

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS ESPECÍFICAS DE LOS IMPUESTOS A LA IMPORTACIÓN Y ESPECIALES GESTIONADOS POR LA AGENCIA TRIBUTARIA CANARIA

MÓNICA GARCÍA MARICHAL

Cuerpo de Gestión de la Comunidad Autónoma de Canarias, escala de Gestión
Financiera y Tributaria

ALBERTO CAMPO HERNANDO

Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias,
escala de Administradores Financieros y Tributarios

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Infracciones y sanciones específicas del área de importaciones previstas en el artículo 63 de la ley 20/1991.
 - A) Retirar los bienes importados sin que la administración tributaria canaria haya autorizado previamente su levantamiento en los términos previstos reglamentariamente así como disponer de los bienes sin la preceptiva autorización antes de que, por los servicios de la administración tributaria canaria, se hubiese procedido a su reconocimiento físico o extracción de muestras, en el caso de que se hubiese comunicado por dichos servicios al importador o persona que actúe por su cuenta la intención de efectuar las referidas operaciones (artículo 63.6).
 - B) Desplazar del lugar en que se encuentren los bienes importados en relación a los cuales no se haya concedido su levante, o manipular los mismos sin la preceptiva autorización (artículo 63.7).
 - C) Incumplimiento de los requisitos, condiciones y obligaciones, previstos para la autorización y el funcionamiento de los regímenes especiales, así como de los relativos a las zonas, depósitos francos u otros depósitos autorizados (artículo 63.8).

- III. Infracciones y sanciones relativas al impuesto sobre combustibles derivados del petróleo, reguladas en la ley del impuesto.
 - A) Régimen de infracciones y sanciones establecido en el artículo 15 de la Ley 5/1986 LIECACCDP.
 - B) Régimen de infracciones y sanciones establecido en el artículo 16, apartado 1, de la Ley 5/1986 LIECACCDP.
 - C) Régimen de infracciones y sanciones establecido en el artículo 16, apartado 2, de la Ley 5/1986 LIECACCDP.
- IV. Infracciones y sanciones contenidas en la ley 1/2011, del impuesto sobre las labores del tabaco.
 - A) La fabricación e importación de labores del tabaco con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta ley y su reglamento.
 - B) La circulación de labores del tabaco objeto del impuesto cuando se realice sin estar amparada en los documentos previstos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.
 - C) La comercialización de labores del tabaco objeto del impuesto que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuando tal requisito sea exigible reglamentariamente.
 - D) La comunicación incompleta, inexacta, o con datos falsos, o la falta de comunicación, de los precios medios ponderados de venta real calculado para cada modalidad de tabaco.
 - E) Sanciones accesorias.
- V. Conclusiones.

Resumen del contenido:

Los autores realizan un somero análisis de las infracciones y sanciones, al margen de las establecidas en la Ley General Tributaria, específicas tanto de las operaciones de importación en el IGIC y en el AIEM, a la luz de lo establecido en los apartados 6,7 y 8 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, como de los Impuestos especiales propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, -Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma sobre Combustibles derivados del Petróleo e Impuesto sobre las Labores del Tabaco-, y establecidas por las Leyes reguladoras de estos tributos.

I. INTRODUCCIÓN

El régimen de infracciones y sanciones acuñado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, estableció un sistema en el que, consagrados los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, otorga una especial relevancia a profundizar en el desarrollo del principio de tipicidad, eliminando, en la medida de lo posible, la discrecionalidad propia del sistema instaurado por la antigua Ley.

La Ley General Tributaria (LGT) ha optado por establecer una tipificación de las infracciones basada en la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Asimismo, en su articulado, desarrolla las infracciones típicas más generales, mientras que opta por recoger en las disposiciones finales las infracciones más especiales propias de

cada tributo.

En este sentido, por lo tanto, recoge en la Disposición final octava de la misma la modificación del artículo 63 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (Ley 20/1991) donde se desarrolla el régimen de infracciones y sanciones propio del IGIC.

No obstante, y por cuestiones de competencia, no procede a regular los tipos infractores y las sanciones de las conductas que, de acuerdo con las leyes específicas de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Canarias, son susceptibles de infracción. Tal sucede con el Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo y con el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

En este artículo, vamos a abordar las infracciones y sanciones en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM) que se produzcan en las operaciones de importación de bienes en dicho territorio, y que sean específicas de este hecho imponible, así como las infracciones y sanciones

propias creadas por la Ley 5/1986, de 28 de Julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo (IECACCDP) y por la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias (ILT).

Todo ello, sin perjuicio de la relevancia que, no podía ser de otro modo, adquieren en este tipo de tributos las infracciones y sanciones tipificada en el articulado de la LGT y, en especial, las previstas en los artículos 191, 192, 193, 194, 198 y 199.

Así pues, procederemos al estudio de los siguientes tipos infractores:

- Infracciones y sanciones específicas del IGIC y del AIEM a la importación, previstas en los apartados 6, 7 y 8 del artículo 63 de la Ley 20/1991, así como en los apartados 3 y 4 del artículo 91 de la misma norma.
- Infracciones y sanciones relacionadas con el IECACCDP, previstas en los artículos 15 y 16 de la Ley 5/1986.

- Infracciones y sanciones relacionadas con el ILT, previstas en el artículo 19 de la Ley 1/2011.

II. INFRACCIONES Y SANCIONES ESPECÍFICAS DEL ÁREA DE IMPORTACIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 63 DE LA LEY 20/1991

Dentro de las infracciones previstas en el artículo 63 de la Ley 20/1991, a las que se refiere el artículo 91 de la misma Ley, en relación con el AIEM en materia de importaciones nos hemos de referir a las prevista en los apartados 6, 7 y 8 del citado artículo 63.

No obstante, el citado artículo 91 de la Ley 20/1991, que regula las infracciones y sanciones relativas al AIEM señala:

“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el presente Título, las infracciones Tributarias en este Arbitrio se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación.

(...)

3. En relación con las importaciones, constituyen infracciones graves las tipificadas en el apartado primero del número 4 del artículo 63 de la presente Ley, las cuales serán sancionadas conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación.

4. En relación con las importaciones, constituyen infracciones simples las tipificadas en el apartado segundo del número 4 del artículo 63 de la presente Ley, las cuales serán sancionadas en la forma prevista en el número 6 del mismo artículo.”

