

JURISPRUDENCIA

LA GRADUACION DE LAS SANCIONES EN LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

- I. VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD SUBJETIVA
- II. LAS SANCIONES Y SU GRADUACION
 - 1. En Infracciones simples
 - 2. En Infracciones graves
 - 3. Referencia al ingreso espontáneo fuera de plazo
- III. CRITERIOS PARA LA GRADUACION DE LAS SANCIONES
 - 1. Mala fe
 - a) Anomalías sustanciales en la contabilidad
 - b) Transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios
 - c) Facilitar a la Administración datos o informaciones falsas
 - 2. Capacidad económica del sujeto infractor
 - 3. Resistencia excusa o negativa a la actuación inspectora
 - 4. Perjuicio económico
 - 5. Conformidad
- IV. CONCLUSIONES
- V. ANEXOS
 - V.I. Síntesis de Jurisprudencia
 - V.II. Criterios Administrativos
 - a) Instrucción de 26 de abril de 1993
 - b) Circular 8 de 22 de julio de 1988
 - V.III. Criterios sobre sanciones aprobados por la AEDAF en su XX Congreso Nacional

JURISPRUDENCIA

I. VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD SUBJETIVA

La graduación de las sanciones tributarias parte de la vigencia del principio de responsabilidad subjetiva para sancionar las conductas de los contribuyentes, por lo que carece de sentido sancionar por hechos causales y ajenos a toda diligencia exigible, en estricta aplicación de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la LGT en la redacción dada por la ley 10/85¹.

Con independencia del mayor o menor acierto técnico en la redacción del artículo 77.1, sigue rigiendo el principio de culpabilidad (dolo, culpa, negligencia grave o simple negligencia) en la configuración del ilícito tributario, principio que excluye la responsabilidad objetiva que implica la imposición de sanción por el mero resultado sin atender a la conducta diligente del contribuyente.

Las disposiciones fiscales, con frecuencia ambiguas, confusas y variables son susceptibles de interpretaciones distintas, de acuerdo con el conocimiento que el intérprete tiene de la norma principal y de todas aquellas con las que guarda íntima relación. Abundan las sentencias en las que se declara que puede ser causa de exclusión de culpabilidad una diferencia razonada y razonable respecto a la interpretación de las normas tributarias, sin que proceda la sanción en las actas cuyo objeto constituye una cuestión debatida o discutible².

Para evitar las sanciones de conductas en las que el obligado tributario incurre en simple negligencia³, Fernando Pérez Royo⁴ aboga por volver a la antigua redacción del artículo 77 de la LGT que, con una definición inspirada en el Código Penal, establecía de forma directa (y no indirecta como sucede ahora) la exigencia de responsabilidad tributaria cuando exista dolo o culpa. Asimismo, a juicio del citado autor, debería recuperarse la neta distinción entre infracciones sin perjuicio económico (simples) e infracciones que comportan evasión de cuota o perjuicio para la recaudación (las denominadas antes de la reforma de omisión y defraudación).

II. LAS SANCIONES Y SU GRADUACION

El RD 2631/85 de 18 de diciembre (en lo sucesivo Real Decreto) bajo el título de «Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias» realiza el desarrollo reglamentario de la

¹ El Tribunal Constitucional (S. 26-4-90) ha declarado que la modificación del citado artículo 77.1 «no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva sin culpa, ya que tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento».

² En la RTT núm. 19 dentro de esta Sección bajo el título de «La responsabilidad objetiva en las infracciones tributarias» se comentan las Sentencias del TS (8-9-87, 2-11-87, 20-2-89 y 13-10-89 entre otras) que manifiestan la improcedencia de imponer al ciudadano la obligación de declarar y paralelamente el conocimiento exhaustivo de las complejas y complicadas normas tributarias que eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra corresponde a los Tribunales.

³ Aunque surgen dudas sobre la interpretación que debe darse al concepto de simple negligencia, tanto el TSJ de Cataluña (28-4-93) como el TEAC (23-6-92) estiman que no se puede conceptuar como error disculpable la falta de cuidado y atención tanto al confeccionar las declaraciones como al aplicar las normas tributarias.

⁴ En su Conferencia sobre la Reforma de la Ley General Tributaria, publicada en el núm. 65/93 de Carta Tributaria.

graduación de sanciones regulado por el artículo 82 de la LGT, materia no considerada por la doctrina como propia de un reglamento por su carácter sustantivo, sin que hasta la fecha los Tribunales hayan declarado la ilegalidad de tales normas⁵.

Al resolver sobre la inconstitucionalidad planteada en relación con varios artículos de la LGT, el Tribunal Constitucional (26-4-90) estima que dichos criterios para graduar sanciones sirven para atemperar o moderar la excesiva rigidez que podría derivarse de una aplicación mecánica de las fórmulas sancionadoras sin atender a la personalización de las sanciones, doctrina que será obligado punto de referencia a lo largo de este comentario.

La reforma introducida en la LGT por la ley 10/85 modificó sustancialmente el régimen anterior existente en cuanto se refiere a la calificación de las infracciones dividiéndolas en simples y graves⁶, siendo aplicables los criterios de graduación a las sanciones que de ellas se derivan en la forma que se expone a continuación.

1. En infracciones simples

El TEAC (1-4-92) estima que en la infracción consistente en la falta de atención al requerimiento de la Administración no procede agravar la sanción por resistencia, negativa, obstrucción de la acción investigadora de la Administración cuando el obligado se niegue a atender los requerimientos, pues se estaría ante el caso insólito de una infracción básica que en su misma comisión llevaría en sí el elemento agravatorio de la sanción en principio en ella contemplada. La Circular 8/88, de 22 de julio de la Secretaría General de Hacienda⁷, en sus números 10 y 13, señala que la falta de atención de los requerimientos formulados al amparo del artículo 111 de la LGT será sancionada con 10.000 ptas. por no atender al primero, y 20.000 ptas. por no atender al segundo, por lo que en el caso examinado el TEAC estima que no atender a los dos requerimientos supone la imposición de una sanción que alcanza exclusivamente la cuantía de 30.000 ptas.

La sentencia del TS de 22-1-93 por la que se declara la nulidad de determinadas disposiciones del RD 939/86 de 25 de abril, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos, declaró nulo el tercer inciso del artículo 32 de dicho Reglamento que establecía los criterios a aplicar en el supuesto de sucesivos requerimientos no atendidos. Estima el TS que no se puede tramitar un expediente sancionador de infracción simple por cada llamamiento desatendido porque con ello se arbitra un doble castigo que vulnera el principio de «non bis in idem» sin perjuicio de que en el expediente sancionador incoado por la primera incomparecencia puede también sancionarse la desatención al segundo llamamiento, merced a la agravación de la sanción única, en razón a la contumacia del requerido, abriendo de

⁵ En las Conclusiones del XX Congreso de AEDAF (Anexo V.III) se aboga por la legalización de los criterios de graduación de sanciones y su cuantificación.

