

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

ÁLVARO JESÚS DEL BLANCO GARCÍA  
Instituto de Estudios Fiscales de España



**IX**

Jornadas Bolivianas de  
**DERECHO TRIBUTARIO**

# ÍNDICE

- Intereses de demora, recargos y sanciones tributarias en España
  - Naturaleza jurídica
  - Supuestos de aplicación de los intereses de demora
  - Tipos de recargos administrativos
    - Recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo
    - Recargos del periodo ejecutivo
  - Las sanciones tributarias
    - Clasificación, criterios de graduación y reducciones
- Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos
- Conclusiones



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Naturaleza jurídica de los intereses, recargos y sanciones tributarias

- Compensar el daño causado
  - Intereses de demora
  - Recargos administrativos
    - Discrepancias doctrinales
    - Sentencias constitucionales aclaratorias
- Finalidad dual: compensatoria y preventiva
  - Sanciones tributarias
- Importancia de la clasificación a fin de delimitar los principios y el procedimiento administrativo aplicable



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Intereses de demora y recargos administrativos

- Tienen la consideración de obligaciones accesorias
- Su regulación se contiene:
  - Interés de demora (art. 26 LGT)
  - Recargos por pago extemporáneo (art. 27 LGT)
  - Recargos ejecutivos (art. 28 LGT)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Cómputo pago plazo periodo voluntario

- Liquidación administrativa notificada:
  - 1ª quincena: hasta el 20 del mes siguiente
  - 2ª quincena: hasta el 5 del segundo mes posterior
- Normativa específica
  - Autoliquidaciones
  - Aduanas
  - Notificaciones colectivas y periódicas y, su defecto, 1 septiembre a 20 de noviembre
  - Efectos timbrados y, en su defecto, en el momento de la realización del hecho imponible



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Cómputo plazo periodo ejecutivo (procedimiento de apremio)

- Periodo ejecutivo: impago en período voluntario de una deuda liquidada o autoliquidada
- Procedimiento de apremio: se inicia con la notificación al deudor de la providencia de apremio
  - La providencia de apremio: es el acto que legitima a la Administración a proceder contra los bienes del deudor
- Plazo de ingreso tras la notificación de la providencia de apremio:
  - 1<sup>a</sup> quincena: hasta el 20 del mismo mes
  - 2<sup>a</sup> quincena: hasta el 5 del mes siguiente



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Intereses de demora

- Supuestos en los que se aplica:
  - Falta de ingreso en período voluntario de deudas liquidadas
  - Falta de presentación en plazo autoliquidación/declaración
    - Salvo cuando proceda el recargo de prórroga inferior a 1 año
  - Aplazamiento y fraccionamiento de pago
  - Suspensión del ingreso por recursos
    - No, desde el momento en que la Administración incumple los plazos para resolver recursos
    - Anulación de la liquidación recurrida y nueva liquidación: los intereses corren desde que se dictó la antigua hasta que se dicte la nueva
  - Período ejecutivo
    - Salvo cuando proceda el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido
  - Devolución improcedente
  - Aplazamientos y fraccionamientos



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# Intereses de demora

- Cuantía de los intereses
  - El que se establezca en la LPGE
  - En su defecto, el Interés legal del dinero incrementado en un 25%
  - Situación habitual: LPGE establece el interés de demora tributario de manera coincidente con el interés legal del dinero incrementado en un 25%
  - Excepción aplazamientos y fraccionamientos
    - Interés de demora = Interés legal del dinero
    - Motivos: seguridad de cobro Administración y coste del aval para el contribuyente
  - Interés legal del dinero= entre el 4% y 5% en los últimos años, salvo 2015 (3,5%) y 2016 (3%)
  - Crítica: exceso de compensación



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# Recargos tributarios

- Tipos y cuantía de los recargos tributarios
    - Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo
      - Supuesto de hecho: autoliquidación/declaración espontánea
      - Cuantía:
        - 3 meses: 5 %
        - 6 meses: 10%
        - 12 meses: 15%
      - + 12 meses: 20%
- |                                    |
|------------------------------------|
| - Sin sanciones                    |
| - Sin intereses                    |
| - Reducción 25% por pronto ingreso |
- 
- |  |
|--|
| - Sin sanciones                          |
| - Con intereses a partir de los 12 meses |
| - Reducción 25% por pronto ingreso       |
- Recargos del periodo ejecutivo



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Recargos tributarios

- Recargos del periodo ejecutivo: se devenguan con el inicio del periodo ejecutivo
  - Recargo ejecutivo
    - S.H.: Antes de la notificación de la providencia de apremio
    - Cuantía del 5%
    - Incompatible con los intereses de demora
  - Recargo de apremio reducido
    - S.H: En plazo deudas apremiadas
    - Cuantía del 10%
    - Incompatible con los intereses de demora
  - Recargo de apremio ordinario
    - S.H: Tras transcurrir el plazo de las deudas apremiadas
    - Cuantía del 20%
    - Compatible con los intereses de demora del periodo ejecutivo



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Compatibilidades entre los intereses demora y los recargos tributarios

