la justificación radica en probar el ejercicio de algunas actividades a quien ha puesto de manifiesto su idoneidad para desarrollarlas, incumpliendo los deberes propios de su cargo. Se trata con ello de prevenir la comisión de nuevas infracciones por parte del sujeto, reforzando de esta manera la finalidad preventivo-represiva.

2.3.2.3. Criterios de graduación de las sanciones tributarias con perjuicio económico

Para la determinación de las sanciones tributarias, resulta clave la clasificación de las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves.

En primer lugar, la ley señala el porcentaje de la base de la sanción (cantidad defraudada) corresponde a cada uno de los tres tipos de infracciones tributarias. En las muy graves, la multa va a estar entre el 100 y el 150 por ciento de la cantidad defraudada. En las graves, la multa va a girar entre el 50 y el 100 por ciento de la cantidad defraudada y, en las leves, la multa va a ser de un 50 por ciento de la cantidad no ingresada.

Lo anterior implica que en las infracciones leves no hay que realizar ninguna operación posterior para la determinación del importe de la sanción tributaria.

Sin embargo, tanto en las infracciones graves como en las infracciones muy graves, la determinación del importe de la sanción tributaria va a depender de la aplicación de dos criterios de graduación, fundamentalmente, y que son, la comisión reiterada y el perjuicio económico para la Hacienda Pública. Además de los anteriores, graduarán la sanción el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y el acuerdo o conformidad del interesado.

²³ Lamoca Pérez, C. *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. CEF, Madrid, 2005, Pág. 226.

²⁴ Lamoca Pérez, C. *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. CEF, Madrid, 2005, Pág. 226.

²⁵ Lamoca Pérez, C. *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. CEF, Madrid, 2005, Pág. 226.

²⁶ Rodríguez Vindas, R. L. “Las sanciones accesorias en el Derecho tributario español”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, nº 4/1997, Pág. 105.

El primer criterio de graduación de relevancia, es la denominada **comisión reiterada**. Se entiende que tiene lugar esta circunstancia cuando el sujeto infractor ha sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa, dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

Se consideran infracciones de la misma naturaleza:

- Las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 LGT. Estas infracciones son las que hemos venido señalando como aquellas que generan “perjuicio económico”, esto es, deuda no ingresada, bien por no ingresarse lo debido, bien por una obtención de una cuantía indebida.
- Todas las infracciones previstas en un mismo artículo del Capítulo III (Arts. 194 a 206 LGT). Esta sistematización va a generar serios problemas para detectar tipos diferentes que haya en cada artículo y diferenciarlos de las circunstancias de calificación.

Lo anterior nos hace concluir que la LGT establece una sistemática adecuada, únicamente para las infracciones con perjuicio económico, ya que, se utilizan las mismas circunstancias de calificación para su clasificación en leves, graves y muy graves; los mismos efectos de la acción cometida sobre la deuda y los mismos criterios de graduación. Para el resto de infracciones y sanciones tributarias, parece que la LGT ha optado por su determinación en base a aplicaciones informáticas, lo que provoca que haya una gran casuística sin la existencia de elementos comunes que permitan sistematizarlas.

En cuanto a la graduación se realiza de la siguiente manera: la sanción mínima prevista en el tipo se incrementa en los siguientes porcentajes, salvo que se establezca otra cosa:

- Si el sujeto infractor fue sancionado por infracción leve, 5 puntos porcentuales
- Si el sujeto infractor fue sancionado por una infracción grave, 15 puntos porcentuales
- Y, si el sujeto infractor fue sancionado muy grave, 25 puntos porcentuales.

El segundo criterio de graduación es el **perjuicio económico para la Hacienda Pública**. Se trata de un criterio tradicional en nuestro Derecho sancionador. El perjuicio económico se define como el porcentaje que supone la cantidad defraudada sobre la totalidad de la cuota tributaria.

De esta manera, si el perjuicio económico es superior al 10 por ciento e igual o inferior al 25 por ciento, se sumarán 10 puntos porcentuales. Si es superior al 25 por ciento e igual o inferior al 50 por ciento, se sumarán 15 puntos porcentuales. Si es superior al 50 por ciento e igual o inferior al 75 por ciento, se sumarán 20 puntos porcentuales y, por último, si es superior al 75 por ciento se sumarán 25 puntos porcentuales.

