

TRABAJO EFECTUADO POR:

JOSÉ M. PEÑA GARBÍN

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Las nuevas sanciones tributarias.
 - 1. Introducción.
 - 2. Sanciones por las infracciones simples.
 - 3. Sanciones por las infracciones graves.
- III. Los criterios de graduación.
 - 1. Nuevos criterios de graduación.
 - 2. Ejemplo práctico.

IV. Problemas transitorios de las nuevas sanciones. Aplicación retroactiva.

1. Los problemas.
2. Criterios provisionales.
3. Ejemplo práctico.

I. INTRODUCCIÓN

Tras un largo proceso de gestación por fin se ha aprobado y publicado la tan esperada reforma de la Ley General Tributaria (LGT) mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE de 22-7-1995).

Como es sobradamente conocido, uno de los grandes ejes de la reforma, sino el más importante, lo constituye la reforma del régimen sancionador y especialmente la rebaja de las sanciones que estaban vigentes desde el año 1995. Dicha reforma se concreta en una nueva redacción de los artículos 77 a 89 de la LGT y en otras modificaciones colaterales que también inciden directa o indirectamente en nuestro régimen sancionador tributario.

Antes de entrar en el análisis puntual de esta reforma convendría destacar dos notas que la caracterizan:

- A diferencia de otras reformas tributarias, las infracciones y sanciones no se han modificado por una exigencia de la doctrina del Tribunal Constitucional ni vienen impuestas por nuestra integración en la Comunidad Europea o Internacional. Como es sabido, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 confirmó la constitucionalidad del régimen que ahora se modifica y que había sido implantado por la Ley 10/1985.

Por ello, la razón no es otra que adaptar el marco sancionador a nuestra realidad tributaria, una vez demostrada la incapacidad de aquellas sanciones para una eficaz y efectiva lucha contra el fraude fiscal en nuestro país. Lo triste es que hayan sido necesarios 10 años para llegar a esta conclusión que muchos ya veníamos denunciando desde hace bastante tiempo.

- Sin duda, la nota más característica de la reforma radica en la importante rebaja de las sanciones que se aplicarán sobre las infracciones que se cometan desde el día 24 de julio de 1995.

Como veremos, de esta rebaja también podrán beneficiarse quienes hayan cometido infracciones antes de aquella fecha pero las sanciones no sean todavía «firmes». Por el contrario, no podrán beneficiarse quienes ya fueron sancionados pero o no recurrieron o perdieron todos los recursos presentados. Éstos serían los únicos «perdedores» con la actual rebaja de las sanciones.

Por otra parte, junto a la reforma de las sanciones también se han producido otras novedades que igualmente afectan al coste y demás consecuencias que para el contribuyente supone el incumplimiento de sus obligaciones fiscales. No corresponde entrar aquí en su estudio pero sí recordar las más importantes. Así:

- La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, ha introducido una nueva regulación en los delitos contra la Hacienda Pública, aclarando algunas dudas y elevando la cuantía necesaria para que exista «delito fiscal» de los 5 a los 15 millones de pesetas (BOE de 30-6-1995).
- Se han modificado de forma sustancial los recargos exigibles por las declaraciones e ingresos fuera de plazo (art. 61.3 de la LGT).
- Se ha reducido del 20 al 10 por 100 el recargo de apremio cuando se ingresa la deuda apremiada antes de recibir la notificación de la providencia de apremio (art. 127.1).
- Se modifica el sistema de cálculo de los intereses de demora, pasando de aplicar un tipo fijo durante todo el período de cálculo a uno variable según el vigente en cada año [art. 58.2 c)].
- Se amplían las posibilidades de obtener «la suspensión» de la ejecución de las liquidaciones que se recurran y, en particular, se concede la suspensión cuando se trate de sanciones que afecten de forma especial a «actividades económicas», suponemos que sin necesidad de ofrecer garantía (art. 81.4). Es decir, en determinados casos se podrá recurrir contra las sanciones sin tener que pagarlas ni garantizarlas.
- Si el contribuyente gana el recurso contra las sanciones que se le impongan y las hubiera garantizado mediante avales, la Administración deberá reembolsarle «el coste de los avales aportados» (art. 81.5).
- Se limita extraordinariamente la posibilidad de conseguir la «condonación graciable» de las sanciones (art. 89.2).
- Se aclara que en ningún caso «los responsables solidarios o subsidiarios» tendrán que responder del pago de las sanciones por las infracciones que no hayan cometido (art. 37.3).

