



LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, Y DEL REAL DECRETO 2063/2004, DE 15 DE OCTUBRE, QUE APRUEBA EL REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO, HA DADO LUGAR A IMPORTANTES NOVEDADES QUE AFECTAN A LA TIPIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES, A LAS SANCIONES QUE ÉSTAS LLEVAN APAREJADAS, ASÍ COMO A LOS CRITERIOS PARA SU GRADUACIÓN, Y QUE DE MODO ESQUEMÁTICO RECOGEMOS A CONTINUACIÓN.

### Antonio Hernanz Martín

Queda ya poco para que acabe el año 2004 y para entonces la Administración Tributaria deberá tener resuelto un elevado número de expedientes sancionadores. La primera dificultad que, probablemente, se encontrarán los órganos sancionadores, en el desarrollo de los mentados expedientes, estará en el excesivo número de ellos abiertos. En efecto, ya desde que se tuvieron noticias, a mediados de 2003, del cercano nacimiento de un nuevo régimen sancionador y de que, en consecuencia, existiría la posibilidad de optar por unas normas sancionadoras más favorables, muchos contribuyentes decidieron mantener abierta la impugnación, lo que ha incrementado sensiblemente el número de reclamaciones. Además, otro problema añadido vendrá generado por la propia aplicación del nuevo régimen sancionador cuyas normas procedimentales serán aplicables inmediatamente, pero no así los aspectos sustantivos, en los que será necesaria la aplicación del régimen transitorio durante el plazo de prescripción de las infracciones cometidas bajo la vigencia de la Ley derogada. La aplicación del régimen transitorio generará complicaciones añadidas, pues ahora la imposición de sanciones no se limitará, como en anteriores modificaciones de la Ley General Tributaria, a la mera



comparación de las sanciones que surgirán de dos regímenes sancionadores diferentes –pero sobre la base de una conducta infractora tipificada de la misma forma, tanto por la nueva normativa sancionadora como por la derogada– sino que en esta ocasión los órganos sancionadores, antes de comparar las sanciones, deberán realizar

también esa doble aplicación normativa en lo relativo a la tipificación de la conducta, para, finalmente, aplicar las sanciones más favorables para el presunto infractor.

Las **infracciones** tributarias se conceptúan en el artículo 183 de la Ley General Tributaria como las acciones u omisiones dolosas o culpadas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en la Ley.

Las **sanciones** tributarias no vienen definidas en la Ley. Sin embargo, debemos entender que la sanción es la consecuencia jurídica negativa que la Administración impone al infrac-

Normativa	Infracciones y sanciones	
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.</li> <li>▶ Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.</li> </ul>	<i>Infracciones</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Leves</li> <li>▶ Graves</li> <li>▶ Muy graves</li> </ul>	<i>Sanciones</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>Pecuniarias               <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Proporcionales</li> <li>▶ Fijas</li> </ul> </li> <li>No pecuniarias</li> </ul>



tor por haber realizado la conducta infractora.

El camino lógico que se inicia con la infracción y concluye en la sanción puede sintetizarse en los siguientes puntos:

1. Las **infracciones** tributarias, en sintonía con la LPAC, se clasifican en leves, graves y muy graves. El tipo de infracción vendrá determinado, fundamentalmente, por la existencia de dos elementos: ocultación y medios fraudulentos (artículos 184.2 y 3 LGT y 10, 11 y 12 del Reglamento sancionador).
2. Las infracciones tributarias tendrán como consecuencia la imposición de las correspondientes **sanciones**.
3. La sanción, hasta este momento determinada, se podrá **graduar** atendiendo a tres criterios: Comisión repetida de las infracciones [artículo 187.1.a) LGT y 5 del Reglamento sancionador]; perjuicio económico para la Hacienda Pública [artículo 187.1.b) LGT]; incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación [artículo 187.1.c) LGT].
4. Finalmente, la cuantía de la sanción resultante de la anterior graduación podrá **reducirse** en los supuestos de actas con acuerdo y en los de conformidad del interesado [artículos 187.1.d) y 188 LGT y 7 del Reglamento sancionador].

A pesar de que la Ley General Tributaria considera el referido acuerdo o conformidad del interesado como un criterio de graduación, parece más correcto tratarlo como una reducción de la sanción ya graduada.