2.3.2.4. Reducción de las sanciones tributarias

La reducción de las sanciones, a diferencia de los criterios de graduación expuestos en el epígrafe anterior, operan en un momento temporal posterior al de la comisión de la infracción. En el caso de que el contribuyente y la Administración Tributaria decidan firmar un acta con acuerdo y esta no se impugne la reducción de la sanción será del 50 por ciento. Las actas con acuerdo son un instrumento especial previsto para supuestos excepcionales, fundamentalmente relativos a aspectos de valoración y delimitación de conceptos jurídicos indeterminados. En virtud de las mismas, el contribuyente va a poder negociar con la Administración Tributaria los criterios de valoración o la delimitación de los conceptos jurídicos indeterminados y, a su vez, va a poder disfrutar de una reducción de la sanción de un 50 por ciento. Por otro lado, la firma de las actas con acuerdo impide al contribuyente poder recurrir. La finalidad última de las actas con acuerdo radican justamente en reducir la litigiosidad.

En las actas de conformidad, se va a conceder una reducción del 30 por ciento de la sanción, siempre y cuando no se impugne la liquidación de la deuda tributaria. Dado que la sanción no forma parte de la deuda tributaria, la firma de un acta de conformidad no impide al contribuyente la posibilidad de recurrir la sanción tributaria. Además, a la cantidad restante se le puede adicionar otra reducción del 25 por ciento, siempre y cuando se realice el ingreso total de la sanción en periodo voluntario. Por su parte, el disfrute de esta reducción implica que el contribuyente no pueda recurrir ni la liquidación de la deuda tributaria ni la sanción. Las actas de conformidad son aquellas que recogen todos

los hechos, actuaciones y elementos tenidos en cuenta para la propuesta de regularización del tributo objeto de revisión cuando el obligado tributario presta su conformidad a la misma, haciéndolo constar expresamente en la propia acta.

Es importante tener en cuenta que mientras que en las situaciones de conformidad no se sabe si va a haber sanción o no, puesto que normalmente no se habrá iniciado el procedimiento sancionador, en las actas con acuerdo ya se conoce el contenido total de la comprobación y el coste total de la regularización. Esta situación va a provocar una cierta influencia sobre la voluntad del sujeto infractor a la hora de firmar o no las actas con acuerdo.

3. LOS RECARGOS Y SANCIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO COMPARADO²⁷

La mayoría de los países europeos tienen establecido algún tipo de interés para compensar el retraso del pago del impuesto o la falta de presentación de la declaración en plazo legalmente establecido, así como por devoluciones improcedentes y por supuestos de aplazamientos o fraccionamientos del pago.

Como regla general, nos encontramos con dos enfoques diferentes en la determinación de los intereses. El primero es el método de tasas de interés fijas²⁸. El segundo sigue la idea de un régimen de tasa de interés variable que es determinada por un tipo de referencia flexible²⁹. En algunos países las tasas de interés se determinan en la Ley de Presupuestos Generales o mediante un Decreto Ministerial³⁰.

Por otro lado, hay que destacar que existe una importante variación en la tasa de interés que se fijan en los distintos países europeos. Al objeto de delimitar la regulación normativa concreta nos vamos a centrar en los principales países europeos, esto es, Alemania, Francia, Reino Unido, Italia y Holanda.

Alemania y Francia tienen una regulación similar. Por un lado, ambos establecen un tipo de interés fijo y, por otro lado, el referido tipo de interés es similar ya que en el caso de Alemania lo sitúa en el 0,5% por mes del impuesto debido (6% máximo al año) y Francia en el 0,4% por mes. Reino Unido, únicamente establece una tasa fija de interés del 3% sobre el impuesto debido en el supuesto de omisión o retraso en el pago del impuesto en el plazo legalmente establecido. Por último, Holanda, establece un tipo de interés mínimo del 4% sobre el impuesto debido para personas físicas y del 8% para personas jurídicas.