Este artículo no está actualizado, hace referencia a una versión anterior a la reforma del 2003 del artículo 63 de la Ley 20/1991. Por tanto, hemos de entender las referencias a los apartados 6, 7 y 8 del artículo 63 de la citada Ley 20/1991.

Establece el artículo 63 de la Ley 20/1991, que las infracciones tributarias en el IGIC se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación, sin perjuicio de las especialidades previstas la citada Ley 20/1991 y que las sanciones pecuniarias que se

impongan de acuerdo con lo previsto en esa Ley se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria, es decir, se reducirán en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Más pormenorizadamente, vamos a ver las distintas conductas motivadoras de las infracciones y la correspondiente reacción del ordenamiento en forma de sanción:

A) Retirar los bienes importados sin que la Administración Tributaria Canaria

haya autorizado previamente su levantamiento en los términos previstos reglamentariamente así como disponer de los bienes sin la preceptiva autorización antes de que, por los Servicios de la Administración Tributaria Canaria, se hubiese procedido a su reconocimiento físico o extracción de muestras, en el caso de que se hubiese comunicado por dichos servicios al importador o persona que actúe por su cuenta la intención de efectuar las referidas operaciones. (Artículo 63.6)

B) Desplazar del lugar en que se encuentren los bienes importados en relación a los cuales no se haya concedido su levante, o manipular los mismos sin la preceptiva autorización. (Artículo 63.7)

Procederemos al análisis de estos tipos infractores de manera conjunta, pues pueden ser confundidos por quienes no están familiarizados con este tipo de operaciones.

La conducta del apartado 6 se refiere a aquellos casos en los que el contribuyente, o su representante autorizado, proceden a retirar los bienes de los recintos aduaneros, sin que se hubiera autorizado su levante,

o bien disponer de las mercancías sin que se hubiera procedido a efectuar el reconocimiento físico que se hubiera requerido por los servicios de la Agencia Tributaria Canaria. Es decir, es el caso en que, una vez presentada la declaración (DUA) y asignada a la misma un circuito naranja (comprobación documental) o rojo (reconocimiento físico) el importador, su representante, o cualquiera que actúe por ambos (un transportista contratado por cualquiera de ellos) retira (procede al levante) las mercancías antes de que se haya procedido a su revisión física o documental; o bien, en los mismos términos, el titular de un almacén de depósito temporal (ADT) entrega la mercancía sin que los bienes hubiesen recibido el oportuno levante.

Por el contrario, la conducta prevista en el apartado 7 se refiere a aquellos casos en los que el contribuyente, o su representante autorizado, desplazan los bienes, o los manipulan, sin haber recibido la correspondiente autorización, pero antes de que se hubiera presentado la preceptiva declaración.

En este segundo supuesto, la conducta es más grave que en el primer caso, a pesar de que ambas hayan sido calificadas como de graves, y decimos que es más grave

por una sencilla razón: aunque en el primer caso parece desobedecerse una orden directa de la Administración, que quiere proceder a revisar la declaración o los mismos bienes, sin embargo, con esa declaración, ya dispone de elementos de juicio y de valor para proceder a liquidar los tributos correspondientes. En el segundo caso, al no haberse presentado la declaración, no existen esos elementos de valor, y además, se hurta a la Administración la capacidad de efectuar una calificación del hecho y de su valoración, al desaparecer el principal elemento de referencia, como es la propia mercancía. Al sustraerse a su control, en la medida que los bienes son retirados o manipulados, la Administración queda huérfana del principal elemento de comprobación, como son los bienes.

La distinta gravedad de las conductas ha sabido reflejarla la Ley en la sanción a imponer, la cual se establece en función del valor de la mercancía, muy acertadamente a nuestro juicio, con unos mínimos para cada caso concreto. La modificación introducida por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta ha permitido que, tanto en éste, como en el anterior supuesto de infracción, se haya introducido un elemento de

graduación y, por ende, de justicia, en función del valor de las mercancías objeto de la conducta punible.

Así, en cualquier caso, y como decíamos, la calificación de ambas infracciones es grave.

En el supuesto previsto en el apartado 6, la sanción consistirá en multa pecuniaria porcentual del 3 % del valor de los bienes objeto de desplazamiento, con un mínimo de 100 € y un máximo de 6.000.

En el supuesto previsto en el apartado 7, la sanción consistirá en multa pecuniaria porcentual del 5 % del valor de los bienes objeto de desplazamiento, con un mínimo de 200 € y un máximo de 6.000. Como veíamos, comparando esta conducta con la anterior, la mayor gravedad de la sanción respecto de aquélla deviene de la falta de información previa por parte de la Administración respecto a la cantidad y cualidad de la mercancía de la que se trata. En el supuesto infractor anterior, la mercancía ya había sido presentada ante la Administración, y ésta había decidido la realización de comprobación física o de extracción de muestras.

Una última cuestión. ¿Qué sucede cuando la conducta considerada como infracción y

tipificada en el artículo 63.6, o 63.7 se refiere a mercancías que están gravadas por el AIEM, en virtud de su inclusión en el Anexo I de la Ley 4/2014? ¿Sería posible imponer dos sanciones por la misma conducta, en la medida en que se refieren a dos tributos distintos?

Entendemos que de ninguna manera: Pero no solo porque opere el principio "non bis in idem", sino porque la tipificación de la infracción y la sanción se refieren a una conducta concreta que es la que se pretende evitar: sustraer los bienes al control de la Administración Tributaria. esta reacción del ordenamiento que sanciona el ilícito es independiente de la liquidación de los correspondientes tributos. Es decir, a través de la sanción no se pretende sustituir o compensar la falta de liquidación de uno u otro tributo, ya que ésta deberá ser practicada por la Administración por otra vía (sea a través de un procedimiento de comprobación limitada o inspector), sino castigar una conducta que impide las actuaciones de control y comprobación de los servicios de la Agencia Tributaria Canaria.

A estas infracciones se les aplicará la reducción del 25 por 100 del artículo 188.3 de la LGT siempre que se den las condiciones

establecidas en el mismo.

En cuanto a los sujetos infractores, la duda estriba en determinar quién es el infractor, si el importador, o su representante, que es materialmente quien realiza la acción, en los supuestos en los que actúe por medio de representante. Entendemos que, actúe por sí mismo, o mediante representante, es sujeto infractor el importador, ya que en el caso de que actúe mediante representante, éste actúa siempre por cuenta del importador. Todo ello, sin perjuicio de que el representante pudiera reputarse como responsable solidario en la sanción, como consecuencia de ser colaborador necesario en la comisión de la infracción, de conformidad con el artículo 42.1 de la LGT.

