

TRIBUTACIÓN

**CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES
Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS (III)**

**Núm.
65/2005**

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

EN esta tercera colaboración en materia de infracciones y sanciones se aborda, básicamente, la determinación de la base de la sanción y la incidencia de las circunstancias calificadoras.

Sumario:

1. Introducción.
 2. Los tipos infractores. Clasificación.
 3. La calificación de las infracciones tributarias.
 4. La infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.
 - 4.1. Rasgos básicos del tipo infractor.
 - 4.2. La calificación de la infracción, como antecedente del importe de la sanción.
 - 4.3. La base de la sanción.
 - 4.3.1. Antecedentes.
 - 4.3.2. Cálculo de la base de la sanción.
 - 4.4. Incidencia de las circunstancias calificadoras.
 5. La infracción tributaria por presentación incorrecta de una autoliquidación extemporánea.
- Apéndice de casos prácticos.

1. INTRODUCCIÓN

El Capítulo III del Título IV de la Ley 58/2003, General Tributaria, contiene los artículos en los que se tipifican las infracciones tributarias, si bien algunas todavía anidan en las leyes de determinados tributos.

La regulación vigente contiene importantes modificaciones respecto de la precedente. Las más destacadas son las siguientes:

- La tipificación directa y exhaustiva de las infracciones no determinantes de perjuicio económico para el Tesoro Público, que, a grandes rasgos, podemos identificar con las infracciones simples de la Ley 230/1963.
- La aparición de nuevos tipos infractores.
- La incorporación al tipo infractor de las circunstancias, concurrentes en la acción o conducta, determinantes de ocultación o de medios fraudulentos.
- La incorporación de la sanción al tipo infractor.
- La determinación de las reglas para calcular la base de la sanción, si bien por vía reglamentaria.

En su conjunto, se aprecia una notable aproximación a la técnica tipificadora del Código Penal, siguiendo la recomendación del «Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria».

El legislador fiscal ha hecho un encomiable esfuerzo para construir el régimen sancionador tributario sobre los pilares constitucionales del principio de legalidad, e incluso probablemente haya ido más lejos de lo que tal principio demandaba.

No es el caso de debatir la relación existente entre el principio de legalidad, la reserva de ley y la tipicidad. Baste con apuntar que el artículo 25.1 de la Constitución parece establecer que la reserva de ley y la tipicidad son ingredientes del principio de legalidad, y así lo entendió la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1990, de 29 de marzo. Por el contrario, la Ley 30/1992 distingue entre el principio de legalidad y el principio de tipicidad (Título IX), y lo propio hace el artículo 178 de la Ley 58/2003.

Tampoco es el caso de examinar la cuestión de la naturaleza de la relación de la infracción administrativa, y por tanto también de la tributaria, con la infracción penal. Sin embargo, en materia de tipicidad se ponen de relieve dos realidades respecto de tal relación, a saber, en primer lugar, que el Código Penal selecciona las conductas más reprochables para construir los tipos, en tanto que la Ley 58/2003 hace un esfuerzo admirable para tipificar como infracción todos los incumplimientos de las normas fiscales, y así debe ser en aras de la adecuada defensa de los intereses generales, y, en segundo lugar, que así como el tipo penal no tiene, por regla general, un precepto de referencia cuya vulneración desate la reacción penal, la infracción tributaria siempre cuenta con tal precepto de referencia. Por esta razón, los materiales probatorios de los hechos constitutivos del tipo de la infracción derivan del expediente administrativo relativo a la aplicación de la norma administrativa, que aquí hemos denominado norma de referencia.

Ambas realidades no desmienten el parentesco entre las infracciones penales y las administrativas, pero, desde luego, introducen, en el campo de la tipicidad, elementos de matización más que suficientes como para reflexionar respecto de la conveniencia de mimetizar la técnica tipificadora del Código Penal.

Lo realmente importante es que la norma tipificadora sea clara y precisa (*lex certa*), y que las sanciones estén proporcionadas a la gravedad de las infracciones.

El principio de proporcionalidad, expresamente mencionado en el artículo 178 de la Ley 58/2003, es la vara de medir el régimen sancionador. El principio de proporcionalidad exige que en la determinación del régimen de infracciones y sanciones se respete «...la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada...» (art. 131 de la Ley de Procedimiento Administrativo).

La adecuación requiere que el régimen sancionador tributario se incardine armónicamente en el ordenamiento sancionador, atendiendo a los bienes jurídicos protegidos, y que las sanciones correspondientes a las diferentes infracciones tributarias también guarden armonía entre sí. La proporcionalidad es un ejercicio de equilibrio. Equilibrio del ordenamiento sancionador tributario respecto del resto del ordenamiento sancionador, y equilibrio entre las sanciones correspondientes a las diferentes infracciones tributarias. En ese doble equilibrio se manifiesta y concreta el principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad incumbe, esencialmente, al legislador. Así lo declaró la Sentencia del Tribunal Constitucional de 25 de mayo de 1986, según la cual «...en principio, el juicio de proporcionalidad de la pena, prevista por la ley con carácter general, es de competencia del legislador. A los Tribunales de Justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad...».

Aplicando estos criterios al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias, se observa que la Administración tributaria deberá, en el ejercicio de la potestad sancionadora, aplicar la ley, sin que pueda, al amparo de la proporcionalidad, moderar o agravar las determinaciones sancionadoras esta-

blecidas por el legislador. El legislador tributario ha puesto especial cuidado en cerrar resquicios a la discrecionalidad administrativa en materia sancionadora. La determinación del importe de la sanción, a partir de la verificación de la existencia del tipo infractor, tanto en su elemento objetivo como subjetivo, se constriñe, en la mayoría de los casos, a una operación matemática, que, partiendo de una magnitud conocida como base de la sanción, determina el importe de la sanción.

Si el entramado normativo relativo al régimen sancionador así construido ha acertado a concretar todas las exigencias del principio de proporcionalidad, es una tarea que incumbe a la doctrina.

2. LOS TIPOS INFRACTORES. CLASIFICACIÓN

Existen varios criterios de clasificación de los tipos infractores.

En función de la naturaleza de la obligación vulnerada por el obligado tributario los tipos infractores pueden ser clasificados en dos grupos: tipos infractores relativos a la vulneración de la obligación tributaria principal (art. 19 Ley 58/2003) o de la obligación de realizar pagos a cuenta (art. 23 Ley 58/2003), y tipos infractores relativos a la vulneración de las obligaciones tributarias formales (art. 29 Ley 58/2003). La clasificación reposa, como no podía ser de otra manera, en la norma infringida. Seguidamente se enumeran los tipos infractores correspondientes a ambas categorías.

Son tipos infractores relativos a la vulneración de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta:

- Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191).
- Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192).
- Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones (art. 193).
- Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art. 194).
- Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195).
- Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (art. 196).
- Infracción tributaria por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas (art. 197).

- Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (art. 198.1).
- Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico (art. 199.1, excepto el último inciso).

Son tipos infractores relativos a la vulneración de obligaciones tributarias formales:

- Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones (art. 198.5 y 6).
- Infracción tributaria por presentar incorrectamente requerimientos individualizados de información (art. 199.1, último inciso).
- Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales (art. 200).
- Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación (art. 201).
- Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal (art. 202).
- Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203).
- Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta (art. 204).
- Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta (art. 205).
- Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta (art. 206).

Otra forma de clasificar las infracciones tributarias es atender a su relación con los aspectos recaudatorios del tributo. En esta modalidad clasificatoria, se puede distinguir entre infracciones determinantes de perjuicio económico, efectivo o potencial, e infracciones no determinantes de perjuicio económico inmediato. Bajo tal criterio, las dos últimas infracciones del primer grupo de la tabla precedente pasarían al segundo grupo.

