



JOSÉ M. PEÑA GARBÍN

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

CON un retraso de tres años el Real Decreto 1930/1998 ha venido a desarrollar los distintos criterios que intervienen en la graduación de las sanciones por infracciones tributarias. En esta colaboración se analizan las principales novedades acompañadas de ejemplos prácticos y se concluye con una valoración global de la situación creada tras las últimas reformas en el campo de las sanciones.

Sumario:

- I. Introducción.

- II. Las multas por infracción simple.
 - 1. Incompatibilidad con otras sanciones.
 - 2. Incumplimientos reiterativos.
 - 3. El cálculo de las multas.

- III. Las multas por infracciones graves.
 - 1. La reincidencia.
 - 2. La resistencia, negativa u obstrucción a la Administración.
 - 3. La utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas.
 - 3.1. Las anomalías sustanciales en contabilidad.
 - 3.2. El empleo de facturas o documentos falsos.
 - 3.3. La utilización de personas interpuestas.
 - 4. La ocultación de datos a la Administración.
 - 5. La reducción por conformidad.

- Supuesto práctico.

- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

La reforma operada en la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 25/1995 supuso una importante rebaja en el importe de las multas por infracciones tributarias e introdujo algunos cambios en los criterios para graduar y calcular las sanciones. Al mismo tiempo, habilitó para que una norma reglamentaria desarrollara estos criterios de graduación.

Con un retraso de más de tres años, por fin se ha producido este desarrollo reglamentario con la publicación del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (BOE del 12-9-1998). Un Real Decreto que también se utiliza para regular el nuevo procedimiento sancionador y otras novedades derivadas del llamado Estatuto del Contribuyente (Ley 1/1998).

Como es sabido, esta ley introdujo algunas novedades importantes en el campo de las sanciones, como es la tramitación separada de los expedientes sancionadores y la posibilidad de recurrir las sanciones sin tener que pagarlas o garantizarlas hasta que sean firmes en vía administrativa, modificaciones de las que cabe esperar una generalización de recursos contra las sanciones tributarias¹. Pero, al margen de esto, el Estatuto del Contribuyente no modificó los distintos tipos de infracciones ni el importe de las multas que proceden en cada caso.

Por su parte, el mencionado Real Decreto 1930/1998 hace también algunas referencias a otras cuestiones relacionados con las sanciones. Así, recoge la exoneración de responsabilidad cuando el contribuyente declara siguiendo los criterios de la Administración manifestados no sólo en consultas, sino en todo tipo de comunicaciones y publicaciones (art. 2), las consecuencias de ingresar antes o después de iniciarse una inspección (art. 4), o la insistencia en que sea la Administración quien pruebe «la culpabilidad» del infractor (art. 3). También reconoce expresamente que los herederos no responden de las sanciones incluso aunque estuvieran «liquidadas y notificadas» antes de la muerte del infractor (art. 6), un nuevo aliciente para recurrir las sanciones especialmente cuando el infractor sea de avanzada edad...

¹ Sobre estas otras cuestiones nos remitimos a nuestra anterior colaboración en el número 182 de esta misma revista.

Centrándonos en la graduación de las sanciones, la disposición final segunda de la Ley 25/1995 autorizó su desarrollo reglamentario y dispuso que mientras tanto se aplicaran con carácter supletorio los criterios contenidos en el Real Decreto 2631/1985, que hasta entonces desarrollaba la graduación de las sanciones. Durante estos tres últimos años aquella remisión ha planteado más de un problema ya que la norma reglamentaria no preveía los nuevos criterios de graduación introducidos por la Ley 25/1995. Además, las nuevas sanciones tenían efectos retroactivos en cuanto fueran más reducidas que las anteriores, lo que en muchos casos obliga a graduar y comparar el régimen antiguo y el nuevo.

Ante el vacío reglamentario, durante estos años han existido algunos pronunciamientos claramente contradictorios y la propia Administración ha mantenido posiciones poco claras (Instrucción 6/1995 de la AEAT, Informe de 27-9-1995 del Servicio Jurídico de la AEAT, etc.). Algunos Tribunales mantenían que los agravantes previstos en la LGT se tienen que aplicar en su grado mínimo, e incluso se ha llegado a decir que, mientras no se produjera el desarrollo reglamentario, las multas se aplicarán siempre en su grado mínimo, sin ser aplicable ningún tipo de agravante.

Precisamente estos problemas son los que ahora viene a solucionar el Real Decreto 1930/1998 el cual, lógicamente, no define nuevas infracciones ni establece nuevas sanciones, limitándose a concretar la graduación de las multas dentro de los límites ya previstos en la LGT.

II. LAS MULTAS POR INFRACCIÓN SIMPLE

Las llamadas infracciones «simples» se cometen por incumplir con las obligaciones formales y de colaboración con la Administración tributaria y se caracterizan porque, al menos de forma directa, no implican dejar de ingresar deudas tributarias. Por ello, las multas no se expresan en un tanto por ciento o porcentaje sino en cantidades «fijas» por cada infracción que se cometa. La ley se limita a fijar un importe mínimo y máximo con carácter general y otros especiales para las infracciones más frecuentes e indica las circunstancias que intervienen en su graduación (arts. 82 y 83 LGT).