II. LAS NUEVAS SANCIONES TRIBUTARIAS

1. Introducción.

Tradicionalmente a quien comete una infracción tributaria se le sanciona con una multa pecuniaria, es decir, con el pago de una cantidad. Esta multa se establece en una cantidad «fija» si se trata de infracciones simples y en un «porcentaje» de lo ocultado si son infracciones graves.

Desde el año 1985, además de estas multas pueden existir otras «sanciones no pecuniarias» adicionales y que pueden consistir en la prohibición de contratar con el Estado u otros entes públicos, de obtener subvenciones y ayudas públicas, de gozar de beneficios o incentivos fiscales, o en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público (arts. 80, 84, 85, 86 y 87.3 de la LGT). Pese a haber sido muy criticadas, dichas sanciones adicionales no pecuniarias se mantienen con la reforma en términos parecidos a los anteriores. En realidad, este tipo de sanciones prácticamente no han llegado a aplicarse, sobre todo porque exigen que sea «firme» el expediente sancionador del que derivan (art. 74 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos).

Donde se han producido importantes novedades son en las multas por las infracciones cometidas, especialmente sobre las infracciones graves. Junto a la modificación de las multas también se han introducido algunas pequeñas novedades en las conductas tipificadas como constitutivas de infracción tributaria, a ellas nos referimos al comentar las sanciones.

2. Sanciones por las infracciones simples.

En este aspecto la Ley 25/1995 no ha supuesto grandes modificaciones respecto a la situación anterior. De acuerdo con la nueva redacción del artículo 83 de la LGT se mantiene la multa general de 1.000 a 150.000 pesetas «por cada infracción» simple que se cometa. Junto a esta sanción general se continúan fijando importes distintos para las infracciones simples más comunes.

Entre las escasas novedades al respecto podríamos destacar las siguientes:

- Para evitar los absurdos a que se llegaba en la situación anterior, ahora se afronta el problema de las llamadas infracciones «repetidas» o continuadas estableciendo un límite absoluto al importe a que pueden ascender estas multas, o bien considerando que existe una única infracción. Por otra parte, se define mejor el cálculo de estos límites ante las distintas situaciones que pueden darse en la práctica.

Por ejemplo, estos límites operarían cuando son muchos los datos o información que no se aportan en los modelos 190, 347, etc., cuando se incumple sistemáticamente con la obligación de extender facturas o de repercutir impuestos, o de facilitar o utilizar el Número de Identificación Fiscal, etc.

- Ahora se concreta mejor cuáles son las anomalías contables que llevan la sanción especial de 25.000 a 1.000.000 de pesetas (art. 83.3).

Por su posible relación, recordemos que la nueva regulación del llamado «delito contable» del artículo 350 bis del Código Penal ha elevado la cuantía a 30.000.000 para que las omisiones o anotaciones ficticias en contabilidad puedan constituir delito. También aclara que no hay delito contable cuando estas anomalías contables son el instrumento para cometer la defraudación en el pago de impuestos (Ley Orgánica 6/1995).

- Aunque no se trata de ninguna novedad porque así ya lo venían entendiendo los Tribunales, ahora se dice expresamente que no se puede sancionar por infracción simple cuando esa misma conducta se utiliza como agravante de las multas por las infracciones graves cometidas (art. 78.1).

Por ejemplo, no se puede sancionar por infracción simple el no contabilizar determinadas ventas cuando esta anomalía contable sirve para aumentar las multas por dejar de ingresar parte del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Sociedades.

- Por último, la nueva regulación legal no acaba con la tradicional indefinición o discrecionalidad que puede darse a la hora de fijar el importe exacto de las multas por infracciones simples. Por ejemplo, por no atender un requerimiento de la Inspección puede llevar una multa que va desde 1.000 a 150.000 pesetas.