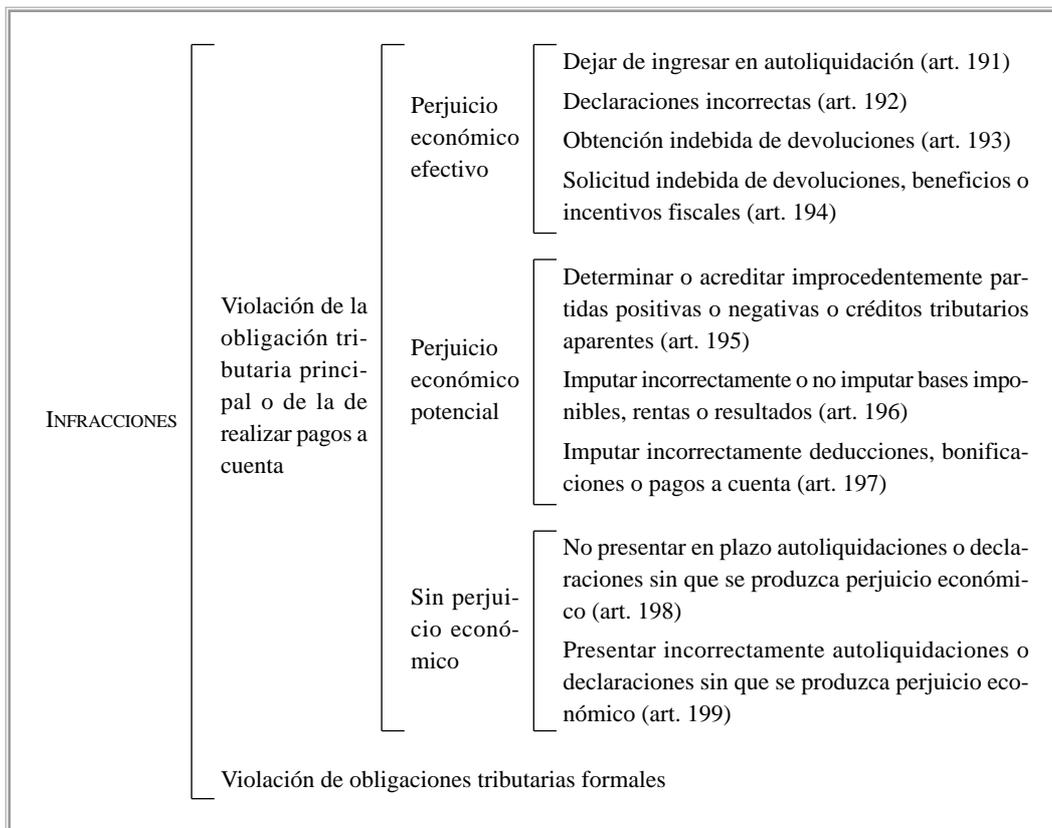
El criterio más idóneo de clasificación es el que hace referencia a la obligación infringida, y ello porque, como antes quedó apuntado, la infracción administrativa, y, por tanto, la infracción tributaria, siempre se construye sobre la referencia de una norma que impone el cumplimiento de una obligación. Es el incumplimiento, o el cumplimiento incompleto o defectuoso de la obligación, la causa de la infracción tributaria. La infracción tributaria siempre trae causa de la vulneración de otra norma, en este caso, tributaria. Por eso, parece correcto clasificar las infracciones tributarias en función de la naturaleza de la obligación transgredida.

Ya dentro del primer grupo podemos distinguir, ahora sí, entre infracciones que han determinado un perjuicio económico efectivo, en cuanto no ha sido ingresada la cuota o la cantidad a ingresar, o se ha obtenido una devolución de manera incorrecta, y aquellas otras que no han determinado tal perjuicio, sea porque el obligado tributario no ha de liquidar e ingresar sino sólo declarar, o porque la irregularidad de la autoliquidación no afecta a la cuota o, en fin, por otras causas que más adelante se explicitarán.

De lo dicho se desprende que las infracciones tributarias relativas a las obligaciones materiales, esto es, la principal y la de realizar pagos a cuenta, no se construyen exclusivamente sobre la base de un perjuicio económico efectivo, sino que tal perjuicio puede ser meramente potencial.

En este punto la Ley 58/2003 no se aparta de la Ley 230/1963, según redacción de la Ley 25/1995, pero ambas lo hacen respecto de la redacción original de la Ley 230/1963, pues la misma, aunque también construyó la infracción sobre la base del incumplimiento de la obligación tributaria, determinaba la sanción en función de la deuda tributaria ocultada, de manera tal que, por ejemplo, no se sancionaban conductas que infringían la obligación tributaria pero que no tenían incidencia sobre la deuda tributaria (bases imponibles negativas a compensar incorrectas).

Podemos resumir todo lo expuesto en relación con la clasificación de las infracciones tributarias en el siguiente esquema:



El cuadro precedente requiere algunas explicaciones y permite extraer algunas impresiones en relación con el principio de proporcionalidad.

Puede apreciarse que se agrupan en concepto de infracciones determinantes de perjuicio económico tanto al dejar de ingresar la deuda tributaria (art. 191) como a la presentación de declaraciones que no permitan a la Administración tributaria realizar una liquidación correcta (art. 192).

Aparentemente la relación de una y otra conducta infractora con el perjuicio económico es diferente. En la infracción del artículo 191 no se ingresó la deuda tributaria debida, en tanto que en la del artículo 192 se pretendió no ingresar la deuda tributaria debida. Sin embargo, en ambas infracciones lo que acontece, en relación con el perjuicio económico, es que la acción administrativa, sea de la inspección tributaria o de la gestión tributaria, frustró la consumación del perjuicio económico.

Por esta razón, el sistema de sanciones contemplado en los artículos 191 y 192 es paralelo.

Lo mismo cabe decir respecto de la infracción consistente en la obtención indebida de devoluciones (art. 193) y la infracción consistente en solicitar indebidamente devoluciones (art. 194). La conducta en ambos casos es la misma, a saber, pretender devoluciones derivadas de la normativa del tributo correspondiente sin tener derecho a ello, pretensión que, en ambos casos, es frustrada por la acción administrativa, sea de la inspección tributaria o de la gestión tributaria. Sin embargo, a diferencia del supuesto anterior (arts. 191 y 192), el sistema sancionador de los artículos 193 y 194 no es paralelo.

Las infracciones de perjuicio económico potencial pueden serlo en relación con las obligaciones tributarias del propio obligado tributario (art. 195) o respecto de obligaciones tributarias de terceros (arts. 196 y 197).

En el primer caso el perjuicio económico efectivo no existe porque la liquidación procedente no determina una deuda tributaria, pero habiendo sido incorrecta la autoliquidación y resultando de la misma partidas a compensar en bases impositivas o en cuotas íntegras de períodos impositivos futuros, sí existe un perjuicio económico potencial o latente, que se podrá materializar en las autoliquidaciones de otro u otros períodos impositivos venideros.

Esta infracción se califica directamente de grave, de manera tal que el importe de la sanción es indiferente a la concurrencia de la ocultación o de los medios fraudulentos. La ley restringe la consideración de tales conductas, sin duda demostrativas de una mayor gravedad, a las infracciones con perjuicio económico efectivo. Sin embargo, no encontramos ninguna razón para tal restricción, como no sea la de evitar complejidades, y no apartarse de la regulación establecida en la Ley 230/1963.

Las infracciones de los artículos 196 y 197 tampoco determinan un perjuicio económico efectivo, puesto que los obligados tributarios que las cometen no están obligados a ingresar la deuda tributaria. Su conducta, sin embargo, determina un perjuicio económico potencial o latente respecto de las obligaciones tributarias de otros obligados tributarios, esto es, los socios o partícipes.

En ambas infracciones tampoco se toma en consideración la ocultación o los medios fraudulentos, y aquí también cabe afirmar que no existen razones de fondo para ello.

