



PRESENTACIÓN

■ **La reducción de las sanciones por conformidad a la propuesta de liquidación: cuestiones viejas y nuevas**

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

Como han puesto de manifiesto quienes han estudiado el tema con detenimiento, la reducción de las sanciones tributarias por efecto de la conformidad prestada por los contribuyentes a las actas levantadas por la inspección, data del Real Decreto de 13 de octubre de 1903 y evoluciona con importantes variaciones en su regulación hasta la legislación vigente, siendo de destacar el hecho de que desde hace más de seis décadas, este efecto quedó asociado a la renuncia de toda clase de recursos, por lo que vino a ser un instrumento para reducir la litigiosidad en la materia.

Ahora bien, siendo estos los dos perfiles básicos de la figura —conformidad y renuncia a la impugnación— su aplicación a lo largo de tan dilatada historia no ha dejado de suscitar conflictos entre la Administración y los contribuyentes, de forma que su finalidad no podemos decir se haya cumplido en el grado que hubiese sido deseable, pues el contenido, alcance, naturaleza o efectos de la reducción de las sanciones tributarias, no han sido precisos ni ajenos a diversas polémicas a las que resumidamente nos vamos a referir para comentar alguna que consideramos todavía no resuelta, que consiste en la necesidad —o, a contrario, en la inconveniencia— de que se ofrezca al contribuyente la posibilidad de obtener la reducción de las sanciones por conformidad cuando, una vez anuladas una primera liquidación y su correspondiente sanción, a consecuencia de un recurso, se hayan de dictar otras liquidaciones en sustitución de aquellas. Es decir, si al dictarse la nueva liquidación en sustitución de la anulada, debe ofrecerse nuevamente al interesado la posibilidad de dar su conformidad a la misma, con el efecto consiguiente de obtener la reducción de la sanción que pudiera proceder.

Enlazando con las cuestiones conflictivas de la figura, y a modo de recordatorio de las más relevantes, diremos resumidamente que pocos aspectos de la misma han quedado al margen de una discusión. Así, en cuanto al objeto mismo de la conformidad del contribuyente, no será hasta 1998 (art. 21 del RD 1930/1998), cuando se venga a resolver el tema, introduciendo, por medio de esta disposición reglamentaria una aclaración fundamental: los elementos de la propuesta de regularización tributaria a los que debe referirse la confor-

midad del sujeto son: la cuota tributaria, los recargos y los intereses de demora, pero nunca la propia sanción. Con ello se ponía fin a la situación anterior en que la conformidad debía extenderse también a las sanciones y que fue tan duramente criticada doctrinalmente.

Una segunda cuestión, afectante a la propia naturaleza de la reducción de las sanciones por conformidad, fue la de su variable consideración legislativa, pues en unos periodos se calificaba como un supuesto de condonación –automática–, mientras que en otros momentos se la configuró como un criterio de graduación de las sanciones, categoría a la que se adscribe la vigente LGT. Ello por no mencionar que el legislador, en algunos periodos de esta historia, persiguió los mismos fines de reducir la litigiosidad con un instrumento de distinta naturaleza y técnica, cual fue el de considerar que la conformidad del contribuyente a las actas de inspección le exoneraban de responsabilidad por las infracciones cometidas, surgiendo en cambio un recargo sobre la cuota descubierta. En concreto, fue bajo la vigencia de la Ley de 28 de marzo de 1941, cuando se instituyó un recargo del 10 por 100 para los casos de conformidad con las actas de inspección. Con ello, una vez más nos encontramos con el perfil confuso con que se han empleado las sanciones y los recargos como instrumentos de uso alternativo para lograr una más fácil recaudación del tributo, cuya historia finalizó con la jurisprudencia constitucional en torno a los recargos del artículo 61 de la antigua LGT.

Avanzando en este resumen de cuestiones conflictivas, y centrándonos en la naturaleza de la propia reducción de la sanción lograda mediante la conformidad a las propuestas de liquidación, recordaremos cómo se suscitó un nuevo debate relativo al tratamiento que debiera atribuirse al importe mismo de la reducción. En particular, la discrepancia versaba sobre el régimen jurídico de la parte de la sanción reducida cuando, tras haber impugnado el contribuyente la liquidación, se había de exigir este 30 por ciento de la sanción por desaparecer el presupuesto de hecho que la motivó: la conformidad y la renuncia a la impugnación. Este debate se centraba en determinar si esta suma –correspondiente al importe de la sanción reducida que ahora era exigible– habría de tener naturaleza sancionadora o no, contribuyendo a la discusión el hecho de que, si bien el RD 2631/1985, sobre procedimiento sancionador, ordenaba textualmente que la reclamación posterior contra la liquidación a la que se había prestado la conformidad “restablecerá la sanción”, no se mantuvo esta misma regulación tras la Ley 25/1995.