Uno de los mayores problemas que hasta ahora había con las infracciones simples era la indefinición a la hora de calcular el importe exacto de las multas dentro de la amplia banda fijada en la ley. Ahora el Real Decreto define y cuantifica los distintos agravantes aplicables y en sus artículos 7 al 14 regula de forma detallada las infracciones simples más habituales: no presentar declaraciones, no suministrar información con trascendencia tributaria, los incumplimientos contables, registrales o de facturación y la resistencia o negativa a la Administración. Los cuatro factores que pueden intervenir en la graduación de estas multas son:

- La reincidencia.
- La utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas.

- El retraso o la falta de cumplimiento de obligaciones formales y de colaboración.
- La trascendencia de aquellos incumplimientos para la eficacia de la gestión tributaria.

El artículo 15 del Real Decreto define y gradúa estos agravantes en función de los antecedentes, de los mayores o menores retrasos, y concreta las obligaciones o deberes formales que tienen mayor trascendencia para la gestión. Entre ellos está prácticamente todo lo que supone aportar información tributaria (resúmenes anuales de retenciones e IVA, modelos 347 y 349, utilización del NIF, cambios de domicilio, facturas completas...).

Por nuestra parte, ante la extensa y detallada regulación de estas infracciones y sus sanciones, destacaremos los aspectos que resultan más interesantes para el contribuyente.

1. Incompatibilidad con otras sanciones.

La prohibición de sancionar varias veces unos mismos hechos se recogió en la LGT y ahora en el artículo 7 del Real Decreto, de tal forma que un determinado incumplimiento tributario no podrá ser sancionado como infracción simple si constituyera infracción grave u opere como agravante de las multas. Por supuesto, tampoco podrá sancionarse por infracción simple cuando dicha conducta pudiera ser constitutiva de delito.

En este sentido, el Real Decreto aclara las incompatibilidades más frecuentes en la práctica. Por ejemplo, no se podrá sancionar por infracción simple el hecho de no presentar una determinada autoliquidación si con ello se dejó de ingresar o se utiliza esa «ocultación» como agravante en la multa por infracción grave (art. 8.2).

Por la misma razón, las anomalías contables que incrementan la multa por infracción grave no podrán al mismo tiempo agravarla por «omisión» ni ser sancionadas como infracciones simples (arts. 10 y 19.2). Igualmente, cuando no se atiendan varios requerimientos de la Administración y se aplique el agravante de la «resistencia o negativa» a la Administración para incrementar la multa por infracción grave no se podrá sancionar como infracción simple (arts. 14 y 18).

2. Incumplimientos reiterativos.

Como principio general, cada incumplimiento de obligaciones formales constituye una infracción simple y a cada infracción le corresponde una determinada multa. Por ello, cuando el incumplimiento es general si sumamos todas las multas en muchos casos se llega al absurdo. Por ejemplo, pensemos que el no emitir una factura tiene una multa de entre 1.000 y 150.000 pesetas, si un bar o un minorista que esté obligado a emitirlas no lo hiciera es fácil imaginar la multa que resultaría, o las dificultades para saber cuántas facturas debió emitir.

Para solucionar estos problemas de incumplimientos generalizados o repetitivos la técnica que se utiliza es considerar que existe una única infracción con multa más elevada, o establecer un límite absoluto para la suma de las multas. Por ejemplo, en línea con lo que ya había dispuesto el Tribunal Supremo, el desatender sucesivos requerimientos de la Administración constituye una «única» infracción simple (art. 14.3); y si un empresario incumple de manera general los deberes de emitir factura o de utilizar el NIF, la multa no podrá superar el 5% de las ventas en el período de tiempo al que se refiere la comprobación (arts. 12.2 y 13.2).

3. El cálculo de las multas.

El Real Decreto recoge los importes mínimos y máximos de las multas en las distintas infracciones simples y las cuatro circunstancias que se emplean en su graduación. Estos agravantes pueden ir sumándose, pero sin que en ningún caso el importe total de la multa supere los máximos absolutos. Recordemos que en las infracciones simples no está prevista la reducción de la sanción por la conformidad del infractor o responsable.

El agravante en función de la «trascendencia» para la gestión es muy difícil de cuantificar o precisar en cada caso y por ello dispone que, entre otras circunstancias, se tenga en cuenta el tamaño de la empresa infractora y la incidencia que pueda tener sobre la situación de otros contribuyentes.

Para aplicar los otros posibles agravantes ahora se introduce una nueva técnica consistente en sumar al importe mínimo de la multa unos porcentajes de su importe máximo.

1

Ejemplo:

El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o los libros fiscales está tipificada como infracción simple y tiene asignada una multa que oscila entre un mínimo, de 25.000 pesetas y un máximo de 1.000.000 de pesetas (art. 10.3).

Para su graduación vamos a suponer que se lleva con un retraso de un año, que en los cinco años anteriores el contribuyente ya había sido sancionado por el mismo motivo y que no existe una especial trascendencia para terceras personas. En estas circunstancias el importe exacto de la multa sería el siguiente:

• Importe mínimo	25.000
• Reincidencia (25% de 1 M.)	250.000 *
• Retraso en el cumplimiento (15% de 1 M.)	150.000 **
	425.000
TOTAL importe de la multa	425.000 ptas.