En las infracciones tributarias que no determinan perjuicio económico, ni efectivo ni potencial, esto es, las de los artículos 198 y 199, tampoco se toma en consideración la ocultación o los medios fraudulentos, pero en este caso existe una razón técnica, a saber, que no existe una base de la sanción que sirva para modular el importe de la sanción.

Puede apreciarse, en esta primera aproximación, que existen ciertas claudicaciones respecto de las exigencias estrictas del principio de proporcionalidad del artículo 178, probablemente explicables por la intención de evitar excesivas complejidades.

En el cumplimiento defectuoso de la obligación tributaria principal puede concurrir la comisión de dos o más infracciones. El artículo 180.3 ordena que se impongan las sanciones que procedan por todas ellas, y señala, como casos típicos de concurrencia, el de las infracciones de los artículos 191, 194 y 195, y el de las infracciones de los artículos 198, 199 y 203. Algunos tipos infractores también establecen normas para el caso de concurrencia, como, por ejemplo, el artículo 191 en relación con el 193. También el Reglamento General de Régimen Sancionador contiene normas relativas a la concurrencia.

Desde un punto de vista sistemático el estudio de las situaciones de concurrencia debe realizarse tras el análisis de los tipos infractores susceptibles de generar tales situaciones, y así lo haremos.

3. LA CALIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

La Ley 58/2003 califica las infracciones tributarias en leves, graves y muy graves, siguiendo lo previsto en el artículo 129.1 de la Ley 30/1992. Esta calificación se proyecta sobre la totalidad de las infracciones tributarias, incluidas, por tanto, las relativas al incumplimiento de obligaciones formales.

La calificación tiene dos efectos:

- En determinadas infracciones, no en todas, abre paso a la graduación al alza de la sanción.
- Pondera el criterio de graduación relativo a la comisión repetida de infracciones tributarias, pues los puntos porcentuales de incremento son crecientes según que la infracción antecedente sea leve (5 puntos), grave (15 puntos) o muy grave (25 puntos).

Hay infracciones en las que la calificación produce ambos efectos: dejar de ingresar, declarar incorrectamente, obtener indebidamente devoluciones. Y otras en las que la calificación no surte efecto alguno: acreditar improcedentemente partidas o créditos tributarios aparentes. En estas últi-

mas la norma correspondiente establece una calificación, sea leve, grave o muy grave, con carácter único y porcentaje determinante de la sanción también único. En realidad, en estos supuestos la calificación es irrelevante. En este sentido se pueden clasificar las infracciones en dos grupos, según que la calificación traiga, o no, consecuencias respecto del importe de la sanción.

Probablemente el legislador haya encontrado más dificultades de las previstas en transponer al ámbito de las infracciones tributarias lo establecido, con carácter general, en el artículo 129.1 de la Ley 30/1992, respecto de la clasificación de las infracciones administrativas.

La calificación es un ingrediente del tipo infractor, por más que su efecto práctico sea el propio de las circunstancias agravantes.

La calificación se establece, con carácter general, de dos maneras:

- Por referencia a la concurrencia de las circunstancias de ocultación y utilización de medios fraudulentos.
- De manera directa, sin tal referencia.

En el primer caso, la conducta tipificada consiste, por ejemplo, en dejar de ingresar la deuda tributaria concurriendo la ocultación (infracción grave) o los medios fraudulentos (infracción muy grave). El tipo infractor integra las circunstancias que concurren en el incumplimiento de la obligación tributaria determinante de dejar de ingresar la deuda tributaria. Similar razonamiento podría hacerse respecto de otros tipos infractores.

Por su contextura, tanto la ocultación como la utilización de los medios fraudulentos no pueden derivar de una conducta meramente negligente. La norma tributaria se puede aplicar incorrectamente por mera negligencia, pero las conductas determinantes de la ocultación y de los medios fraudulentos sólo pueden ejecutarse de manera deliberada. Sin embargo, la ocultación y los medios fraudulentos no abarcan, necesariamente, la totalidad de la conducta infractora, por más que la infracción sea calificada de forma unitaria, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184. En consecuencia, una misma infracción tributaria puede ser fruto de una conducta compleja en la que se mezclan elementos de mera negligencia con los estrictamente dolosos.

Esta realidad ha suscitado algunas dificultades en los expedientes sancionadores, tradicionalmente concebidos para averiguar, de manera separada, la existencia del elemento objetivo de la infracción y el elemento subjetivo. Por ello, tal vez, el artículo 3.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario haya establecido que la calificación se efectúe «...conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción...».

Sin embargo, las dificultades aludidas son más aparentes que reales, porque, como hemos apuntado, la contextura de la ocultación y de los medios fraudulentos necesariamente implica la concurrencia de una voluntad deliberada, sin la cual una y otros no se habrían producido, de manera tal

que no será preciso modificar el camino tradicionalmente seguido para apreciar la existencia de los elementos de la infracción tributaria: primero la relativa a los elementos objetivos, luego la relativa a los elementos subjetivos.

Cuando el importe de la sanción se determina en función de un porcentaje, los correspondientes tipos infractores incluyen una mención a la base de la sanción. Se trata de una novedad respecto de la legislación precedente, más aparente que real, porque, ciertamente, en dicha legislación la base de la sanción también estaba mencionada en los correspondientes tipos infractores. La novedad está en la detallada regulación reglamentaria de las bases de la sanción de determinadas infracciones tributarias, cuestión esta ciertamente importante y sobre la que era conveniente establecer criterios claros y precisos para unificar la acción administrativa.

4. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR DEJAR DE INGRESAR LA DEUDA TRIBUTARIA QUE DEBIERA RESULTAR DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN

4.1. Rasgos básicos del tipo infractor.

El tipo infractor del artículo 191 de la Ley 58/2003 es directo heredero del contenido en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, según redacción de la Ley 25/1995, y, a su vez, el precedente de dicho precepto hay que buscarlo en la modificación introducida en la Ley 230/1963, por la Ley 10/1985.

En la redacción original de la Ley 230/1963, una declaración correcta del hecho imponible y de la base liquidable, no seguida del correspondiente ingreso, no determinaba la comisión de una infracción. La generalización del sistema de autoliquidación, con el correspondiente deber de ingreso de la deuda tributaria, mostró la debilidad de una infracción así concebida, pues, en efecto, no permitía sancionar a quien presentaba una autoliquidación veraz, pero no ingresaba la deuda tributaria, seguramente con la esperanza de aprovechar una supuesta ineficacia gestora de la Administración tributaria.

El tipo infractor del artículo 191 de la Ley 58/2003 tiene su origen, pues, en la generalización del sistema de autoliquidación y en la endeblez –hoy ya superada– gestora de la Administración tributaria.

El núcleo de la acción típica consiste en dejar de ingresar, dentro del plazo establecido, la totalidad o parte de la deuda tributaria.

Una declaración completa y veraz no seguida del ingreso correspondiente incide plenamente en el tipo infractor. El obligado tributario no oculta su situación tributaria a la Administración, e incluso efectúa una liquidación correcta, pero al no ingresar la deuda tributaria incide en el tipo infractor.

El tipo infractor está correlacionado con la obligación tributaria principal, la cual «...tiene por objeto el pago de la cuota tributaria...» (art. 19), y con la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta que «...consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta...» (art. 23), considerando que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 58, la deuda tributaria «...estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta...».

El ingreso de la deuda tributaria a través de una declaración con autoliquidación fuera de plazo en los términos y condiciones previstos en el artículo 27, determina la exclusión de la infracción tributaria, a todos los efectos. Seguramente la figura que mejor describa esta situación es la excusa absolutoria, pero la literalidad del artículo 191 invita a pensar que estamos ante una circunstancia sobrevenida que excluye a la conducta, inicialmente irregular, del tipo infractor. Por lo tanto, la regularización en el sentido del artículo 27 determina la inexistencia de infracción.