Por último, veamos un ejemplo que ilustra esta infracción, y su aplicación práctica.

Un contribuyente ha realizado la importación a través de un representante aduanero de una mercancía consistente en productos para la construcción. El valor de los productos es de 100.000 euros. Identificar la infracción y aplicar la sanción si se da alguna de las siguientes conductas:

a) El representante presenta el DUA, al que se le asigna circuito rojo (comprobación física) y antes de que la Administración proceda a realizar la comprobación física, los bienes son retirados del recinto a trasladados al almacén del importador.

Como se trata de una importación en la que se ha presentado declaración y lo que se hace es sustraer los bienes al control de la Administración, se integrará dentro de las conductas previstas en el apartado 6 del artículo 63, calificándose como grave e imponiendo la siguiente sanción:

Base de la sanción = valor de la mercancía = 100.000 euros
 Porcentaje a aplicar sobre la base = 3 por 100
 Sanción = $100.000 \times 0,03 = 3.000$ euros
 Posible reducción = 25 por 100 de 3.000 = 750 euros
 Sanción reducida = 2.250

b) El representante, antes de la presentación de la declaración, recibe autorización para trasladar los bienes a un almacén de depósito temporal, cuya titularidad corresponde a la empresa X, S.L. antes de presentar el DUA, los bienes son retirados del depósito y despalzados al almacén del importador.

En este segundo caso, como los bienes no habían sido declarados ante la Agencia Tributaria Canaria, nos

hallamos en el supuesto previsto en el tipo infractor previsto en el apartado 7 del artículo 63 de la Ley 20/1991. Sin perjuicio de la infracción cometida por el titular del almacén de depósito temporal, prevista en el apartado 8 del artículo 63, castigada con multa fija de 3.000 euros, y cuyo análisis se realiza en el siguiente apartado de este artículo, al infractor (el importador) se le aplicará la siguiente sanción:

Base de la sanción = valor de la mercancía = 100.000 euros
 Porcentaje a aplicar sobre la base = 5 por 100
 Sanción = $100.000 \times 0,05 = 5.000$ euros
 Posible reducción = 25 por 100 de 5.000 = 1.250 euros
 Sanción reducida = 3.750

C) Incumplimiento de los requisitos, condiciones y obligaciones, previstos para la autorización y el funcionamiento de los regímenes especiales, así como de los relativos a las zonas, depósitos francos u otros depósitos autorizados.(Artículo 63.8)

Es el caso concreto del incumplimiento de las obligaciones y condiciones exigidas para la autorización y funcionamiento de los regímenes de importación temporal, tránsito, depósito REF, transformación bajo control de la Administración, perfeccionamiento activo en el

sistema de suspensión, y derivados tanto de los requisitos establecidos en el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado mediante Decreto 268/2011, de 4 de agosto, como en el resto de la normativa comunitaria, o nacional, de carácter aduanero que le sea de aplicación en virtud de lo dispuesto en la DA 4.ª de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Esta infracción es grave y la sanción consiste en multa pecuniaria fija de 3.000 €.

En el caso concreto de los Depósito REF, estos están supeditados a la autorización por parte de la Administración de tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife o de Las Palmas de Gran Canaria (según corresponda).

La Resolución de autorización fijará el tipo de depósito, la clase de los bienes que podrán depositarse, así como las condiciones a las que esté sometido el funcionamiento del mismo. Las manipulaciones usuales destinadas a garantizar la conservación de los bienes, a mejorar su presentación o calidad comercial o a preparar su distribución o su reventa, deberán ser previamente autorizadas por la Administración

Tributaria Canaria, que fijará las condiciones en las que podrá efectuarse.

Si como consecuencia de las comprobaciones de las Administraciones de tributos a la importación y especiales a las instalaciones de los depósitos autorizados, se constata que no se cumplen las condiciones respecto al tipo de depósito, la clase de los bienes depositados o a las que esté sometido el funcionamiento del mismo, sin que por parte de la Administración hayan sido autorizadas las modificaciones. O que la mercancía ha salido del Depósito, sin que se haya destinado a:

- Consumo.
- Exportación.
- Inclusión en otro régimen especial.
- Cuando fueran objeto de destrucción bajo control directo de la Administración Tributaria.

En el supuesto de que la mercancía haya salido de los depósitos autorizados, sin que se haya destinado a los supuestos antes señalados (exportación, inclusión en otro régimen especial...), además de esta infracción, la Administración Tributaria podrá sancionar al obligado tributario autorizado, aplicando la infracción regulada en el artículo 192

de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre, según la cual constituye infracción tributaria incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras, para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación. Así pues, podemos señalar que nos encontramos en un supuesto de concurrencia de infracciones en la que no opera el principio de "non bis in idem" ya que las conductas son diferentes: el incumplimiento de las condiciones exigidas para disfrutar del régimen de depósito, al no declarar la salida correctamente del depósito, y la falta de presentación de declaraciones (DUA de salida de depósito) necesarias para que la Administración practique la liquidación por el hecho imponible "autorización para el consumo de bienes que se encontraran al amparo de un régimen especial de depósito".

En el supuesto de la segunda infracción la base de la sanción será la cuantía de la liquidación practicada por la Administración en el correspondiente procedimiento de comprobación e investigación, dado que no se ha presentado declaración

por la mercancía que ha salido del depósito sin autorización por parte de la Administración Tributaria.

Esta infracción tributaria se puede clasificar como leve, grave o muy grave. La calificación de la infracción en leve, grave o muy grave se determinará para cada supuesto tipificado de forma independiente en función de una serie de parámetros como el daño económico ocasionado a la Administración Tributaria, la intención de ocultación, utilización de medios fraudulentos para su comisión, la reiteración de la infracción etc...

La **infracción tributaria será leve** cuando la base de la sanción **sea inferior o igual a 3.000 euros** o, siendo superior, no exista ocultación. La sanción por **infracción leve** consistirá en multa pecuniaria **proporcional del 50%**.