Tabla 1. Comparativa intereses (Alemania, Francia, Reino Unido, España, Italia y Holanda)

Tipo de incumplimiento	Tipo de interés variable	Tipo de interés fijo
Omisión o pago del impuesto fuera del plazo legalmente establecido	España: interés legal del dinero + 25% Holanda: mín. 8% personas jurídicas y mín. 4% personas físicas	Alemania: 0,5% p.m. (6% por año) Francia: 0,4% p.m. Reino Unido: 3%
Omisión o retraso presentación declaración	España: interés legal del dinero + 25% Holanda: mín. 8% personas jurídicas y mín. 4% personas físicas	Alemania: 0,5% p.m. (6% por año) Francia: 0,4% p.m.
Presentación declaración incorrecta	España: interés legal del dinero + 25% Holanda: mín. 8% personas jurídicas y mín. 4% personas físicas	Alemania: 0,5% p.m. (6% por año) Francia: 0,4% p.m.
Obstrucción o resistencia a presentar información	Holanda: mín. 8% personas jurídicas y mín. 4% personas físicas	Alemania: 0,5% p.m. (6% por año) Francia: 0,4% p.m.
Fraude fiscal		Francia: 0,4% p.m.
No mantenimiento de los registros		Francia: 0,4% p.m.
Devolución improcedente	España: interés legal del dinero + 25%	Francia: 0,4% p.m.

Fuente: IBFD y elaboración propia

27 El presente apartado se ha elaborado teniendo en cuenta la información contenida en la Tax Platform Research del *Internacional Bureau of Fiscal Documentation* y los Informes País elaborados por la *European Association of Tax Law Professor*, en cuya reunión anual de 2015 en Milán la materia de debate fue sobre los recargos y las sanciones tributarias.

28 Alemania, Francia, Reino Unido, Grecia, Portugal o Turquía, entre otros.

29 Austria, España, Holanda, Bélgica, Noruega, República Checa, entre otros.

30 España y Portugal, entre otros.

Al igual que con los intereses, en la mayoría de los países europeos se establecen recargos y sanciones tributarias sobre los siguientes incumplimientos: omisión o presentación tardía, incorrecta de la declaración tributaria; omisión o insuficiencia del pago del impuesto en el plazo legalmente establecido; falta de cooperación con las autoridades tributarias; incumplimiento de los deberes de llevanza de los documentos contables, precios de transferencia, entre otros. Además de lo anterior, algunos países europeos establecen sanciones administrativas en los supuestos de evasión fiscal³¹.

A continuación vamos a señalar los aspectos más relevantes del régimen de recargos y sanciones tributarias de los países más importantes de Europa.

En **Alemania** existe un recargo por retraso o demora, regulado en el Art. 152 de la Ordenanza Tributaria. Su devengo se produce como consecuencia de la presentación tardía de la declaración. Se trata de un retraso “subjetivo”, que no se impone cuando el retraso no es culpable.

Su importe es de hasta un 10 por ciento del impuesto debido aunque con un límite máximo de 25.000 euros. No existen cuantías automáticas del recargo, sino que en su determinación se tendrá en cuenta el fin por el que el sujeto pasivo no cumplió a tiempo sus obligaciones, la duración del retraso, la cuantía de la obligación de pago derivada de la liquidación tributaria, las ventajas obtenidas con el retraso en la entrega de la declaración tributaria, la culpa y la capacidad económica del sujeto pasivo.

Además, la Administración puede imponer unos recargos de entre un 5 y un 10 por ciento del ajuste realizado en los ingresos brutos, como consecuencia del retraso en el suministro de información o declaración de operaciones transfronterizas.

Así mismo, en los casos de retraso en el pago de la deuda tributaria y siempre que haya notificación previa de la Administración Tributaria se establece una penalización automática del 1 por ciento por mes del impuesto debido. Esta penalización es compatible con los intereses de demora, antes comentados.