Los conflictos generados por esta última cuestión cristalizaron en dos temas concretos cuya respuesta dependía de la postura tomada sobre su naturaleza, a saber: si el importe al que nos referimos podía ser causa de la exigibilidad de intereses de demora, lo que no debía ocurrir si se trataba de una parte de una sanción; y si se trataba de un importe que, al igual que la sanción y por su naturaleza de tal, quedaba automáticamente suspendido por el mero hecho de su impugnación, sin necesidad de prestar garantías.

Para finalizar este recordatorio de temas debatidos sobre la figura, hemos de referirnos al principal de todos ellos: el de su adecuación al texto constitucional. En concreto, sobre la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que podía conllevar el hecho de que la reducción de las sanciones tributarias estuviera asociado a la renuncia a cualquier clase de recursos o reclamaciones.

Como es sabido, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril, salvó la constitucionalidad de la reducción automática de las sanciones en caso de conformidad, argumentando que dicha reducción no vulneraba el derecho a la tutela judicial efectiva ya que prestación de conformidad no impedía que se pudieran posteriormente ejercitar las acciones de impugnación, si bien declaraba lógico que en tales casos dejase de operar ese criterio y su efecto de reducción de la cuantía. De este modo el TC venía a respaldar la finalidad perseguida por el legislador con el establecimiento de esta figura - acelerar los procedimientos de gestión y recaudación-, aceptando su utilización al servicio de la gestión tributaria. Pero como es también sabido, no ha sido esta una sentencia acogida favorablemente por la doctrina (F. Pérez Royo y J. A. Martínez de Pisón. También yo mismo en un trabajo anterior) que no ha dejado de señalar el claro efecto que tiene la reducción de las sanciones en relación con el acceso a la justicia y con la desnaturalización de los fines propios de las sanciones tributarias. No sin razón se ha escrito que “la conformidad del sujeto con la regularización que se le propone no tiene posibilidad de poner de manifiesto ninguna condición que revele una menor culpabilidad. Sobre todo cuando la liquidación que se refería incluía la propia sanción. Antes al contrario, un sujeto que hubiese actuado de buena fe sería, lógicamente más proclive a defender su postura ante los tribunales que otro que hubiese actuado con dolo, que sería el más beneficiado de aceptar la propuesta de regularización, consiguiendo con ello la atenuación.

En contra de lo que ocurre con la atenuante de arrepentimiento espontáneo del artículo 21, 4ª y 5ª del Código penal, que contempla la confesión y la reparación del daño como reveladoras de un menor arraigo en el propósito criminal, aquí a lo único que se atiende es a razones pragmáticas, de facilitar la recaudación y evitar la litigiosidad” (I. Sánchez Ayuso).

Por este motivo y por las propias consideraciones vertidas por el Tribunal Constitucional en su sentencia, no creemos que cualquier regulación o interpretación de esta figura esté a salvo de un reproche de inconstitucionalidad severo y fundado. Cuestión sobre la que volveremos posteriormente.

Una vez expuesto lo anterior, hemos de afrontar la exposición de la regulación vigente como paso previo al examen de la cuestión a que nos hemos referido al comienzo de estas páginas.

En primer término, debemos indicar que la LGT, en su artículo 187 y en las disposiciones reglamentarias de desarrollo, incluye la reducción por conformidad entre los criterios de graduación de las sanciones tributarias, declarándolo aplicable en los siguientes supuestos:

- a. En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se admite una especie de conformidad tácita que se entenderá producida siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa. Reducción que según el artículo 188 de la misma norma alcanza el 30 por ciento. Si en el momento de cuantificarse e imponerse la sanción no hubiesen transcurrido los plazos para reclamar contra la liquidación, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

- b. En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo y no haya interpuesto recurso alguno contra la liquidación ni la sanción. Siendo el importe de esta reducción del 50 por ciento
- c. Dentro del mismo procedimiento, en las actas de conformidad, cuando no se recurran las liquidaciones derivadas de las mismas. Siendo el importe de esta reducción del 30 por ciento. Reducción que se logra también cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.
- d. Y, en el caso de actas firmadas en disconformidad, también se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario manifestase expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

En segundo lugar, interesa destacar que la misma Ley, ordena que, en caso de interponerse algún recurso contra los actos resultantes de su conformidad, “el importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado”.

Y, en el apartado cuarto de ese artículo 188, implícitamente se le reconoce naturaleza sancionadora al importe de la reducción y se le asigna un régimen paralelo al de la sanción reducida, ya que la norma establece que, en caso de haberse interpuesto algún recurso contra esta, no es necesario un nuevo recurso contra la reducción que sea exigible, a la que también se extienden los efectos suspensivos derivados del primer recurso; así como que se entenderá, en estos casos, que la cuantía de la sanción a efectos del recurso será el importe total de la misma.