La **infracción será grave** cuando la base de la sanción sea **superior a 3.000 euros y exista ocultación**. La sanción, en este caso, consistirá en multa **pecuniaria proporcional del 50 al 100%** y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

La **infracción será muy grave** cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos y la sanción consistirá en multa **pecuniaria proporcional del 100 al 150%** y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Vamos a verlo con un ejemplo

Una empresa dedicada a la venta de vehículos tiene autorizado un depósito REF para la introducción de mercancías consistentes en vehículos a motor consignados a su nombre, en el depósito, cuya ubicación física se describe en la Resolución de autorización, en una cuantía máxima de 120 VEHÍCULOS, bajo el régimen de exención previsto en los artículos. 13, 15, 72 y 74 de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y en las normas de desarrollo contenidas en el art. 34 del R.D. 2538/1994 de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo, relativas al Impuesto General Indirecto Canario, para aquellas mercancías sujetas a los impuestos derivados de la precitada Ley.

Tras una visita de los funcionarios encargados de la Agencia Tributaria Canaria, se comprueba que 2 de los vehículos autorizados no se encuentran en el depósito REF autorizado, que en el depósito se encuentran motos y otras mercancías no autorizadas y que el depósito ha sido modificado y no coinciden el espacio autorizado con el existente en la visita de los funcionarios. Uno de los vehículos tiene un valor de 45.000€ y entró en el depósito el día 25/07/2015 para su venta aun tercero, y el otro tiene un valor de 20.000€ y entró al depósito el día 21/07/2015.

La Administración sancionará a la empresa por el artículo 63.8 de la Ley 20/1991 con 3.000€ por el incumplimiento de los requisitos, condiciones y obligaciones, previstos para la autorización y el funcionamiento del depósito.

También le sancionará por la no presentación de la declaración de importación relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias a la que hace referencia el artículo 88 del Decreto 268/2011 de 4 de agosto, por el que se aprueba el reglamento de gestión de los tributos derivados del régimen económico y fiscal de Canarias, las

sanciones a imponer por esta infracción serán las siguientes:

Mercancía	Liquidación	Base de la sanción	Existencia de Ocultación	Perjuicio Económico.	Calificación	Porcentaje de la sanción	Sanción
Vehículo 1	45.000*13,5%	6.075,00 €	Sí	100%	grave	75,00%	4.556,25 €
Vehículo 2	20.000*13,5%	2.700 €	No se valora	100%	leve	50,00%	1.350,00 €

Además de la liquidación provisional derivada de la no presentación de la declaración de importación, se le impondrán tres sanciones, una por el artículo 63.8 de la ley 20/1991 derivada del incumplimiento requisitos, condiciones y obligaciones, previstos para la autorización y el funcionamiento del depósito y dos por la no presentación de las declaraciones de importación.

En el resto de los regímenes especiales, la comisión de la infracción y la aplicación de la sanción tendría los mismos fundamentos que en el supuesto anterior, teniendo en cuenta que, entre otros, los posibles incumplimientos serían los siguientes:

a) Régimen especial de Perfeccionamiento Activo y régimen especial de Transformación bajo control de la Administración: incumplimiento de la obligación de la llevanza de contabilidad de los productos compensadores y de los

productos transformados, establecida en la resolución de autorización.

b) Régimen de importación temporal: incumplimiento de las obligaciones de no enajenar o arrendar los bienes mientras permanezcan al amparo del citado régimen; incumplir la obligación de exportar los productos dentro del plazo establecido sin que se haya autorizado una prórroga sobre la permanencia en el régimen especial ...

III) INFRACCIONES Y SANCIONES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO, REGULADAS EN LA LEY 5/1986, DE 28 DE JULIO, DEL IMPUESTO ESPECIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO, EN ADELANTE (LEY 5/1986)

Y EN EL ARTÍCULO 193 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

A) Régimen de infracciones y sanciones establecido en el artículo 15 de la Ley 5/1986 LIECACCDP.

El artículo 15 de la Ley 5/1986 establece que el régimen de infracciones y sanciones en materia del impuesto sobre combustibles derivados del petróleo, se regirá por la Ley General Tributaria y por las siguientes normas:

- a) El incumplimiento de la obligación de repercutir se calificará como infracción tributaria simple sancionable con multa de 6 a 6.010€.
- b) Para la graduación de las sanciones a imponer por infracciones tributarias graves, se considerará el hecho de haberse cometido la infracción mediante el quebrantamiento de las normas de intervención o control.
- c) La comisión repetida de infracciones tributarias graves podrán sancionarse, además con el cierre temporal, por un período de un año, o definitivo de las instalaciones que se impondrá por la Consejería de

Hacienda o el Gobierno, respectivamente.

- d) El incumplimiento de las obligaciones que se establezcan en relación con el funcionamiento de los depósitos fiscales podrá ser sancionado, mediante Ley, con la revocación de la autorización de dichos depósitos.

Como vemos, el régimen de infracciones y sanciones establecido en el artículo 15 de la Ley 5/1986 es arcaico y muy poco práctico. Además de la calificación de la infracción prevista en la letra a) como "simple", sin tener en cuenta la nueva clasificación de las infracciones establecida por la LGT en leves, graves o muy graves, sólo hemos de fijarnos en la letra b), la cual establece *"Para la graduación de las sanciones a imponer por infracciones tributarias graves, se considerará el hecho de haberse cometido la infracción mediante el quebrantamiento de las normas de intervención o control."*, sin embargo, si la propia Ley no la establece, dicha graduación no puede efectuarlo una norma reglamentaria, al estar amparada por la reserva de Ley, lo que desvirtúa su contenido (no podrán aplicarse los porcentajes de graduación, si éstos no se establecen). Lo mismo sucede con lo

establecido en el apartado d), el cual exige la aprobación de una Ley (y ¿por qué el legislador no aprovechó la actual para regularlo?) para la revocación del depósito, mientras que las sanciones accesorias a las que se refiere la letra c) atribuyen la potestad, más acertadamente, al Consejo de Gobierno, o al Consejero competente en materia de hacienda. En fin, creemos que el legislador tiene una ardua tarea a la hora de reformar este Impuesto, sin perjuicio de que la propia estructura del mismo esté lejos de resultar eficaz desde su exigencia o control, lo que convergería en una modificación profunda del mismo, concluyendo en la necesidad de adaptarlo a los modernos impuesto especiales de fabricación, como el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Pero esta es otra historia.