* Como mínimo según el artículo 15.1 a).

** Incremento que corresponde a un retraso que supera los seis meses [art. 15.1 c)].

III. LAS MULTAS POR INFRACCIONES GRAVES

Las infracciones graves son las conductas tipificadas en el artículo 79 de la LGT y se caracterizan porque suponen un perjuicio económico para la Hacienda Pública. La más frecuente se produce por «dejar de ingresar» las cuotas tributarias, aunque también se incluye el «acreditar indebidamente» partidas a compensar en la base o en la cuota (p. ej.: declarar pérdidas improcedentes o las imputaciones incorrectas de las sociedades transparentes...).

A diferencia de las infracciones simples, aquí las multas son un porcentaje o tanto por ciento de ese «perjuicio económico» directo o indirecto para la Hacienda Pública. La reforma de la LGT de 1995 supuso una importante rebaja de estas sanciones, al tiempo que se modificaron las circunstancias para su graduación.

Desde entonces la infracción más común por dejar de ingresar se sanciona con multa del 50 al 150% y, tratándose de retenciones o tributos repercutidos será del 75 al 150% (arts. 87 y 88.3 LGT). Aquella rebaja se produjo al reducir a la mitad los importes máximos que hasta entonces podían llegar hasta un 300% y al modificar los criterios de graduación, especialmente con la eliminación del criterio del perjuicio económico y la reforma de la rebaja por conformidad.

Tras la reforma de 1995 los criterios que intervienen en la graduación de las multas por infracciones graves son: la reincidencia, la resistencia, negativa u obstrucción, la utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas, la ocultación de datos y la reducción por conformidad (art. 82). Estos criterios de graduación de las multas son los que ahora viene a definir y desarrollar el Real Decreto 1930/1998 y pasamos a analizar.

1. La reincidencia.

Este agravante puede aumentar la sanción mínima entre 10 y 50 puntos, aunque de la forma en que ahora se define será muy difícil que opere en la práctica, y, si llega a aplicarse, lo normal es que opere en su grado mínimo (art. 17 del Real Decreto).

Para ello, el infractor tiene que haber sido sancionado por infracción grave en los cinco años anteriores al que cometió la nueva infracción y además aquellas sanciones tienen que ser «firmes» en vía administrativa. Este último requisito será difícil que se cumpla y lo conozca el órgano sancionador cuando se recurrieron aquellas sanciones.

La reincidencia puede ser «específica», es decir, cuando la sanción fue por el mismo tributo, o «genérica» si fue sancionado por otro tributo distinto. Por cada antecedente, la primera aumenta la sanción en 10 puntos y la segunda en 5 puntos, pero si el aumento fuera de 5 puntos entonces no procede, es decir, cuando sólo exista un antecedente de la genérica no se aplica este agravante.

Por otra parte, a la hora de definir qué se entiende por «antecedente» el Real Decreto considera como un único antecedente todas las sanciones que se hayan puesto en una misma actuación inspectora aunque se sancionaran varios impuestos y ejercicios. Además, las sanciones que se pongan en liquidaciones provisionales no cuentan como antecedente para sancionar el mismo impuesto y período.

En definitiva, no será fácil que se den todos aquellos requisitos y, salvo algún caso excepcional, cuando llegue a aplicarse este agravante lo normal es que aumente la sanción en 10 puntos por tener un antecedente respecto al mismo impuesto.

2. La resistencia, negativa u obstrucción a la Administración.

Cuando se dé esta circunstancia la sanción mínima se incrementa entre 10 y 50 puntos aunque, tal como se regula, lo normal es que se aplique en su grado mínimo o hasta 30 puntos (art. 18 del Real Decreto).

Este segundo criterio pretende penalizar la falta de colaboración en las actuaciones inspectoras y el problema que siempre ha presentado es saber cuándo ha existido la resistencia, negativa u obstrucción a la Administración y concretar el porcentaje de incremento. El artículo 18 del Real Decreto no soluciona todas las interrogantes, pero sin duda supone algunos avances.

A estos efectos, entiende que se produce la resistencia, negativa u obstrucción cuando el contribuyente «debidamente notificado y apercibido» no atienda los requerimientos que se le hagan en el curso de la inspección. El concepto sigue siendo bastante ambiguo, aunque para aplicar este agravante ahora no basta con desatender requerimientos, sino también haberle «apercibido» de sus consecuencias. La norma no dice cuántos requerimientos hay que desatender, pero al utilizar el plural parece que, como mínimo, exige dos y no tienen por qué ser consecutivos.

En cuanto a la graduación, salvo en dos supuestos concretos, el Real Decreto establece un aumento de la sanción mínima de entre 10 y 30 puntos sin concretar más al respecto. Y los dos casos particulares que llevan una mayor sanción son:

- a) Si se niega «reiteradamente» a aportar los datos que le son requeridos y «como consecuencia de ello» la Administración no pueda conocer esta información, el incremento será de entre 30 y 40 puntos.