También excluye la existencia de infracción la iniciación del período ejecutivo, en los términos previstos en el artículo 161.1.b).

Puede apreciarse que el tipo infractor del artículo 191 de la Ley 58/2003 en nada ha cambiado respecto del previsto en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, pues la referencia al régimen de atribución no es sino una mera clarificación.

4.2. La calificación de la infracción, como antecedente del importe de la sanción.

El artículo 183 establece tres posibles calificaciones de la infracción, leve, grave o muy grave, que los artículos que describen los distintos tipos infractores asignan a los mismos. Ya hemos comentado anteriormente las dos formas en cómo tal calificación se ha realizado. El artículo 191, en atención a las circunstancias concurrentes, califica la infracción que tipifica como leve, grave o muy grave. Es posible que tales circunstancias afecten sólo a una parte del tipo infractor, esto es, siendo el tipo infractor dejar de ingresar la deuda tributaria, es posible que las circunstancias en las que se basa la calificación solamente tengan relación con una parte, incluso, en ocasiones, exigua, de la deuda tributaria dejada de ingresar. Sin embargo la calificación se refiere a la infracción, y no a la parte de la misma afectada por las circunstancias calificadoras, puesto que la calificación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 184.1, párrafo segundo, es unitaria. Cada infracción tributaria, dice el referido precepto, «...se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave...».

Ya se indicó en anteriores colaboraciones que esta forma de enfocar la calificación, y la determinación de la correspondiente sanción, daba lugar al fenómeno conocido como el «error de salto», con todas sus implicaciones en relación con el principio de proporcionalidad.

El artículo 191 utiliza las siguientes circunstancias a efectos de la calificación:

- Cuantía absoluta de la base de la sanción.
- Ocultación.
- Medios fraudulentos.
- Medios cuasifraudulentos.

La cuantía absoluta de la base de la sanción es 3.000 euros. La ocultación y los medios fraudulentos son los que se describen en el artículo 184. Los medios cuasifraudulentos, así denominados a efectos expositivos, aparecen, por vez primera, en el propio artículo 191, y, como se verá, están íntimamente relacionados con los medios fraudulentos. Precisamente, la definición de tal relación es una de las dudas interpretativas que genera el artículo 191. Conviene, pues, dedicar una breve reflexión a este punto.

Los medios que hemos denominado cuasifraudulentos son dos: la utilización de «...facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento» [letra a) del art. 191.2], y «...la llevanza incorrecta de los libros o registros (que) represente un porcentaje superior al 10 por 100 de la base de la sanción...» [letra b) del art. 191.2].

El texto legal relativo a las facturas falsas y asimiladas es de todo punto coincidente con el medio fraudulento del artículo 184.3 b), excepto por lo que se refiere al umbral del 10 por 100 de la base de la sanción, del que el artículo 191.2 a) prescinde. En consecuencia, la circunstancia calificadora es la misma en ambos preceptos, pero en el artículo 191.2 a) opera sin sujeción a umbral.

Sin embargo, el texto legal relativo a la llevanza incorrecta de la contabilidad no coincide exactamente con el previsto en el artículo 184.3 a).3.º, relativo al medio fraudulento consistente en la llevanza incorrecta de la contabilidad. En efecto, en el texto de este precepto se especifican y describen las causas determinantes de la llevanza incorrecta, de manera tal que una llevanza incorrecta derivada de otras causas no configura el medio fraudulento. Por el contrario, en el texto del artículo 191.2 b) no se efectúan tales especificaciones, y de aquí que pudiera interpretarse que en el mismo se convoca a la llevanza incorrecta de la contabilidad por cualquier causa. Frente a esta interpretación, puede formularse otra, seguramente más acertada, según la cual el contenido material de ambos preceptos es idéntico, sin que la no mención de las causas de la incorrección contable en el artículo 191.2 b) tenga otra significación que la puramente de estilo. En consecuencia, la incorrección contable del artículo 191.2 b) sería coincidente con la del artículo 184.3 a).3.º, excepto por lo que se refiere al umbral, que en aquél descendería hasta el 10 por 100 de la base de la sanción.

Las circunstancias calificadoras determinan la siguiente distribución de la calificaciones:

- Muy grave.

Cuando en la comisión de la infracción se hubieran utilizado medios fraudulentos, en el sentido del artículo 184.3.

- Grave.

- Utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin alcanzar el umbral determinante de medio fraudulento (10 por 100).
- Llevanza incorrecta de libros o registros, en un porcentaje superior al 10 por 100, pero sin alcanzar el umbral determinante de medio fraudulento (50 por 100).
- Ocultación, siendo la base de la sanción superior a 3.000 euros.

- Leve.

En los restantes casos.

A partir de las reglas precedentes pueden efectuarse combinaciones en orden a clarificar el influjo de las circunstancias calificadoras. En parte esto es lo que hace el propio artículo 191, puesto que en los apartados 2 (infracciones leves) y 3 (infracciones graves) establece reglas positivas y negativas en relación con las diversas circunstancias calificadoras, pero, a la postre, se opina, ello no añade mayores dosis de claridad.

Lo que sí parece desprenderse con claridad del juego de las circunstancias calificadoras es que el «pequeño contribuyente» está convocado, por las infracciones que pudiera cometer, a la calificación de leve, incluso cuando no presente declaración o la que presente sea mendaz, excepto si ha utilizado medios fraudulentos o cuasifraudulentos, puesto que la ocultación sólo opera a partir de 3.000 euros de base de la sanción.

Las reglas precedentes se aplican, con ciertas matizaciones y excepciones, en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

La excepción es que dejar de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener será una infracción tributaria que se calificará como grave o muy grave, pero nunca como leve. La matización es que, además de las circunstancias calificadoras examinadas, opera otra, con carácter adicional, que está configurada en función de la relación existente entre las retenciones practicadas y no ingresadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados respecto del importe de la base de la sanción, de manera tal que cuando la misma excede del 50 por 100 la infracción es muy grave.

Por tanto, cuando la acción de dejar de ingresar recaiga sobre retenciones o ingresos a cuenta, la infracción será grave o muy grave, pero nunca leve, y, además, se aplica un criterio de calificación adicional, cuyo efecto práctico es determinar la calificación de muy grave, porque grave lo es en todo caso.

La nueva circunstancia calificadora se concreta en la siguiente relación:

$$\frac{R_n + I_n}{\text{Base de la sanción}} = K$$

en donde:

R_n = retenciones practicadas y no ingresadas.

I_n = ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados.

K = porcentaje resultante.

Debe notarse que la circunstancia calificadora opera frente a la infracción consistente en dejar de ingresar las retenciones o ingresos a cuenta, hubiesen o no sido practicados. La circunstancia calificadora pivota sobre las retenciones o ingresos a cuenta practicados y no ingresados, pero la calificación afecta a la infracción consistente en dejar de ingresar las retenciones, hubiesen sido o no practicadas, y/o los ingresos a cuenta, hubiesen o no sido repercutidos.

Por tanto, no retener y no ingresar será, a la luz de esta circunstancia calificadora, una infracción grave; retener y no ingresar puede ser grave o muy grave, dependiendo de la relación precedente. Si tal relación es superior al 50 por 100, la infracción será muy grave, y grave si es igual o inferior. En consecuencia, retener y no ingresar, como única infracción, tendrá siempre la calificación de muy grave, pero retener y no ingresar acompañado de no practicar retenciones que se hubieran debido practicar puede determinar la calificación de grave. Así, si en un período de declaración se practican retenciones y no se ingresan, la calificación es de muy grave, pero si, además, no se practican retenciones que hubieran debido practicarse la calificación puede ser de grave.