La razón está en que siguen estableciéndose unas diferencias muy importantes entre los importes mínimos y máximos por cada infracción y no se acaban de concretar los criterios de graduación para obtener el importe exacto en cada caso concreto. Por ello, es muy difícil poder conocer *a priori* la multa por cualquier infracción simple que se cometa. Es de esperar que el próximo desarrollo reglamentario acote esta posible discrecionalidad del órgano sancionador en mayor medida que lo hizo el anterior Real Decreto 2631/1985, que, de momento, sigue vigente (disp. final segunda de la Ley 25/1995).

3. Sanciones por las infracciones graves.

Con algunas pequeñas modificaciones, se mantienen las tradicionales conductas que constituyen infracciones graves y sigue estableciéndose una multa aplicable con carácter general y otras especiales para determinados tipos de infracciones graves. Como dijimos, la rebaja generalizada de estas multas es lo que caracteriza a la presente reforma.

A) Con carácter general, las infracciones graves se sancionarán con multa del 50 al 150 por 100 de la cantidad dejada de ingresar (art. 87.1). Antes esta sanción podía ir del 50 al 300 por 100.

Aunque el mínimo aparentemente se mantiene, sin embargo no es así porque la conformidad ahora puede reducir la multa por debajo de aquel mínimo. Por ello, si no hay ninguna circunstancia agravante la sanción cuando se presta la conformidad quedará en el 35 por 100 ($50 - 30\% \text{ de } 50 = 35$).

Esta sanción general se aplicará a todas las infracciones graves que no tengan establecida una especial, ya sea en la propia LGT o en las leyes propias de cada tributo. Como novedad ahora también se aplicará sobre la nueva infracción grave consistente en no presentar o presentar de forma incompleta o incorrecta «las declaraciones o documentos» necesarios para que la Administración pueda practicar liquidación cuando el tributo no se gestione mediante autoliquidaciones [art. 79 b)]. Esta última infracción se producirá en tributos tales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles,

Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados..., siempre que no exista obligación de autoliquidar por el contribuyente según las normas de gestión aplicables en cada caso.

B) Los casos especiales de infracciones graves previstas en la propia LGT tendrán ahora las siguientes sanciones (art. 88):

1. Por acreditar indebidamente partidas negativas a compensar «en bases imponibles» futuras: multa del 10 por 100 sobre el importe indebido.

Antes tenían la misma sanción pero ahora admite la reducción del 30 por 100 por conformidad, en este caso la multa se quedaría en el 7 por 100. Como siempre, esta sanción se aplica sobre todo cuando se declaran bases negativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades.

2. Por acreditar partidas a compensar o deducir «en la cuota» de períodos futuros: multa del 15 por 100 de las cantidades indebidamente acreditadas.

Igualmente, antes tenía la misma sanción pero ahora admite la reducción del 30 por 100 por conformidad con lo cual en este supuesto se quedaría en el 10'5 por 100. Esta sanción se utiliza por consignar indebidamente cantidades por inversiones, creación de empleo, cuotas a compensar por Impuesto sobre el Valor Añadido... que no se deducen en la cuota de ese período sino que se trasladan a los futuros.

Como hasta ahora, tanto en esta infracción como en la anterior, cuando se compensen las cantidades improcedentes en las bases o cuotas de declaraciones futuras, de las sanciones que se pongan por dejar de ingresar habrá que descontar estos importes.

3. Por lo que respecta a las sociedades en transparencia fiscal por el Impuesto sobre Sociedades, se mantienen las infracciones especiales por imputar cantidades improcedentes a sus socios, pero ahora se dice que por la parte que la sociedad tuviera que tributar por dicho impuesto se sancionarán como en las demás sociedades [art. 79 e)], por ejemplo, por la parte de sus beneficios que correspondan a socios no identificados o no residentes.

Las multas por aquellas infracciones especiales de las sociedades transparentes también se modifican:

- Por las bases imponibles que se imputen de menos la multa ahora es graduable y va del 20 al 60 por 100 y además admite la reducción por conformidad. Antes era fija del 20 por 100, y se elevaba al 40 por 100 cuando se imputaban pérdidas incorrectas.

- Por imputar a los socios mayores retenciones, bonificaciones o deducciones de las precedentes: multa graduable del 50 al 150 por 100, también admite la reducción por conformidad. Antes era fija del 50 por 100.

Estas sanciones especiales de las sociedades transparentes son las únicas que se han incrementado con la reforma aunque en determinados casos pueden llegar a ser inferiores a las anteriores por aplicación de la rebaja por conformidad.