Como conclusión podemos afirmar que la regulación vigente es más completa que la existente con anterioridad, entrando las normas directamente a regular cuestiones que antes hemos señalado como conflictivas o no resueltas. Por otra parte, se recogen en las normas reglamentarias prácticas que ya venían desarrollándose por nuestra administración (S. Aníbarro y B. Sesma) y que tienden a ampliar el ámbito de aplicación de la figura incluso a supuestos no previstos claramente en la propia Ley General Tributaria. Esta misma orientación se manifiesta en el proyecto de reglamento para la aplicación de los tributos en el que, al regular el procedimiento inspector –arts. 187 y 188-, se prevé que cuando el inspector jefe modifique la propuesta de liquidación remitida por el actuario, se vuelva a dar un nuevo plazo al contribuyente para que exprese su conformidad o disconformidad.

No obstante este avance en nuestra legislación vigente, en cuanto a la más completa regulación de la figura, creemos que el supuesto planteado al comienzo no ha sido contemplado, al menos en la totalidad de los supuestos que nos podemos plantear. Recordemos que el supuesto se refería a la situación que se creaba cuando el contribuyente hubiese reclamado la primera liquidación –liquidación inicialmente aceptada y por ello con sanción reducida- y obtenido su anulación ordenándose la práctica de una nueva liquidación. Planteándose en este caso si la Administración debiera ofrecerle nuevamente la posibilidad de prestar su conformidad para obtener también ahora la reducción de la sanción que se derivase de la misma.

El tema no es nuevo, como lo demuestra el hecho de que la doctrina se haya ocupado del mismo aunque sea de forma marginal y con escasa atención. Así, E. Fernández López considera que la respuesta al problema señalado depende del tipo de recurso que se interponga y del contenido de la resolución del mismo. Así si se tratase del recurso de reposición, sería dudoso que pudiera admitirse la reducción de la nueva sanción. Y, en el caso de Reclamación Económico Administrativa, podrá reducirse la nueva sanción cuando se acuerde la anulación de la liquidación y la retrotracción del procedimiento a un momento en el que se pueda pedir nuevamente la conformidad al contribuyente.

A nuestro juicio existen argumentos en que puede apoyarse una solución distinta de la señalada que reconozca el derecho del contribuyente a la reducción de la sanción impuesta en sustitución de la primera que fue anulada junto con la liquidación correspondiente, siempre que contra la segunda liquidación no se interponga ningún recurso o reclamación. Ahora bien, no creemos que deba procederse de forma generalizada a dar una respuesta única válida para todos los casos y supuestos que nos podamos plantear; si bien a nuestro entender, el criterio diferenciador lo encontramos en los diferentes motivos por los que hubiese sido anulada la primera liquidación de que trajo causa la sanción también anulada. En concreto, si el motivo del recurso o reclamación se restringía exclusivamente a hechos determinantes de la liquidación o si se amparaba en infracción de normas jurídicas o vicios de legalidad.

Creemos que cuando el motivo del recurso interpuesto contra la primera liquidación se refiera a cuestiones de hecho, a las que no olvidemos se prestó la conformidad —expresa o tácitamente—, lo que en realidad está haciendo el contribuyente es negar la base misma de su anterior conformidad, conformidad que por afectar a hechos desgravó a la Administración de la carga de fijarlos con mayores pruebas que la de su aceptación por el contribuyente. Diríamos que cuando la Administración actúa dictando una liquidación sobre una base fáctica que ha sido aceptada por el contribuyente, actúa conforme a la ley y a Derecho, pues la carga de la prueba que le incumbe se entiende realizada, salvo que existan dudas fundadas sobre la veracidad de la aceptación del contribuyente, situación en la que debería desarrollar una actividad probatoria más amplia. Cuestión aparte será el tratamiento de los casos en que los hechos a los que se prestó la conformidad deban ser objeto de rectificación por haber incurrido en error de hecho, siempre que este cumpla los requisitos de desconocimiento y relevancia que son exigibles.

Sin embargo, cuando la impugnación afectó a cuestiones de derecho que, primero, pusieron en tela de juicio el acto de liquidación y que, finalmente, fueron causa de anulación del acto, no puede decirse que la Administración actuase conforme a la Ley y a Derecho, sino al contrario. Por ello nunca debió pedir la conformidad del contribuyente a una propuesta de liquidación —o a una liquidación ya dictada, según los casos— que no era ajustada a la legalidad. Lo que corresponde hacer en estos casos es la corrección de los vicios que pesasen sobre el acto o propuesta, para posteriormente solicitar la adhesión del sujeto a la propuesta de liquidación o a la propia liquidación.