No deja claro si procedería este mayor agravante cuando la Inspección obtenga de otras fuentes la información que le niega el inspeccionado. De su redacción parece que sólo procede aplicarlo cuando al final la Inspección tenga que hacer una estimación indirecta por falta de pruebas, pero nunca por el hecho de no aportar los justificantes de los gastos deducidos. En este último caso, lo normal es que no se admitan los gastos pero no se aprecie el agravante por resistencia u obstrucción.

- b) Cuando el contribuyente «no comparezca» habiendo sido requerido al menos «tres veces consecutivas», la sanción se incrementa entre 20 y 30 puntos. Y si por ello la regularización o firma de las actas se tuviera que hacer «sin la presencia» del interesado el incremento será entre 40 y 50 puntos.

Con esta mayor sanción no se penaliza tanto la falta de aportación de datos como la no comparecencia del interesado o su representante ante la Inspección. Al exigir tres veces «consecutivas» puede originar comportamientos absurdos de incomparecencias alternas... aunque la Inspección siempre podrá acudir al agravante general de entre 10 y 30 puntos.

Por último, recordemos que la resistencia, excusa o negativa a la Administración puede constituir infracción simple siempre que no opere como agravante de una infracción grave. En este caso, el artículo 14 del Real Decreto define y sanciona la infracción simple y sorprende que el negar indebidamente a la Inspección el acceso a fincas y locales se mencione como posible infracción simple y no se haga expresa referencia al agravar las infracciones graves, quizás porque se entienda incluida dentro de aquel amplio concepto de la obstrucción.

3. La utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas.

Según la LGT estas circunstancias agravan la sanción mínima entre 20 y 75 puntos.

Al hacer referencia la ley a la utilización de medios fraudulentos dispone que «principalmente» se consideran como tales, las anomalías sustanciales en contabilidad y el empleo de facturas o documentos falsos. El artículo 19 del Real Decreto suprime aquella expresión, de forma que el agravante por la utilización de medios fraudulentos parece que sólo es posible por las anomalías contables y las facturas o documentos falsos, cerrando así una lista que parecía abierta.

De esta forma este apartado incluye los tres tipos de circunstancias agravantes que pasamos a analizar. Cada una de ellas, en principio, puede agravar la sanción de forma independiente pero en ningún caso la suma podrá superar los 75 puntos.

3.1. Las anomalías sustanciales en contabilidad.

Las anomalías contables constituyen tradicionalmente una de las circunstancias que agravan las sanciones por dejar de ingresar. Ahora bien, para que operen como agravante es necesario que cumplan dos requisitos: que las anomalías sean «sustanciales» y que, además, constituyan el medio para cometer la infracción grave.

Si no se cumplen ambos requisitos, no se agravan las multas de las infracciones graves, pero podrán sancionarse como infracción simple siempre que estén tipificadas en el artículo 10 del Real Decreto destinado a este tipo de infracciones simples. Por ejemplo, si un empresario no lleva los libros obligatorios del IVA pero conserva todas las facturas emitidas y recibidas se le podrá sancionar por infracción simple pero no agravar la multa por infracción grave si no ingresó el IVA.

Siguiendo un criterio muy parecido al que utiliza el artículo 310 del Código Penal para tipificar los llamados delitos contables, el artículo 19.2 del Real Decreto dice qué se entiende por anomalía «sustancial» en la contabilidad o registros fiscales y establece un aumento distinto según el tipo de anomalía de que se trate. A estos efectos distingue tres grupos:

1. El incumplimiento «absoluto» de la obligación de llevar contabilidad o los libros o registros establecidos por disposiciones fiscales incrementa la sanción mínima entre 25 y 35 puntos.

Recordemos que no basta con no llevar ningún tipo de registros contables o fiscales que sean obligatorios, sino que además la falta de registros debe ser el medio para cometer la infracción tributaria grave. Por ello, será difícil que este agravante se aprecie en la mayoría de contribuyentes en estimación objetiva y en ningún caso por incumplir las obligaciones de depósito o diligenciado que puedan existir.

2. El llevar «contabilidades diversas» que, referidas a una misma actividad y ejercicio, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa incrementa la sanción entre 35 y 45 puntos.

El caso más frecuente es cuando se lleva una doble contabilidad con el fin de ocultar impuestos. Curiosamente, de la forma en que se define parece que si se descubre la contabilidad «buena» no procedería aplicar este agravante pues permite conocer la verdadera situación de la empresa. De ser así quedaría incluido en el siguiente supuesto.

3. La llevanza «incorrecta» de la contabilidad o registros fiscales incrementa la sanción entre 20 y 25 puntos.

De los tres supuestos tipificados como anomalía sustancial, este último es el más frecuente y el que agrava menos la sanción. Esta anomalía contable puede ser por la «inexactitud u omisión» de asientos o registros, o por la utilización de «cuentas con significado distinto» del que le corresponde. El concepto es por tanto muy amplio e incluiría, por ejemplo, desde las ocultaciones de ventas hasta dividendos repartidos que se encubren como préstamos...

Ahora bien, el Real Decreto incorpora una importante novedad y es que para que aquellas omisiones o inexactitudes agraven la sanción tienen que representar «al menos el 15% de la cuantía total de cargos o abonos efectuados en el libro o registro correspondiente durante el período impositivo en el que se comete la infracción».