La circunstancia calificadora específica respecto de retenciones e ingresos a cuenta opera de manera adicional, es decir, no excluye la aplicación de las restantes circunstancias calificadoras. En consecuencia, las circunstancias calificadoras determinan la siguiente distribución de las calificaciones:

- Muy grave.
 - Cuando en la comisión de la infracción se hubiesen utilizado medios fraudulentos, en el sentido del artículo 184.3.
 - Cuando las retenciones practicadas y no ingresadas y los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados excedan del 50 por 100 de la base de la sanción.

- Grave.

En los restantes casos.

4.3. La base de la sanción.

4.3.1. Antecedentes.

En el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, se resalta que la base de la sanción es un concepto de nuevo cuño, de gran utilidad para la aplicación de las multas proporcionales, al que describe como «...la cantidad sobre la que se aplica el porcentaje en que se concreta la multa...».

Desde luego, la base de la sanción es un concepto de nuevo cuño, pero de ahí no debe inferirse que la legislación precedente dejara huérfano de regulación un aspecto tan importante del régimen de infracciones y sanciones como es la cantidad sobre la que había de aplicarse el porcentaje para determinar el importe de la sanción.

En la redacción original de la Ley 230/1963, el artículo 79 describía la infracción tributaria, y el artículo 83 establecía multas a aplicar sobre la deuda tributaria «ocultada» o sobre la deuda tributaria «defraudada», según que se tratara de infracciones de omisión o de defraudación, respectivamente, de manera tal que los porcentajes (medio al tanto; tanto al triple), no debían aplicarse sobre la deuda tributaria regularizada sino sobre la parte de la misma «ocultada» o «defraudada».

En la redacción de la Ley 230/1963, precedente a la Ley 58/2003, es decir, la establecida por la Ley 25/1995, el artículo 80 establecía que la multa se aplicará sobre «...las cantidades que hubieran dejado de ingresarse...». Ciertamente, la norma referida era menos explicativa que la original, pero no era difícil colegir que las cantidades aludidas eran aquella porción de la deuda tributaria regularizada imputable a la infracción.

La Ley 58/2003 se ha limitado a explicitar lo que antes se había de colegir, y así establece que «La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción».

El efecto práctico de la nueva norma es explicitar la relación entre la deuda tributaria regularizada y la infracción cometida. Pero esto no estaba en tela de juicio, ni podía estarlo, en las distintas regulaciones de las infracciones y sanciones tributarias que, a lo largo del tiempo, han ido recaando en la Ley General Tributaria.

La novedad es el desarrollo reglamentario de la norma relativa a la base de la sanción, que, por lo que se refiere a la infracción del artículo 191, se contiene en el artículo 8, del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Los artículos 9, 10, 11 y 12 del citado reglamento complementan la regulación, estableciendo reglas para determinar la incidencia de la ocultación y de los medios fraudulentos.

La base de la sanción no solamente opera en cuanto tal, esto es, como cantidad sobre la que se aplica el porcentaje para determinar la multa pecuniaria, sino que también es utilizada para determinar la incidencia de la ocultación y de los medios fraudulentos, así como la graduación de la sanción por causa del perjuicio económico.

4.3.2. Cálculo de la base de la sanción.

El artículo 8 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario contempla tres supuestos de hecho, y establece las normas para calcular la base de la sanción en cada uno de ellos. Estos tres supuestos de hecho son los siguientes:

- La totalidad de los hechos y calificaciones de los que resulta una liquidación determinante de una deuda tributaria es sancionable.
- Solamente parte de los hechos y calificaciones de los que resulta una liquidación determinante de una deuda tributaria es sancionable.
- Solamente parte de los hechos y calificaciones de los que resulta una liquidación determinante de una deuda tributaria es sancionable, y además, algunos hechos y calificaciones han tenido, a través de la pertinente liquidación, el efecto de minorar la deuda tributaria.

En el primer caso, la deuda tributaria resultante de la liquidación a través de la cual se regulariza la situación tributaria del obligado tributario es, a su vez, la base de la sanción.

En el segundo caso, la base de la sanción se obtiene multiplicando la deuda tributaria resultante de la liquidación a través de la cual se regulariza la situación tributaria del obligado tributario, por el coeficiente resultante de la siguiente fracción:

$$\frac{SBi \times tg + SC}{SBi \times tg + NSBi \times tg + SC + NSC} = K$$

en donde:

- SBi* = aumentos en la base imponible de carácter sancionable.
- tg* = tipo nominal de gravamen, o tipo medio de gravamen en caso de escala progresiva.
- SC* = aumentos en la cuota de carácter sancionable.
- NSBi* = aumentos en la base imponible de carácter no sancionable.
- NSC* = aumentos en la cuota de carácter no sancionable.
- K* = coeficiente resultante.

La fórmula es correcta. Para así constatarlo basta con comprobar que lleva al mismo resultado que el cálculo consistente en tomar como base de la sanción la diferencia entre la deuda tributaria derivada de la regularización y la deuda tributaria teórica derivada de los hechos y calificaciones declarados y no declarados no sancionables. Nótese que, en pura lógica matemática, la diferencia entre la deuda tributaria resultante de la totalidad de los hechos y calificaciones y la deuda tributaria teórica resultante de los hechos y calificaciones no sancionables que, naturalmente, son los contenidos en la autoliquidación más aquellos otros incorporados en la regularización con carácter no sancionable, no puede ser sino la parte de deuda tributaria sancionable o base de la sanción.

Por excepción, se presenta una diferencia entre el cálculo por diferencia de liquidaciones y el derivado de la fórmula reglamentaria, cuando el tipo de gravamen responde a una escala progresiva, debido a que los aumentos de base imponible motivan la aplicación del tipo marginal y no del tipo medio.

En el tercer caso la base de la sanción se calcula de la misma manera que en el caso segundo, pero sin incluir en la fórmula las disminuciones en la base imponible o los aumentos en las disminuciones de la cuota, esto es, los efectos de los hechos y calificaciones determinantes de minoraciones en la deuda tributaria.

Bajo tal fórmula para calcular la base de la sanción no se llega al mismo resultado que el derivado de la diferencia de liquidaciones, esto es, la diferencia entre la deuda tributaria derivada de la regularización y la deuda tributaria derivada de los hechos y calificaciones declarados y no declarados no sancionables, entre los cuales se encuentran, obviamente, los de carácter negativo. La causa de ello reside en que la fórmula reglamentaria surte el efecto práctico de prorratear las partidas negativas entre las partidas positivas, sancionables y no sancionables, en tanto que en la diferencia de liquidaciones las partidas negativas surten el efecto de minorar los hechos y calificaciones declarados.

La contradicción entre la fórmula reglamentaria y la lógica del sistema de diferencia de liquidaciones puede ser objeto de diversos puntos de vista. Así, puede invocarse el principio de proporcionalidad para sostener la corrección de la fórmula reglamentaria, viéndose en el prorrateo antes citado una aplicación de tal principio. Frente a esta invocación puede sostenerse la lógica del método de la diferencia de liquidaciones, pues, en efecto, la magnitud resultante de la diferencia entre la deuda tributaria correspondiente a una liquidación que tenga en cuenta la totalidad de los hechos y las correspondientes calificaciones, y la deuda tributaria correspondiente a una liquidación que tenga en cuenta los hechos y calificaciones no sancionables, los cuales son, naturalmente, los declarados y los regularizados no sancionables, entre los que, obviamente, se encuentran los hechos y calificaciones determinantes de partidas negativas, ha de ser aquella porción de la deuda tributaria derivada de hechos y calificaciones sancionables. Pues bien, tal porción de deuda tributaria, siempre dentro del límite de la deuda tributaria dejada de ingresar, ha de ser la base de la sanción.

Los puntos de vista referidos tienen una proyección puramente teórica. La fórmula reglamentaria es clara y sus efectos también lo son. Además, tiene el valor inestimable de introducir la uniformidad en la acción administrativa. Pero quienes gusten de practicar la comprensión crítica de las normas podrán comprobar que la fórmula reglamentaria determina bases de la sanción diferentes en relación con situaciones que, desde la consideración de los hechos sancionables, son objetivamente iguales.