Las infracciones y sanciones que se esquematizan en el cuadro adjunto tendrán, desde mi punto de vista, un papel preponderante en los expedientes sancionadores que instruya la Administración tributaria en el futuro. Sin olvidar que la efectiva aplicación de los tributos exige, cada vez más, a la Administración una mayor intensidad en la obtención de información. Por ello, también es de prever un aumento de los expedientes sancionadores relacionados con los incumplimientos de aportación de información con relevancia fiscal: requerimientos, obligaciones contables, de facturación,... ■

El presente comentario se centrará en los tipos de infracciones y sanciones que están directamente conectadas con el deber que pesa sobre todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, según el siguiente esquema: conducta infractora, base de la sanción, tipos de infracción y sanción.

#### Conducta infractora

Sin perjuicio del desarrollo que nos proporciona la LGT, podemos conceptuar el tipo infractor como la conducta infractora que determina un menor ingreso para las arcas públicas.

#### Base de la sanción

Con el mismo ánimo simplificador, podemos identificar la base de la sanción con la reducción que experimentan los ingresos públicos como consecuencia de la infracción.

#### Tipos de infracción

##### Leve

La infracción será **leve** cuando la base de la sanción sea menor o igual a 3.000 euros o, siendo superior no exista ocultación (1). En este punto es obligado decir que sin ocultación tiene difícil cabida la culpabilidad del infractor y, en consecuencia, no cabría sanción.

(1) Ocultación: El artículo 184.2 LGT establece que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o las que se presenten sean incorrectas y siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación, en relación con la base de la sanción, sea superior al 10%.

##### Grave

La infracción **grave** se dará en los siguientes supuestos:

- Cuando la base de la sanción sea mayor de 3.000 euros y exista ocultación.
- Uso de documentos falsos o falseados.
- Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10% e inferior o igual al 50% de la base de la sanción.
- Falta de ingreso (en consecuencia sólo aplicable al art. 191 LGT) de retenciones o ingresos a cuenta, siempre que lo retenido o repercutido y no ingresado represente un porcentaje inferior o igual al 50% de la base de la sanción.

##### Muy grave

La infracción será **muy grave** en los siguientes casos:

- Uso de medios fraudulentos (2).
- Falta de ingreso (en consecuencia sólo aplicable al art. 191 LGT) de retenciones o ingresos a cuenta siempre que lo retenido o repercutido y no ingresado represente un porcentaje superior al 50% de la base de la sanción.

(2) Medios fraudulentos: A tenor de lo dispuesto en el artículo 184.3 LGT constituyen medios fraudulentos: El empleo de documentos falsos o falseados cuando su incidencia sobre la base de la sanción represente un porcentaje superior al 10%; la utilización de testafieros, y las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los registros fiscales.

#### Tipos de sanción

##### Para Infracciones leves:

Sanción = 50% Base

##### Para Infracciones graves:

50% Base ≤ Sanción ≤ 100% base

##### Para Infracciones muy graves:

100% base ≤ Sanción ≤ 150% base

NO se aplican criterios de graduación

#### + Criterios de graduación

##### 1. Comisión repetida [art. 187.1.a) LGT]

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, en virtud de resolución firme administrativa dentro de los 4 años anteriores a la comisión de la infracción, la sanción mínima se incrementará en 5, 15, 25 puntos porcentuales según que la referida infracción fuera leve, grave o muy grave, respectivamente.

##### 2. Perjuicio económico [art. 187.1.b) LGT]

(P) Perjuicio económico = Base sanción / Cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

0,1 < P ≤ 0,25	Incremento de 10 puntos porcentuales
0,25 < P ≤ 0,50	Incremento de 15 puntos porcentuales
0,50 < P ≤ 0,75	Incremento de 20 puntos porcentuales
0,75 < P	Incremento de 25 puntos porcentuales

**3. Incumplimiento sustancial** de la obligación de facturación o documentación. Se entenderá producida esta circunstancia cuando dicho incumplimiento afecte a más del 20% de las operaciones afectadas [art. 187.1.c) LGT]

#### Reducción

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de la Ley General Tributaria se reducirán en:

- 50% en los supuestos de actas con acuerdo.
- 30% en los supuestos de conformidad [la sanción resultante de esta reducción se reducirá en un 25% cuando concurren las circunstancias del artículo 188.3 LGT (Ingreso en voluntaria sin aplazamiento y no recurso)].