

EL RÉGIMEN SANCIONADOR

MARGARITA PÉREZ SANTANA

Inspectora de Hacienda del Estado

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Principios de la potestad sancionadora.
- III. Sujetos infractores, responsables y sucesores de las sanciones tributarias.
- IV. Concepto, clases y cuantificación de infracciones y sanciones tributarias.
- V. Procedimiento sancionador.

Resumen del contenido:

El régimen sancionador tributario es sin duda uno de los aspectos más novedosos de la nueva Ley 58/2003 General Tributaria. Se introduce una nueva clasificación de las infracciones, adoptando la triple categoría que hasta ahora se recogía en el derecho administrativo general, dividiéndolas en leves, graves y muy graves, y abandonando la clasificación existente hasta ahora entre infracciones simples y graves. Se realiza una completa reestructuración de la calificación y cuantificación de las sanciones tributarias, introduciendo además nuevos supuestos de reducción de las mismas con el objetivo fundamental de reducir la litigiosidad. Se deja muy poco margen al desarrollo reglamentario, estableciéndose a nivel legal una casuística muy detallada que persigue eliminar casi totalmente la discrecionalidad en su aplicación.

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 58/2003 General Tributaria, dedica el Título IV (artículos 178 a 212) a la potestad sancionadora, estructurándolo en cuatro capítulos dedicados respectivamente a los principios de la potestad sancionadora, a las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias, a la clasificación de las infracciones y sanciones y, por último, al procedimiento sancionador. Por su parte el Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre publicado en el Boletín Oficial del Estado el día 28 de octubre, aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, derogando el hasta ahora vigente Real Decreto 1930/1998.

Para hacer una exposición de los principales aspectos y novedades del nuevo régimen seguiremos el orden de la ley aunque sin ceñirnos estrictamente al mismo. Dividiremos el texto en los siguientes apartados:

1. Principios de la potestad sancionadora
2. Sujetos infractores, responsables y sucesores de las sanciones tributarias.

3. Concepto, clases y cuantificación de infracciones y sanciones tributarias.

4. Procedimiento sancionador

II. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

La nueva Ley General Tributaria, en su artículo 178 hace una remisión genérica a los principios reguladores de la potestad sancionadora de la ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, esto es, a la norma básica que regula el procedimiento administrativo con carácter general. A continuación dispone que en el ámbito tributario se aplicarán, en particular, los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general pero, según establece el artículo 10.2 de la misma ley 58/2003, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones y el de los recargos, tendrán efectos retroactivos

respecto de aquellos actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.

Precisamente en aplicación de dicho principio de aplicación con carácter retroactivo de la norma sancionadora más favorable, la disposición transitoria 4ª establece que se aplicará el nuevo régimen sancionador a las infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 58/2003 (1 de julio de 2004), siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y que la sanción impuesta no haya adquirido firmeza. El segundo apartado de dicha disposición transitoria (cuya entrada en vigor según la disposición final undécima se produjo al día siguiente de la publicación de la ley en el BOE, esto es el 19 de diciembre de 2003) , para facilitar la aplicación de la norma más favorable, dispone que los procedimientos sancionadores tributarios iniciados antes de 1 de julio de 2004, deben concluir antes del 31 de diciembre de 2004, y sin que les sea de aplicación el plazo máximo para resolver de seis meses que se establece con carácter general para todos los expedientes sancionadores en la nueva ley y que se venía ya estableciendo en la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en el Reglamento sancionador y en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

En concreto, y por lo que se refiere a los expedientes sancionadores en curso en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director de la misma dictó la Instrucción 9/2003 de 18 de diciembre según

la cual todos los órganos con competencia sancionadora de la Agencia Tributaria no dictarían actos de imposición de sanciones desde 1 de enero hasta 30 de junio de 2004. Ello supuso la suspensión de los procedimientos sancionadores en curso a 31 de diciembre de 2003 y que han sido reiniciados a partir de 1 de julio de 2004, una vez ya ha entrado en vigor la nueva ley. Estos expedientes tendrán que estar finalizados necesariamente, so pena de caducidad, antes de 31 de diciembre de 2004.

Para las sanciones que ya hubieran sido impuestas con anterioridad a 1 de julio de 2004, siempre no sean firmes por encontrarse pendientes de resolución de reclamaciones económico-administrativas o de recursos contencioso-administrativos, la aplicación de la norma sancionadora más favorable se realizará por parte del órgano administrativo o jurisdiccional que esté conociendo del recurso en cuestión, previa audiencia del interesado.

De todos los principios aplicables a la potestad sancionadora, sólo se desarrollan específicamente por esta ley dos de ellos, el principio de responsabilidad y el de no concurrencia. Para todos los demás, hemos de regirnos por la regulación genérica que de ellos hace la ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias: El artículo 179, después de dejar sentado

que podrán ser responsables de las infracciones tributarias las personas físicas, jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica previstas en el artículo 35.4 de la ley (antiguo artículo 33 de la ley 230/1963), establece en su apartado segundo los supuestos de exoneración de responsabilidad. La mayoría de estos supuestos ya se venían recogiendo en la hasta ahora vigente Ley 230/1963, como son la falta de capacidad de obrar, la fuerza mayor, las decisiones colectivas para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión y el haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (interpretación razonable de la norma). Sin embargo se introducen ciertas novedades en éste último supuesto y se añade un supuesto nuevo:

- Se entiende que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando se haya actuado de acuerdo con los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la ley. Aunque esta causa de exoneración de responsabilidad es nueva en la LGT ya había sido introducida por el artículo 5.2 de la ley 1/98 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Tampoco se exigirá responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en contestación a una consulta formulada por otro

obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una **"igualdad sustancial"**.

El artículo 107 de la ley 230/1963, ya establecía, al regular las consultas formuladas por escrito a la Administración Tributaria, que no daría lugar a la imposición de sanción el actuar de acuerdo con el criterio manifestado por la Administración en la consulta, a los propios consultantes. Según la nueva ley 58/2003, la consulta no sólo exonera de responsabilidad a los consultantes sino también a personas distintas de éstos, siempre que haya "igualdad sustancial" en las circunstancias. Recordemos en este momento que según el nuevo régimen de consultas establecido en los artículos 88 y 89 de la ley, las contestaciones a consultas escritas tendrán para la Administración efectos vinculantes, no sólo para el consultante sino también para todos aquellos para los que exista "identidad en los hechos y en las circunstancias". Vemos pues que, si hay identidad total en los hechos y circunstancias, la contestación a la consulta se aplicará con carácter vinculante incluso a personas distintas del consultante; si lo que hay es "igualdad sustancial" pero no identidad total, no se aplicará con carácter vinculante el criterio manifestado en la consulta, pero sí que habrá exoneración de responsabili-

dad a quien actúe siguiendo dicho criterio, en aplicación del artículo 179.2. El problema fundamental que se planteará en la práctica será concretar cuándo se da uno u otro supuesto, ya que la separación entre los dos conceptos jurídicos indeterminados "identidad" e "igualdad sustancial" dista mucho de ser diáfana.

- Se introduce como nuevo supuesto de exoneración de responsabilidad en las infracciones tributarias, que la conducta que constituya la infracción sea imputable a una **deficiencia técnica de los programas informáticos** de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por ejemplo en el programa PADRE (Programa de Ayuda para la Declaración de la Renta).

Principio de no concurrencia de sanciones tributarias: Tal y como viene siendo ya doctrina y jurisprudencia consolidada, el principio de no concurrencia de sanciones supone que una misma conducta no puede ser objeto de dos sanciones tributarias y que no pueden imponerse sobre un mismo hecho sanciones tributarias y penales.