Este nuevo requisito plantea algún problema interpretativo al calcular aquel porcentaje. Lo lógico es pensar que si, por ejemplo, se descubren ventas ocultas, éstas superen el 15% de las ventas totales, y si se descubren dividendos encubiertos éstos superen el 15% de los beneficios, etc.

De todas formas, al fijarse un porcentaje tan elevado serán muy pocos los casos en que proceda aplicar este agravante. Incluso puede darse la paradoja de que en las grandes empresas una ocultación del 1% de sus ventas no constituya anomalía sustancial a estos efectos, pero en cambio constituya «delito contable» según lo dispuesto en el artículo 310 del Código Penal, ya que éste sólo establece el límite absoluto de 30.000.000 de pesetas y ninguno relativo.

3.2. El empleo de facturas o documentos falsos.

Cuando intervenga esta otra circunstancia agravante aumentará la sanción mínima entre 25 y 40 puntos.

Antes de la Ley 25/1995 no se recogía expresamente esta circunstancia aunque, indirectamente, se podía entender incluida en el antiguo criterio de la «mala fe». El artículo 19. 3 del Real Decreto viene a definirla y, siguiendo una técnica semejante a las anomalías contables, establece un mínimo para que llegue a operar como agravante.

A estos efectos, considera que se han empleado facturas, justificantes u otros documentos o soportes «falsos o falseados» cuando los mismos reflejen operaciones «inexistentes», sea en todo o en parte, y además hayan sido el instrumento para cometer la infracción grave. Ahora bien, para que se aplique este agravante es necesario que la incidencia de los documentos falsos o falseados iguale o supere al 10% «de la deuda tributaria descubierta».

En la práctica, el principal problema es llegar a determinar que los documentos o soportes son falsos o falseados y, de probarse, entonces puede existir algún delito por falsedad documental o contra la Hacienda Pública si la cuota defraudada supera los 15.000.000 de pesetas.

Tras la experiencia de las llamadas «facturas falsas» detectadas por la Inspección y la estricta interpretación judicial del delito por falsedad documental entendemos que este agravante puede aplicarse por la Inspección si a la vista de todas las pruebas puede concluirse que las facturas o documentos encubrían operaciones «inexistentes». Además, a diferencia de lo que sucede en otros casos la norma no exige que la falsedad sea declarada judicialmente. Por ejemplo, sería el caso de facturas emitidas por una sociedad que no tiene personal ni medios materiales para efectuar las operaciones a que se refieren las facturas.

Más arriesgado sería regularizar en vía administrativa cuando la cuota ocultada supere los 15.000.000 de pesetas agravando la sanción por este criterio. En estos casos lo prudente es abstenerse de sancionar en vía administrativa y enviar las actuaciones al órgano judicial competente siguiendo el procedimiento ahora regulado en el artículo 5 del propio Real Decreto 1930/1998.

Por último, aquella referencia al 10% sobre la deuda descubierta, para que pueda aplicarse puede plantear algún problema de cálculo especialmente cuando se declaren pérdidas o sus efectos se trasladan al IVA de ejercicios posteriores. Quizás hubiera sido más correcto decir que el agravante sólo se aplique sobre la parte de cuota que se deriva de aquellas facturas o documentos falsos o falseados.

3.3. La utilización de personas interpuestas.

Este agravante incrementa la sanción mínima entre 35 y 50 puntos. También se trata de un agravante incorporado expresamente por la Ley 25/1995, aunque hasta entonces podía entenderse incluido dentro del amplio concepto de la mala fe, hoy suprimido.

Se entiende que para cometer la infracción se han utilizado personas físicas, jurídicas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor «con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de los rendimientos o incrementos de patrimonio o la realización de las operaciones «de las que se deriva la infracción que se sanciona» (art. 19.4 del Real Decreto).

Es el caso en que se utilicen «testaferros» o se imputen las operaciones a terceros para evitar o reducir el pago de impuestos, sin que sea obligado el consentimiento del tercero. El problema en la práctica es llegar a conocer al verdadero titular a efectos fiscales del patrimonio, de las rentas o de las operaciones y más aún si el tercero declaró aquellas operaciones en su propio nombre.

Por otra parte, cuando se utilicen personas interpuestas lo normal es que también suponga la utilización de facturas o documentos «falsos o falseados» y determinen anomalías contables. El Real Decreto no establece ninguna incompatibilidad expresa entre los tres criterios de graduación y sólo indirectamente al decir que la suma de estos agravantes no podrá superar los 75 puntos previstos en la ley (art. 19.5). Cuando aquellos agravantes tengan su origen en unos mismos hechos sería más correcto aplicar sólo aquel que comporte un mayor aumento de la sanción.

4. La ocultación de datos a la Administración.

Esta circunstancia incrementa la sanción mínima entre 10 y 25 puntos atendiendo al perjuicio económico que se produzca en cada caso.