Conviene precisar, por tanto, que en este impuesto se pueden cometer infracciones relacionadas con la no repercusión del mismo o con el mal funcionamiento de los depósitos fiscales

En el supuesto de no repercutir o no ingresar el impuesto mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación modelo (430), el obligado tributario podría ser sancionado conforme lo dispuesto en el artículo 191 de la Ley General

Tributaria (Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación) o según lo establecido en el artículo 15 de la Ley 5/1986, según corresponda.

B) Régimen de infracciones y sanciones establecido en el artículo 16, apartado 1, de la Ley 5/1986 LIECACDP.

La Ley 3/2008, de 31 de julio, de devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del petróleo y de establecimiento de una deducción autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la variación del euribor añadió el artículo 16 de la Ley 5/1986 que regula las infracciones y sanciones relacionadas con la devolución del gasóleo profesional y que fue modificado posteriormente por Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias.

El artículo 12-bis de la Ley 5/1986 señala que los agricultores y transportistas tendrán derecho a la devolución parcial del impuesto que grava el gasóleo profesional utilizado en maquinaria, artefactos y vehículos afectos al desarrollo de la actividad de

agricultura y transporte, especificando qué se debe entender a efectos de esta devolución, por agricultor, transportista, maquinaria, artefactos y vehículos afectos al desarrollo de la actividad de agricultura y transporte.

Dentro de los distintos apartados del citado artículo 12-bis, cobra especial relevancia el apartado 6, el cual establece la siguiente prohibición:

"6. Está prohibida la utilización de gasóleo, por el que se solicite la devolución regulada en este artículo, en vehículos distintos a los citados en la definición de transporte terrestre de mercancías o pasajeros establecida en el apartado 7 siguiente y en artefactos o maquinaria no afectos a actividades agrícolas."

Conforme a este artículo 12-bis, el artículo 16 de la Ley 5/1986, en su apartado 1, especifica que constituirá infracción tributaria grave la inobservancia de la prohibición prevista en el apartado 6 del artículo 12-bis de la citada ley y dicha infracción se sancionará:

- a) Cuando el motor del vehículo, artefacto o maquinaria con el que se ha cometido la infracción tenga hasta 10 CV de potencia fiscal, con una

multa pecuniaria fija de 600 euros y sanción no pecuniaria de un mes de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o maquinaria. Si del precintado o inmovilización se dedujera grave perjuicio para el interés público general, dicha sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 1.200 euros.

- b) Cuando el motor del vehículo, artefacto o maquinaria con el que se ha cometido la infracción tenga más de 10 hasta 25 CV de potencia fiscal, con una multa pecuniaria fija de 1.800 euros y sanción no pecuniaria de dos meses de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o maquinaria.

Si del precintado o inmovilización se dedujera grave perjuicio para el interés público general, dicha sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 3.600 euros.

- c) Cuando el motor del vehículo, artefacto o maquinaria con el que se ha cometido la infracción tenga más de 25 hasta 50 CV de potencia fiscal, con una multa pecuniaria fija

de 3.600 euros y sanción no pecuniaria de tres meses de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o maquinaria. Si del precintado o inmovilización se dedujera grave perjuicio para el interés público general, dicha sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 7.200 euros.

- d) Cuando el motor del vehículo, artefacto o maquinaria con el que se ha cometido la infracción tenga más de 50 CV de potencia fiscal, con una multa pecuniaria fija de 6.000 euros y sanción no pecuniaria de cuatro meses de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o maquinaria.

Si del precintado o inmovilización se dedujera grave perjuicio para el interés público general, dicha sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 12.000 euros.

En los casos de **comisión repetida de esta clase de infracción**, se duplicarán los importes y períodos establecidos en este número. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la

comisión de la nueva infracción, hubiera sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir la prohibición de uso del gasóleo profesional establecido en el apartado 6 del artículo 12-bis de la presente ley.

Como vemos, para estas infracciones la Ley establece un conjunto de sanciones en cuantía fija, así como de sanciones accesorias consistentes, en todos los casos, en un plazo variable de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o maquinaria.

C) Régimen de infracciones y sanciones establecido en el artículo 16, apartado 2, de la Ley 5/1986 LIECACDP.

Además de las infracciones establecidas en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley, por inobservancia de la prohibición prevista en el artículo 12-bis de la misma, el apartado 2 del citado artículo establece las siguientes conductas calificadas como infracción grave, cuando las mismas den lugar a la obtención de una devolución tributaria indebida :

- a) Comunicar datos falsos, incompletos o inexactos a través de la declaración de alta o

modificación del Censo de Agricultores y Transportistas, que supongan una devolución indebida del impuesto que grava el gasóleo profesional.

- b) La no presentación o presentación extemporánea de la declaración de modificación en el Censo de Agricultores y Transportistas, que supongan una devolución indebida del impuesto que grava el gasóleo profesional.
- c) La no presentación o presentación extemporánea de la declaración de cese en el Censo de Agricultores y Transportistas, que supongan una devolución indebida del impuesto que grava el gasóleo profesional.

Las infracciones tributarias previstas en las letras anteriores serán graves, como decíamos, la base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente, y la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional **al triple del importe de devolución indebida.**

Cuando la multa pecuniaria impuesta por las infracciones señaladas en este apartado 2 del artículo 16 de la Ley 5/1986 sea de

importe igual o superior a 20.000 euros, se podrá imponer además la sanción accesoria consistente en la exclusión del Censo de Agricultores y Transportistas sin posibilidad de obtener la devolución prevista en este artículo durante tres años.

Así pues, en general, en relación con este apartado del artículo 16, y en relación con el artículo 12-bis, resultarán sancionables, entre otras, las siguientes conductas, siempre que sean el origen de la obtención de devoluciones tributarias indebidas:

1. Tener vehículos, artefactos o maquinaria dados de alta en el Censo de Agricultores y Transportistas (dados de alta mediante la presentación del modelo 435), que no estén afectos al desarrollo de la actividad de agricultura y transporte.
2. Estar censado en el Censo de Agricultores y Transportistas, cuando se ha cesado en el desarrollo de sus actividades empresariales.
3. Estar censado en el Censo de Agricultores y Transportistas, cuando no se desarrollan actividades de transporte público, entendidas éstas, como las que se llevan a cabo por cuenta ajena, mediante

retribución económica, es decir, que el desarrollo de una actividad de transporte complementaria a otra actividad económica no se considera transporte público y consecuentemente, no son a efectos de este impuesto transportistas quienes lo desarrollan. La propia Ley 5/1986 define a los transportistas como los titulares de la actividad del transporte público terrestre de mercancías o pasajeros. Por lo tanto, sería sancionable que una empresa se diera de alta en el Censo de Agricultores y Transportistas, desarrollando por ejemplo la actividad de transporte de sus propias mercancías, desde sus instalaciones hasta las instalaciones de sus clientes.