La aplicación de la fórmula reglamentaria exige identificar los «ajustes» «...en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoran la deuda tributaria...», pues sólo a partir de tal identificación puede cumplirse el mandato normativo. La norma reglamentaria no aborda esta cuestión. Por tanto, cabría interpretar que cualquier hecho o calificación que determine minoración en la base imponible o

aumento de deducción en la cuota, es un «ajuste» determinante de minorización de la deuda tributaria, pero también podría sostenerse que cuando tales hechos y calificaciones sean homogéneos respecto de otros que determinan efectos de signo contrario, lo correcto sería tomar, a efectos de la aplicación de la fórmula, el neto resultante de la previa compensación. Bajo esta interpretación, la fórmula reglamentaria y el método de la diferencia de liquidaciones conducen a la misma base de sanción, claro es, cuando todos los «ajustes» de carácter negativo pudieran ser compensados.

4.4. Incidencia de las circunstancias calificadoras.

Algunas circunstancias calificadoras surten efectos cualquiera que sea su importancia cuantitativa: incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros fiscales, llevanza de contabilidades distintas, interposición de personas, facturas o documentos falsos (sólo para la calificación como grave). Otras, por el contrario, sólo surten efecto a partir de una determinada importancia cuantitativa, que se manifiesta en términos de su incidencia porcentual sobre la base de la sanción. Así, la ocultación y ciertos medios fraudulentos sólo tienen relevancia cuando alcanzan un determinado umbral de incidencia sobre la base de la sanción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 184.2 y 3 a).3.º y b), y en el artículo 191.3 b).

El umbral de incidencia puede ser expresado en los siguientes términos:

$$\frac{\text{Deuda tributaria afectada por la circunstancia calificadora}}{\text{Base de la sanción}}$$

Los artículos 9, 10, 11 y 12 del RGST, concretan los componentes de ambos términos de la fracción, de la siguiente manera:

$$\frac{ScBi \times tg + ScC}{SBi \times tg + SC} = U$$

en donde:

- $ScBi$ = aumentos en la base imponible afectados por la circunstancia calificadora.
- tg = tipo nominal de gravamen; o tipo medio de gravamen en caso de escala progresiva.
- ScC = aumentos en la cuota afectados por la circunstancia calificadora.
- SBi = aumentos en la base imponible sancionables.
- SC = aumentos en la cuota sancionables.
- U = coeficiente resultante.

Esta relación refleja lo previsto en los artículos 10, 11 y 12 del RGST, pues la única diferencia que existe entre ellos se reduce al tipo de circunstancia calificadora concurrente, pero no al modo de cálculo del umbral de incidencia, como, por otra parte, no podría ser de otra manera.

Sorprende de la fórmula de cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras que el denominador no coincida con la base de la sanción que se deriva de la fórmula de cálculo del artículo 8.º del RGST, cuando en la regularización se practiquen ajustes de carácter negativo. Puesto que la incidencia de la circunstancia calificadora lo es respecto de la base de la sanción, lo esperable era, por el contrario, tal coincidencia.

La incidencia de las circunstancias calificadoras, lo es respecto de la base de la sanción, pero el denominador de las fracciones determinantes del umbral de incidencia no recoge la base de la sanción tal y como la determina el artículo 8 del RGST. Hay una inconsistencia lógica.

La fórmula del cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras de los artículos 10, 11 y 12 es correcta. Baste para ello observar que conduce al resultado derivado de calcular el numerador y el denominador de la fracción mediante la práctica de las liquidaciones pertinentes para determinar la parte de deuda tributaria imputable a los hechos afectados por las circunstancias calificadoras (numerador) y la parte de deuda tributaria afectada por los hechos y calificaciones sancionables o base de la sanción (denominador). El corolario del razonamiento precedente es que la base de la sanción del artículo 8 del RGST, cuando concurren «ajustes» que minoran la deuda, tal vez no es la más correcta.

El RGST no contiene normas relativas a la determinación de la incidencia de las retenciones practicadas y no ingresadas y de los ingresos a cuenta repercutidos y no ingresados respecto de la base de la sanción. Este silencio abre dos posibilidades. La primera consiste en la aplicación analógica de las normas relativas a la incidencia de las restantes circunstancias calificadoras; la segunda consiste en calcular la incidencia respecto de la base de la sanción derivada de la aplicación del artículo 8.

La primera responde a un planteamiento matemático riguroso; la segunda, por el contrario, cuando concurren «ajustes» negativos en la regularización, estará afectada por lo que, se opina, constituye, tal vez, un defecto del artículo 8.

En consecuencia, parece más idóneo aplicar la solución analógica, máxime considerando que de ello no se deriva perjuicio para el sujeto infractor, habida cuenta que la base de la sanción, en cuanto término de comparación para determinar la incidencia de la circunstancia calificadora, así determinada, es mayor que la base de la sanción derivada de la aplicación del artículo 8. Este efecto es común a todas las circunstancias calificadoras.

De esta manera tenemos que, tal y como el artículo 8 del RGST determina la base de la sanción cuando concurren en la regularización «ajustes» que minoran la deuda tributaria, y tal y como los artículos 10, 11 y 12 del propio RGST regulan la incidencia de las circunstancias calificadoras respecto de la base de la sanción, existen dos valores diferentes de la base de la sanción. Y esto es, precisamente, lo que parece confirmar lo justificado de las inquietudes respecto de la corrección técnica del artículo 8.4 del RGST.

Cualquiera que fuere la valoración que se pudiera deducir de la referida divergencia, debe tenerse en cuenta que, con todo, la uniformidad en la actuación sancionadora de la Administración tributaria es un acierto de la norma reglamentaria.

5. LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA POR PRESENTACIÓN INCORRECTA DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN EXTEMPORÁNEA

La infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria se comete cuando se efectúa el ingreso dentro del plazo reglamentariamente establecido. Sin embargo, la presentación de una autoliquidación extemporánea determina que se tenga por no producido el tipo infractor consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, procediendo la aplicación de los recargos previstos en el artículo 27.

El efecto precedente está supeditado a que las autoliquidaciones extemporáneas identifiquen expresamente el período de liquidación al que se refieren, y contengan únicamente los datos relativos a dicho período (art. 27.4).

Cuando las autoliquidaciones extemporáneas no cumplan los requisitos de referencia, se entiende producido el tipo infractor del artículo 191.6. Entonces, este tipo infractor puede ser descrito como la presentación de autoliquidaciones extemporáneas que no cumplen con los requisitos del artículo 27.4, y se integra por los siguientes elementos:

- Dejar de ingresar la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.
- Ingresar la deuda tributaria fuera de plazo, mediante una autoliquidación extemporánea, que no especifica su carácter de tal.

Es opinable si el artículo 191.6 crea un nuevo tipo infractor o, simplemente, se limita a precisar que los efectos de la autoliquidación extemporánea relativos a la extinción de la infracción primitiva sólo se producen bajo el estricto cumplimiento de lo previsto en el artículo 27.4. En cualquier caso, estamos ante una infracción tributaria de carácter leve. Por tanto, aunque en la comisión de la primitiva infracción hubieren concurrido circunstancias calificadoras, la infracción del artículo 191.6 será leve. En este sentido podría entenderse que el efecto de la presentación de una autoliquidación extemporánea no conforme con los requisitos del artículo 27.4 determina la no consideración de las circunstancias calificadoras.

La autoliquidación extemporánea incorrecta (no cumple los requisitos del art. 27.4) se canaliza a través de una declaración-liquidación correspondiente a un determinado período impositivo.