⁶ En la Conferencia citada en la llamada 4, el autor pone de manifiesto que la Ley 10/85 alteró profundamente los antiguos criterios de clasificación modificando las denominaciones de manera equívoca ya que las infracciones simples (infracciones sin evasión de cuota) pueden desembocar en una auténtica evasión y en las infracciones graves existen tipos con resultados efectivamente dañosos y otras de mero peligro, sin perjuicio inmediato para la recaudación tributaria.

⁷ En el Anexo V.II A se recoge dicha Circular.

JURISPRUDENCIA

este modo la Sentencia la posibilidad de aplicar los criterios de agravación en infracciones simples⁸.

Con ello el TS rectifica la doctrina del TEAC al permitir la agravación de la sanción en las infracciones simples, criterio que la Administración tributaria ha materializado de forma inmediata en la Instrucción de 26 de abril de 1993, que modifica la Circular 8/1988 y gradúa las sanciones por requerimientos no atendidos de acuerdo con los criterios del artículo 82, con especial referencia a la reincidencia, el retraso en el cumplimiento de la obligación o deber formal de atender a la Administración y la resistencia a la acción investigadora⁹.

2. En infracciones graves

En el caso de las infracciones graves solamente cabe la graduación de las sanciones, con arreglo a los criterios regulados en el artículo 82 de la LGT, cuando las conductas sancionables se encuentren incluidas dentro de los apartados a) y b) del artículo 79 de la LGT ya que los apartados c) y d) del citado artículo¹⁰ regulan conductas que son objeto de sanciones especiales consistentes en multas proporcionales de porcentaje fijo.

El TEAC, en dos Resoluciones de 4-2-92, enjuicia la procedencia de la multa impuesta del 10 por 100 del importe de las partidas acreditativas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 de la LGT, sin hacer ninguna referencia a criterios de graduación por tratarse de conductas tipificadas en el artículo 88.1 de la LGT y en el artículo 17 del Real Decreto como infracciones graves que, como acertadamente señala el TEAC (3-7-91), corresponden a acciones representativas de una conducta imperfecta o preparatoria donde el infractor no siempre deja de ingresar una cuota tributaria¹¹.

3. Referencia al ingreso espontáneo fuera de plazo

Como señala Francisco Guío Montero¹², las diversas modificaciones legislativas del artículo 61 de la LGT (Ley 10/85, Ley 46/85 y Ley 18/91), orientadas a evitar la presentación de decla-

⁸ José María Pérez Lara en «*Non bis in idem*» y los requerimientos de la Inspección (T Fiscal núm. 38) concluye que la falta de una construcción jurídica del principio «non bis in idem», aplicable tras la aprobación de la Constitución a otros órdenes del ordenamiento jurídico, posibilita la existencia de pronunciamientos contrapuestos.

⁹ Con dicha Instrucción (Anexo V.II A) las sanciones a imponer por requerimientos no atendidos son de 25.000, 50.000 y 75.000 ptas. por no atender al primero, segundo y tercero respectivamente, sanciones que pueden verse elevadas a 60.000, 105.000 y 150.000 ptas. respectivamente si existe una infracción cometida y sancionada con anterioridad.

¹⁰ El apartado a) sanciona «dejar de ingresar deuda tributaria, pagos a cuenta o fraccionados, cantidades retenidas o que se debieron retener», el apartado b) «disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones», el apartado c) «acreditar improcedentemente partidas a deducir de ejercicios futuros o partidas a compensar de cuotas o créditos tributarios aparentes» y el apartado d) «la imputación de socios en el régimen de transparencia fiscal de cantidades que no se corresponden con la realidad».

¹¹ Las Resoluciones del TEAC a que se hace referencia aparecen recogidas en el núm. 19 de esta Revista en *La responsabilidad objetiva en las infracciones tributarias*, de esta misma Sección.

¹² Segundo premio de la *Revista de Estudios Financieros* 1992 publicado en el núm. 113/114.

raciones positivas fuera de los plazos reglamentarios, ha huido la técnica legislativa de calificar estas situaciones como sancionables (excepto en la redacción de la Ley 10/85) al haber preferido utilizar en la redacción inicial de la LGT los intereses de demora como correctivo frente a los retrasos y en la redacción actual incluir un recargo único sobre el que no se ha querido aplicar los principios generales del régimen sancionador tributario.

Para un importante sector de la doctrina el llamado recargo único debe considerarse como una sanción dentro del ordenamiento tributario cuando se aplica el 50 por 100¹³. A dicho recargo deberían serle de aplicación las causas de exoneración de responsabilidad del artículo 77.4 de la LGT, así como la posibilidad de aplicar la teoría general de la rectificación sin sanción, sin perjuicio de la incidencia del artículo 77.6 de la LGT, que en el supuesto de delito fiscal ordena a la Administración que se abstenga de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, a fin de evitar que una misma conducta sea sancionada administrativa y penalmente.

III. CRITERIOS PARA LA GRADUACION DE SANCIONES

De los criterios utilizados para graduar las sanciones a que hace referencia el artículo 82 de la LGT existe doctrina de los Tribunales sobre todos ellos, con excepción de los que hacen referencia como circunstancias agravantes a la reincidencia en la comisión de infracciones tributarias y al retraso o incumplimiento de las obligaciones formales y como circunstancia atenuante al cumplimiento espontáneo de las obligaciones formales. Todos los criterios son acumulables entre sí aunque el resultado de su aplicación no puede sobrepasar el límite máximo (300%) o mínimo (50% ó 150%) de las sanciones establecidas por la LGT.

1. Mala Fe

La referencia que la LGT hace a la buena o mala fe (sin definirla) de los sujetos infractores ha sido objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 13 b) y 14 del Real Decreto con una objetivación de supuestos, que han sido puntualizados por la Administración en el Informe del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT de 10-1-92 (en lo sucesivo INFORME) emitido en contestación a diversas cuestiones planteadas sobre la mala fe como criterio de agravación de las sanciones por infracciones tributarias graves, y en el que se recoge la doctrina de los Tribunales que pasamos a comentar.

¹³ Según indica Fernando Pérez Royo en la conferencia citada, se hace necesaria la reforma de la LGT incluyendo el ingreso extemporáneo dentro del capítulo de Infracciones y Sanciones, dejando claro que el recargo del 50 por 100 es una auténtica sanción para cuya apreciación es necesario un expediente en el que pueda calibrarse el grado de culpabilidad con audiencia del interesado. Asimismo parece carente de justificación el recargo del 100 por 100 para los supuestos de declaración complementaria sin ingreso, en los cuales cabe directamente el mandamiento de apremio por la propia Administración. Para Julio Banacloche el legislador se ha adelantado a la Resolución del Tribunal Constitucional que está pendiente de dictar y ha convertido los intereses en recargo, que para el caso del 50 por 100 coincide con el porcentaje mínimo de sanción por infracciones graves.