Otra conclusión nos llevaría a una solución absurda como es la de defender que cabría la posibilidad de reducir la sanción si no se impugna la liquidación en la primera ocasión, cuando el acto está viciado de ilegalidad, mientras que, una vez corregidos sus vicios como

consecuencia del recurso interpuesto por el particular y dictada una nueva liquidación ajustada a derecho, se pierde entonces la posibilidad de prestar la conformidad y de obtener la reducción de la sanción. Visto así el tema, llegaríamos a la conclusión de que la reducción de la sanción sería un premio al contribuyente que está dispuesto a consentir y transigir un cierto grado de ilicitud en la actuación administrativa, premio que perderá cuando el acto se haya limpiado de todo vicio de legalidad.

Nuestra conclusión creemos que se puede reforzar invocando la misma regulación de la materia en las normas reglamentarias relativas a la conformidad del contribuyente a las actas de inspección, pues nuestro ordenamiento exige que, en el supuesto en que el Inspector jefe aprecie que la propuesta de regularización remitida por el instructor debe ser modificada, por cualquier causa, se proceda a solicitar nuevamente la conformidad del contribuyente a la nueva regularización. Es decir, nuestros reglamentos no amparan que pueda solicitarse o tener valor jurídico una conformidad con una situación no ajustada a Derecho. Es más, la propia STC 76/1990, ya citada, no ampara una interpretación de la ley de manera que la disconformidad implicase un agravamiento de la sanción, al producir un “injustificable efecto intimidatorio”. Así pues creemos que cualquier interpretación que conlleve este efecto debería descartarse por contraria a la tutela judicial efectiva.

Por todo ello, no creemos que pueda llegarse a la conclusión de que inducir al contribuyente a prestar su conformidad a un acto que no es ajustado a Derecho sea la finalidad de la figura que analizamos, pues el sentido de la reducción de las sanciones no puede ser otro que el de evitar la litigiosidad cuando sea temeraria, pero nunca el de ofrecer al contribuyente una contraprestación por consentir la ilicitud de un acto de liquidación.

Ciertamente que a este planeamiento puede oponerse el argumento de que nuestra posición no estaría acorde con la finalidad de la figura, que no es otra que el evitar la conflictividad jurídica, pues no se desincentiva al contribuyente de la interposición de recursos o reclamaciones. Pero consideramos que esta objeción no está fundada, pues solo se desincentivaría la litigiosidad temeraria, mas no la defensa legítima de sus derechos y garantías, que es la interpretación que consideramos resulta respetuosa con el derecho fundamental a la tutela judicial. También se nos podría oponer la idea de que ya no se dan los supuestos de hecho previstos en la norma para que se aplique una sanción reducida, pues la liquidación fue recurrida. Pero tampoco este argumento nos parece convincente, pues literal y técnicamente sí se dan esos presupuestos fácticos ya que la conformidad se ofrece en relación a la nueva liquidación que es única existente al haber sido anulada la primera.

Finalmente hemos de hacer mención a una última cuestión de carácter procedimental no exenta tampoco de problemas. Nos referimos al momento y a la forma en que debería solicitarse la conformidad del contribuyente con la segunda liquidación dictada en sustitución de la primera.

Es evidente que, si estamos ante una resolución o sentencia que, además de anular la primera liquidación impugnada, ordena la retrotracción del procedimiento a un momento anterior a la liquidación, simplemente con la aplicación de las normas vigentes se resolvería el problema suscitado. Pero si la resolución o sentencia se limita a anular la liquidación ordenando la práctica de otra distinta, hemos de entender que no siempre estará resuel-

to el tema que nos planteamos. Ahora bien, si se trata de una liquidación derivada de un procedimiento de verificación de datos o de una comprobación limitada, cuando lleven aparejada una sanción, las normas reglamentarias vigentes, según vimos, nos muestran la solución ordenando que se aplique provisionalmente la reducción de la sanción que quedará firme si transcurren los nuevos plazos de impugnación sin que se interponga recurso alguno contra la liquidación. En cambio, si se tratase de un procedimiento de inspección, no disponemos de una norma que habilite expresamente un procedimiento o momento en el que deba solicitarse la conformidad del contribuyente con la nueva regularización. En tal caso, deberíamos considerar posible aplicar la norma dictada para los casos antes expuestos - verificación de datos o comprobación limitada- aunque se refiera a procedimientos distintos al de inspección, dado que sería la solución más acorde con la ejecución de la sentencia o resolución dictada y que menor coste procedimental conlleva.

Posiblemente no será esta la última cuestión polémica que se abra en relación a esta vieja figura de nuestro ordenamiento, el cual, a pesar de mejorar en el tratamiento de la misma, continúa dejando espacio para la interpretación y el debate. ■