Este agravante fue la gran novedad que introdujo la Ley 25/1995 y en los términos que se define lo normal es que opere en casi todas las sanciones por dejar de ingresar u obtener devoluciones indebidas. Por otra parte, tal y como se desarrolla en el artículo 20 del Real Decreto indirectamente viene a reimplantar el antiguo criterio del «perjuicio económico», si bien con unas consecuencias mucho menos gravosas para el infractor.

La «ocultación» a la Administración de los datos necesarios para determinar la deuda tributaria puede ocurrir por no presentar declaraciones o presentarlas «incompletas o inexactas», incluso aunque la Administración pueda conocer esos datos a través de las declaraciones de terceros o del propio infractor presentadas por otros impuestos, e incluso aunque los datos no declarados estuviesen contabilizados. Establece una excepción y es cuando en la declaración figurasen todos los datos y la falta de ingreso se deba a una «incorrecta aplicación de la normativa tributaria».

Así definida, lo normal es que exista ocultación siempre que se cometa una infracción grave y aquella excepción es más bien un caso en que ni siquiera existe infracción. Por ejemplo, cuando los hechos no se ocultan pero se aplica una interpretación «razonable» de la normativa y en muchos casos de errores en cálculos complejos (art. 77.4 de la LGT).

Como excepciones, no se aplica el agravante por ocultación en las infracciones graves consistentes en no presentar las declaraciones o documentos para que la Administración liquide, es decir, cuando el impuesto no se gestiona mediante autoliquidaciones [art. 79 b) de la LGT], ni tampoco cuando proceda el agravante por llevar una contabilidad «incorrecta» (art. 20.2).

El Real Decreto no recoge la incompatibilidad con los otros tipos de anomalías contables ni con los agravantes por facturas falsas y personas interpuestas. Cuando coincidan esas distintas circunstancias y tengan su origen en unos mismos hechos lo lógico sería aplicar sólo el que determine una mayor sanción. Además, no tiene sentido que se reconozca la incompatibilidad con el agravante por contabilidad «incorrecta» y no con las otras circunstancias que comportan unas mayores sanciones. En favor de la compatibilidad de criterios puede alegarse que con la ocultación no se sanciona tanto el medio empleado como su importancia relativa en cada infracción que se cometa.

Por lo que respecta al aumento de las multas por la «ocultación», ya anticipamos que el Real Decreto recupera el antiguo criterio del perjuicio económico pues la graduación de la multa se hace en función «de la disminución en la deuda tributaria que se derive de los datos ocultados» según el porcentaje de disminución que se produce en cada caso, aunque no dice cómo se calcula ese porcentaje (art. 20.3). Para ello, y pese a que no existe ninguna remisión expresa, se entiende que aquel porcentaje de ocultación o disminución de la deuda será el del «perjuicio económico» regulado en el artículo 24 a otros efectos. De esta forma se consigue que cuanto más se oculta en términos relativos más se agrave la sanción.

La escala de graduación que se establece es la siguiente:

PORCENTAJE DE PERJUICIO ECONÓMICO	AUMENTO DE SANCIÓN
• Más del 75%	25 puntos
• Más del 50%	20 puntos
• Más del 25%	15 puntos
• Más del 10%	10 puntos
• Menos del 10%	0 puntos

Como se hacía antes, el porcentaje de perjuicio económico se obtiene por la relación existente entre las cantidades dejadas de ingresar o devueltas indebidamente y las que hubieran debido ingresarse o devolverse. Tratándose del IRPF o el Impuesto sobre Sociedades es en relación a la cuota «líquida» antes de restar los ingresos a cuenta. Y el cálculo es por cada período impositivo y en los tributos periódicos como el IVA, Retenciones... será referido a cada año natural (art. 24).

En definitiva, el incremento de la sanción por ocultación de datos se aplicará casi siempre, salvo que el perjuicio económico sea inferior al 10% y ahora, como máximo, aumenta la sanción en 25 puntos.

5. La reducción por conformidad.

La rebaja de las sanciones cuando el infractor presta su conformidad a la propuesta de regularización que se le formule se mantuvo por la Ley 25/1995, pero con algunos cambios en la forma en que se practica:

- Ahora no se define como un criterio de graduación aunque sus efectos son los mismos.
- Opera en todas las multas por infracciones graves incluyendo a las especiales por declarar pérdidas o deducciones indebidas.
- Lo que antes era una rebaja de 50 puntos, con la Ley 25/1995 se convierte en un 30% de la multa resultante y permite reducir las sanciones por debajo del mínimo previsto en cada caso.

De esta forma la rebaja por conformidad se extendió a más supuestos y es mayor cuanto mayor es la sanción.

Por su parte, el Real Decreto ha introducido una importante novedad respecto a lo que venía siendo el criterio de la Administración al decir claramente que procede la reducción del 30% cuando el infractor o responsable preste su conformidad «a la cuota tributaria, recargos e intereses de demora» (art. 21).

Como tras el Estatuto del Contribuyente las sanciones se liquidan al margen de las actas, si se firman en conformidad las actas de inspección se tendrá derecho a la reducción por conformidad aunque se recurran las sanciones. Es decir, no es necesario prestar la conformidad a las sanciones para obtener la reducción del 30%.