JURISPRUDENCIA

a) *Anomalías sustanciales en la contabilidad*

El INFORME estima que se producen «anomalías sustanciales en la contabilidad», con arreglo a reiteradas resoluciones del TEAC y algunas Sentencias del Tribunal Supremo ¹⁴, en aquellos casos de incumplimiento o deformación de la representación de la realidad económica financiera de la empresa de tal gravedad que invaliden la contabilidad y todos sus registros como medio de prueba o determinación de la base imponible. El INFORME estima que procederá graduar la sanción con un incremento de 50 puntos conceptuales en los casos más frecuentes de omisión de parte de las ventas e ingresos y, especialmente, en los casos citados en el artículo 14 del Real Decreto en el apartado a) que se refiere a la «Inexactitud u omisión de una o varias operaciones en contabilidad y en los registros exigidos en las normas fiscales» y en el apartado d) que hace referencia al «incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales».

El TS (2-4-92) ¹⁵ estima que cuando la contabilidad o registros reglamentarios del sujeto pasivo ofrezcan anomalías o irregularidades sustanciales que no afecten a la exacción del tributo, la conducta descrita será incardinable como infracción simple en el artículo 83.3.d) y por tanto sancionable con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas, moduladas por los criterios de graduación del artículo 82 que permiten apreciar factores atenuantes y algún agravante.

El TSJ de Cataluña (4-3-93) de acuerdo con la doctrina del TS contenida en la Sentencia a que se hace referencia en el párrafo anterior, considera que no puede ser tenida en cuenta como anomalía sustancial aquella ausencia de contabilidad —ya sea en todo o en parte— que no afecte a la exacción del tributo, cuya declaración pudo realizarse en virtud de los propios documentos aportados por el contribuyente, por lo que dicha circunstancia ya viene contenida en la propia infracción consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria.

El TSJ Cataluña (S. 22-2-93) entiende que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 14 del Real Decreto, en el caso de existencia de ventas no contabilizadas ni declaradas debe mantenerse la sanción impuesta ya que la determinación de la deuda tributaria y la consiguiente sanción son las consecuencias derivadas de que la empresa demandante no lleva correctamente los registros contables exigidos.

La Resolución del TEAC (13-5-92) entiende que al estar ausente de justificación la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad es incorrecta la aplicación del criterio de mala fe recogido en el apartado 13.1 b) del Real Decreto que conlleva un incremento adicional de 100 puntos ¹⁶, ya que no puede la Inspección de Tributos afirmar que en la contabilidad del contribuyente se aprecian «anomalías sustanciales cuando no se especifican dichas anomalías ni en el cuerpo del Acta ni el posterior informe emitido, ni se concreta cuales son los gastos de personal no contabilizados en los que se basa la exacción del tributo».

¹⁴ En el núm. 18 de la RTT en esta Sección se comenta la doctrina de los Tribunales sobre las anomalías sustanciales en la contabilidad en «*El régimen de Estimación Indirecta*».

¹⁵ Dicha Sentencia pone en relación la normativa que en materia de infracciones tributarias regía con anterioridad a la modificación introducida por la Ley 10/85, dado el carácter retroactivo de las normas sancionadoras cuando favorecen al sancionado.

¹⁶ La doctrina pone de manifiesto que la sanción se verá agravada con 100 puntos porcentuales cuando en los apartados a) y d) del artículo 79 existan elementos dolosos que invaliden la contabilidad.

b) *Transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios*

En cuanto a la transcripción incorrecta, el Informe, con un criterio plausible, estima que solamente cabe apreciar la existencia de mala fe en los casos en que el modelo de declaración exija una transcripción literal y exacta del balance o del saldo de una determinada cuenta, sin que pueda extenderse a todos los casos de divergencia entre contabilidad y resultado contable, dado que las normas contables y fiscales difieren en muchas ocasiones (ajustes contables, gastos reales no deducibles fiscalmente etc.) y ello no siempre indica una conducta dolosa del sujeto infractor salvo que pueda ser probada por la Administración.

Para el TEAC (23-6-92) el sujeto infractor actúa con mala fe cuando transcribe incorrectamente en las declaraciones tributarias los datos que figuran en los libros y registros obligatorios aunque exista una total transparencia en la contabilidad, alegada por el interesado y avalada por el Inspector en cuanto se refiere a la cuantía de los beneficios y de los gastos y el desacuerdo se produzca exclusivamente en la forma de declarar tales beneficios. El Tribunal estima la existencia de mala fe y rechaza que pueda tratarse de una cuestión de interpretación, cuando la discrepancia existente entre el beneficio contable y el declarado, ha exigido la actuación inspectora para regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo.

Mientras las diferencias entre beneficio contable y el beneficio fiscal¹⁷ sigan siendo importantes, para que exista una transcripción incorrecta sancionable es necesario que afecten a la cantidad a ingresar o a devolver y esté probado el ánimo doloso del declarante que da origen al perjuicio económico. En la práctica parece clara la diferencia entre simples errores de transcripción sin incidencia en la determinación de la deuda tributaria y que son subsanables sin comprobaciones inspectoras frente a los que afectan en forma directa a la deuda tributaria y el sujeto pasivo actúa de forma dolosa.

En relación con este apartado conviene puntualizar que en modo alguno las transcripciones incorrectas en las declaraciones de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios pueden ser tipificadas como anomalías sustanciales de la contabilidad, como erróneamente se ha podido interpretar en algún caso.

c) *Facilitar a la Administración datos o informaciones falsas*

El TEAC (24-6-92) entiende que procede incrementar en 100 puntos porcentuales la sanción cuando se ha demostrado la existencia de datos falsos presentados a la Administración y se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 13 b) del Real Decreto¹⁸. Ante la escasa existencia de resoluciones sobre este tipo de infracción no parece que se planteen dudas importantes sobre el enjuiciamiento de las conductas que dan origen a falsas declaraciones de baja

¹⁷ En las conclusiones del XX Congreso Nacional de Asesores Fiscales (Anexo V.III) se aboga porque la divergencia entre el beneficio contable y beneficio fiscal sea la excepción y no la regla.

¹⁸ El artículo 13.1.b) establece que «Cuando se aprecie mala fe se incrementará la sanción en 50 puntos. No obstante el incremento será de 100 puntos cuando existan anomalías sustanciales en la contabilidad para la exacción del tributo de que se trate, falsa declaración de baja y cuando se faciliten a la Administración datos o informes falsos».

JURISPRUDENCIA

o presentación de datos o informes falsos frente a los problemas apuntados en relación con las anomalías sustanciales en la contabilidad, conceptos ambos que aparecen regulados en el mismo artículo del Real Decreto.

2. Capacidad económica del sujeto infractor

El Tribunal Constitucional estima que la igualación de las multas puede conllevar un muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados si las circunstancias económicas de estos son desiguales. Considera el TC que el criterio de capacidad económica utilizado para graduar las sanciones no vulnera los principios de igualdad y progresividad recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución¹⁹ ya que ninguna norma establece que la eficacia de tales principios deba quedar reducida al momento de ordenar el ingreso público, ni se prohíbe de forma expresa que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias.