En contrapartida, con la nueva redacción será muy difícil poder sancionar simultáneamente a los socios que se hayan limitado a declarar las cantidades que incorrectamente les haya imputado y certificado la sociedad. Por otra parte, cabe pensar que si se aprueba la proyectada reforma que hará tributar a la sociedad transparente por todo su beneficio entonces regirán las sanciones comunes al resto de sociedades.

4. La sanción especial del artículo 88.3 de la LGT que antes iba del 150 al 300 por 100 ahora pasa a ser del 75 al 150 por 100. Teniendo en cuenta que ahora admite ser inferior por conformidad, si no hay agravantes se quedará en el 52'5 por 100.

Esta sanción mayor se aplica cuando se dejan de ingresar «tributos repercutidos, ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener». Con ello, ahora se extiende al caso en que no se ingresen los equivalentes a las retenciones por «retribuciones en especie», sean del trabajo, del capital, de profesionales, etc. No se extiende a los demás ingresos a cuenta como pueden ser los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, o por presunción de intereses, etc.

Aunque se ha reducido de manera considerable, incomprensiblemente se sigue estableciendo esta mayor sanción precisamente en estos casos en que la multa recae sobre quien no es el verdadero titular de la capacidad de pago (quien repercute o el pagador de la renta, según los casos).

III. LOS CRITERIOS DE GRADUACIÓN

1. Nuevos criterios de graduación.

Como hemos visto, la LGT establece los importes mínimos y máximos que corresponde por cada infracción, sea simple o grave. El importe concreto que procederá en cada caso es el resultado de aplicar los criterios de graduación que se establecen en la propia LGT y sus normas de desarrollo.

En relación a esta graduación de las multas, entre las novedades más importantes introducidas por la Ley 25/1995 destacaríamos las siguientes:

- Desaparecen los anteriores criterios del «perjuicio económico» y la «capacidad de pago».
- El anterior criterio de la «mala fe» se viene a sustituir o concretar ahora en utilización de medios fraudulentos, de testafierros, y en la ocultación de datos a la Administración.
- Algunas sanciones especiales por infracciones graves que antes eran fijas pasan a ser graduables (art. 88.1 y 2).
- Ahora la ley establece los porcentajes de aumento en las sanciones que corresponden a cada criterio de graduación, pero sólo para las infracciones graves, no en las simples.
- Por su parte, la conocida rebaja de las multas cuando el contribuyente presta su «conformidad» a la propuesta de regularización que se le formule ha experimentado cambios importantes. Éstos son:
 1. Ahora no se define estrictamente como un criterio más de graduación, sino como una sanción distinta, inferior, si se presta la conformidad.
 2. Se extiende su aplicación a todas las infracciones graves, incluidas las que antes eran fijas.
 3. Permite reducir las multas por debajo de los porcentajes mínimos previstos en la ley para cada tipo de infracción grave.
 4. Por último, y como aspecto quizá más importante, la anterior rebaja de 50 puntos porcentuales se convierte ahora en una reducción del 30 por 100 del importe de las multas (art. 82.3).

En concreto, los nuevos criterios de graduación son los siguientes (art. 82 de la LGT):

A) «La comisión repetida de infracciones tributarias». Es el criterio que se le conoce por la «reincidencia».

Se aplica para graduar tanto las infracciones simples como las graves. Tratándose de las graves, el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos.

B) «La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria».

Puede darse tanto para infracciones simples como graves. En estas últimas aumentará la sanción entre 10 y 50 puntos.

C) «La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados».

Este nuevo criterio puede operar tanto en infracciones simples como en las graves. En las infracciones graves supondrá un aumento de la sanción entre 20 y 75 puntos.

D) «La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta».

Este criterio es nuevo y opera sólo para las infracciones graves, originando un aumento en la sanción de entre 10 y 25 puntos.

En cierto modo este criterio viene a reemplazar al anterior criterio del perjuicio económico, que se aplicaba de forma automática y cuyo desarrollo reglamentario elevó notablemente las multas resultantes, sobre todo cuando no se había presentado declaración. El nuevo criterio no debe operar de forma automática pues exige que haya «ocultación de datos» a la Administración, ésta se producirá cuando no se haya presentado declaración, pero no en todos los demás casos en que se dejó de ingresar mediante declaraciones «incompletas o inexactas».