Por otra parte, al no existir ninguna norma transitoria esta importante «novedad» plantea algunos problemas con sanciones que ya fueron liquidadas en su día. Por ejemplo, si antes o después del Estatuto (19-3-1998) se firmaron actas en conformidad pero se recurrieron las sanciones lo normal es

que no llevasen la reducción con lo cual entendemos que ahora «de oficio» debería aplicarse salvo que ya fueran «firmes». Al tratarse de una norma sancionadora que desarrolla la Ley 25/1995 y beneficia al contribuyente entendemos que debe tener estos efectos «retroactivos» (art. 4.3 Ley 1/1998).

En cuanto al momento en que hay que prestar la conformidad ahora se dice que en el plazo habilitado para ello y, en su caso, «antes de que se dicte el acto de liquidación correspondiente». Es decir, si se firman las actas en disconformidad y luego en el plazo de alegaciones se allanase el contribuyente también hay derecho a la reducción de las sanciones. Este criterio ya se venía aplicando normalmente.

Lógicamente, si se presta la conformidad al acta o propuesta de regularización pero luego se recurre la liquidación entonces se pierde el derecho a la rebaja de la sanción que en expediente separado se haya o se vaya a liquidar (art. 21.2). Esto ya sucedía pero con la separación de expedientes ahora se complica la gestión de estas «indecisiones» del contribuyente.

SUPUESTO PRÁCTICO

Sea una sociedad que por el Impuesto sobre Sociedades de 1997 presentó declaración con una base imponible negativa de -10.000.000 de pesetas y le han devuelto los 3.000.000 de ingresos a cuenta que había efectuado. Respecto al IVA de 1997 había presentado las correspondientes declaraciones ingresando un total de 15.000.000 de pesetas.

Efectuada la comprobación de su situación tributaria resultó que por el Impuesto sobre Sociedades en realidad le correspondía una cuota líquida de 5.000.000 de pesetas y debió ingresar 2.000.000 de pesetas con la declaración anual. En cuanto al IVA resultó que había dejado de ingresar 3.200.000 pesetas.

Si admitimos la culpabilidad del infractor y prescindimos por ahora de las circunstancias que intervienen en la graduación de las sanciones, la sociedad habrá cometido las siguientes infracciones graves con sus respectivas sanciones mínimas:

1. Por el Impuesto sobre Sociedades:

- Infracción por dejar de ingresar y además obtener una devolución indebida [art. 79 LGT, letras a) y c), respectivamente].

Multa: mínimo del 50% sobre 5 M. $(2+3) = 2.500.000$ pesetas (art. 87).

- Por acreditar indebidamente bases negativas a compensar en el futuro [art. 79 d) LGT].
Multa: el 10% sobre 10.000.000 de pesetas = 1.000.000 (art. 88.1).
2. Por el IVA:
- Infracción por dejar de ingresar [art. 79 a) LGT].
Multa: mínimo del 50% sobre 3.200.000 = 1.600.000 pesetas (art. 87).
(o mínimo del 75% si hubiera repercutido el IVA no ingresado, art. 88.3 LGT)

Para aplicar la graduación de las sanciones supongamos ahora que aquella regularización se debió a que la Inspección descubrió ventas que no estaban contabilizadas ni declaradas y sobre las cuales había repercutido el IVA. Además, supongamos que se dieron los siguientes hechos en relación con los distintos criterios de graduación:

1. Reincidencia: en 1995 tuvo otra inspección en la que se sancionaron 3 años del Impuesto sobre Sociedades y 2 años por retenciones no practicadas. Por el IVA no le sancionaron y aquellas sanciones no se recurrieron y fueron firmes.

Con ello tiene un antecedente a efectos del Impuesto sobre Sociedades que incrementa la sanción en 10 puntos; y otro a efectos del IVA pero este último incrementaría la sanción en 5 puntos y por tanto no se aplica (art. 17 del Real Decreto).

2. Resistencia o negativa a la Inspección: supongamos que compareció al tercer requerimiento que se le formuló debidamente notificado y advertido de sus consecuencias y que no fue sancionado por infracción simple.

De acuerdo con el artículo 18.2 c) del Real Decreto procedería incrementar la multa entre 10 y 30 puntos. Al no existir ninguna otra circunstancia especial le aplicamos su grado mínimo aumentando en 10 puntos la sanción.

3. Utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas: supongamos que las ventas descubiertas por la Inspección se facturaban utilizando el nombre de otra sociedad desconocida que tampoco las declaraba y que no existía realmente. Y supongamos que estas ventas no declaradas representan el 12% de las ventas totales en 1997.

Con estos datos en principio existe una anomalía sustancial por omisión de ventas pero que no llega a operar como agravante de la sanción ya que no supera el 15% de las ventas totales [art. 19.2 c)]. Podría existir el agravante por utilización de facturas falsas o falseadas aunque entendemos que en este caso sería difícil pues para el infractor las ventas fueron reales y no reflejaban operaciones «inexistentes» (art. 19.3). Entendemos que sí pro-

cede el agravante por utilización de persona interpuesta pues claramente se utilizaba la otra «sociedad» para eludir el ingreso del IVA e Impuesto sobre Sociedades. Y si lo aplicamos en su grado mínimo aumentaría la sanción en 35 puntos (art. 19.4).