Para el TEAC (24-6-92) el artículo 13.1 e) del Real Decreto señala que la sanción podrá aumentarse atendiendo a la capacidad económica del sujeto infractor y las declaraciones que obran en el expediente del Impuesto sobre Sociedades son pruebas suficientes para justificar la existencia de dicha capacidad económica y la consiguiente agravación de la sanción en 50 puntos.

El TEAC en una Resolución de 3-3-92, que ha encontrado el lógico rechazo en la doctrina, sostiene que la propuesta Inspectora de no incrementar ni disminuir la sanción atendiendo a la capacidad económica del sujeto infractor, no puede modificarse en vía económico administrativa, al entender que no estamos ante un supuesto en el que se produce la indebida aplicación de una norma ni la posible rectificación de un error de hecho. El sujeto pasivo, a juicio del TEAC, da su conformidad al hecho de tener suficiente capacidad económica al no alegar nada al respecto en el momento de levantarse el acta y graduarse la sanción, sin que por tanto proceda con posterioridad solicitar en la vía económica administrativa lo que no adujo en vía de gestión o de inspección.

Como tiene declarado el TS (2-4-92), en vía económico-administrativa no son impugnables las actas de inspección sino el acto administrativo de gestión tributaria, lógicamente soportado o fundamentado por el contenido del acta. Ello pone claramente de manifiesto que la aceptación del contribuyente no puede subsanar las ilegalidades, irregularidades y defectos de que adolezca un acta de conformidad y por tanto no cabe exigir al sujeto pasivo que alegue ante la Inspección los motivos o razones de disconformidad o discrepancia que pueda detectar en el acta levantada.

Por ello, difícilmente se puede compartir el criterio del TEAC sobre la improcedencia de impugnar en vía económico-administrativa la capacidad económica porque conduce a la total indefensión del sujeto pasivo, ya que, como reiteradamente se ha expuesto por los Tribunales, la aceptación de un acta se limita a los supuestos de hecho recogidos en ella y en el caso

¹⁹ El citado artículo establece que «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

analizado no existían en el expediente suficientes elementos para fundamentar la capacidad económica del recurrente.

El TEAC (3-12-91) al estudiar los efectos derivados de la situación legal de suspensión de pagos en que se halla la empresa recurrente, que en modo alguno significa la paralización de la actividad económica de la empresa, que queda controlada por los interventores judiciales, estima que se ha incurrido en la infracción definida en el artículo 79 a) de la LGT, que debe ser sancionada conforme a lo dispuesto en el artículo 88.3 de la misma ley, porque consta que se han satisfecho a los empleados y trabajadores sus sueldos y salarios, practicando las retenciones a cuenta del IRPF correspondientes, sin que se hubiera ingresado su importe en el Tesoro Público en el plazo reglamentario.

Dicha Resolución es consecuente con una normativa en la que no se establece, injustificadamente, excepción específica en los supuestos regulados en el artículo 77.4 (acciones y omisiones que no dan lugar a responsabilidad tributaria) para las empresas que se encuentran en suspensión de pagos o quiebras y cuya lógica falta de liquidez no es contemplada ni en la normativa reguladora de los fraccionamientos y aplazamientos de pago ni en la suspensión del procedimiento de ingreso, cuando es evidente incide sobre las cantidades retenidas por retenciones a cuenta del IRPF y del IS, en contra del tratamiento especial que tradicionalmente los Tribunales pretenden dar a dichos débitos frente al resto de las obligaciones fiscales ²⁰.

3. Resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora

Para el TS (22-1-93) la resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora ²¹ se castiga o por la vía penal de resistencia a los agentes de la autoridad (art. 6 del RGI ²² en relación con el art. 231 ó 237 del Código Penal) en cuyo caso ya no podrán imponerse sanciones administrativas en virtud de lo dispuesto en el artículo 77-6 de la LGT (delito fiscal) o por la vía administrativa aplicando las sanciones del artículo 83.6 de la LGT (multas de 50.000 a 1.000.000 por resistencia a la actuación inspectora) o agravando la sanción tributaria por aplicación de artículo 82-d de la LGT (resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria).

Para el TSJ Cataluña (12-5-92) constituye resistencia a la actuación inspectora la negativa a la entrega de determinados listados de ordenador al Inspector actuario y a facilitar la entrada a determinados despachos, actitudes que son sancionables de conformidad con lo establecido en el artículo 83.6 de la LGT ²³ sin que exista infracción del principio «non bis in

²⁰ Cuando la empresa se encuentra en suspensión de pagos o en quiebra y no puede pagar sus impuestos, la Hacienda Pública no arbitra fórmulas para paliar los problemas derivados de tales situaciones, sin que pueda servir de excusa que muchas veces se creen dichas situaciones de forma ficticia para paralizar la acción de cobro de los acreedores, entre los cuales normalmente siempre aparece la Administración tributaria.

²¹ Vid. apartado II a) de este comentario.

²² Dicho artículo establece que los funcionarios de la Inspección de tributos tienen el carácter de Agentes de la autoridad a los efectos de la responsabilidad penal de quienes les ofrezcan resistencia.

²³ El citado artículo sanciona con multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas la resistencia, excusa o negativa para examen de documentos, asientos de contabilidad, programas, sistemas operativos o cualquier otro antecedente o información de los que se deriven los datos a presentar o aportar y para la comprobación o compulsión de declaraciones o relaciones prestadas.

JURISPRUDENCIA

idem» entre dicha sanción y las que ya fueron liquidadas por incumplimiento de las obligaciones tributarias en el IRPF al tratarse de conductas distintas, con tipificaciones diversas por hechos diferentes.

Para el TS (8-3-91) la mayor o menor cortesía del empresario respecto de los Inspectores no ha de ser tenida en cuenta como un hecho encaminado a realizar la «obstrucción a la labor inspectora» que en el acta se indica, dado que la comprobación se realizó sin necesidad de la asistencia del empresario o de otra persona encargada por él.

En todo caso agravar la sanción atendiendo a la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración, a que hace referencia el artículo 82 d) de la LGT, puede dar lugar a una duplicación con el supuesto de «falta de aportación de pruebas y documentos» que recoge el artículo 14 del Real Decreto en su apartado 3 f) como uno de los supuestos en los que se entiende que el sujeto infractor ha actuado de mala fe²⁴.

4. Perjuicio económico

La graduación de las sanciones tributarias atendiendo a la cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública viene regulada en el artículo 82.g) de la LGT y en el artículo 13.1a) del Real Decreto.

El TSJ de Aragón (9-11-92) estima que con aplicación de dicho criterio no se vulnera el principio de «non bis in idem» porque las disposiciones citadas se limitan a establecer un criterio de agravación, o subtipo agravado, según se quiera analizar, en orden a la mediación de responsabilidad inherente a la infracción tributaria, perfectamente compatible con las usuales técnicas legislativas penales o administrativas sancionadoras²⁵.