Por último, se establece que la presentación de declaraciones inexactas o incorrectas por negligencia se sanciona con una multa que puede alcanzar hasta los 50.000 euros. En los supuestos de no facilitar en un tiempo determinado los documentos contables solicitados se establece una sanción que varía entre los 2.500 a 250.000 euros

En **Francia** existe un recargo del 10 por ciento en caso de presentación extemporánea de una declaración sin requerimiento previo. El recargo aparece estipulado en el artículo 1728. 1) a) del Livre II del Code général des impôts (CGI) y es idéntico al que se aplica en caso de presentación de la declaración en el plazo de 30 días siguientes a la recepción de un requerimiento notificado por correo certificado.

Esto es, en principio, el recargo es idéntico en su importe cuando la presentación es tardía pero voluntaria y cuando se produce tras requerimiento, pero transcurridos sólo 30 días. A partir de este plazo, la cuantía asciende, a modo de multa coercitiva, siendo del 40 por ciento si la presentación se produce transcurridos más de 30 días desde el requerimiento. Finalmente, el recargo puede ser del 80 por ciento si, como consecuencia del requerimiento, se descubre una actividad sumergida.

Estos recargos son compatibles con el interés de demora del 0,4 por ciento, antes comentado.

Adicionalmente, la normativa tributaria francesa establece para los casos de obstrucción o resistencia a presentar información una multa de 150 euros por documento; una multa 1.500 euros para aquellas personas físicas que no hubieran comunicado cuentas bancarias en el extranjero, por cada cuenta y una multa proporcional del 100 por ciento del impuesto evadido en caso de oponerse a una inspección tributaria.

En **Holanda** no existe un régimen de recargos similar al español. En su lugar se establecen unas sanciones tributarias que varían en función del impuesto de que se trate y de la cuantía debida para los supuestos de presentación tardía de la declaración. En particular, las multas van desde los 2.639 euros hasta los 5.278 euros en el caso de personas jurídicas y desde los 369 euros hasta los 5.278 euros para las personas físicas. El incremento de la multa viene determinada por

31 Como es el caso de Francia, Noruega, España, Italia, Bélgica, Dinamarca, Hungría o Turquía.

la reiteración en el incumplimiento. En el caso de obstrucción o resistencia a presentar información, se establece una multa fija de 8.100 euros

Sin embargo, desde julio de 2009 se impone un recargo del 300 por ciento sobre el impuesto debido como consecuencia de no informar acerca de cuentas en el extranjero. Desde 2010, sin embargo, existe la posibilidad de evitar dicho recargo mediante una declaración espontánea, a la que se aplica un recargo del 30 por ciento. A partir de 1 de julio de 2015, dicho recargo asciende al 60 por ciento.

En **Italia** no existe un régimen de recargos similar al español, aunque sí reducciones en la sanción tributaria como consecuencia de la regularización voluntaria.

La falta de declaración se sanciona con multas que van del 120 al 240 por ciento en caso de omisión completa y del 100 al 200 por ciento en caso de omisión parcial. No obstante, estas sanciones se reducen si el contribuyente voluntariamente declara su incumplimiento ante las autoridades fiscales y paga el impuesto adeudado y los intereses de demora dentro del plazo determinado (ravvedimento operoso). Así, si el contribuyente declara, realiza el pago del impuesto (y los intereses devengados) dentro de los 30 días de la fecha debida, la pena se reduce a una décima parte de la mínima establecida. Si el contribuyente corrige su incumplimiento dentro de la fecha límite para la presentación de la declaración en la cual el incumplimiento habría aparecido, la pena se reduce a un octavo de la mínima.

En el **Reino Unido** no existe un régimen de recargos comparable al español. No obstante, establece únicamente para las personas físicas un recargo de entre el 5% y el 10% por retrasos en pago del impuesto debido. En concreto, será del 5 por ciento si el pago se realiza transcurridos 28 días tarde del plazo legalmente establecido. Será del 10 por ciento si han transcurrido más de seis meses de dicho plazo.

Su régimen sancionador es bastante *sui generis* ya que hay bastantes medidas automáticas. También se trata de un régimen regulado con una cierta complejidad.