Finalmente destacar que la aplicación de las infracciones y sanciones reguladas en el artículo 16 de la Ley 5/1986 determina la incompatibilidad con las infracciones y sanciones contenidas en la Ley General Tributaria, en particular la del artículo 193 "Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones", ya que aunque la propia ley no se pronuncie en este aspecto, las dos inciden sobre el mismo hecho.

No ocurre lo mismo con las infracciones y sanciones reguladas en el artículo 15 de la Ley 5/1986, que son plenamente compatibles con las reguladas en la Ley General Tributaria, al incidir en hechos diferentes, y no concurrir el principio de "non bis in idem".

Como vemos, el régimen de sanciones a aplicar a las devoluciones indebidamente obtenidas en las que la causa de dicha devolución sean determinadas conductas relacionadas con la falta de comunicación o comunicación de datos falsos o inexistentes al Censo de Agricultores y Transportistas, vigente a partir del 1 de enero de 2015, ha supuesto un cambio muy sustancial a la hora de imponer sanciones en relación de las citadas conductas. Hasta el 31 de diciembre de 2014, la obtención indebida de devoluciones en este Impuesto se sancionaba de acuerdo con lo establecido en el artículo 193 de la LGT, cualquiera que fuese el motivo de la obtención indebida, con la calificación de la infracción y la graduación de la sanción propia del citado artículo, lo que determinaba la exigencia de una sanción entre el 50 y el 150 por 100 de las cantidades indebidamente obtenidas. A partir del 1 de enero de 2015, si en la obtención indebida de devoluciones concurre alguna de las circunstancias

relacionadas con el Censo de Agricultores y transportistas, y previstas en el apartado 2 del artículo 16 de la LIECACCDP, la sanción a imponer será del 300 por 100 (verdaderamente disuasoria) y, en algún caso, sanciones accesorias de exclusión del citado Censo. Véamoslo con un ejemplo, en el que la conducta deviene de devoluciones obtenidas indebidamente en periodos mensuales anteriores a 31 de diciembre de 2014 conjuntamente con otros posteriores a 1 de enero de 2015, lo que, de acuerdo con la normativa, y aunque sea la misma conducta, determinará la comisión de dos infracciones distintas, aunque no concurrentes.

EJEMPLO

LUISUR SL empresa dedicada al transporte de viajeros por carretera, se encuentra dada de alta en el Censo de Agricultores y Transportistas del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, desde el día 1 de mayo de 2009, según comunicación presentada a través del Modelo 435 de Declaración de gasóleo profesional.

En este Censo fueron dados de alta, en ese momento, 5 elementos de transporte afectos a la actividad transporte de viajeros por carretera:

La empresa ha percibido mensualmente la devolución parcial de la cuota del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, prevista en el artículo 12-bis de la Ley 5/1986 de 28 de julio, reguladora del citado Impuesto, por estos 5 vehículos.

El día 12 de julio de 2015, la Administración de tributos a la importación y especiales de Santa Cruz de Tenerife, notifica mediante Acuerdo de inicio un procedimiento de comprobación limitada, al objeto de analizar la devolución parcial de la cuota del IECACCDP, correspondiente a los 2 últimos meses de 2014 y los 6 primeros meses de 2015.

En este Acuerdo se incluía una propuesta de liquidación provisional en el sentido de declarar la baja, del Censo de Agricultores y Transportistas del Impuesto, de aquellos vehículos inactivos, así como reclamar el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas por los mismos, desde el momento en el que se produjo la baja de dichos vehículos hasta el mes de junio de 2015.

De la comprobación, se desprende que, de los 5 vehículos que había dado de alta la empresa, 3 de

ellos no estaban en activo en la misma desde noviembre de 2014, y se propone una liquidación por reintegro de la devolución por importe de 16.000€, excluidos los intereses de demora. Posteriormente, el 30 de agosto de 2015 se notifica la correspondiente liquidación provisional en las que se impone:

- Declarar la baja del Censo de Agricultores y Transportistas del Impuesto de los 3 vehículos no afectos a la actividad.
- Ordenar el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas por la empresa, en

concepto de devolución parcial de la cuota del Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, por importe de 16.000€, más los intereses de demora que correspondan.

La empresa LUISUR SL recibe además, el 15 de septiembre, notificación del inicio y propuesta de un procedimiento sancionador, en el cual se impone para cada uno de los períodos las siguientes sanciones con las siguientes calificaciones y características:

Conceptos	11/2014	12/2014	1/2015	2/2015	3/2015	4/2015	5/2015	6/2015
Base de la sanción	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Infracción	193 LGT	193 LGT	16.2.a) L5/86	16.2.a) L5/86	16.2.a) L5/86	16.2.a) L5/86	16.2.a) L5/86	16.2.a) L5/86
Calificación	Leve	Leve	Grave	Grave	Grave	Grave	Grave	Grave
Sanción	1.000	1.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000

Se le aplica la sanción del artículo 193 de la Ley General Tributaria (Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones), hasta el 31 de diciembre de 2014. A partir del 1 de enero de 2015 es de aplicación la letra a del apartado 2 del artículo 16 de la Ley 5/1986

(comunicar datos falsos, incompletos o inexactos a través de la declaración de alta o modificación del Censo de Agricultores y Transportistas, que supongan una devolución indebida del impuesto que grava el gasóleo profesional).

La base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente, tanto en los supuestos en los que es de aplicación el artículo 193 de la LGT, como en los que se aplica la Ley 5/1986.

En este supuesto, las infracciones tributarias a las que se le aplica el artículo 193 de la LGT se califican como leves, ya que la base de la sanción es inferior a 3.000€, sin embargo las previstas en la Ley 5/1986 se califican como graves, ya que así la califica la norma.

La sanción a aplicar será de un 50% de la base de la sanción en el caso del mes 11 y 12 del ejercicio 2015 y del triple del importe de devolución indebida en los supuestos del ejercicio 2015.