Para el TEAC (22-7-91) la falta de ingreso de la deuda tributaria o de cantidades que hubieran ingresarse entran de lleno en lo dispuesto en el artículo 13 del Real Decreto para aplicar el agravante del perjuicio económico no pudiendo admitirse la alegación formulada por el recurrente de que no existe tal perjuicio dado el sistema de cálculo empleado por la empresa, en el que se ha dado una incorrecta aplicación del Reglamento del Impuesto a efectos de determinar el porcentaje de retención.

El TSJ de Aragón (3-4-93) señala que para aplicar este supuesto de agravación²⁶ será siempre necesario determinar el montante de la deuda tributaria o de las cantidades que hubieran debido ingresarse acudiendo a las normas propias de cada tributo²⁷.

²⁴ Vid. comentario al INFORME en Carta Tributaria núm. 173 (Ref. 4108).

²⁵ En dicha Sentencia el TSJ de Aragón estima que no procede someter al juicio del Tribunal Constitucional la alegada inconstitucionalidad de los núm. 1, 2 y 3 del artículo 13 del Real Decreto.

²⁶ Para graduar el perjuicio económico hay que poner en relación la naturaleza de la infracción tributaria (cantidades retenidas o que se debieron retener, tributos repercutidos, pagos a cuenta o fraccionados y otras infracciones) y el tanto por ciento que represente el perjuicio económico sobre la deuda tributaria (con tramos comprendidos entre menos del 10%, 10% y 50%, 50% y 75%) y con multas que van del 150 al 300 por 100.

²⁷ En dicha Sentencia se analiza el vacío normativo creado por la Sentencia 45/89 del TC y los efectos del artículo 15 apartado 4) párrafo b) de la Ley 20/89 que establece la cuota diferencial que debe prevalecer, lo que no significa a juicio del TSJ de Aragón que haya de servir como módulo de partida a efectos de imponer la sanción en dichos casos.

El TSJ Cataluña (11-5-93) a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad señala que la imposición de cada sanción debe ir acompañada de los hechos que la justifican y la correspondiente valoración, por lo que no es suficiente la mera indicación de la norma aplicable y del tanto por ciento de sanción impuesto, que debe guardar una directa e íntima relación con los hechos que se pretenden sancionar.

5. Conformidad

Para el Tribunal Constitucional (26-4-90) la conformidad del sujeto pasivo a las actas de inspección es una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios ya que nada obliga a los sujetos pasivos a presentar tal conformidad y si lo hacen es porque ejercitan una opción de la que esperan obtener un beneficio al que no tienen derecho. La ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad ni impide tampoco que, una vez presentada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación, cesando evidentemente el privilegio.

Para el TC la renuncia al ejercicio de las acciones para poder solicitar la condonación graciable no supone una renuncia al derecho de la tutela efectiva, lo que sería en sí mismo inconstitucional, sino simplemente al uso de tal derecho con el mismo fundamento que el señalado para la reducción. En la medida que dicho beneficio no resulta desproporcionado, se adopta libremente por el interesado y en el mismo se obtiene un beneficio graciable, que es el que mejor conviene a los intereses del peticionario de la condonación, no existe transgresión de derecho fundamental alguno, quedando la libertad del contribuyente para elegir entre una u otra vía, según convenga a sus intereses.

En las Conclusiones del XX Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Anexo V-III) se aboga porque la conformidad o disconformidad del contribuyente ante las liquidaciones que se le propongan carezcan de transcendencia a efectos de una mayor sanción, para evitar que el efecto coactivo que implica la prestación de la conformidad enturbie el procedimiento sancionador.

El TS (2-4-92) puntualiza que la condonación automática que se contenía en la LGT antes de la Ley 10/85 es distinta de la condonación graciable, única que ha quedado subsistente después de ella, ya que lo que antes era condonación automática ha quedado convertida en un elemento para la graduación de la sanción que según el artículo 82 h) no se refiere a los hechos sino a la *propuesta de liquidación* que se formule. La disconformidad con la aplicación del Derecho expresada en el acto de recurrir lleva aparejada su pérdida lo que en nada vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (que se mantiene intangible) y sólo significa que, en caso de suscitarse la contienda, decae el perdón de la Administración perjudicada, permitido por la LGT de la misma forma que el Código Penal alude al perdón del ofendido.

El TEAC (1-4-92) estima que el desestimiento de la reclamación interpuesta contra la liquidación no lleva consigo la anulación de la sanción inicialmente condonada y el TSJ de Aragón (9-11-92) de acuerdo con la Sentencia del TS (2-4-92) pone de manifiesto que la estima parcial de la reclamación judicial es compatible con la pérdida del beneficio inherente a la conformidad originaria, siendo los actos administrativos que así lo establecen conformes con la legalidad.

JURISPRUDENCIA

IV. CONCLUSIONES

I. Generan incertidumbre las Resoluciones de los Tribunales que sientan la siguiente doctrina:

- Los criterios para guardar las sanciones son aplicables a las infracciones simples.
- La capacidad económica del sujeto infractor no puede ser objeto de impugnación en vía económico-administrativa al no ser un supuesto en el que se produzca la indebida aplicación de la norma.
- La agravación de las sanciones por transcripción incorrecta de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios es perfectamente compatible con la existencia de una contabilidad en la que se recojan correctamente los resultados del ejercicio.

II. El recargo del 50 por 100 por ingresar las liquidaciones fuera de plazo, cuya naturaleza jurídica no ha sido todavía definida por los Tribunales, encubre para la doctrina científica una sanción y por tanto deberían ser de aplicación las causas de exoneración de responsabilidad por infracción tributaria y los criterios de graduación de sanciones.

III. Aunque con la normativa vigente no se vulnere derecho fundamental alguno, en aras de un procedimiento sancionador más puro la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo debería carecer de transcendencia a efectos de una cuantificación de la sanción.

IV. La sanción exigida por resistencia, excusa o negativa plantea problemas de duplicidad cuando también se sanciona la «falta de aportación de pruebas y documentos contables o negativa a su exhibición» (apartado 3 f) del artículo 14 del Real Decreto).

V. Resulta plausible la doctrina de los Tribunales cuando exige que las anomalías sustanciales en la contabilidad solamente pueden agravar la sanción cuando vengan determinadas en el acta de inspección de forma concreta y se fundamenta que afectan a la exacción del tributo.

V. ANEXOS

V-I. SINTESIS DE JURISPRUDENCIA

V-I-1. Criterios para la graduación de las sanciones

a) Infracciones simples

- No se pueden tramitar dos expedientes sancionadores de infracción simple, uno por cada llamamiento desatendido, al existir identidad de sujeto (el obligado tributario), de hecho (falta de personación) y de fundamento (desobediencia al mandato de la Inspección) no obstante lo cual se arbitra un doble castigo, lo que vulnera el principio de «non bis in idem» de sólido arraigo en nuestro Derecho sancionador y que recoge implícitamente el artículo 133 de la Ley 30/92 (TS 22-1-93).