Este documento incorpora, entonces, hechos relativos a dos obligaciones tributarias diferentes: los concernientes a la obligación tributaria en su día incumplida y ahora regularizada espontánea-

neamente, y los concernientes a la obligación tributaria del período impositivo pertinente. Pues bien, en el cumplimiento de esta última obligación tributaria ha podido producirse alguna infracción, la cual, obviamente, nada tiene que ver con la infracción del artículo 191.6.

En este sentido el artículo 8.5 del RGST precisa que, cuando concurra la conducta prevista en el artículo 191.6, «...las cantidades indebidamente declaradas en un período no disminuirán la base de la sanción que proceda en la regularización de aquél...».

El artículo 8.5 del RGST extrae una consecuencia lógica de la existencia de dos infracciones explicitadas a través de la misma declaración-liquidación, a saber, que la base de la sanción de la infracción tributaria relativa a la obligación tributaria que corresponde al período impositivo al que se refiere la declaración-liquidación, no puede ser minorada porque en dicha declaración-liquidación anidan hechos, y por lo tanto deuda tributaria, imputables a períodos impositivos precedentes.

La norma del artículo 8.5 del RGST no es, pues, más que la consecuencia de la existencia de dos tipos infractores totalmente diferentes, que confluyen y se materializan en el mismo documento. Por tanto, más allá de la consecuencia explicitada en el artículo 8.5 del RGST ha de interpretarse que para la configuración de las circunstancias calificadoras de la infracción correspondiente a la obligación tributaria del propio período impositivo, tampoco habrán de tomarse en consideración los hechos inherentes a la infracción del artículo 191.6.

APÉNDICE DE CASOS PRÁCTICOS

En el presente apéndice se examinan los siguientes supuestos:

- Núm. 1.** Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, tanto en base como en cuota.
- Núm. 2.** Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, y ajustes de carácter negativo.
- Núm. 3.** Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, y ajustes de carácter negativo homogéneos respecto de los de carácter positivo.
- Núm. 4.** Cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras.
- Núm. 5.** Calificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta.
- Núm. 6.** Cálculo de la base de la sanción en concurrencia con la infracción tributaria del artículo 191.6.

NÚM. 1. Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, tanto en base como en cuota.

Autoliquidación:

Base imponible	100
Cuota íntegra	35
Deducciones	7
Cuota diferencial	28

Liquidación derivada de la regularización:

Base imponible	130
Base imponible declarada	100
Aumentos sancionables	20
Aumentos no sancionables	10
Cuota íntegra	45,5
Deducciones	4
Deducciones declaradas	7
Disminuciones sancionables	2
Disminuciones no sancionables	1
Cuota diferencial	41,5
Autoliquidación	28
Cuota a ingresar	13,5

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

$$\frac{20 \times 0,35 + 2}{(20 + 10) \times 0,35 + 2 + 1} = \frac{9}{13,5} \text{ (coeficiente)}$$

$$13,5 \times \frac{9}{13,5} = 9 \text{ (base de la sanción)}$$

Determinación de la base de la sanción mediante la práctica de sendas liquidaciones

Liquidación que recoge la totalidad de los hechos (declarados y regularizados, sancionables y no sancionables): esta liquidación es la practicada como consecuencia de la regularización	41,5
Liquidación que recoge los hechos declarados y los regularizados no sancionables	32,5
Base imponible	110
Cuota íntegra	38,5
Deducciones	6
Cuota teórica	32,5
Base de la sanción (41,5 – 32,5)	9

Comentario: La diferencia entre la deuda total y la deuda relativa a hechos no sancionables (declarados + regularizados, no sancionables) determina, necesariamente, la deuda correspondiente a hechos sancionables o base de la sanción. La fórmula establecida en el RGST determina la misma base de la sanción. El método reglamentario coincide con el de la diferencia de liquidaciones.

NÚM. 2. Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, y ajustes de carácter negativo.

<i>Autoliquidación</i>	<u>Contribuyente 1</u>	<u>Contribuyente 2</u>
Base imponible	90	100
Cuota íntegra	31,5	35
Deducciones	–	–
Cuota diferencial	31,5	35
 <i>Liquidación derivada de la regularización</i>		
Base imponible	120	120
Base imponible declarada	90	100
Aumentos sancionables	20	20
Aumentos no sancionables	10	10
Disminuciones	–	(10)
Cuota íntegra	42	42
Cuota diferencial	42	42
Autoliquidación	31,5	35
Cuota a ingresar	10,5	7

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

Coficiente	$\frac{20 \times 0,35}{(20 + 10) \times 0,35} = \frac{2}{3}$	$\frac{20 \times 0,35}{(20 + 10) \times 0,35} = \frac{2}{3}$
Base de la sanción	7 (10,5 × 2/3)	4,66 (7 × 2/3)

Determinación de la base de la sanción mediante sendas liquidaciones

Liquidación que recoge la totalidad de los hechos (declarados y regularizados, sancionables y no sancionables) ..	42	42
Liquidación que recoge los hechos declarados y los regularizados no sancionables		
Base imponible	100 (90 + 10)	100 (100 + 10 - 10)
Cuota íntegra	35	35
Deducciones	-	-
Cuota teórica	35	35
Base de la sanción	7 (42 - 35)	7 (42 - 35)

Comentario: La diferencia entre la deuda total y la deuda relativa a los hechos no sancionables (declarados + regularizados no sancionables y entre ellos las disminuciones) determina, necesariamente, la deuda correspondiente a hechos sancionables o base de la sanción. En el caso propuesto, ambos contribuyentes presentan las mismas circunstancias: misma renta (120) y mismos hechos sancionables (20), pero el contribuyente 2 declaró una base imponible superior, fuese por error o deliberadamente. Según la fórmula del artículo 8 del RGST, tal irregularidad determina la minoración de la base de la sanción respecto del contribuyente que no la cometió. Se aprecia que la fórmula reglamentaria no determina, en presencia de ajustes negativos, un tratamiento igual a los iguales, respecto del importe de la base de la sanción.

Núm. 2 bis)

Autoliquidación

	Devengado	Soportado	A ingresar
IVA 1.º	100	80	20
IVA 2.º	120	90	30
IVA 3.º	140	100	40
IVA 4.º	180	120	60

Liquidación derivada de la regularización

	Devengado	Soportado	A ingresar
IVA 1.º	-	-	- (conforme)
IVA 2.º	-	-	- (conforme)
IVA 3.º			
Mayor devengado	20 (sancionable)		
Mayor devengado	12 (no sancionable)		
Mayor devengado (temporal)	8 (no sancionable)		40
IVA 4.º			
Mayor devengado	20 (sancionable)		
Mayor devengado	12 (no sancionable)		
Mayor devengado (temporal)	(8) (no sancionable)		24

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

IVA 3.º

$$\frac{20}{20 + 12 + 8} = \frac{1}{2} \text{ (coeficiente)}$$

$$40 \times \frac{1}{2} = 20 \text{ (base de sanción)}$$

IVA 4.º

$$\frac{20}{20 + 12} = \frac{5}{8} \text{ (coeficiente)}$$

$$24 \times \frac{5}{8} = 15 \text{ (base de sanción)}$$

Comentario: El contribuyente ha incurrido en la ocultación de IVA devengado en los períodos 3.º y 4.º, por importe de 20 en cada uno de ellos; al tiempo ha incurrido en mayor IVA devengado no sancionable, por importe de 12 también en cada período; además, ha incurrido en error de imputación de IVA devengado, al período impositivo correspondiente, por importe de 8, que ha sido mayor IVA devengado en el 3.º y menor en el 4.º; este error ha propiciado un descenso de la base de la sanción del período 4.º por importe de 5 (20 - 15); en ausencia de tal error la base de sanción hubiera sido 20.

NÚM. 3. Cálculo de la base de la sanción cuando concurren ajustes sancionables y no sancionables, y ajustes de carácter negativo homogéneos respecto de los de carácter positivo.