Precisamente por ésta última incompatibilidad entre el orden penal y el administrativo, el artículo 180 de la ley 58/2003, tal y como ya establecía el artí-

culo 77.6 de la ley 230/1963, dispone la necesaria remisión al Ministerio Fiscal de aquellos expedientes en los que se estime que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública previsto en los artículos 305 y siguientes del Código Penal. La novedad de la nueva ley en este aspecto es que se establece a nivel legal la necesidad de dar **audiencia al interesado** con carácter previo al envío del expediente al Ministerio Fiscal. Hasta ahora, el artículo 5 del RD 930/1998 por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, establecía la "notificación previa al interesado". La diferencia es sustancial puesto que el trámite de audiencia supone poner de manifiesto el expediente y dar plazo de alegaciones al interesado. En efecto, el artículo 32 del nuevo Reglamento sancionador, establece un trámite de puesta de manifiesto del expediente y plazo de 15 días para que el interesado presente ante el Inspector Jefe (en el caso de los procedimientos de inspección) las alegaciones y documentos que estime oportunos. A la vista de la documentación existente, los Delegados Especiales o Directores de Departamento correspondientes acordarán de forma motivada la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

El apartado segundo del mismo artículo 180 dispone, como ya establecía el artículo 78 de la ley 230/63, que una misma conducta no podrá ser utilizada como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia determinante de su calificación y como infrac-

ción independiente. La diferencia fundamental es que mientras el antiguo artículo 78 sólo establecía la incompatibilidad, el nuevo artículo 180 establece una prelación, es decir, que en primer lugar se aplicará como criterio de graduación o como circunstancia que delimite la infracción entre leve, grave o muy grave y, sólo si no se debe aplicar como tal, se sancionará como infracción independiente.

En el apartado tercero del mismo artículo que venimos analizando, se establece lo que se conoce como concurso real de sanciones, esto es, que cuando se produce una pluralidad de acciones que ocasionan asimismo una pluralidad de infracciones tributarias, se puede imponer sanciones por todas ellas. En concreto, entre otros supuestos, se establece expresamente la compatibilidad entre la sanción por dejar de ingresar, con la sanción por acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes y con la sanción por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

Por último, termina este artículo, dedicado al principio de no concurrencia, estableciendo la compatibilidad de las sanciones con los intereses de demora y con los recargos del periodo ejecutivo, cuestión que no es novedosa y que tiene su origen en la diferente naturaleza que tienen los dos últimos (indemnizatoria) frente a las primeras (punitiva). Sí que es necesario traer a colación en este punto una importante novedad del nuevo

régimen sancionador y es la no consideración de la sanción tributaria como parte de la deuda tributaria, de la que sí forman parte, en cambio, los recargos y los intereses de demora. Así se establece en el artículo 58.3 de la ley 58/2003, a diferencia del artículo 58.2 de la ley 230/63 donde expresamente en su letra e) consideraba a las sanciones como parte de la deuda tributaria. La sanción tributaria es la expresión de la potestad sancionadora de la Administración y por ello se regula en un título separado y distinto de la deuda tributaria.

III. SUJETOS INFRACTORES, RESPONSABLES Y SUCESORES DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Se mantiene la regulación tradicional de infractores que se establecía en el artículo 77.3 de la ley 230/1963, con determinadas modificaciones no sustanciales, por ejemplo se sustituye la mención a los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria, por los "obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales"; Asimismo se sustituye la mención a las entidades en régimen de transparencia fiscal, ya desaparecido, por el de "entidades obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros".

Por lo que se refiere a responsables y sucesores de las sanciones tributarias, la principal novedad es su ubicación específica en el capítulo dedicado a la potestad sancionadora, concretando los supuestos

en los que los responsables deben hacer frente a las sanciones ya que, con carácter general, el artículo 41.4 de la ley establece que la responsabilidad no alcanzará a las sanciones salvo las excepciones establecidas en las leyes.

IV. CONCEPTO Y CLASES DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Si bien en el resto de aspectos del régimen sancionador, como hemos ido viendo y como veremos al hablar del procedimiento sancionador, las modificaciones introducidas por la nueva Ley General Tributaria no son de gran calado, al regular en concreto la clasificación y cuantificación de las infracciones y sanciones sí que podemos decir que los cambios introducidos son sustanciales. Si bien las conductas tipificadas son prácticamente las mismas, con pequeñas novedades, sí que se clasifican y sancionan de forma diferente. Podemos resumir las novedades más importantes en las siguientes:

- Se acaba con la distinción que hasta ahora establecía la ley 230/1963 entre infracciones simples y graves, adoptándose la clasificación tripartita de la ley 30/1992: leves, graves y muy graves. Las antiguas infracciones simples, conductas no causantes de perjuicio económico y hasta ahora siempre sancionadas con multa pecuniaria fija, pasan a clasificarse según la gravedad del comportamiento. Las antiguas in-

fracciones graves, causantes de perjuicio económico, pasan a clasificarse según que concurran o no medios fraudulentos y que haya o no ocultación.

- Se realiza una enumeración exhaustiva de los tipos de infracción en los artículos 191 a 206, sin que haya cláusulas abiertas. Las conductas no tipificadas expresamente no podrán ser sancionadas.
- Se reduce al máximo la discrecionalidad en la aplicación del régimen sancionador, estableciendo una casuística muy detallada a nivel legal, suprimiéndose los intervalos de sanciones existentes hasta ahora en la práctica totalidad de los casos. En definitiva, se deja poco margen al desarrollo reglamentario, a diferencia de lo que ocurría en el sistema hasta ahora vigente.
- Criterios de graduación:
 - Se mantienen como tales:
 1. La comisión repetida de infracciones tributarias
 2. La conformidad
 - Se añaden nuevos:
 1. El acuerdo
 2. El perjuicio económico
 3. El incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación
 - Desaparecen como tales:
 1. La resistencia, negativa u obstrucción a la acción inves-

tigadora de la Administración Tributaria. Pasa a constituir infracción independiente tipificada en el artículo 203.

2. Utilización de medios fraudulentos. Deja de ser criterio de graduación y pasa a constituir elemento determinante de la clasificación de las infracciones en leves, graves o muy graves.
3. La ocultación. Igual que ocurre con los medios fraudulentos, deja de ser criterio de graduación y pasa a ser considerado elemento que determina la clasificación de las infracciones.

- Como clases de sanciones, además de las pecuniarias, tanto fijas como proporcionales, se regulan las no pecuniarias de carácter accesorio en el caso de infracciones graves o muy graves (artículo 186), de forma más concreta que en el régimen hasta ahora existente.

- Además de la reducción de las sanciones por conformidad en un 30%, ya existente en la ley 230/1963, se establecen dos nuevos supuestos de reducción, tendentes claramente a intentar disminuir la litigiosidad:

- Un 50% en los supuestos de actas con acuerdo (sólo para infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197)
- Un 25% para todo tipo de infracciones, siempre que el importe de la sanción se ingrese en pe-

riodo voluntario sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento y que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Pasemos a analizar cada uno de los tipos de infracción y al hilo de su exposición, iremos viendo con más detalle los criterios determinantes de la clasificación y de su graduación:

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DEJAR DE INGRESAR LA DEUDA TRIBUTARIA QUE DEBIERA RESULTAR DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN (ARTÍCULO 191)

Concepto: Dejar de ingresar dentro del plazo establecido, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 (declaración extemporánea sin requerimiento previo) o proceda la aplicación del artículo 161.1 b) (declaración sin ingreso iniciándose el periodo ejecutivo)

Veamos en qué casos se califica la sanción como leve, grave o muy grave y qué sanción y criterios de graduación se aplican en cada una de dichas categorías.