- La aplicación por el Director General de Inspección Financiera y Tributaria de una multa de 300.000 ptas por aplicación de lo dispuesto en el núm. 4 del artículo 83 de la LGT (la falta

de presentación de declaraciones o relaciones o no proporcionar los datos individualmente requeridos a que se refieren los artículos 111 y 112 de la LGT) agravada por la apreciación de resistencia a la acción investigadora de la Administración conforme a lo establecido en el artículo 16 del RD 2631/85, son preceptos ambos no aplicables en el presente expediente, pues por una parte no está acreditado que la sociedad haya imposibilitado a la Administración el conocimiento de la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, mediante el agotamiento de las facultades que la Inspección tiene atribuidas por los artículos 36 y 37 del RGIT y no puede admitirse por otro lado que la calificación de la actitud del obligado como la resistencia, negativa u obstrucción de la acción investigadora de la administración cuando el mismo se niegue a atender los requerimientos de la administración en orden a obtener el cumplimiento de las obligaciones, como actitud agravatoria de la sanción, pueda ser aplicable a la propia infracción consistente en la falta de atención al requerimiento pues se estaría ante el caso insólito de una infracción básica que en su misma comisión llevaría en sí el elemento agravatorio de la sanción en principio en ella contemplada. Supuesto que aparece contemplado en la Circular 8/88 de 22 julio de la Secretaría General de Hacienda que en sus números 10 y 13 señala que la falta de atención de los requerimientos formulados al amparo del artículo 111 será sancionada con 10.000 ptas. por no atender al primer requerimiento y 20.000 por no atender al segundo, por lo que en el presente caso por no atender a los dos requerimientos la sanción alcanza la cuantía de 30.000 ptas (TEAC 1-4-92).

V-I-2. Doctrina de los tribunales sobre criterios para graduar las sanciones

A) MALA FE

a.1) *Anomalías sustanciales en la contabilidad*

- Tras la modificación de la Ley 10/85, cuando la contabilidad o registros reglamentarios del sujeto pasivo ofrezcan anomalías o irregularidades sustanciales que no afecten a la exacción del tributo, la conducta descrita será inculpada como infracción simple en el artículo 83.3.d) sancionable con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas modulada por los criterios de graduación del artículo 82 donde habría que apreciar factores atenuantes (aportación de documentación, conformidad, capacidad económica) y algún agravante (comisión repetida de la infracción) con lo que la sanción podría haber sido mas moderada y por tanto de aplicación retroactiva de la Ley 10/85 (TS 2-4-92).

- No es correcta la aplicación del criterio recogido en el apartado 13.1 b) del RD 2631/85 de 18 de diciembre que conlleva un incremento adicional de 100 puntos al apreciarse mala fe en base a anomalías sustanciales en la contabilidad ya que la Inspección, ni en el cuerpo del Acta ni el posterior informe emitido, especifica cuáles son las anomalías halladas en la contabilidad de la Empresa ni explicita que los gastos de personal en los que se basa la exacción del tributo no estuvieran contabilizados, limitándose en su informe a mencionar con carácter general que el Libro Diario aportado por la Sociedad no refleja la realidad de los hechos económicos sin explicar la razón de tal afirmación (TEAC 13-5-92).

- Como bien se dice en la resolución administrativa impugnada, es evidente que la empresa demandante lleva los registros contables exigidos, pero no correctamente, de ahí pues el

JURISPRUDENCIA

resultado adverso en la liquidación en cuanto a la determinación de la deuda tributaria y la consiguiente sanción, que a tenor de lo dispuesto en el artículo 14 del RD 2631/85 debe mantenerse (TSJ Cataluña 22-2-93).

- La doctrina del TS contenida en la Sentencia de 2-4-92 pone de manifiesto que no pueden ser tenidas en cuenta como anomalías sustanciales aquellas ausencias de contabilidad — ya sea en todo o en parte— que no afecten a la exacción del tributo, cuya declaración pudo realizarse en virtud de los propios documentos aportados por el contribuyente, por lo que dicha circunstancia ya viene contenida en la propia infracción consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria (TSJ Cataluña 4-3-93).

a2) Transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios

- Las alegaciones formuladas por el interesado no pueden desvirtuar la calificación de mala fe que figura en el acta ya que la total transparencia en la contabilidad con la que está de acuerdo el Inspector para fijar la cuantía de los beneficios y la cuantía de los gastos, en definitiva en todo, salvo en la forma de declarar tales beneficios, no supone una cuestión de interpretación, como pretende el recurrente. El sujeto infractor ha actuado con mala fe ya que la circunstancia de transcribir incorrectamente en las declaraciones tributarias los datos que figuran en los libros y registros obligatorios concurre en el presente caso y así se recoge en el informe ampliatorio del acta suscrita, lo cual pone de manifiesto la discrepancia existente entre el beneficio contable y el declarado, que mediante la actuación inspectora ha permitido regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo (TEAC 23-6-92).

a3) Facilitar datos o informaciones falsas

- En cuanto a los 100 puntos porcentuales añadidos por la existencia de mala fe el Tribunal entiende que se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 13 del RD porque se ha demostrado suficientemente la existencia de datos falsos presentados a la Administración (TEAC 24-6-92).

B. CAPACIDAD ECONÓMICA DEL SUJETO INFRACTOR

- La propuesta inspectora de no incrementar ni disminuir la sanción atendiendo a la capacidad económica del sujeto infractor, no puede modificarse en vía económico-administrativa, ya que no procede la indebida aplicación de las normas ni la posible rectificación de un error de hecho, debiendo tenerse en cuenta que el sujeto pasivo que dio su conformidad al hecho de tener suficiente capacidad económica al no alegar nada al respecto en el momento de levantarse el acta y graduarse la sanción. Y ahora no puede solicitar lo que no adujo en vía de gestión o de inspección cuando tampoco aparecen en el expediente suficientes elementos para fundamentar falta de capacidad económica (TEAC 3-3-92).

- El artículo 13.1 e) del RD 2631/85 señala que la sanción podrá aumentarse hasta en 50 puntos porcentuales atendiendo a la capacidad económica del sujeto infractor y el Tribunal entiende que las declaraciones de Sociedades que obran en el expediente son pruebas suficientes para justificar la existencia de capacidad económica y la consiguiente agravación de la sanción en 50 puntos (TEAC 24-6-92).

- La recurrente se hallaba en situación legal de suspensión de pagos pero esta situación en modo alguno significa la paralización de la actividad económica de la empresa, si bien esta actividad está controlada por los interventores judiciales, también consta que se han satisfecho a los empleados y trabajadores sus sueldos y salarios practicando las retenciones a cuenta del IRPF correspondientes sin que se hubiera ingresado su importe en el Tesoro Público en el plazo reglamentario incurriendo por tanto en la infracción definida en el artículo 79 a) de la LGT que debe ser sancionado conforme a lo dispuesto en el artículo 88.3 de la misma ley (TEAC 3-12-91).