Autoliquidación

Base imponible	100
Cuota íntegra	35
Deducciones	7
Cuota diferencial	28

Liquidación derivada de la regularización

Base imponible	130
Aumentos sancionables (gastos)	20
Aumentos no sancionables	10
Aumentos no sancionables (exención dividendos ext.)	8
Disminuciones (exención dividendos ext.)	(8)
Cuota íntegra	45,5
Deducciones	7
Cuota diferencial	38,5
Autoliquidación	28
Cuota a ingresar	10,5

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

Efectuamos dos cálculos. El primero computa individualmente los ajustes; el segundo toma los ajustes netos relativos a hechos homogéneos.

$$\frac{20 \times 0,35}{(20 \times 0,35) + (8 \times 0,35) + (10 \times 0,35)} = \frac{7}{13,3} ; \text{ base de la sanción: } 5,5 \text{ (} 10,5 \times 7/13,3 \text{)}$$

$$\frac{20 \times 0,35}{(20 \times 0,35) + (10 \times 0,35)} = \frac{7}{10,5} ; \text{ base de la sanción: } 7 \text{ (} 10,5 \times 7/10,5 \text{)}$$

Determinación de la base de la sanción mediante sendas liquidaciones

Liquidación que recoge la totalidad de los hechos (declarados y regularizados, sancionables y no sancionables)	38,5
Liquidación que recoge los hechos declarados y los regularizados no sancionables	
Base imponible (100 + 10 + 8 – 8)	110
Cuota íntegra	38,5
Deducciones	7
Cuota teórica	31,5
Base de las sanción (38,5 – 31,5)	7

Comentario: Si la fórmula del RGST se aplica tomando el neto de los aumentos no sancionables y de las disminuciones relativas a hechos homogéneos, la base de la sanción que se obtiene es la misma que la derivada del cálculo fundamentado en la diferencia de liquidaciones.

NÚM. 4. Cálculo de la incidencia de las circunstancias calificadoras.

Autoliquidación

Base imponible	100
Cuota íntegra	35
Deducciones	7
Cuota diferencial	28

Liquidación derivada de la regularización

Base imponible	130
Base imponible declarada	100
Aumentos sancionables	10
Aumentos sancionables (ocultación)	10
Aumentos sancionables (anomalía contable)	2
Aumentos sancionables (facturas falsas)	4
Aumentos no sancionables	6
Disminuciones	(2)

Cuota íntegra	45,5
Deducciones	7
Cuota diferencial	38,5
Autoliquidación	28
Cuota a ingresar	10,5

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

$$\frac{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35)}{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35) + (6 \times 0,35)} = \frac{9,1}{11,2}$$

$$10,5 \times \frac{9,1}{11,2} = 8,4 \text{ (base de sanción)}$$

Determinación de la incidencia de las circunstancias calificadoras (arts. 10, 11 y 12 RGST)

$$\frac{10 \times 0,35}{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35)} = \frac{3,5}{9,1} > 10\% \text{ (ocultación)}$$

$$\frac{2 \times 0,35}{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35)} = \frac{0,7}{9,1} < 50\% \text{ (no medio fraudulento)} < 10\% \text{ (no medio cuasifraudulento)}$$

$$\frac{4 \times 0,35}{(10 \times 0,35) + (10 \times 0,35) + (2 \times 0,35) + (4 \times 0,35)} = \frac{1,4}{9,1} > 10\% \text{ (medio fraudulento)}$$

La calificación será de muy grave, por la concurrencia de medios fraudulentos; por tanto la concurrencia de ocultación es irrelevante (art. 9.1, segundo párrafo RGST).

Comentario: La incidencia de la deuda derivada de los hechos en los que concurre la circunstancia calificadora ha de establecerse sobre la base de la sanción (art. 184 LGT). Sin embargo, las fórmulas de los artículos 10, 11 y 12 del RGST establecen la incidencia sobre una magnitud distinta de la base de la sanción, calculada esta última según lo previsto en el artículo 8 del RGST (8,4). La base de la sanción respecto de la que los artículos 10, 11 y 12 del RGST determinan la incidencia de las circunstancias calificadoras es la misma que se deriva del método de la diferencia de liquidaciones (9,1).

NÚM. 5. Calificaciones en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

Autoliquidación

Rendimientos capital	100
Retención practicada (tipo retención: 15%)	15

Regularización

	Base	Retención (15%)
Rendimientos capital declarados	100	15
Rendimientos no declarados (sancionable)	10	1,5
Rendimientos no declarados (no sancionables)	8	1,2
Retenciones practicadas no declaradas (sancionable)	20	3
Retenciones declaradas en exceso	(9)	(1,35)
Retención autoliquidada	-	15
Retención a ingresar	-	4,35

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

$$\frac{(10 \times 0,15) + (20 \times 0,15)}{(10 \times 0,15) + (20 \times 0,15) + (8 \times 0,15)} = \frac{15}{19} \text{ (coeficiente)}$$

$$4,35 \times \frac{15}{19} = 3,39 \text{ (base de sanción)}$$

Determinación de la incidencia de la circunstancia calificadora (art. 191.2, 3 y 4)

$$\frac{20 \times 0,15}{(20 \times 0,15) + (10 \times 0,15)} = \frac{2}{3} > 50\% \text{ (muy grave)}$$

Comentario: La base de la sanción, calculada según el artículo 8 RGST (3,39), es diferente de la que se toma a los efectos de la determinación de la incidencia (4,5).

Núm. 5 bis)

Autoliquidación

Rendimientos del capital	100
Retención practicada (tipo retención 15%)	15

Regularización

	Base	Retención (15%)
Rendimientos capital declarados	100	15
Rendimientos no declarados (sancionable)	21	3,15
Rendimientos no declarados (no sancionable)	8	1,2
Retenciones practicadas no declaradas (sancionable)	20	3
Retenciones declaradas en exceso	(9)	(1,35)
Retención autliquidación	-	15
Retención a ingresar	-	6

Determinación de la base de la sanción (art. 8 RGST)

$$\frac{(21 \times 0,15) + (20 \times 0,15)}{(21 \times 0,15) + (20 \times 0,15) + (8 \times 0,15)} = \frac{41}{49}$$

$$6 \times \frac{41}{49} = 4,99 \text{ (base de sanción)}$$

Determinación de la incidencia de la circunstancia calificadora (art. 191.2, 3 y 4)

$$\frac{20 \times 0,15}{(20 \times 0,15) + (21 \times 0,15)} = \frac{20}{41} < 50\% \text{ (grave)}$$

Comentario: Comparando este supuesto con el precedente se observa que el aumento de las retenciones no practicadas pero sancionables, siendo las mismas las retenciones practicadas no ingresadas, determina que la infracción se califique de grave, en lugar de muy grave.

NÚM. 6. Cálculo de la base de la sanción en concurrencia con la infracción tributaria del artículo 191.6.

Autoliquidación (Retenciones)

1.º período liquidación 100

Autoliquidación

12.º período de liquidación 230
 Incluye 20, de retenciones practicadas en el 1.º período de liquidación.

Liquidación derivada de la regularización 12.º período

Retenciones declaradas 230
 Retenciones no practicadas (sancionable) 40
 Retenciones no practicadas (no sancionable) 10
 Retenciones practicadas no ingresadas (sancionable) 45
 Retenciones a ingresar (40 + 10 + 45) 95

Determinación de la base de la sanción

Infracción del artículo 191.6 20
 Infracción del artículo 191.1 (40 + 45) 85

Calificación

Infracción del artículo 191.6: leve
 Infracción del artículo 191.1: muy grave

$$\frac{45}{40 + 45} > 50\%$$

Comentario: La liquidación del período 12.º contiene hechos del período 1.º. A efectos sancionadores hay que considerar separadamente los hechos de ambos períodos a todos los efectos.