IV. INFRACCIONES Y SANCIONES CONTENIDAS EN LA LEY 1/2011, DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO

Dentro de las infracciones tipificadas por la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y otras Medidas Tributarias, cobran especial relevancia aquellos tipos infractores relacionados con el incumplimiento esencial de las normas sobre fabricación,

almacenamiento, tenencia y circulación. La razón es clara: el incumplimiento sustancial de tales normas presume, y favorece, el incumplimiento material, de tal manera que, en muchas ocasiones, el incumplimiento formal sustancial da lugar al devengo del tributo.

No obstante, no hemos de perder la perspectiva: no todos los incumplimientos de obligaciones formales determinarán la concurrencia de los tipos infractores y la aplicación de las correspondientes sanciones; sólo los incumplimientos sustanciales son los deudores de tal tratamiento.

En consecuencia, en el artículo 19 de la Ley 1/2011 encontramos las siguientes infracciones:

A) La fabricación e importación de labores del tabaco con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta ley y su reglamento.

Volvemos a hacer la misma advertencia que efectuábamos arriba: no todos los incumplimientos van a determinar la aplicación de esta infracción, solo los sustanciales. Estos incumplimientos sustanciales estarán constituidos, básicamente, por las siguientes conductas, a modo de

ejemplo, y sin que quepa hablar de una enumeración cerrada:

- Fabricación de labores sin la preceptiva autorización e inscripción en el Registro.
- Incumplimiento de las obligaciones que incumben a los establecimientos fabriles, consistentes en la no llevanza de libros de fábrica, almacén o labores.
- Importación de labores sujetas al Impuesto efectuada al margen de cualquier declaración.

En todo caso, constituyen infracciones tributarias graves, y son sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción. Es decir, si se descubre que un establecimiento está fabricando al margen de cualquier autorización de los órganos competentes de la Agencia Tributaria Canaria, la sanción a imponer será equivalente a la cuota del Impuesto correspondiente a los productos fabricados al margen de cualquier autorización, calculada conforme a los tipos vigentes en el momento del descubrimiento de la infracción.

¿Qué compatibilidades arroja esta infracción? Sin lugar a dudas excluiría cualquier otra infracción por incumplimiento de obligaciones formales afines, pero sí que sería compatible con la infracción del artículo 191 de la LGT, en tanto que a pesar de no tener autorización, podría haber liquidado las cuotas de las labores resultantes de la fabricación (recordemos que, al no ser un establecimiento autorizado, las labores no se hallan en régimen suspensivo).

Asimismo, la sanción se gradúa atendiendo a dos criterios:

- comisión repetida, incrementándose en 25 puntos porcentuales, cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir la misma conducta, o bien la del apartado siguiente, entendiéndose, por tanto, de la misma naturaleza.
- quebrantamiento de las normas de control, incrementándose, a su vez, en 25 puntos porcentuales. Las normas de control se quebrantan mediante la elusión de la intervención

tributaria permanente, si la hubiera.

Por último, al no haber liquidación, no procederá la reducción por conformidad del artículo 188.1.b) de la LGT, aunque sí la reducción del 25 por 100 prevista en el artículo 188.3 de la misma Ley.

B) La circulación de labores del tabaco objeto del impuesto cuando se realice sin estar amparada en los documentos previstos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

¿Qué documentos de circulación son los previstos en el artículo 15.2? Precisamente los establecidos en el artículo 14 de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, es decir:

- a) Documentos de acompañamiento, administrativo o comercial.
- b) Albaranes de circulación.
- c) Documentos aduaneros y DUAS de importación y exportación.
- d) Precintas de circulación.

Las infracciones a las que se refiere este tipo infractor son también graves y se sancionará exactamente igual que la infracción anterior, es decir, con multa pecuniaria

proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción.

Este tipo de infracciones determinan, al margen de que por las labores se hubiera satisfecho el Impuesto, la imposición de una sanción que atiende a un incumplimiento formal esencial: que las labores circulen por el territorio de aplicación del Impuesto sin estar acompañadas de los documentos correspondientes. Todo ello, independientemente de que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.5 de la citada Orden, la Administración pueda inmovilizar las labores, en caso de que los documentos de circulación no sean correctos, o incluso el vehículo en el que viajan, si lo que se produce es una ausencia absoluta de los documentos de circulación. La razón es clara: el incumplimiento formal presupone el incumplimiento material; y aunque éste último no se haya producido, la gravedad de la conducta determina la exigencia de sanción en un importe del 100 por 100 de la cuota correspondiente a la labor en circulación no amparada por el preceptivo documento.

Esta infracción, como en el caso anterior, tiene la condición de grave, graduándose en los mismos criterios: comisión repetida de infracciones tributarias, y quebratamiento de las normas de control. En el primer supuesto, la sanción se incrementará en 25 puntos porcentuales cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir la prohibición establecida en este apartado, o bien en el anterior. También se graduará atendiendo a la concurrencia del criterio de quebrantamiento de las normas de control, incrementándose la sanción, en este caso, en 25 puntos porcentuales.

Por otro lado, igualmente le será de aplicación la reducción del 25 por 100, prevista en el artículo 188.3 de la LGT.

C) La comercialización de labores del tabaco objeto del impuesto que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuando tal requisito sea exigible reglamentariamente.

Es exigible que las labores ostenten marcas fiscales cuando se trate de cigarrillos que circulen, fuera

de régimen suspensivo, con destino al interior de las Islas Canarias. En virtud de la Disposición final primera de la Orden de 21 de mayo de 2013 y a partir del 28 de mayo de 2013, se introduce la prohibición absoluta, fuera de los caso especiales de venta en tiendas libres de impuestos, de comercializar cigarrillos en la Comunidad Autónoma de Canarias sin que ostenten las correspondientes marcas fiscales.

La conducta es calificada por la Ley como infracción grave, y no puede ser de otro modo, puesto que las precintas de circulación son un elemento de control esencial de la Administración Tributaria que permite llevar, de manera externa, una contabilidad de existencias de las Fábricas y de los Depósitos del Impuesto.

Esta infracción se sancionará:

a) Con multa de 54 euros por cada 1.000 cigarrillos que se tengan con fines comerciales sin ostentar tales marcas, con un importe mínimo de 470 euros por cada infracción cometida.

b) Con multa de 400 euros por cada infracción cometida respecto de las restantes labores del tabaco . En este caso, actualmente no hay otra

labor que esté obligada al uso de precintas fiscales.