C. RESISTENCIA, EXCUSA O NEGATIVA A LA ACTUACIÓN INSPECTORA

- Constituye resistencia a la actuación inspectora la negativa a la entrega de determinados listados de ordenador al Inspector actuante y a facilitar la entrada a determinados despachos, actitudes que son sancionables de conformidad con lo establecido en el artículo 83.6 de la LGT sin que exista infracción del principio «non bis in idem» entre dicha sanción y las que ya fueron liquidadas por incumplimiento de las obligaciones tributarias en el IRPF al tratarse de conductas distintas con tipificaciones diversas y por hechos diferentes (TSJ 12-5-92).

- Amen de que en el expediente no consta ni posteriormente se prueba por la Administración que dicho requerimiento se hubiera efectuado en forma legal y en persona habilitada para recibirla o cuando menos que el empleado hubiera dado conocimiento de ello a su empleador o que aquél tuviera atribuciones de éste para cumplir el encargo que la Inspección le interesaba, no se ha de desconocer que por la naturaleza de la comprobación de efectuar —programa constituido por un único largometraje de nacionalidad americana, no proyectándose cortometraje alguno— como reza en el acta anteriormente dicha, y dado que la comprobación se realizó sin necesidad de la asistencia del empresario o de otra persona encargada por él, independientemente de la mayor o menor cortesía del empresario respecto de los Inspectores no ha de ser tenida en cuenta como un hecho encaminado a realizar la «obstrucción a la labor inspectora» que en el acta se indica (TS 8-3-91).

D. PERJUICIO ECONÓMICO OCASIONADO A LA HACIENDA PÚBLICA

- No puede admitirse la alegación formulada por el recurrente de que no existe tal perjuicio económico para el Tesoro Público por el sistema de cálculo empleado por la empresa ya que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 del Real Decreto bajo el título de graduación de las multas por infracciones graves se recoge entre otros supuestos de perjuicio económico para la Hacienda Pública la falta de ingreso de la deuda tributaria o de cantidades que hubieran debido ingresarse (TEAC 22-7-91).

JURISPRUDENCIA

- La imposición de cada sanción debe ir acompañada de los hechos que la justifican y la correspondiente valoración a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad. No es suficiente pues la mera indicación de la norma aplicable y del tanto por ciento correspondiente pues dicho tanto por ciento de sanción impuesto debe guardar una directa e íntima relación con los hechos que se pretenden sancionar (TSJ Cataluña 11-5-93).

- El incremento de la sanción por perjuicio económico a la Hacienda Pública requiere determinar previamente el montante de la deuda tributaria, operación ésta que en el momento de la infracción no podía llevarse a cabo como consecuencia del vacío normativo creado por la Sentencia 45/89 del TC. El módulo de la sanción ha de ser la cuota diferencial que realmente se haya dejado de ingresar (TSJ 3-4-93).

E. CONFORMIDAD A LA PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN QUE SE FORMULE

- El desestimiento de la reclamación interpuesta contra la liquidación no lleva consigo la anulación de la sanción inicialmente condonada (TEAC 1-4-92).

- La condonación automática que se contenía en la LGT antes de la Ley 10/85 es distinta de la condonación graciable, única que ha quedado convertida subsistente después de ella, ya que lo que antes era condonación automática ha quedado en un elemento para la graduación de la sanción que según el artículo 82 h) no se refiere a los hechos sino a la *propuesta de liquidación* que se formule, que supone la aplicación del Derecho y la disconformidad con él, expresada en el acto de recurrir lleva aparejada su pérdida lo que en nada vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (que se mantiene intangible) y sólo significa que en caso de suscitarse la contienda decae el perdón de la Administración perjudicada permitido por la LGT de la misma forma que el Código Penal alude al perdón del ofendido (art. 112.5.ª) (TS 2-4-92).

V.II. CRITERIOS ADMINISTRATIVOS

V.II.A) INSTRUCCION de 26 de abril de 1993, por la que se modifica el número 13 de la Circular 8/1988 de la Secretaría General de Hacienda, por la que se establecen los criterios a aplicar por las Dependencias o Secciones de Gestión Tributaria de las Delegaciones o Administraciones de Hacienda, por las infracciones tributarias que se detallan.

La Circular 8/1988 de la Secretaría General de Hacienda, de 22 de julio, estableció los criterios a aplicar por las Dependencias o Secciones de Gestión Tributaria de las Delegaciones o Administraciones de Hacienda por las infracciones tributarias que se detallan, especificando en su *número 13 los criterios a aplicar en el supuesto de sucesivos requerimientos no atendidos, propugnando la tramitación de diversos expedientes sancionadores.*

Los criterios manifestados por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de enero de 1993, por la que se declaró nulo el tercer párrafo o inciso del apartado 1 del artículo 32 del Reglamento General de Inspección, deben ser asumidos en el área de gestión tributaria, por lógicas razones de congruencia.

En virtud de lo expuesto, se dictan las presentes

INSTRUCCIONES:

Primera. Sanciones por requerimientos no atendidos.

1. Cuando los obligados tributarios no atiendan los requerimientos formulados por los órganos de gestión tributaria, éstos instruirán el correspondiente expediente *por la infracción simple cometida, tipificada en el artículo 78.1 de la Ley General Tributaria* y consistente en el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios contemplados en los artículos 35.2 y 104 de la citada ley, sancionándose de acuerdo con lo establecido en el artículo 83.1 de la misma.

Cuando los órganos de gestión reiteren el requerimiento por segunda y, en su caso, por tercera vez, no tramitarán un expediente sancionador por cada uno de los requerimientos no atendidos, sin perjuicio de la consideración de *tales circunstancias en la graduación de la sanción que, en su caso, se imponga por el único expediente por infracción simple que se tramite.*

La sanción a imponer en relación con el expediente por infracción simple a que se refiere el párrafo primero de esta Instrucción se graduará teniendo en cuenta los *criterios establecidos en los artículos 82 de la Ley General Tributaria y 11 y 12 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, y en especial los siguientes:*

- a) Comisión repetida de este tipo de infracciones.
- b) Retraso en el cumplimiento de la obligación o deber formal de atender a la Administración.
- c) La resistencia a la acción investigadora de la Administración Tributaria.

En orden a la efectiva aplicación de los anteriores criterios y según el número de requerimientos que, en su caso, se efectúen, se establece el siguiente cuadro:

COMISIÓN REPETIDA	RETRASO EN LA ATENCIÓN A LA ADMINISTRACIÓN		
	No atiende al primer requerimiento	No atiende al segundo requerimiento	No atiende al tercer requerimiento
Ninguna infracción cometida anteriormente ...	25.000 ptas.	50.000 ptas.	75.000 ptas.
Una infracción cometida y sancionada con anterioridad	60.000 ptas.	105.000 ptas.	150.000 ptas.