Calificación de la infracción como LEVE:

• Supuestos:

- Cuando la base de la sanción (cuantía dejada de ingresar)

sea inferior o igual a 3.000 € (exista o no ocultación), o cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 € y no exista ocultación; siempre que no concurren los supuestos calificados por la ley como graves o muy graves.

Se entenderá que existe **ocultación** de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, **siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10%.**

- Supuesto específico (191.6): Falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido regularizados por el obligado tributario en autoliquidación presentada con posterioridad, siempre que no se den los requisitos para la aplicación de recargos por declaración extemporánea.

En este supuesto específico se regula expresamente una práctica relativamente

frecuente en tributos de declaración periódica e inferior al año natural como es el caso del IVA, el IGIC o las retenciones a cuenta del IRPF, donde el sujeto pasivo regularizaba en el último periodo del año natural (último trimestre en los casos habituales), las cuotas devengadas en los periodos anteriores del mismo año, pero sin declarar que se trataba de declaraciones extemporáneas. De acuerdo con la doctrina que ya ha venido estableciendo el TEAC, la nueva ley establece expresamente que esta conducta es sancionable, es decir, que no procede la aplicación de los recargos por declaración extemporánea (artículo 27.4), si bien se califica esta conducta siempre como infracción leve, para diferenciar el supuesto de quienes ingresan con retraso respecto de aquellos que no ingresan nunca o no lo hacen hasta que son requeridos para ello por la Administración, conducta ésta última que lógicamente debe ser sancionada en mayor medida.

- **Sanción: multa pecuniaria proporcional del 50% sin aplicación de criterios de graduación**

Calificación de la infracción como GRAVE:

- **Supuestos:**
 - Cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 € y exista ocultación.
 - Cuando se hayan utilizado facturas o documentos falsos, sin que

constituyan medio fraudulento, es decir, cuando la incidencia de los documentos falsos o falseados representen un porcentaje inferior o igual al 10% de la base de la sanción.

- Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de libros de contabilidad o registros represente un porcentaje de la base de la sanción superior al 10% e inferior al 50%.
- Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados representen un porcentaje inferior o igual al 50% del importe de la base de la sanción.

- **Sanción: multa pecuniaria proporcional del 50% al 100%** (se parte siempre del porcentaje de sanción mínima y se incrementa en función de la existencia de criterios de graduación)

- **Criterios de graduación:**

- Comisión repetida de infracciones tributarias graves: 15%. Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza

(incluye en este caso infracciones de los artículos 191, 192 y 193), dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

- Perjuicio económico para la Hacienda Pública: Porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiera debido ingresarse o el importe de la devolución inicialmente obtenida. En el régimen hasta ahora vigente este perjuicio económico se venía recogiendo dentro del criterio de ocultación, aunque se aprecia una diferencia importante en su cálculo. Así los artículos 20.3 y 24.2 del RD 1930/1998 establecían que el denominador de dicha fracción estaba constituido por la cuota líquida (antes de retenciones e ingresos a cuenta), sin embargo en la nueva ley, la base es la cuota diferencial, que es en realidad el perjuicio económico total que el contribuyente ocasiona. Esta diferencia supone que en una misma situación y existiendo retenciones o pagos a cuenta, el perjuicio económico calculado según la nueva ley sea superior que en la antigua. Los porcentajes de incremento de la sanción son:

- Entre el 10% y 25%: incremento 10%

- Entre 25% y 50%: incremento 15%
- Entre 50% y 75%: incremento 20%
- Más del 75%: incremento 25%

Calificación de la infracción como MUY GRAVE:

• **Supuestos:**

- Cuando se hayan utilizado medios fraudulentos.

Se considera que existen medios fraudulentos en los siguientes casos:

- a) Cuando haya **anomalías sustanciales en la contabilidad** y en libros o registros exigidos por la normativa tributaria. A su vez se consideran anomalías sustanciales:
 - I. Incumplimiento absoluto de llevanza de libros o registros contables
 - II. Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio
 - III. Llevanza incorrecta de libros de contabilidad o registros que represente un porcentaje de la base de la sanción superior al 50% (Si el porcentaje está entre 10% y 50% ya vimos que es un supuesto de infracción grave, si es inferior al 10% será leve)

- b) Empleo de **facturas, justificantes o documentos falsos o falseados** que representen un porcentaje superior al 10% de la base de la sanción. (Si es inferior al 10% ya vimos que se encuadra como supuesto de infracción grave).

- c) Utilización de **personas o entidades interpuestas**.

- Cuando se hubieran dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, siempre que las retenciones practicadas y no ingresadas, y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados, representen un porcentaje superior al 50% de la base de la sanción.

Debe llamarse la atención en este punto sobre una diferencia que se observa con respecto a la ley 230/63 y es que los tributos repercutidos y no ingresados no siguen ya las mismas reglas que las retenciones no ingresadas. Hasta ahora, el artículo 88.3 de la antigua ley establecía una sanción del 75% al 100% tanto para cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, como para tributos repercutidos y no ingresados. En la nueva ley la falta de ingreso de tributos repercutidos (caso típico de IVA o IGIC) se califica y sanciona de acuerdo con las reglas generales del artículo 191, sin que haya re-

glas específicas de calificación como sí las hay para retenciones practicadas y no ingresadas.

- **Sanción: multa pecuniaria proporcional del 100% al 150%**

- **Criterios de graduación:**

- Comisión repetida de infracciones tributarias muy graves: 25%
- Perjuicio económico para la Hacienda Pública: igual que en las infracciones graves.

Se establece además una regla especial en el apartado 5 del artículo 191 en aquellos casos en los que, como consecuencia de la regularización practicada, resulte no sólo la improcedencia de una devolución obtenida, sino además una cantidad a ingresar. En estos casos, con la ley 230/1963 se sancionaba por el art. 79 c) por la devolución indebida y por el 79 a) por la cuantía no ingresada. En la nueva ley se dice expresamente que la devolución indebida no se sancione por el artículo 193, sino que la infracción se subsume en la infracción del art. 191, si bien la cuantía que se sanciona es el resultado de adicionar la indebida devolución con la cuantía dejada de ingresar y que el perjuicio económico es del 100%.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE PRESEN-

TAR DE FORMA COMPLETA Y CORRECTA DECLARACIONES O DOCUMENTOS NECESARIOS PARA PRACTICAR LIQUIDACIONES (ARTÍCULO 192)

Concepto: 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 en aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 (declaraciones presentadas fuera de plazo pero sin requerimiento previo de la Administración).

Calificación y sanciones: La base de la sanción será la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración. En el caso de presentación de declaración incorrecta, la base de la sanción será la diferencia entre la cuantía de la adecuada liquidación y la que hubiera resultado de acuerdo con los datos declarados.

En cuanto a la calificación, graduación y sanciones se repite lo ya señalado para la infracción del artículo 191.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR OBTENER INDEBIDAMENTE DEVOLUCIONES (ARTÍCULO 193)

Concepto: Constituye infracción tributaria obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.

Esta infracción ha venido a sustituir a la infracción del art. 79 c) de la ley 230/1963, si bien ahora en el artículo 193 de la nueva ley se restringe la conducta infractora a la obtención indebida de devoluciones. Las conductas consistentes en obtener o disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, exenciones o desgravaciones se van a incluir en el tipo definido en el artículo 194 de la ley bajo la expresión de “solicitud de beneficios o incentivos fiscales”.