4. Ocultación de datos a la Administración: se produce dicha ocultación en cuanto se presentaron declaraciones «incompletas o inexactas». En principio es aplicable el agravante por ocultación ya que no aplicamos el de las anomalías contables. Antes vimos que podría discutirse su compatibilidad con el agravante por persona interpuesta ya que ésta y la ocultación se basan en unos mismos hechos. Si admitimos su compatibilidad al no prohibirse expresamente hay que calcular previamente el perjuicio económico (arts. 20 y 24 del Real Decreto).

- En el IVA:

$$\text{Dejado de ingresar/total a ingresar} = 3,2 / (15+3,2) = 17,5\%$$

Un perjuicio económico del 17,5% aumenta la sanción en 10 puntos.

- En el Impuesto sobre Sociedades:

$$\text{No ingresado + devolución indebida/cuota líquida} = (3+2)/5 = 100\%$$

Un perjuicio económico del 100% aumenta la sanción en 25 puntos.

Con estos criterios de graduación las multas resultantes en las distintas infracciones serían las siguientes:

I. Por no ingresar el IVA:

Mínimo	75%	(repercutido y no ingresado)
Reincidencia	–	
Resistencia a la Inspección	10	
Anomalías contables	–	
Facturas falsas	–	
Persona interpuesta	35	
Ocultación	10	
TOTAL	130%	

Multa: el 130% de 3.200.000 = 4.160.000 ptas.

Firmando en conformidad el acta de IVA la sanción se reduciría un 30% de 130 y quedaría en el 91% con una multa de 2.912.000 pesetas.

II. Por no ingresar y obtener devolución indebida en el Impuesto sobre Sociedades:

Mínimo del	50%
Reincidencia	10
Resistencia a la Inspección	10
Anomalías contables	—
Facturas falsas	—
Persona interpuesta	35
Ocultación	25
TOTAL	130%

Multa: el 130% de 5.000.000 = 6.500.000 ptas.

Firmando en conformidad el acta por el Impuesto sobre Sociedades también se quedaría la sanción en el 91% y la multa en 4.550.000 pesetas.

III. Por acreditar pérdidas indebidas en el Impuesto sobre Sociedades:

Esta multa es del 10% sobre 10.000.000 = 1.000.000 de ptas.

En estas infracciones graves no intervienen aquellas circunstancias agravantes, tan sólo la reducción por conformidad. En este caso la sanción se quedaría en el 7% y la multa en 700.000 pesetas.

En el ejemplo anterior hemos introducido varias circunstancias agravantes que determinan unas sanciones relativamente elevadas. Sin esas circunstancias excepcionales la sanción más común por dejar de ingresar oscilará, según el perjuicio económico, entre un 35-52% si el contribuyente firma en conformidad y entre un 50-75% si lo hace en disconformidad. En todo caso, del ejemplo se deduce fácilmente el importante ahorro que supone la conformidad y que éste será mayor cuanto mayores sean las sanciones.

IV. CONCLUSIONES

Aunque con un retraso de más de tres años por fin se han desarrollado los criterios para una correcta graduación de las sanciones tributarias que pondrá fin a muchas dudas e indefiniciones que durante este tiempo se han producido. El Real Decreto 1930/1998 lógicamente no modifica el marco sancionador fijado por la Ley 25/1995 pero supone un paso obligado para aumentar la seguridad jurídica en las multas que se ponen, tanto por infracciones simples como graves.

En el campo de las infracciones simples es de agradecer la nueva técnica para cuantificar las multas y la detallada regulación de las infracciones más habituales.

Por su parte, la graduación de las sanciones por infracción grave consolida la importante rebaja que introdujo la Ley 25/1995 y, salvo alguna observación puntual, entendemos acertada su prudencia al aplicar los agravantes para que de esta forma las multas no se alejen de los mínimos previstos en la ley. Prudencia que siempre es conveniente en el campo de las infracciones y más aún si tenemos en cuenta la experiencia en la penalización efectiva de los «delitos» contra la Hacienda Pública.

Entre las novedades destacaríamos el admitir la rebaja del 30% aunque se recurran las sanciones. Con independencia de ser lectura obligada del Estatuto del Contribuyente pensamos que debe facilitar las conformidades a las propuestas de regularización que razonablemente se le formulen. Menos probable es que reduzca los conflictos sobre las propias sanciones mientras puedan recurrirse sin coste alguno en tanto no sean firmes en vía administrativa.

Mientras esto sea así y no se reforme la vía administrativa no estaría de más introducir una rebaja de la sanción si el infractor no las recurre y las paga. Y que no se escandalicen los puristas pues así sucede en los sistemas fiscales y judiciales que mejor funcionan sin que nadie se rasgue las vestiduras ni se resienta el Estado de Derecho.

Para concluir, pensamos que en la graduación de las sanciones no radica el problema de las infracciones tributarias. Tras las últimas reformas el mayor problema para el contribuyente es la inseguridad a la hora de apreciar su responsabilidad para ser sancionado y, para la Administración, el absurdo procedimiento sancionador que el Real Decreto ahora consolida. La diferencia entre ambos problemas es que el primero no lo puede solucionar el legislador y el segundo es éste quien lo ha creado.