Los incumplimientos que pueden darse –hablando de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades– son los siguientes:

➤ *Incumplimiento de la obligación de notificar la condición de sujeto pasivo,*

Este incumplimiento alude a la obligación de declarar que, en determinado período impositivo, se está sujeto al impuesto. Por ejemplo, así puede suceder cuando las sociedades comienzan su actividad, en cuyo caso tienen el deber de notificar a la Administración tributaria su carácter de sujeto pasivo en el plazo de tres meses. Pero también en los demás casos, donde existe la obligación de notificar la condición de sujeto pasivo –literalmente, la “gravabilidad por el impuesto”– dentro de los doce meses siguientes a la finalización del período impositivo.

En estos casos, se aplican unos recargos que se giran sobre la “pérdida potencial de ingresos” y sus cuantías son las siguientes:

- Si la acción no es deliberada, máximo del 30 por ciento.
- Si es deliberada, pero sin ocultación, máximo del 70 por ciento.
- Si es deliberada y con ocultación, máximo del 100 por cien.

Si la acción es deliberada, la Administración puede publicar el nombre y las direcciones de los contribuyentes.

➤ *Incumplimiento de la obligación de presentar puntualmente una declaración.*

En estos casos, se aplican unos recargos sancionadores cuyo importe depende del retraso. Si es dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo, se aplica una sanción de 100 libras y de 200, en otro caso. No obstante, a partir del tercer incumplimiento las cuantías se incrementan a 500 y 1.000 libras, respectivamente.

No obstante, se aplican recargos cuando el retraso excede los 18 meses. Si el retraso excede de dicho plazo sin superar el de dos años, se aplica un recargo del 10 por ciento del tributo adeudado. Más allá de los dos años, se aplica un recargo del 20 por ciento.

➤ *Inexactitudes en las declaraciones así como en los supuestos de obstrucción o resistencia a presentar información*

Las inexactitudes sólo se sancionan si son imprudentes o deliberadas. Las cuantías son las siguientes:

- En caso de acción culposa, el 30 por ciento de la pérdida potencial de ingresos.
- En caso de acción deliberada pero sin ocultación, el 70 por ciento de la pérdida potencial de ingresos.
- En caso de acción deliberada con ocultación, el 100 por cien de la pérdida potencial de ingresos.

Estas cuantías se incrementan para asuntos conectados con rentas en el exterior –en un 50 o en un 100 por cien-, dependiendo del nivel de transparencia del territorio de que se trate.

No obstante, las sanciones pueden reducirse como consecuencia de una regularización, en los siguientes importes:

- Si la sanción aplicable fuese la del 30 por ciento, sólo se aplica una reducción del 15 por ciento si la regularización es inmediata.
- Si la sanción aplicable fuese la del 70 por ciento, se aplica una reducción del 35 por ciento por regularización inmediata y un 20 por ciento por regularización no inmediata.
- Si la sanción aplicable fuese la del 100 por ciento, se aplica una reducción del 50 por ciento por regularización inmediata y un 30 por ciento por regularización no inmediata.

BIBLIOGRAFÍA

- ANEIRO PEREIRA, J. *Las sanciones tributarias*, Ed. Marcial Pons, 2005.
- ANIBARRO PÉREZ, S. "El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias", en VVAA, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Valladolid, Ed. Lex Nova, 2005.
- *Infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Lex Nova, 2005.
- CALVO VÉRGEZ, J. "Régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias: concepto, clases y criterios de cuantificación. Un análisis jurisprudencial", *Revista de información fiscal*, Nº 105/2011, Págs. 41 a 75.
- CUELLO CALÓN, E. *La moderna penología*, Ed. Bosch, Barcelona, 1973.
- EUROPEAN ASSOCIATION OF TAX LAW PROFESSORS. *Informes-país recargos y sanciones tributarias. Congreso anual celebrado en Milán en el año 2015*.
- INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, *Tax Research Platform. Interests and penalties*
- LAMOCA PÉREZ, C. *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Ed. CEF, Madrid, 2005.
- LANDORVE DÍAZ, G. *Las consecuencias jurídicas del delito*, Ed. Tecnos, Madrid, 1996.
- PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, IEF, 1986.
- RODRIGUEZ VINDAS, R. L. "Las sanciones accesorias en el Derecho tributario español", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, Nº 4/1997,