

NOTA Nº 1/11

INCOMPATIBILIDAD ENTRE LA SANCIÓN DE LA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 170.DOS.4º DE LA LEY 37/1992 Y DE LAS INFRACCIONES DE LOS ARTÍCULOS 200 Y 201 DE LA LEY 58/2003.

Por la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Empresas se plantea si existe incompatibilidad entre la sanción por la infracción del artículo 170.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y las sanciones por las infracciones tributarias por incumplir obligaciones contables y registrales (art. 200 LGT) y por incumplir obligaciones de facturación o documentación (art. 201 LGT) que se deriven de aquella infracción. Es decir, se plantea la posibilidad de sancionar los incumplimientos "formales" cuando tales infracciones se derivan de la infracción específica regulada en el art. 170.Dos.4º de la LIVA, que sanciona al 10% las cuotas no liquidadas por inversión del sujeto pasivo o por adquisiciones intracomunitarias de bienes.

La Disposición adicional tercera del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante, RGRST), establece lo siguiente:

“Disposición adicional tercera. Aplicación de las infracciones previstas en los artículos 170.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en el artículo 63.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.

Cuando se haya cometido la infracción prevista en el artículo 170, apartado dos, número 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, o la prevista en el artículo 63.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias, no se impondrá sanción por las infracciones previstas en los artículos 191, 193, 194 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se hubiesen originado por la no consignación de cantidades en la autoliquidación, y deberán imponerse las sanciones correspondientes a las infracciones previstas en dichas normas”.

Por consiguiente, en caso de apreciarse culpabilidad en la falta de liquidación de las cuotas del IVA por inversión del sujeto pasivo o por adquisiciones intracomunitarias de bienes no se sancionarán por la infracción de dejar de ingresar regulada en el art. 191 LGT, sino por la infracción específica prevista en el art. 170.Uno.4º de la LIVA referente a la falta de consignación en la declaración-liquidación de IVA de las cuotas devengadas.

Ahora bien, la conducta del obligado tributario que ha llevado a la existencia de una cuota dejada de ingresar y a la no consignación de la cuota en la declaración-liquidación puede haber venido precedida del incumplimiento de las obligaciones contables y registrales, tipificado en el art. 200 de la LGT, y del incumplimiento de las obligaciones de facturación o documentación, tipificado en el art. 201 de la LGT. Por ello, se plantea la compatibilidad

o no entre la sanción por la infracción del art. 170.Uno.4º de la LIVA y los señalados incumplimientos de obligaciones formales.

En relación con la infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales, el art. 16.3 del RGRST establece que: *“No se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativa al incumplimiento de obligaciones contables y registrales, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral”*. Y, en relación con la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación, el art. 17.3 del RGRST dispone que: *“No se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento”*.

Por lo tanto, los artículos 16.3 y 17.3 y la Disposición adicional tercera del RGRST regulan expresamente la incompatibilidad de las infracciones de los artículos 191 a 197 de la LGT tanto con las infracciones por incumplimientos registrales y de documentación como con la infracción específica del art. 170.Uno.4º de la LIVA, pero no contempla la incompatibilidad entre estas últimas. Pero de este hecho no puede deducirse sin más que sean compatibles, circunstancia que tampoco establece la norma.

Para examinar la compatibilidad o no de las citadas sanciones procede acudir al art. 180 de la LGT, que regula la aplicación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias y que constituye el fundamento de las anteriores normas reglamentarias. En concreto, el art. 180.2 de la LGT establece que: *“Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”*.

Las infracciones registrales y documentales suelen constituir el medio para la infracción de falta de ingreso. Por ello, el desvalor de estas conductas instrumentales se incluye en la infracción tributaria por dejar de ingresar y se utiliza para calificar dicha infracción, de forma que estos incumplimientos formales quedan subsumidos en la falta de ingreso y no se sancionan de forma independiente. Luego la infracción por falta de ingreso del art. 191 de la LGT subsume los incumplimientos registrales y documentales que se utilizan para su comisión.

Ello supone que la incompatibilidad entre la infracción específica prevista en el art. 170.Uno.4º de la LIVA y la infracción regulada en el art. 191 LGT se refiere a la falta de ingreso y a los elementos que sirven para calificar esta infracción, es decir, a los incumplimientos contables y registrales y a los incumplimientos documentales y de facturación determinantes de la falta de ingreso.

Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que concurra la infracción tributaria prevista en el art. 170.Dos.4º de la LIVA, no se impondrán las sanciones por las infracciones por incumplir obligaciones contables y registrales (art. 200 LGT) y por

incumplir obligaciones de facturación o documentación (art. 201 LGT) en relación con las operaciones afectadas por aquel incumplimiento.

Madrid, a 1 de febrero de 2011.