Calificación y sanciones: la base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente.

Para la calificación de esta infracción como leve, grave o muy grave, así como las sanciones y criterios de graduación aplicables en cada caso, se repite lo establecido para las infracciones de los artículos 191 y 192.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR SOLICITAR INDEBIDAMENTE DEVOLUCIONES, BENEFICIOS O INCENTIVOS FISCALES (ARTÍCULO 194)

Concepto: Se recogen dos conductas

- Solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos en autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes, sin que las devoluciones se hayan obtenido.

- Solicitar indebidamente beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos siempre que como consecuencia de dicha conducta no proceda imponer alguna de las infracciones previstas en los artículos 191, 192 ó 195 (dejar de ingresar, incumplimiento de obligación de presentar declaración en los tributos no sujetos a autoliquidación, o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes)

La principal novedad es la configuración de una nueva conducta tipificada como infracción, que hasta ahora no lo era, cual es la solicitud indebida de devoluciones, sin que se lleguen a obtener las mismas y siempre que se de cierto grado de ocultación, ya que el precepto exige que se omitan datos relevantes o se incluyan datos falsos en la solicitud.

Calificación de la infracción: la infracción se califica como **GRAVE**, tanto en caso de la primera como de la segunda de las conductas tipificadas.

Sanciones:

- Solicitud indebida de devoluciones:
 - Base de la sanción: cantidad indebidamente solicitada
 - Sanción: 15% (sin criterios de graduación)

- Solicitud indebida de beneficios fiscales:
 - o Sanción: 300 € (multa pecuniaria fija y sin aplicación de criterios de graduación)

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DETERMINAR O ACREDITAR IMPROCEDENTEMENTE PARTIDAS POSITIVAS O NEGATIVAS O CRÉDITOS TRIBUTARIOS APARENTES (ARTÍCULO 195)

Concepto: Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

Esta infracción ya venía siendo contemplada en el artículo 79. d) de la ley 230/1963.

Calificación de la infracción: la infracción se califica como **GRAVE**

Sanciones:

- 15% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas en base (en la ley 230/1963 era 10%)
- 50% de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas en cuota (en la ley 230/1963 era 15%)

Además de elevarse los porcentajes de sanción con respecto a la ley 230/1963,

se incluye como conducta constitutiva de esta infracción en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo, una situación que con la antigua ley no estaba tipificada. Se trata de aquellos casos en que se declara incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un periodo impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensar, deducir o aplicar. El ejemplo más gráfico puede ser el de un contribuyente que oculta beneficios en la base imponible declarada y que, una vez descubiertos en un procedimiento inspector, no dan lugar a deuda a ingresar por existir en la misma declaración bases imponibles de ejercicios anteriores pendientes de compensar o deducciones en cuota asimismo pendientes de aplicar. En estos casos, a pesar de que la conducta era totalmente rechazable, con la ley 230/1963 no tenía encaje claro en ninguna infracción ya que no había cuota dejada de ingresar (79 a)) y tampoco había exactamente una acreditación improcedente de partidas a compensar en base o en cuota (79 d)). En la nueva ley se tipifica exactamente esa conducta y se sanciona de la misma manera que la acreditación improcedente de partidas a compensar, dependiendo la cuantía de la sanción de que se haya producido una incorrecta declaración de renta neta (en base, sancionable al 15%) o de cuotas repercutidas o a deducir (sancionable al 50%)

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR IMPUTAR INCORRECTAMENTE O NO IMPUTAR BASES IMPONIBLES, RENTAS O RESULTADOS POR LAS ENTIDADES SOMETIDAS A UN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS (ARTÍCULO 196)

Concepto: Imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

Aunque esta infracción ya venía siendo recogida en el artículo 79 e) de la ley 230/1963, hay que destacar dos diferencias. La primera, que desaparece la referencia al régimen de transparencia fiscal, hoy ya derogado, y se sustituye por el de "entidades en régimen de imputación de rentas". La segunda diferencia es que se aclara la duda existente con la antigua ley sobre qué infracción era la preferente, si la de dejar de ingresar (79 a)) por parte de la entidad en régimen de transparencia, o la de imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles a sus socios o miembros (79 e)). La nueva ley establece la prelación bien definida; la falta de imputación o la imputación incorrecta no será sancionable por el artículo 196 cuando las bases o resultados que no han sido correctamente imputados hubiesen dado lugar a la imposición de una sanción de las previstas en los artículos 191, 192 ó 193. Sólo será de aplicación el 196, cuando siendo correcta la situación tributaria de la entidad, no lo sean las imputaciones realizadas.

Calificación de la infracción: la infracción se califica como **GRAVE**

Sanciones: multa pecuniaria proporcional del 40% de las cantidades no imputadas. No se aplican criterios de graduación.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR IMPUTAR INCORRECTAMENTE DEDUCCIONES, BONIFICACIONES Y PAGOS A CUENTA POR LAS ENTIDADES SOMETIDAS A UN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS (ARTÍCULO 197)

Concepto: Repetimos lo señalado en el artículo anterior, con la diferencia de que aquí la improcedencia de la imputación se refiere a deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta.

Calificación de la infracción: la infracción se califica como **GRAVE**

Sanciones: multa pecuniaria proporcional del 75% de las cantidades indebidamente imputadas. No hay criterios de graduación.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR NO PRESENTAR EN PLAZO AUTOLIQUIDACIONES O DECLARACIONES SIN QUE SE PRODUZCA PERJUICIO ECONÓMICO, POR INCUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE COMUNICAR EL DOMICILIO FISCAL O POR INCUMPLIR LAS CONDICIONES DE DETERMINADAS AUTORIZACIONES (ARTÍCULO 198)

El supuesto se refiere a la presentación correcta pero fuera de plazo de una declaración o autoliquidación, comunicación de domicilio fiscal o incumplimiento de autoriza-

ciones en el ámbito aduanero. Cuando la declaración es incorrecta se sancionará de acuerdo con el artículo 199, en su caso.

Calificación de la infracción: la infracción se califica como **LEVE** y no procede aplicar criterios de graduación.

La **sanción** general es multa pecuniaria fija de 200 € aunque se asignan sanciones diferentes según los casos:

- Declaraciones censales o designación de representante cuando así lo exija la normativa: 400 €
- Declaraciones exigidas con carácter general de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94: 20 € por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad con un mínimo de 300€ y un máximo de 20.000 €. Se está refiriendo a las declaraciones informativas exigidas con carácter general, por ejemplo el modelo 347 de operaciones con terceros, aquí no se incluyen los requerimientos individualizados de información que se recogen en el art. 199.

En estos dos casos, si la declaración se presenta fuera de plazo pero antes de que se requiera por parte de la Administración, la sanción y los límites mínimos y máximos serán la mitad.

Asimismo se aclara que en el supuesto de declaración incorrecta en

plazo y posterior declaración correcta fuera de plazo, se sancionará por ésta última (art. 198) y no por la primera (art. 194 o 199).

- Incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas: multa de 100 €
- No presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, sin nacimiento de deuda: multa del 1% del valor de las mercancías, con un mínimo de 100 € y un máximo de 6.000 €.
- Incumplir las condiciones establecidas en autorizaciones aduaneras, cuando no constituya otra infracción tributaria: multa de 200 €

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR PRESENTAR INCORRECTAMENTE AUTOLIQUIDACIONES O DECLARACIONES SIN QUE SE PRODUZCA PERJUICIO ECONÓMICO O CONTESTACIONES A REQUERIMIENTOS INDIVIDUALIZADOS DE INFORMACIÓN (ARTÍCULO 199)

Concepto: Presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico para la Hacienda Pública, o contes-

taciones a requerimientos individualizados de información.