Puede entrar en colisión con otros criterios como las anomalías sustanciales en contabilidad cuando, por ejemplo, ni se contabilizan ni se declaran unas determinadas ventas. En estos casos entendemos que debería aplicarse exclusivamente el agravante por anomalías contables pues determina una mayor sanción.

E) «La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración».

Esta circunstancia interviene sólo para graduar las multas en las infracciones simples.

F) «La trascendencia para la eficacia de gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración Tributaria».

Igualmente, este último criterio tan difícil de graduar en la práctica sólo se aplica en las infracciones simples.

Recordemos que en las sanciones por cualquier infracción grave también interviene la rebaja cuando los interesados «manifiesten su conformidad con la propuesta de regularización que se les formule». Esta rebaja no es de 30 puntos sino del 30 por 100 de la cuantía que resulte después de aplicar los otros criterios de graduación (art. 82.3). Es decir, cuanto mayor sea la multa mayor será la rebaja por conformidad.

Por ejemplo:

- La sanción «fija» del 10 por 100 del artículo 88.1 ahora se queda en el 7 por 100, y la del 15 por 100 ahora se convierte en el 10'5 por 100 cuando se presta la conformidad.
- La sanción general del 50 por 100, sin agravantes, ahora se quedará en el 35 por 100.

Por otra parte, será necesario que una norma reglamentaria desarrolle la aplicación concreta de aquellos criterios de graduación, así como el procedimiento para imponer las sanciones. En tanto no se aprueben estas nuevas normas seguirán vigentes las contenidas en el Real Decreto 2631/1985 y en el Real Decreto 939/1986, siempre que no se opongan a la nueva ley (disp. final segunda de la Ley 25/1995, véase epígrafe IV.2).

2. Ejemplo práctico.

Sea una sociedad que presenta declaración por el Impuesto sobre Sociedades de 1995 con una base negativa de 1.000.000 resultando una cantidad a devolver de 2.000.000 de pesetas que le han sido devueltas por la Administración:

- Supongamos que después la Inspección descubre unas facturas no contabilizadas por 10.000.000 de pesetas y al efectuar las liquidaciones oportunas resulta que debió haber ingresado una cuota de 1.000.000 de pesetas por Impuesto sobre Sociedades y 1.600.000 pesetas más por el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en aquellas facturas.
- Supongamos también que es la primera vez que se le sanciona, que colaboró con la Inspección y que presta su conformidad a la regularización que le practica la Inspección (Actas A01).
- Supongamos, por último, que la norma reglamentaria establezca definitivamente un incremento de la sanción de 50 puntos por la anomalía sustancial en contabilidad y de 10 puntos por la presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

Por estos hechos se han cometido distintos tipos de infracciones graves cuyas sanciones serán las siguientes:

- I. Por haber dejado de ingresar 1.000.000 de pesetas y además haber obtenido una devolución improcedente de 2.000.000 de pesetas le corresponde la sanción general del 50 al 150 por 100 calculada sobre 3.000.000 de pesetas.

La multa exacta sería la siguiente:

- Porcentaje: mínimo del 50, más 50 por anomalías contables, más 10 por la ocultación de datos? (= 110), menos el 30 por 100 (de 110) por conformidad = 77 por 100.
- Importe de la multa: el 77 por 100 de 3.000.000 = 2.310.000 pesetas.

- II. Por acreditar indebidamente 1.000.000 de pesetas a compensar en bases imponibles futuras le corresponde una sanción del 10 por 100 sobre dicho importe.

- Porcentaje: fijo del 10 por 100, menos el 30 por 100 (de 10) por conformidad = 7 por 100.
- Importe de la multa: el 7 por 100 de 1.000.000 = 70.000 pesetas.

- III. Por dejar de ingresar 1.600.000 pesetas de IVA repercutido le corresponde la sanción especial del 75 al 150 por 100 de dicha cantidad.

- Porcentaje: mínimo especial del 75 por 100, más 50 por anomalías contables, más 10 por ocultación de datos?, menos el 30 por 100 (de 135) por conformidad = 135 - 40'5 = 94'5 por 100.
- Importe de la multa: el 94'5 por 100 de 1.600.000 = 1.512.000 pesetas.