Estas sanciones se gradúan incrementando el importe de la multa en un 50 por 100 en caso de comisión repetida de las mismas, apreciándose tal circunstancia cuando el sujeto infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado en virtud de resolución firme en vía administrativa por la comisión de cualquiera de estas infracciones.

D) La comunicación incompleta, inexacta, o con datos falsos, o la falta de comunicación, de los precios medios ponderados de venta real calculado para cada modalidad de tabaco.

La obligación de comunicar el precio medio ponderado de venta real (p.m.p.v.r.) ha sido introducida por Ley 9/2014, de 6 de noviembre, como consecuencia de la inclusión en los tipos y en las tarifas del doble específico.

El doble específico funciona de la siguiente forma: cuando el p.m.p.v.r. de cada modalidad de cigarrillos es inferior a un precio umbral, el tipo aplicable pasa a ser incrementado (actualmente de 28 a 42 euros por cada mil cigarrillos). De ahí, la

importancia que cobra la comunicación exacta y completa del citado p.m.p.v.r., sin perjuicio de la potestad comprobadora por parte de la Administración. es decir, mediante la comunicación de un p.m.p.v.r. falso puede suponer la elusión de un tipo incrementado (un 50 por 100 superior que el "ordinario")

La infracción es grave y se sanciona con multa pecuniaria de 200 euros por cada dato omitido, incompleto, inexacto, o falso, con un mínimo de 600 euros y un máximo de 10.000 euros. Por cada dato se entiende el p.m.p.v.r. de cada una de las modalidades de labor.

Le será igualmente aplicable la reducción del 25 por 100, prevista en el artículo 188.3 de la LGT.

5) No disponer, en el establecimiento de venta, de los medios necesarios de apertura de los aparatos de venta automática de labores el tabaco, o de los medios para su inmediata localización.

La conducta motivadora de la infracción hay que considerarla en su justa medida, de tal modo que lo que intenta disuadir es determinadas actitudes que intenten evitar la comprobación por parte de los

servicios de control de los cigarrillos existentes en las citada máquinas expendedoras. Si el mecanismo de acceso no se encuentra en el local, pero es puesto a disposición de los citados servicios de control de manera inmediata o en un tiempo razonable, la conducta no podría ser constitutiva de infracción.

A efectos de la imposición de las sanciones previstas en el presente apartado, tendrán la consideración de sujetos infractores tanto el titular del aparato de venta automática como el titular del establecimiento donde se encuentra ubicado. Es decir, se sancionará, no a uno o a otro, sino a ambos, por concurrencia en la comisión de la infracción.

Se sancionará con multa de 400 euros y se graduará incrementando la cuantía en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida. Es decir, si se hubiera impuesto una sanción de la misma naturaleza que hubiera adquirido firmeza en los cuatro años anteriores a la comisión de la nueva infracción, de conformidad con el artículo 187.1.a) de la LGT.

Igualmente le será aplicable la reducción del 25 por 100, prevista en el artículo 188.3 de la LGT.

E) Sanciones accesorias

Las sanciones accesorias fueron introducidas en la Ley 1/2011 por la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, y pueden ser aplicables a las infracciones de carácter grave previstas en el artículo 19 de la Ley 1/2011.

La existencia de sanciones no pecuniarias que pueden ser impuestas accesoriamente a las pecuniarias hay que analizarla desde una perspectiva muy prudente. es decir, solo en aquellas conductas especialmente graves se va a proceder a imponer las sanciones más gravosas, constituida, en este caso, por el cierre definitivo de los establecimientos, o por la incautación definitiva de los aparatos de venta automática. De que hay que ponderar y medir el alcance de esta sanción da fe que el órgano encargado de imponerla no sea el propio que haya impuesto la sanción pecuniaria, sino el Consejo de Gobierno. Asimismo, el cierre definitivo se establece para aquellos casos de reincidencia y cuando, en los dos años anteriores, se hubiera cometido una conducta cuya gravedad hubiera exigido el cierre temporal del establecimiento.

Estas sanciones accesorias son las siguientes:

a) El cierre temporal de los establecimientos de los que sean titulares los infractores, por un periodo de seis meses, que será acordado, en su caso, por el consejero competente en materia de hacienda, o el cierre definitivo de los mismos, que será acordado, en su caso, por el Consejo de Gobierno.

Como hemos comentado antes, podrá acordarse el cierre definitivo cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiese dado lugar a la imposición de la sanción de cierre temporal del establecimiento.

b) El precintado por un periodo de seis meses o la incautación definitiva de los aparatos de venta automática, cuando las infracciones se cometan a través de los mismos. Podrá acordarse la incautación definitiva cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión, por medio del aparato de venta automática, de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiera dado lugar a la imposición de la sanción de precintado de dicho aparato.

En este supuesto, tendrán la consideración de sujetos infractores tanto el titular del aparato de venta automática como el titular del establecimiento donde se encuentra ubicado.

Cuando se trate del precintado temporal de los aparatos expendedores, el órgano competente para imponer esta sanción será el órgano competente para la imposición de la sanción principal pecuniaria. Cuando se trate de la incautación definitiva, también será el órgano competente para imponer la sanción, salvo que la imposición de la misma concorra con la de cierre definitivo del establecimiento, en que procederá en todo caso la incautación definitiva y, además, la sanción deberá ser impuesta por el Consejo de Gobierno.

V. CONCLUSIONES

Como hemos visto, tanto los apartados 6,7 y 8 de la artículo 63 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, reguladora del IGIC, como los artículos 15 y 16 de la Ley 5/1986, LIECACCDP y el artículo 19 de la Ley 1/2011 del ILT establecen un régimen de infracciones en las que se van a sancionar conductas que únicamente pueden producirse en este tipo de impuestos y que la normativa considera lo suficientemente graves

como para aplicar sanciones. Todo ello es debido a la estructura interna que caracteriza a estos impuestos, así como a las normas que, para efectuar un control efectivo por parte de la Administración tributaria, se entienden vulneradas. En el futuro, asimismo, estaremos muy atentos a la litigiosidad en el supuesto de las sanciones a imponer en la devolución indebida del IECACCDP a agricultores y transportistas, cuando concurren las circunstancias del apartado 2 del artículo 16 de la LIECACCDP, en cuanto a la línea que siguen los tribunales con la imposición de sanciones tan elevadas.