2. Lo dispuesto en esta Instrucción no es de aplicación a aquellos requerimientos realizados para subsanar errores detectados o contemplar expedientes iniciados a petición del interesado y distintos de los de naturaleza liquidatoria de cada tributo, cuya falta de atención por parte del requerido conlleve la caducidad de la acción y el archivo de las actuaciones, en

JURISPRUDENCIA

los que las Dependencias de Gestión Tributaria o Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se abstendrán de abrir el correspondiente expediente sancionador y se limitarán a dar por *concluido el expediente originario por caducidad, archivando las actuaciones*.

Segunda. *Expedientes sancionadores en tramitación y sanciones recurridas.*

1. Los expedientes sancionadores en tramitación relativos a los segundos y terceros requerimientos a que se refería el número 13 de la Circular 8/1988, o las sanciones por los mismos hechos que se encuentren recurridas se *sobreseerán y se anularán, respectivamente*.

2. Los expedientes sancionadores en tramitación *relativos al primer requerimiento no atendido se ajustarán a lo dispuesto en las presentes Instrucciones*.

Tercera. *Infracción principal.*

Lo dispuesto en la Instrucción Primera de esta Circular se entiende sin perjuicio de las infracciones cometidas por el inicial incumplimiento de la obligación que motivó el requerimiento del órgano de gestión tributaria.

V.II.B) Circular n.º 8 de 22 de julio de 1988, sobre criterio a seguir en las infracciones tributarias

La Ley 10/1985, de 26 de abril, por la que se modifica la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, ha supuesto un cambio sustancial en la concepción de las infracciones tributarias cometidas por los sujetos pasivos.

La Circular n.º 1/86, de 29 de abril, de la Secretaría General de Hacienda, unificó los criterios de actuación de los Organos de la Hacienda Pública.

Los cambios normativos introducidos por las últimas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, así como la experiencia adquirida en la aplicación de las normas arriba citadas, han puesto de manifiesto la necesidad de dictar nuevas instrucciones que aporten una mayor claridad y racionalidad en la aplicación de la normativa vigente en materia de infracciones y sanciones tributarias.

En virtud de lo expuesto, esta Secretaría General, en ejercicio de las competencias que tiene atribuidas, dicta la siguiente Circular:

No se recogen las ocho primeras instrucciones (referidas al tratamiento de las declaraciones-liquidaciones presentadas sin realizar el ingreso fuera de plazo) que han sido modificadas por la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT, para la aplicación de los artículos 61.2 y 128 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por la Ley 18/91 (D.A. 14.ª) de 6 de junio del IRPF y Ley 31/91 (art. 86) de los Presupuestos Generales del Estado para el año 1992.

9. Declaración anual de operaciones, resúmenes anuales de retenciones y, en general, declaraciones efectuadas de acuerdo con el artículo 111 de la Ley General Tributaria, presentadas fuera de plazo sin requerimiento de la administración

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 83.1 de la Ley General Tributaria y el artículo 12 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, se iniciará la apertura de expediente sancionador por infracción simple sancionable con multa fija, determinada de acuerdo con el siguiente cuadro.

SANCIÓN APLICABLE	
Retraso menor de 3 meses	15.000
Retraso de 3 meses a 1 año	25.000
Retraso superior a 1 año	40.000

10. Declaración anual de operaciones, resúmenes anuales de retenciones y, en general, declaraciones efectuadas de acuerdo con el artículo 111 de la Ley General Tributaria, fuera de plazo con requerimiento de la administración

Se abrirá expediente sancionador por infracción simple con una multa de 1.000 pesetas, como mínimo, por cada dato no declarado en plazo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 83.4 de la Ley General Tributaria y el artículo 12 del Real Decreto 2631/1985.

El importe de la sanción así calculada no podrá ser inferior a las cuantías fijadas en el apartado noveno de esta Circular en razón del retraso padecido.

Asimismo, el importe total de la sanción no podrá ser superior al límite establecido en el artículo 83.4.º de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por el artículo 112 de la Ley 33/1987, de 13 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

Las Dependencias Gestoras requerirán a los declarantes para que se subsanen los errores, inexactitudes y falsedades que hayan apreciado en la comprobación formal de sus declaraciones.

La falta de atención a estos requerimientos será sancionada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 13 de esta Circular.

Ante el tercer requerimiento no atendido, la Dependencia gestora dará traslado del expediente a los Servicios de Inspección.

11. Presentación fuera de plazo de la declaración-resumen anual del IVA o de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese de las actividades que determinen la sujeción al IVA, sin requerimiento previo de la administración

Se iniciará la apertura de expediente sancionador por infracción simple por una cuantía de 10.000 pesetas, cuando el retraso no sea superior a tres meses, de 15.000 pesetas, cuando

JURISPRUDENCIA

sea superior a los tres meses y no sobrepase el año, y de 20.000 pesetas si el retraso excede de un año, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83.1.º de la Ley General Tributaria, y el artículo 12 del Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre.

12. Presentación fuera de plazo de la declaración-resumen anual del IVA o de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese de las actividades que determinen la sujeción al IVA mediando requerimiento previo de la administración

Se iniciará la apertura de expediente sancionador por infracción simple por una cuantía de 25.000 pesetas, de acuerdo con el artículo 83.1 de la Ley General Tributaria y el artículo 12 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre.

13. Sanciones por requerimientos no atendidos

Según lo dispuesto en el artículo 83.1 de la Ley General Tributaria y en el artículo 12 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, los requerimientos formulados por la Administración y no atendidos por los sujetos pasivos darán lugar a la apertura de expediente sancionador por infracción simple, imponiéndose multa fija de acuerdo con el siguiente cuadro:

No atender requerimiento	SANCIÓN APLICABLE		
	Primer requerimiento	Segundo requerimiento	Tercero suc.req
Resumen Anual de IVA. Retenciones a cuenta del IRPF, y el Impuesto sobre SOCIEDADES	25.000	50.000	100.000
Declaración anual de operaciones			
Presentación de declaraciones por IRPF. Impuesto sobre SOCIEDADES, IVA, Impuesto sobre el Patrimonio, así como pagos fraccionados, pagos a cuenta y retenciones.			
Otros requerimientos	10.000	20.000	30.000

V.III CRITERIOS EXPUESTOS POR LA ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES EN SU XX CONGRESO

- *Ordenación Básica del sistema tributario*

Debe procederse a una atenuación del régimen de sanciones tributarias cuyo nivel medio es muy superior al de los países de nuestro entorno y que las propias Autoridades del Minis-

terio han reconocido ser excesivas así como a la legalización de los criterios de graduación de sanciones y de su cuantificación.

- *Recursos administrativos y Jurisdiccionales*

La aplicación de sanciones tributarias habría de suspenderse como consecuencia de la interposición de recursos, sin exigencia de garantía, en virtud del principio constitucional de presunción de inocencia.

- *Procedimiento Sancionador*

La conformidad o disconformidad del contribuyente ante las liquidaciones que se propongan tienen que carecer de trascendencia a efectos de una mayor sanción.

- *Imposición directa: Impuesto sobre Sociedades*

La divergencia entre beneficio contable y beneficio fiscal debe ser excepción y no regla general.