A diferencia del artículo anterior aquí no se sanciona que la declaración se presente o no en plazo, sino que sea o no correcta la declaración o la contestación a requerimientos individualizados de información.

Calificación de la infracción: la infracción se califica como **GRAVE** (dada la trascendencia que la información tiene para la Administración Tributaria)

Sanciones:

- Presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones:
 - Con carácter general multa de 150 €
 - Declaraciones censales: multa de 250 €
 - Declaraciones aduaneras: 1 por 1000 del valor de las mercancías con un mínimo de 100 € y un máximo de 6.000 €
- Presentar incorrectamente declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, o contestaciones incorrectas a requerimientos individualizados de información:
 - Datos no expresados en magnitudes monetarias: 200 € por cada dato o datos omitidos, inexactos o falsos referidos a una misma persona o entidad
 - Datos monetarios: multa de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente con un mínimo de 500 €. Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75% de las operaciones que debieron declararse, la sanción será una multa del 0,5, 1, 1,5, ó 2% de las cantidades incorrectamente declaradas. Si fuese inferior al 10%, la sanción será de 500 €
 - En los dos casos anteriores se podrá aplicar el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones, incrementando la sanción en un 100% (se trata de una excepción a lo establecido con carácter general al regular este criterio de graduación en el artículo 187, donde se establece un incremento de 15 puntos porcentuales en el caso de comisión repetida de infracciones graves)

Así como en el artículo 198.3 se establece expresamente la compatibilidad entre las sanciones previstas en ese artículo (presentación fuera de plazo de la declaración informativa), con la del artículo 203 (resistencia, excusa o negativa) en el caso de que se desatiendan uno o varios requerimientos realizados por la Administración, en el artículo 199 no se establece expresamente dicha compatibilidad. No obstante

esta claro que sí procede aplicar sanciones por ambos artículos por el principio general de concurso real de sanciones establecido en el artículo 180.3 y del que hablamos al hablar del principio de no concurrencia. Es decir, que si por ejemplo se realiza un requerimiento individualizados de información y el requerido desatiende los dos primeros requerimientos y al tercero contesta incorrectamente, se le sancionará por el artículo 203 por la desatención de los requerimientos y por el artículo 199 por la contestación incorrecta del mismo.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES (ARTÍCULO 200)

Concepto: Se recogen prácticamente los mismos supuestos previstos en los artículos 78.1.c y 83.3 de la ley 230/1963. Podemos señalar como novedades las siguientes:

- Junto al incumplimiento de la obligación de llevar la contabilidad y los libros registrales, se menciona expresamente la obligación de su conservación y se amplían ambas obligaciones tanto a los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte como a los sistemas de codificación utilizados. Esta infracción constituye la respuesta de la nueva ley al incumplimiento de la obligación formal contemplada en el artículo 29.2.d).
- Nuevo supuesto no contemplado hasta ahora en la ley 230/1963: la

utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.

- Se han eliminado dos supuestos de la ley 230/1963 por entenderlos incluidos en infracciones contempladas en otros artículos:
 - o La transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros contables (antiguo 83.3 c). Se entiende que no constituye realmente un incumplimiento contable sino una declaración incorrecta y por tanto se sancionará como tal.
 - o La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración (antiguo 83.3 g). En la nueva ley se sancionará como resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, conducta sancionada en el artículo 203.

Calificación de la infracción: la infracción se califica como **GRAVE**

Sanciones: La sanción general es de 150€ aunque se establecen sanciones concretas y distintas de la anterior para la mayoría de los supuestos contemplados. Así por ejemplo, la no llevanza o conservación de contabilidad o libros registros así como los programas o archivos informáti-

cos se sanciona con el 1% de la cifra de negocios, con un mínimo de 600 € y sin límite máximo.

En el resto de supuestos, en su mayoría ya contemplados en la ley 230/1963, la sanción hasta ahora existente de multa entre 25.000 a 1.000.000 de pesetas se concreta mucho más y en otros sencillamente no se aplica. Así por ejemplo:

- el retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad pasa de ser sancionado con multa entre 25.000 a 1.000.000 de pesetas en la antigua ley a sancionarse ahora con multa pecuniaria fija de 300 €.
- La llevanza de contabilidades distintas sancionada en la antigua ley con la misma sanción de entre 25.000 a 1.000.000 de pesetas, en la nueva es sancionada con multa pecuniaria fija de 600 € por ejercicio.
- La inexactitud u omisión de operaciones se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 1% de los cargos, abonos o anotaciones omitidos o inexactos, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 €, es decir, se mantiene la horquilla de máximo y mínimo de sanción pero con un criterio de sanción proporcional que disminuye la discrecionalidad.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR OBLIGACIONES DE FACTU-

RACIÓN O DOCUMENTACIÓN (ARTÍCULO 201)

Concepto: Se contemplan dos incumplimientos claramente diferenciados:

- La infracción por incumplir las obligaciones de facturación, que ya venía siendo contemplada en el artículo 78.1 d) y 83.5 de la ley 230/1963.
- La infracción por incumplir las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales. Esta infracción es contemplada por primera vez en la Ley General Tributaria, ello sin perjuicio, de la aplicación del principio de preferencia de la ley especial sobre la general, y por tanto, de la aplicación preferente de las posibles infracciones tipificadas en la normativa reguladora de esos impuestos.

Calificación y sanción de la infracción:

- En el caso de incumplimiento de las obligaciones de facturación se distinguen dos supuestos que se califican como graves y uno como muy grave:
 - o Incumplimiento de los requisitos de la obligación de facturación exigidos normativamente: se califica como GRAVE y se sanciona

con multa del 1% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

- Falta de expedición o conservación de facturas: se califica como GRAVE y se sanciona con multa del 2% del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción y si no se puede conocer su importe, 300 € por cada operación de la que no se haya emitido o conservado la factura.
- Expedición de facturas falsas: se califica como MUY GRAVE y se sanciona con multa del 75% del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

En los tres casos anteriores es de aplicación el criterio de graduación de incumplimiento sustancial de las obligaciones que supone un incremento del 100% y que está regulado en el artículo 187.1 c) (cuando el incumplimiento de las obligaciones de facturación afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y periodo objeto de comprobación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración Tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación)

Frente a la sanción establecida en la ley 230/1963 de multa de 1.000

a 150.000 ptas. por cada infracción con un límite total del 5% sobre el importe del conjunto de las operaciones, la nueva Ley General Tributaria sanciona siempre este tipo de incumplimientos con una multa proporcional sobre el importe de las facturas a las que afecta el incumplimiento (1%, 2% según los casos), salvo que no se conozca dicho importe en cuyo caso se establece una multa pecuniaria fija. Lo que es reseñable, de acuerdo con el espíritu que se respira en toda la reforma de castigar fuertemente los comportamientos más fraudulentos, es el gran incremento de la sanción correspondiente a la emisión de facturas falsas que se sitúa en un 75% del importe de las facturas emitidas. En la normativa hasta ahora vigente, en concreto en el artículo 15 del Real Decreto 1930/1998 el empleo de medios fraudulentos suponía un incremento de la sanción máxima de un 25%.