- Intereses de demora y recargos tributarios
  - Interés de demora y recargos por pago extemporáneo
    - Transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación
  - Interés de demora (del periodo ejecutivo) y recargos del periodo ejecutivo
    - Únicamente con el recargo de apremio ordinario
- Recargos por pago extemporáneo y recargos del periodo ejecutivo
  - Compatibles si no se paga al presentar la autoliquidación extemporánea



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Sanciones tributarias en España

- Principios rectores

- Legalidad

- Tipicidad

- Irretroactividad

- Se aplica también a los recargos tributarios

- Responsabilidad

- Exclusión de la responsabilidad objetiva

- Cumplimiento de los requisitos típicos de culpabilidad

- Causas de exclusión: ausencia de capacidad de obrar, fuerza mayor, no participación en decisiones colectivas, diligencia necesaria, deficiencia programas de ayuda

- Proporcionalidad

- *No concurrencia o Non bis in idem*

- Con los delitos contra la Hacienda Pública

- Entre infracciones independientes y criterios de graduación (en sentido amplio)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Sanciones tributarias en España

- Las infracciones tributarias
  - Concepto: acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia tipificadas y sancionadas en la ley
  - Clases:
    - Por el efecto económico
      - Con daño económico
      - Sin daño económico
    - Por la gravedad
      - Muy graves
      - Graves
      - Leves



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Sanciones tributarias en España

- Infracciones con daño económico

- Supuestos:

- Dejar de ingresar en plazo
- Dejar de declarar correctamente
- Obtener devoluciones tributarias indebidamente.

- Clasificación

- Muy graves --- medios fraudulentos

- Anomalías sustancias contabilidad > 50% BS\*
- Facturas falsas > 10% BS\*
- Personas interpuestas

- Graves

- Medios cuasifraudulentos

- Anomalías sustancias contabilidad > 10% BS\*
- Facturas falsas ≤ 10% BS\*

- Ocultación + > BS 3000

- Leves

\*BS = Base de la Sanción, el importe sobre el que se aplica el porcentaje para determinar la sanción. Suele ser el importe defraudado



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Sanciones tributarias en España

- Principales infracciones sin daño económico
  - Muy graves
    - Expedir facturas con datos falsos
    - Datos falsos en solicitud de NIF
    - No comunicar correctamente datos al retenedor sin tener obligación de presentar autoliquidación
  - Graves
    - Solicitar indebidamente devoluciones o beneficios
    - Determinar improcedentemente partidas o créditos tributarios
    - Presentar incorrectamente declaraciones, autoliquidaciones o contestaciones a requerimientos individualizados
    - Incumplimiento obligaciones contables
    - Incumplimiento obligaciones facturación
  - Leves
    - No presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones
    - Incumplimiento obligaciones utilización del NIF
    - No comunicar correctamente datos al retenedor con obligación de presentar autoliquidación
    - No entrega certificado retenciones



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# Sanciones tributarias en España

- Clases de sanciones
  - **Pecuniarias** (Multa): Se aplican siempre
    - Fijas
    - Proporcionales: un % en relación con la cantidad defraudada
  - **No pecuniarias**: Accesorias de las pecuniarias
    - Pérdida del derecho a subvenciones/beneficios fiscales
    - Prohibición de contratar con la Administración
    - Suspensión del ejercicio de profesiones oficiales



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Sanciones tributarias en España

- Cuantificación de las sanciones con daño económico
  - Muy graves: multa **100-150%** de la cantidad defraudada
  - Graves: multa del **50-100%** de la cantidad defraudada
  - Leves: multa del **50 %** de la cantidad defraudada
- Criterios de graduación
  - Comisión reiterada
    - Infracciones de la misma naturaleza
      - las que generan perjuicio económico, señaladas a lo largo de la exposición
      - Del resto de infracciones, las que se recojan en un mismo artículo
    - Resolución firme en vía administrativa
    - Cuatro años anteriores a la comisión
  - Graduación
    - Infracción muy grave: 25 puntos
    - Infracción grave: 15 puntos
    - Infracción leve: 5 puntos



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Sanciones tributarias en España

- Criterios de graduación
  - Perjuicio económico
    - $> 10\% \leq 25\%$  = 10 puntos porcentuales
    - $> 25\% \leq 50\%$  = 15 puntos porcentuales
    - $> 50\% \leq 75\%$  = 20 puntos porcentuales
    - $> 75\%$  = 25 puntos porcentuales



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Sanciones tributarias en España

- Reducción de las sanciones
  - Actas con acuerdo: 50%
  - Actas de conformidad:
    - 30% (puede impugnarse la sanción)
    - Reducción adicional por ingreso total en período voluntario sin recurso (pronto pago): 25%
- Pérdida de la reducción
  - Actas de conformidad (por impugnación R. Repo o REA)

Liquidación	Sanción	Pronto pago
<del>30%</del>	30%	<del>25%</del>

# Sanciones tributarias en España

- Pérdida de la reducción
  - Actas con acuerdo (por impugnación R. Repo o REA)
    - Por impugnación

<b>Nulidad:</b> - Liquidación - Sanción	<b>Contencioso:</b> - Liquidación - Sanción	<b>Pronto pago</b>
50%	<del>50%</del>	No hay reducción