El total de sanciones por infracciones graves ascendería a 3.892.000 pesetas y hubieran sido las mismas si en lugar del Impuesto sobre Sociedades se hubiera tratado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otra parte, en la solución apuntada se han aplicado conjuntamente los agravantes por anomalías contables (50 puntos) y ocultación de datos (10 puntos). Entendemos que más correcto pudiera ser aplicar sólo el primer agravante y no el segundo, pues tienen una misma causa: la ocultación de parte de las ventas.

IV. PROBLEMAS TRANSITORIOS DE LAS NUEVAS SANCIONES. APLICACIÓN RETROACTIVA

1. Los problemas.

Cuando se produce una modificación en el régimen sancionador como ha sucedido con la Ley Orgánica 6/1995 y la Ley 25/1995, entonces adquieren una gran importancia práctica los principios de «irretroactividad» de las normas sancionadoras menos favorables y de «retroactividad» de aquellas que sean más favorables al contribuyente o infractor.

En el campo tributario aquellos principios tienen una especial incidencia práctica ya que la Administración detecta y sanciona las infracciones con un cierto retraso respecto al momento en que se cometieron. Junto a esto, en la fecha en que entraron en vigor las nuevas normas existen muchos expedientes sancionadores que no son «firmes», sea porque se ha suspendido o paralizado su tramitación, porque aún no se ha notificado el importe de las sanciones (p.ej., Actas A02 que están en la Oficina Técnica), porque estén en plazo para presentar los recursos ordinarios, o porque el contribuyente las recurrió y están pendientes de resolverse en cualquiera de los Tribunales u órganos competentes.

De hecho, el propio «efecto anuncio» que tuvo la anunciada rebaja de las sanciones y la elevación de la cuantía para el delito fiscal ha provocado la multiplicación de estos casos, hasta el punto que una Instrucción de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 14 de diciembre de 1994 acordó suspender la tramitación de los expedientes sancionadores hasta que se conocieran los nuevos importes.

La Ley 25/1995 recoge expresamente aquellos dos principios. Así, la irretroactividad se traduce en que las nuevas normas se aplicarán a las infracciones «que se cometan» a partir del 23 de julio de 1995, fecha de su entrada en vigor, cualquiera que sea la fecha del «devengo» de los tributos con que guarden relación (disp. final primera de la Ley 25/1995).

A estos efectos, la primera cuestión a resolver sería cuándo, en qué fecha, se entiende cometida la infracción tributaria. Según el artículo 128.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común sería en el momento en que se producen «los hechos» que constituyen cada infracción. Puesto que las infracciones pueden ser de muy distintos tipos y la LGT no aclara nada al respecto, para concretar esta fecha podríamos distinguir:

- La infracción grave más común consistente en no ingresar o no presentar las declaraciones se entiende que se comete cuando finalizó el plazo voluntario para presentar las auto-liquidaciones o declaraciones correspondientes (TEAC 9-3-1994).

- Si se trata del disfrute de una devolución indebida habrá que entender que la infracción no se comete en el momento de solicitarla, sino cuando efectivamente la recibe el contribuyente.
- Si la infracción es por «acreditar» partidas a compensar en bases o cuotas futuras, entonces sería en el momento en que se presentaron aquellas declaraciones. Sin perjuicio de que también se produzca otra infracción distinta en el momento posterior en que se aplican o compensan aquellas cantidades improcedentes.
- Tratándose de infracciones simples la casuística es mucho mayor dada la gran variedad de hechos que las pueden originar. En general, podemos decir que se entienden cometidas en la fecha en que debieron cumplirse las obligaciones desatendidas.

Por otra parte, las nuevas infracciones no podrán aplicarse con efectos retroactivos. Así, aunque se descubran ahora, no podrá sancionarse a quienes no presentaron las «declaraciones o documentos» exigidos por las normas de aquellos tributos que no se gestionaban mediante autoliquidaciones (IBI, IAE,...), salvo que entonces ya estuviese tipificada como infracción en sus leyes específicas (p.ej., IS y D...).