- En el caso del incumplimiento de la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, la sanción se califica como LEVE, sancionándose con multa de 150 € por cada documento incorrectamente expedido o utilizado. Se puede incrementar la sanción en el 100% por el criterio de graduación de incumplimiento sustancial de las obligaciones pre-

visto en el art. 187 c) (que el incumplimiento afecte a más del 20% de los documentos de circulación expedidos o utilizados en el periodo objeto de comprobación o investigación)

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR LAS OBLIGACIONES RELATIVAS A LA UTILIZACIÓN DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL O DE OTROS NÚMEROS O CÓDIGOS (ARTÍCULO 202)

Esta infracción se regulaba hasta ahora en el artículo 83.6 de la ley 230/1963 y en el artículo 13 del RD 1930/98. Las novedades principales son que se extiende a otros números o códigos establecidos en la normativa tributaria o aduanera, que se establecen dos tipos de calificación leve o grave, ésta última calificación para cuando se trate de incumplimientos por parte de una entidad de crédito, y que se establecen asimismo dos tipos de sanción uno general y otro para entidades de crédito a diferencia de la normativa hasta ahora vigente que establecía tres. Además se concreta la sanción eliminándose los intervalos existentes hasta ahora.

Infracción general: calificación LEVE.
Sanción: 150 €

Infracción específica: incumplimiento de los deberes específicos de las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento

o abono de los cheques al portador. **Calificación:** GRAVE.

Sanción:

- 5% de los cargos o abonos indebidos o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1000 euros.
- 5% del valor facial del efecto, con mínimo de 1000 euros, por incumplimiento de los deberes de utilización del NIF en el libramiento o abono de los cheques al portador.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (ARTÍCULO 203)

En la ley 230/1963 la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria se configuraba de dos maneras distintas: como infracción simple (art. 78.1 f) y 83.7 de la ley y art. 14 del RD 1930/98) y además como criterio de graduación de las sanciones por infracción grave (artículo 82.1 b) ley y art. 18 del RD 1930/98). Lógicamente, por el principio de "non bis in idem" sólo podría imponerse la infracción simple cuando dicha conducta no operara como criterio de graduación de la sanción por infracción grave.

La nueva Ley General Tributaria modifica este esquema y configura la conduc-

ta que nos ocupa únicamente como infracción independiente, es decir, desaparece como criterio de graduación. Este cambio ha supuesto en la práctica que, para todas aquellas sanciones no firmes impuestas con anterioridad a 1 de julio de 2004, en las que se hubiera utilizado la resistencia como criterio de graduación, al realizar la necesaria comparativa con el nuevo régimen en aplicación de la disposición transitoria 4ª de la ley 58/2003, no pueda mantenerse. Esto es, parece lógico entender que si la Administración, ante la opción ofrecida por la ley 230/1963, decidió no iniciar un expediente separado para sancionar la resistencia como infracción simple independiente, sino que optó por utilizar dicha conducta como criterio de graduación de la sanción por infracción grave, ahora no cabe, al hacer la comparativa con el nuevo régimen sumar la infracción grave con la nueva infracción por resistencia del artículo 203. Esta posibilidad parece que sólo sería factible si ya con la antigua ley se hubiera sancionado la citada conducta como infracción independiente.

Por otro lado, según hemos comentado anteriormente, la resistencia es una conducta que se produce en el momento de la comprobación administrativa y no coincide en el tiempo con el momento en que se comete la infracción correspondiente a la deuda tributaria. Por ejemplo, la infracción por dejar de ingresar se entiende producida en el momento en el que se presentó la correspondiente autoliquidación. Ello supone que, en el caso de que en un procedimiento de comprobación se

imponga una infracción por la ley 230/1963 en cuanto a la infracción correspondiente a la deuda tributaria, y que sin embargo la conducta del obligado tributario que supone resistencia, se produzca a partir de 1 de julio de 2004, únicamente podrá ser sancionada por el nuevo artículo 203 de la ley 58/2003 sin que pueda ser tenida en cuenta a efectos de la graduación de la sanción que corresponda conforme a la normativa anterior.

En cuanto a la regulación concreta de la infracción, las conductas son prácticamente las mismas que se tipificaban con el régimen hasta ahora vigente, la **calificación de la infracción es siempre GRAVE** y donde sí se han producido novedades importantes es en las **sanciones** establecidas desapareciendo los intervalos de sanción, como ocurre en casi todas las nuevas infracciones hasta ahora denominadas simples, y fijando sanciones mucho más concretas:

- Con carácter general: multa fija de 150 € (siempre que no proceda alguna de las sanciones específicas)
- Por desatender requerimientos (distintos de los requerimientos de información basados en los artículos 93 y 94):
 - Por incumplir el primer requerimiento: 150 €
 - Por incumplir el segundo requerimiento: 300 €
 - Por incumplir el tercero: 600 €

No son sanciones acumulativas, es decir, si se cumple el requerimiento en el plazo dado por tercera vez, se sancionará únicamente por incumplir por dos veces, esto es, 300 €. Lo mismo ocurre con los apartados siguientes.

- Por no aportar documentos contables, facturas, programas y archivos informáticos, o bien, en el caso de personas o entidades que realicen actividades económicas, incumplir el deber de comparecer, de facilitar la entrada en fincas o de contestar a requerimientos de información en base a los artículos 93 y 94:
 - Por incumplir el primer requerimiento: 300 €
 - Por incumplir el segundo requerimiento: 1.500 €
 - Por incumplir el tercero: hasta 2% de la cifra de negocios (con mínimo de 10.000 y máximo de 400.000 euros)
- Por incumplimiento de requerimientos que se refieran a información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en base a los artículos 93 y 94: multa de hasta el 3% de la cifra de negocios (con mínimo de 15.000 y máximo de 600.000 euros)
- No obstante lo anterior, si antes de concluir el expediente sancionador se diese total cumplimiento al re-

querimiento administrativo se impondrá una sanción fija de 6.000 €.

- Por quebrantamiento de medidas cautelares: multa del 2% de la cifra de negocios con un mínimo de 3.000 €

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR EL DEBER DE SIGILO EXIGIDO A LOS RETENEDORES Y A LOS OBLIGADOS A REALIZAR INGRESOS A CUENTA (ARTÍCULO 204)

Como contrapartida al deber de sigilo que se establece en el artículo 95 a los retenedores y a los obligados a realizar pagos a cuenta, se introduce esta nueva infracción no contemplada hasta ahora en la ley 230/1963.

La infracción se **califica como GRAVE y se sanciona** con multa fija de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente.

En el caso de **comisión repetida** se podrá incrementar la sanción en un **100%**. Se trata de una excepción al incremento del 15% establecido con carácter general en el artículo 187. 1 a) para el caso de comisión repetida de infracciones graves.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE COMUNICAR CORRECTAMENTE DATOS AL

**PAGADOR DE RENTAS SOMETIDAS A
RETENCIÓN O INGRESO A CUENTA
(ARTÍCULO 205)**

No es una novedad que esta conducta se tipifique como infracción, lo que sí lo es, es que se incorpore a la Ley General Tributaria, ya que hasta ahora se regulaba en el artículo 89 de la ley 40/1998 del IRPF. Se ha modificado también en este caso la sanción hasta ahora existente eliminando el intervalo de sanción (que se establecía entre el 50 y el 150% de la diferencia entre la retención procedente y la practicada).

La infracción se califica como leve o como muy grave dependiendo de que el sujeto infractor tenga o no obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, ya que en el segundo caso una menor retención supone no un ahorro temporal sino un impuesto definitivo y por tanto se sanciona en mayor medida.