- Por no ingresar en plazo
  - aplazamiento, fraccionamiento, aval, seguro caución

# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

- Referencia principales países europeos (Alemania, Reino Unido, Francia, Italia y Holanda)
- Intereses de demora
  - La mayoría de los países tienen establecido el establecimiento de intereses de demora
    - compensar el retraso del pago del impuesto
    - la falta de presentación de la declaración en plazo legalmente establecido,
    - Por devoluciones improcedentes
    - Por supuestos de aplazamientos o fraccionamientos del pago.
  - Diferencias importantes en la determinación y su cuantía.
    - Tasas de interés fijas
    - Tasas de interés variable
    - Establecimiento en la LPGE o Decretos Ministeriales



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

Tipo de Incumplimiento	Tipo de Interés variable	Tipo de Interés fijo
Omisión o pago del impuesto fuera del plazo legalmente establecido	<p>España: interés legal del dinero + 25%</p> <p>Holanda: mín. 8% personas jurídicas y mín. 4% personas físicas</p>	<p>Alemania: 0,5% p.m. (6% por año)</p> <p>Francia: 0,4% p.m</p> <p>Reino Unido: 3%</p>
Omisión o retraso presentación declaración	<p>España: interés legal del dinero + 25%</p> <p>Holanda: mín. 8% personas jurídicas y mín. 4% personas físicas</p>	<p>Alemania: 0,5% p.m. (6% por año)</p> <p>Francia: 0,4% p.m</p>
Presentación declaración incorrecta	<p>España: interés legal del dinero + 25%</p> <p>Holanda: mín. 8% personas jurídicas y mín. 4% personas físicas</p>	<p>Alemania: 0,5% p.m. (6% por año)</p> <p>Francia: 0,4% p.m</p>



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

Tipo de Incumplimiento	Tipo de Interés variable	Tipo de Interés fijo
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



IX Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

- Recargos y sanciones tributarias
  - Alemania
    - Presentación tardía de la declaración (necesidad de culpa)
      - Recargo de hasta el 10% con límite de 25.000 euros
      - La cuantía se gradúa en función de unos parámetros (no es automática)
        - 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
    - Retraso en el suministro de información o declaración de operaciones transfronterizas.
      - recargos de entre un 5 y un 10 % del ajuste realizado en los ingresos brutos



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

- Recargos y sanciones tributarias
  - Alemania
    - Retraso en el pago de la deuda tributaria
      - Necesidad de notificación previa de la Administración
      - Penalización automática del 1 % por mes del impuesto debido.
      - Compatible con los intereses de demora
    - Presentación de declaraciones inexactas o incorrectas por negligencia
      - Multa de hasta los 50.000 euros.



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

- Recargos y sanciones tributarias
  - Francia
    - Presentación extemporánea de una declaración sin requerimiento previo o con requerimiento, siempre que no hayan transcurridos 30 días desde el mismo.
      - Recargo del 10 por ciento
      - Transcurrido el plazo señalado, el recargo es del 40%
      - Recargo del 80% si hay actividad sumergida
      - Estos recargos son compatibles con el interés de demora del 0,4 por ciento, antes comentado.



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

- Recargos y sanciones tributarias
  - Holanda
    - No existe un régimen de recargos similar al español. En su lugar se establecen sanciones tributarias 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 la reiteración en el incumplimiento.



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

- Recargos y sanciones tributarias
  - Italia
    - No existe un régimen de recargos similar al español. En su lugar se establecen sanciones tributarias
    - La falta de declaración
      - Multas del 120 al 240 % en caso de omisión completa
      - Multas del 100 al 200 % en caso de omisión parcial.
      - Reducciones
        - por pago voluntario del impuesto e intereses dentro de un plazo determinado por ley
        - Cuantía:
          - se reduce a 1/10 parte (dentro de los 30 días siguientes a la fecha debida)
          - se reduce a 1/8 parte (dentro de la fecha límite)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO



# Los recargos y las sanciones tributarias en otros países europeos

- Recargos y sanciones tributarias
  - Reino Unido
    - Por falta de declaración o pago del impuesto
      - Recargo de entre el 5% (28 días después) o el 10 % (a partir de los seis meses)
    - Las sanciones se caracterizan por ser automáticas y su cuantía por regla general se determina en base a la pérdida de ingreso potencial
    - La sanción varía entre el 30% al 100%.
      - 30% en caso de acción culposa
      - 70% en caso de acción deliberada pero sin ocultación
      - 100% en caso de acción deliberada con ocultación
    - Reducción
      - La del 30 %, reducción del 15 por ciento si la regularización es inmediata.
      - la del 70 %, reducción del 35 por ciento por regularización inmediata y un 20 por ciento por regularización no inmediata.
      - La del 100 por ciento, reducción del 50 % por regularización inmediata y un 30 por ciento por regularización no inmediata.



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO





# MUCHAS GRACIAS POR LA ATENCIÓN

[alvaro.delblanco@ief.minhap.es](mailto:alvaro.delblanco@ief.minhap.es)



Jornadas Bolivianas de  
DERECHO TRIBUTARIO