En cuanto al principio de retroactividad de las más favorables, las nuevas sanciones se aplicarán también sobre las infracciones cometidas antes de 23 de julio de 1995 pero «siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza». Cuando deba efectuarse la revisión de sanciones que ya estén notificadas pero no sean firmes, la revisión se efectuará «por los órganos administrativos o jurisdiccionales que estén conociendo las correspondientes reclamaciones o recursos, previos los informes u otros actos de instrucción necesarios; en su caso, se concederá audiencia al interesado (disp. trans. primera de la Ley 25/1995).

A este respecto, tratándose de infracciones simples cometidas antes de 23 de julio de 1995 no habrá diferencias importantes con las sanciones actuales, aunque en los casos de infracciones repetidas o continuadas podrían operar los nuevos límites en favor del infractor.

Por el contrario, tratándose de infracciones graves prácticamente en todos los casos resultará más favorable aplicar las nuevas sanciones. Quizá la única excepción pueda ser en las infracciones especiales de las sociedades transparentes, pero no en todos los casos. Esta rebaja de las multas será aún mayor cuando no se ingresaron retenciones o tributos repercutidos, y cuando no se ingresó nada o muy poco respecto al total, debido a la supresión del «perjuicio económico» como criterio de graduación.

Al calcular las multas que resultarían de aplicar las nuevas sanciones pueden existir algunas dudas sobre los criterios de graduación que deben aplicarse y, en particular, con la reducción por conformidad. Respecto a ésta, puede dudarse entre aplicar la rebaja anterior (50 puntos) o la nueva

(el 30%), y también si de ella pueden beneficiarse quienes habían firmado actas de disconformidad o habían recurrido la liquidación. Téngase en cuenta que en realidad los infractores no prestaron su conformidad a la «propuesta de regularización» que se les formuló en su día; que en muchos casos la propia Administración le comunicó al contribuyente que se suspendía el procedimiento sancionador hasta que se conocieran las nuevas sanciones; pero que ahora sí podrían dar su conformidad a las nuevas multas que se les comunique.

2. Criterios provisionales.

Para resolver estas dudas se han dictado unas instrucciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en las que se recogen los criterios de graduación que deben aplicar los órganos liquidadores en las sanciones que se impongan hasta que se produzca el desarrollo reglamentario previsto en la disposición final segunda de la Ley 25/1995. De esta forma, los órganos de gestión e inspección de los tributos podrán aplicar este régimen transitorio de forma inmediata, sin esperar al Real Decreto que desarrollará definitivamente la graduación de las sanciones y el procedimiento sancionador [Instrucciones 6/1995 y 7/1995, de 26 y 28 de julio, respectivamente, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (1)].

Los criterios a tener en cuenta según aquellas instrucciones serían los siguientes:

1. Para ver si resultan más favorables las multas antiguas o las nuevas hay que hacer una comparación «en bloque». Es decir, se calculan aplicando las sanciones y los criterios de graduación antiguos recogidos en el Real Decreto 2631/1985, y se comparan con las que resultan aplicando las nuevas sanciones y los nuevos criterios de graduación.

2. Al efectuar aquella comparación, el criterio de graduación del perjuicio económico y de capacidad económica no interviene en los cálculos de las nuevas multas, sí en las antiguas, cuando proceda.

3. Para obtener los criterios de graduación nuevos se aplican los nuevos criterios del artículo 82 de la LGT, y en lo no previsto en la ley se tendrán en cuenta los criterios del Real Decreto 2631/1985 para definir las circunstancias agravantes y concretar los aumentos en las sanciones. De esta combinación resulta lo siguiente:

- La «reincidencia» se interpreta en los mismos términos que en los artículos 13.1 d) y 15 del Real Decreto 2631/1985 y aumentará la sanción entre 10 y 50 puntos.

(1) Véanse en la Revista de «Legislación Tributaria y Contable» las referidas instrucciones.