- Cuando exista obligación de presentar autoliquidación incluyendo las rentas sujetas a retención: **se califica como LEVE**. La **sanción** es de multa del 35% de la diferencia entre la retención procedente y la efectivamente practicada.
- Cuando no exista obligación de presentar autoliquidación incluyendo las rentas sujetas a retención: **se califica como MUY GRAVE**. La **sanción** en este caso

es del 150% sobre la misma base que la anterior.

**INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR INCUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE ENTREGAR EL CERTIFICADO DE RETENCIONES O INGRESOS A CUENTA
(ARTÍCULO 206)**

Esta conducta no era contemplada como infracción específica en la ley 230/1963, no obstante, dado que la obligación de entregar el certificado de retenciones venía establecido en el artículo 87.1 de la ley 40/1998 del IRPF, su incumplimiento podía ser sancionado en base a la cláusula general contenida en el artículo 78.1 de la ley 230/1963 y en el artículo 83.1 de la misma ley (multa de 1.000 a 150.000 ptas.).

Como ya dijimos al destacar las novedades fundamentales del nuevo régimen sancionador la nueva ley 58/2003 no contiene una cláusula general parecida a la contenida hasta ahora en el artículo 78.1 de la ley 230/2003, por ello ha tipificado expresamente como infracción el incumplimiento del deber de entregar el certificado de retenciones. La infracción se califica como LEVE y la sanción establecida es de 150€.

Norma transitoria referida al criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias:

El RD 2063/2004 que aprueba el nuevo Reglamento sancionador, en su disposición transitoria 2ª establece una norma

para poder aplicar este criterio cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado en los cuatro años anteriores por el anterior régimen de la ley 230/1963 por una infracción de igual naturaleza que la que ahora se sancione. Así se considerará, por ser el criterio más favorable para el sujeto infractor, que todas las infracciones sancionadas conforme a la normativa anterior tienen la calificación de leves. Asimismo, se considerarán como de la misma naturaleza las siguientes infracciones:

Ley 230/1963	Ley 58/2003
Art. 79 a)	Art. 191
Art. 79 b)	Art. 192
Art. 79 c)	Art. 193
Art. 78.1.a)	Art. 199

Sanciones no pecuniarias

El artículo 186 establece la posibilidad de que, en el caso de infracciones graves o muy graves se impongan, además de la multa pecuniaria establecida en cada caso, otras sanciones accesorias no pecuniarias. Los supuestos, que se regulan con más detalle que en la normativa anterior, son los siguientes:

- Infracción grave o muy grave, con sanción igual o superior a 30.000 € y comisión repetida de infracciones tributarias:
 - o Pérdida durante un año si la infracción es grave y dos años si la infracción es muy grave, de la posibilidad de obtener subven-

ciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales de carácter rogado.

- o Prohibición durante el plazo de un año si la infracción es grave, y dos años si es muy grave, para contratar con la Administración Pública que hubiera impuesto la sanción.
- Infracción muy grave, con sanción igual o superior a 60.000 € y comisión repetida de infracciones tributarias:
 - o Las mismas que en el caso anterior pero por un plazo máximo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido superior a 60.000, 150.000 o 300.000 euros.
 - Posible suspensión por un plazo máximo de un año, del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, en el caso de infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración establecidos en los artículos 93 y 94.

Reducción de las sanciones

La Ley 58/2003 mantiene la reducción por conformidad en los mismos términos que ya fue introducida por la ley 1/1998, sin embargo introduce dos nuevas reducciones desconocidas hasta ahora: la reducción en los supuestos de actas con

acuerdo y la reducción por ingreso en periodo voluntario sin recurso. La intención del legislador en estos dos nuevos supuestos de reducción de las sanciones ha sido la de reducir la litigiosidad en un ámbito en el que cada día es mayor.

- **Reducción por conformidad:** Se mantiene la misma reducción del 30% existente hasta ahora para los casos en los que se preste conformidad a la regularización practicada, en los casos de sanción por infracción de las hasta ahora denominadas graves y que ahora se recogen en los artículos 191 a 197. Se pierde el derecho a la reducción y se exigirá su importe sin más requisito que la notificación al interesado, en el caso de interponer recurso posterior contra la liquidación derivada de la regularización.

- **Reducción en el caso de actas con acuerdo:** Se establece una reducción del 50% del importe de la sanción en el caso de las novedosas actas con acuerdo reguladas en el artículo 155 de la nueva ley. De la misma forma que la reducción por conformidad, sólo se aplica a las sanciones impuestas en virtud de los artículos 191 a 197 (antiguas infracciones graves).

Tal y como se establece en el artículo que las regula, para suscribir un acta con acuerdo es necesario constituir previamente depósito,

aval o certificado de seguro de caución de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta y no es posible interponer recurso contra la liquidación o contra la sanción salvo en el caso de vicios del consentimiento (en vía contenciosa) o de los supuestos de nulidad de pleno derecho del artículo 217 (en vía económico-administrativa). Además, en las actas con acuerdo es obligatoria la renuncia al procedimiento separado para la imposición de la sanción, tal y como dispone el artículo 208.2 y por tanto la propuesta de sanción deberá necesariamente incluirse en el acta.

La cuantía de la reducción (50%) se aproxima mucho a la suma de las dos reducciones por conformidad y por pago en periodo voluntario (47,5%) por ello es lógico que ésta última reducción no se pueda añadir a la reducción de actas con acuerdo.

La reducción se perderá cuando se haya interpuesto recurso contencioso administrativo contra la liquidación derivada de la regularización o de la sanción o cuando, en el caso de haber aportado aval o seguro de caución, no se haga efectivo el pago de la totalidad de las cantidades derivadas del acta en periodo voluntario.

- **Reducción por ingreso en periodo voluntario sin recurso:** Esta

es la segunda de las reducciones introducidas como novedad en la nueva ley 58/2003 y, a diferencia de las dos reducciones vistas, por conformidad y de actas con acuerdo, la reducción por pronto pago se aplica a todo tipo de sanciones, no sólo a las impuestas en virtud de los artículos 191 a 197. El importe de la reducción es del 25% y los requisitos necesarios para su aplicación son :

- Que se realice el ingreso total del 75% restante en periodo voluntario, sin solicitar aplazamiento o fraccionamiento.
- Que no se interponga recurso o reclamación contra la sanción o contra la liquidación de la que deriva.

En caso de incumplirse cualquiera de los requisitos anteriores, se exigirá el importe del 25% de reducción practicada, entendiéndose, en el caso de haberse interpuesto recurso, que se interpone contra la totalidad de la sanción sin necesidad de presentar recurso independiente.

Esta reducción, en virtud de la disposición transitoria tercera, es aplicable a todas aquellas sanciones cuyo ingreso en periodo voluntario se produzca con posterioridad a 1 de julio de 2004, aunque el inicio de dicho periodo se haya iniciado con anterioridad a dicha fecha.