- La «resistencia, negativa u obstrucción» se define en los términos del artículo 16 de aquel Real Decreto y el artículo 41 del Reglamento General de la Inspección, e incrementará la sanción entre 10 y 50 puntos, según la gravedad de la conducta.
- Las «anomalías sustanciales en contabilidad» se definen en el artículo 14.3 del Real Decreto y al no ser un criterio nuevo entendemos que aumentarán la sanción en 50 puntos, salvo que se falsee el volumen de operaciones para acogerse al régimen simplificado de Impuesto sobre el Valor Añadido o las condiciones para acogerse a la Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuyo caso se aumentará en 75 puntos.
- La utilización de otros medios fraudulentos, como testafierros o facturas falsas, aumentarán la sanción entre 20 y 75 puntos. Al ser conceptos nuevos no están desarrollados reglamentariamente y sólo se aplicarán respecto a infracciones cometidas «después» de la nueva ley (Instrucción 6/1995).
- La «ocultación» de datos cuando exista se aplicará provisionalmente en su grado mínimo, es decir, aumentará la sanción en 10 puntos. Ya sea por no haber presentado declaración o por haberla presentado incompleta o inexacta, pero tiene que haberse producido ocultación a la Administración. Podrían entenderse aquí incluidas las ocultaciones en contabilidad y en declaraciones si no se califican de anomalías sustanciales en contabilidad.

4. Respecto a la reducción «por conformidad», también pueden acogerse a ella quienes tengan suspendida o paralizada la liquidación de la sanción pero siempre que presten su conformidad en el plazo de alegaciones que se les da y, además, no recurran ni la sanción ni el resto de la liquidación. Ahora no podrán beneficiarse de esta reducción quienes prestaron su disconformidad a la cuota e intereses de demora, ni quienes recurran o hayan recurrido una liquidación, por ejemplo una «paralela», que ahora se sanciona, salvo que acrediten en el trámite de audiencia haber desistido o renunciado al recurso o reclamación.

En cuanto al cálculo de esta reducción por conformidad:

- Cuando se utilice para calcular las multas antiguas se hará en los mismos términos que antes, es decir, rebajan 50 puntos porcentuales (no el 50%) y su aplicación no puede reducir las multas por debajo de los mínimos anteriores del 50 ó 150 por 100, según los casos.
- Cuando se utilice para calcular el importe de las nuevas multas, ahora la reducción es del 30 por 100 de la multa resultante (no de 30 puntos) y permite que la multa final sea inferior a los nuevos mínimos del 50 ó 75 por 100, según los casos. También se aplicará en las sanciones «fijas» por acreditar cantidades a compensar en el futuro o de las sociedades transparentes definidas en el artículo 88.1 y 2 de la LGT.

5. Respecto a los intereses de demora, aunque ya es sabido que no tienen carácter sancionador, ante las dudas de si el nuevo sistema de cálculo tiene o no efectos retroactivos y la forma de calcularlos cuando el cómputo del plazo se inició antes del 23 de julio de 1995 pero se liquiden después, se ha optado por una solución «mixta»: por el retraso transcurrido hasta esa fecha se aplica el criterio antiguo, es decir, el tipo vigente al inicio, y por el tiempo transcurrido desde esa fecha se aplicará el tipo vigente en cada momento, sumando luego todos los importes resultantes (Instrucción 7/1995).

3. Ejemplo práctico.

Sea un profesional o empresario que no presentó su declaración de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1993 y, además, no retuvo ni ingresó una parte de las retenciones a sus empleados, aunque sí había presentado el modelo 190 con todos los pagos y sus perceptores:

- Para calcular las multas antiguas supondremos que el «perjuicio económico» en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas era del 80 por 100 e inferior al 10 por 100 en retenciones (art. 13 del R.D. 2631/1985).
- Para calcular las multas con las nuevas normas aplicamos un aumento de 10 puntos por no presentar declaración y entendemos que no hubo «ocultación» en el caso de las retenciones no practicadas [art. 82.1 d) de la LGT].

Las multas que resultarían con las antiguas y las nuevas normas sancionadoras, tanto en el caso de que preste su conformidad como en disconformidad, serían las siguientes:

	Antiguas	Nuevas
1. IRPF:		
– Conformidad	$50 + 100 - 50 = 100\%$	$50 + 10 - 18 = 42\%$
– Disconformidad	$50 + 100 = 150\%$	$50 + 10 = 60\%$

	Antiguas	Nuevas
2. Retenciones:		
– Conformidad	(Mínimo) = 150%	$75 - 22'5 = 52'5\%$
– Disconformidad	(Mínimo) = 150%	$75 - 0 = 75\%$

Como puede observarse, en todos estos casos las nuevas sanciones son, cuando menos, inferiores a la mitad de las antiguas. Prueba suficientemente gráfica de la rebaja producida en las sanciones por las infracciones tributarias graves.