La misma disposición transitoria es-

tablece la posibilidad de que se beneficien de esta reducción del 25% aquellas sanciones impuestas y recurridas con anterioridad a 1 de julio de 2004 siempre que con posterioridad a dicha fecha y con anterioridad a 31 de diciembre de 2004, se efectúe el ingreso de la misma y se desista del recurso interpuesto contra la propia sanción y contra la liquidación de la que trae causa la misma. En relación con este tema podemos hacer los siguientes comentarios:

- Es necesario que se den todos y cada uno de los requisitos anteriores para que proceda la reducción, esto es, se debe producir efectivamente el ingreso de la sanción recurrida y se debe desistir del recurso, siendo admisible tanto si se encontrara en vía económico-administrativa como judicial.
- El requisito del desistimiento debe ser necesariamente posterior a 1 de julio y anterior a 31 de diciembre de 2004, sin embargo en cuanto al requisito del ingreso, cabe entender dos interpretaciones, que también deba ser posterior a 1 de julio y anterior a 31 de diciembre o que esta última fecha sólo sea exigible para el desistimiento, debiendo realizarse el ingreso dentro del plazo voluntario de pago que se abra con la comunicación administrativa que proceda realizar tras el desisti-

miento, aunque resulte ser posterior a 31 de diciembre de 2004. Esta última es la interpretación que se recoge en el nuevo Reglamento sancionador, en su disposición transitoria 3ª.2 letra b)

Lo que sí parece claro es que el ingreso se debe efectuar siempre con posterioridad a 1 de julio de 2004, por lo tanto no se incluyen en este supuesto las sanciones que, siendo objeto de un recurso o reclamación a la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, hayan sido ingresadas con anterioridad, aún cuando el desistimiento se produzca con posterioridad.

- En el momento en el que se desista del recurso, la sanción adquiere firmeza, por tanto, no cabe aplicar la comparativa para ver qué régimen le sería más favorable en virtud de la disposición transitoria cuarta, puesto que ésta sólo es aplicable a las sanciones no firmes.

V. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

La ley 230/1963 no establecía normas concretas que regularan el procedimiento sancionador, probablemente porque hasta la promulgación de la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no existía un procedimiento sancionador separado y distinto del procedimiento de comprobación administrativa del que se tratara. La ley 1/1998 al

establecer el procedimiento sancionador separado introdujo también una breve regulación del mismo, dejando a la norma reglamentaria su desarrollo. Dicha norma reglamentaria ha estado constituida por el RD 1930/1998 y por las modificaciones que el mismo introdujo en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. La nueva Ley General Tributaria, ya recoge expresamente determinados artículos sobre procedimiento sancionador, si bien se sigue dejando un margen bastante amplio en su regulación concreta a la norma reglamentaria, que como ya hemos dicho se ha aprobado por RD 2063/2004 de 15 de octubre.

Las normas de procedimiento previstas en el nuevo Reglamento serán de aplicación, tal y como se dispone en la disposición transitoria 1ª del mismo, a todos los procedimientos que se inicien a partir de su entrada en vigor, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicable. Por tanto no lo serán a los procedimientos sancionadores iniciados con anterioridad al 29 de octubre de 2004.

Como novedades más destacadas del procedimiento sancionador en la nueva ley podemos destacar las siguientes:

- Si bien se sigue manteniendo como norma general la del procedimiento sancionador separado del procedimiento de aplicación de los tributos, se establecen dos excepciones a dicha separación:
 - Las actas con acuerdo reguladas en el artículo 155 en las que, en

caso de existir infracción, ésta se sanciona necesariamente en el seno del procedimiento inspector, incorporándose la propuesta de sanción debidamente motivada, en el acta junto con la propuesta de regularización y ambas se entienden dictadas y notificadas por el transcurso del plazo de diez días, salvo rectificación de errores materiales. Esta especialidad se regula en el artículo 28 del nuevo Reglamento sancionador.

- Se da la posibilidad de que el obligado tributario renuncie al procedimiento separado en cualquiera de los supuestos de procedimientos de aplicación de los tributos, en cuyo caso, ambos procedimientos deben tramitarse conjuntamente. Esta tramitación conjunta no parece que suponga necesariamente la existencia de un único acto de resolución del mismo, lo que parece que se quiere perseguir es que el contribuyente, en el caso de renuncia al procedimiento separado, sepa en el momento de suscribir el acta (en el caso de un procedimiento inspector) si va a abrirse expediente sancionador y que tenga derecho a que se le comuniquen conjuntamente las propuestas de regularización y de expediente sancionador. En el artículo 27 del nuevo Reglamento sancionador se establece expresamente que cada procedi-

miento finalizará con un acto resolutorio distinto y que deberán comunicarse en las mismas fechas las propuestas de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos y la de los procedimientos sancionadores que deriven del mismo. Asimismo, el artículo 26 del citado Reglamento dispone unos plazos determinados para que el interesado pueda renunciar a la tramitación separada, fuera de los cuales no se podrá ejercitar dicho derecho. Además se dispone que la opción expresa de renunciar no podrá rectificarse con posterioridad.

- Salvo en el caso de renuncia al procedimiento separado, el plazo de inicio de los expedientes sancionadores que deriven de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del mismo, será de, como máximo, tres meses desde que se hubiera notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Este plazo de tres meses para el inicio ya fue establecido en la ley 230/1963 por la ley 53/2002, aplicable por tanto desde 1 de enero de 2003, ante la inseguridad jurídica existente con anterioridad sobre si existía o no un plazo de inicio de los expedientes sancio-

nadores derivados de un procedimiento de comprobación distintos del plazo de prescripción.

- Como plazo máximo de resolución del expediente sancionador se mantiene el de seis meses siendo la consecuencia de su incumplimiento la caducidad del procedimiento. Dicha caducidad supone que una vez producida, no es posible la iniciación de un nuevo procedimiento.

La única excepción a este plazo máximo de seis meses es la que establece la disposición transitoria 4ª respecto de los expedientes en curso en el momento de publicarse la ley 58/2003 en el BOE y de la que hablamos al ver el principio de irretroactividad.

- El artículo 211.5 establece como órgano competente para la imposición de sanciones el órgano que sea competente para liquidar. Esto es una novedad frente a lo vigente hasta ahora respecto de las denominadas por la antigua ley infracciones simples, donde a diferencia de las graves, no era el mismo órgano el que iniciaba o autorizaba iniciar el procedimiento y el que lo terminaba. En la nueva regulación se establece un procedimiento único para todas las infracciones, por lo tanto, para las que hasta ahora se denominaban infracciones simples, recogidas en la nueva ley en los artí-

culos 198 a 206, el nuevo Reglamento establece, como principales novedades, que hasta ahora sólo le eran aplicables a los procedimientos por infracciones graves, la posibilidad de rectificación de la propuesta de resolución por parte del órgano competente para resolver, o la posible resolución tácita por conformidad en el caso de que se derive de un procedimiento de inspección. Asimismo en el caso de infracciones derivadas de un procedimiento inspector el competente para imponer la sanción será el inspector jefe, lo que incluye también las hasta ahora denominadas infracciones simples. Todo ello se recoge en los artículos 20 a 25 del nuevo Reglamento.

- Tal y como ya se venía estableciendo en el régimen hasta ahora vigente, el acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. Esto no supone ningún problema en el caso habitual de tramitación separada del procedimiento, sin embargo en el caso novedoso de tramitación conjunta, parece también claro que debe regir la misma norma de recurso independiente ya que los efectos de la interposición del mismo en cuanto a suspensión, garantías e intereses de demora son diferentes que en el caso de recurso contra la liquidación. Precisamente por ello, ya dijimos an-

tes que la tramitación conjunta no supone un acto único de resolución sino dos actos distintos, si bien tramitados conjuntamente, salvo en el caso de actas con acuerdo donde en principio no es posible el recurso como ya vimos anteriormente.

- Como efectos de la interposición de recurso contra la sanción, además del ya existente hasta ahora sobre la suspensión automática sin garantías hasta que sean firmes en

vía administrativa, se establece uno nuevo que viene a recoger el criterio que el Tribunal Supremo mantuvo en su Sentencia de 18 de septiembre de 2001: no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Este mismo criterio se recoge en el artículo 26 de la nueva ley al regular los intereses de demora en general.