



ESTUDIOS

■ **Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario. Evolucion historica y cuestiones vigentes**

■ **Miguel Ángel Sánchez Huete**

Abogado, Profesor de Derecho Financiero y Tributario y Miembro de la EDAF

■ **SUMARIO:**

1. Aspectos preliminares
2. El sistema sancionador antes de la LGT
3. El sistema sancionador a partir de la LGT de 1963. 3.1. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
 - 3.2. Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria
 - 3.3. Ley 25/1995, de 20 de julio de Modificación parcial de la Ley General Tributaria
4. Las nuevas orientaciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre
5. Cuestiones vigentes
6. Bibliografía

I. Aspectos preliminares

En un contexto en el que la aparición de una nueva Ley General Tributaria ha introducido importantes cambios en el ámbito sancionador, conviene tener presente algunas reflexiones que han configurado, hasta la fecha, el sistema sancionador tributario. Por una parte, la misma existencia de un régimen sancionador tributario específico, respecto del general aplicable al resto de la actividad administrativa, denota una singularidad que no siempre ha sido suficientemente entendida, ni convenientemente delimitada. Dicha especialidad ha residido en el establecimiento de infracciones y sanciones por normas tributarias y en la regulación de normas específicas para su imposición. Por otro lado, la clasificación bipartita hasta la fecha de las infracciones ha comportado un tratamiento singularizado a la hora de su sanción, estableciéndose sanciones de carácter proporcional, o no, según se trataran de infracciones simples o graves. Todo ello, comporta una singular regulación que se explica en parámetros propios. En tal sentido, la evidencia y explicación de la especificidad del régimen jurídico sancionador tributario, así como la configuración de sus infracciones hay que buscarla en sus antecedentes. Son los antecedentes próximos los que explican el porqué de su regulación discrepante respecto del ámbito sancionador administrativo general.

Desde tal perspectiva, se estudian las circunstancias que sirven para juzgar y aquilatar el sentido del sistema sancionador tributario actual y el papel de las infracciones tributarias en tal contexto. Para ello se estructura dicho análisis segmentando el sistema sancionador hasta la promulgación de la LGT y desde la aparición de la LGT.

2. El sistema sancionador antes de la LGT

Es de observar que los antecedentes próximos de la regulación sistemática de las infracciones y sanciones tributarias los encontramos en disposiciones cuyo objeto inmediato era regular la Inspección y, en concreto, el contenido de los diversos tipos de actas. La trayectoria de las infracciones y sanciones tributarias se centra en el siguiente régimen jurídico considerado como “hito” en su evolución histórica:

- Normativa de 1926, reguladora de la inspección de los servicios y de los tributos².
- Ley de 1952³ sobre la Inspección de tributos.

De tal periodo podemos sintetizar las ideas que determinan la configuración del sistema sancionador imperante:

¹ PEREZ ROYO, F.: Los delitos e infracciones en materia tributaria. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 249.

² La normativa principal lo constituyen, el R.D. de 30 de marzo de 1926, de bases de la inspección de los servicios de la Hacienda pública y la de los tributos, y la R.O. de 13 de julio de 1926 mediante la cual, y sobre las anteriores bases, se aprueba el reglamento de la inspección. Es, por tanto, la R.O. de 1926 en donde se regula, articulada y sistemáticamente, el régimen sancionador.

³ La Ley de 20 de diciembre de 1952, por la que se reorganiza la Inspección de Tributos, es una disposición continuista del régimen y de la concepción establecida anteriormente. (En tal sentido PEREZ ROYO : Los delitos... Op. cit., pág. 252 y SANCHEZ AYUSO, I.: Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 98.)

a) La **accesoriedad del sistema sancionador** desde el plano:

- Funcional, por su estrecha relación con el procedimiento de liquidación. Se condiciona la enervación del sistema sancionador a la aceptación del acta de invitación⁴. Con tal aceptación no se renuncia únicamente a la impugnación de la sanción, sino que también -y principalmente- se asumen los datos de la comprobación conjunta practicada a consecuencia del acta de invitación⁵.
- Formal, por el hecho de que el régimen sancionador tributario se encuentra en la normativa que regula la Inspección y por carecer de un procedimiento específico de imposición⁶.

b) La **infracción típica se diseña sobre la base de la evasión tributaria**, por una falta o irregularidad en lo declarado, cuyo descubrimiento implicará una nueva liquidación a la que corresponderá una sanción. Esta última, se podrá eludir/atenuar (dependiendo de la normativa vigente) siempre que se convenga en el expediente efectuado y, principalmente, con la liquidación girada. A su vez, la posibilidad condonar la sanción, medianamente únicamente el consentimiento del infractor animará a la defraudación, lo cual hará que en el procedimiento de liquidación se normalice la intervención de la inspección. En tal sentido, habrá necesidad de dotar de mayores funciones y potestades a la inspección -correlato del aumento de deberes a cargo de los ciudadanos-, ya que cada vez más la recaudación dependerá de su actuación⁷. Tal sistema de enervación del sistema sancionador, y su imbricación con el procedimiento de liquidación, pondrá los cimientos para generar una peculiar conciencia social:

- Respecto de los poderes públicos. Se observará sin extrañeza, la coexistencia e interrelación de aspectos relativos a la liquidación con otros de carácter sancionador tutelando un mismo interés: el recaudatorio.
- Respecto de la Administración tributaria y, en particular, la Inspección. Tal situación tenderá a fomentar una visión patológica de las relaciones contribuyente-fisco. Se

⁴ La condonación parcial automática es un aspecto que no afecta a la calificación de la infracción, pero sí a su punición. Dicha figura aparece reconocida en la Base 3ª R.D. de 30 de marzo de 1926: "[...] Esta (La Administración de Rentas públicas), en el plazo correspondiente, dictará el acto administrativo y notificará su resolución al interesado, que, personalmente, o por medio de escrito, aceptará o no la nueva clasificación hecha por la Administración. En caso de aceptarla y siempre que se trate de expedientes de ocultación, le será condonada "ipso facto" la parte de la multa correspondiente al Tesoro. Si no la acepta, podrá interponer contra ella los recursos reglamentarios dentro del plazo de quince días, a contar desde el de la notificación[...]"

⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de Tributos". REDF, nº 11, 1976, pág. 412.

⁶ En particular, la normativa de 1926 se caracteriza, desde el plano sancionador por su finalidad principal de regular la Inspección, así en el art. 1º del R.D. de 30 de marzo de 1926 señala que "a partir de 1º de abril próximo, la inspección de los servicios de la Hacienda pública y la de los tributos se acomodarán a las siguientes bases :[...]". Dicho aspecto denota, prima facie, el carácter incidental y ciertamente accesorio del sistema sancionador; pues es tratado como una tarea más de la Inspección.

⁷ FERREIRO señala que "una vez que la Inspección pierde su significado originario dentro del procedimiento de gestión y se contempla como algo normal resulta más fácil comprender, sin violencia, que a ella se le atribuyan facultades en principio propias de las oficinas liquidadoras". (FERREIRO LAPATZA: "Las funciones..." Op. cit., pág. 414)

contempla al contribuyente como un presunto infractor; dificultando la implantación del principio jurídico contrario que presume la inocencia⁸.

- Respecto del contribuyente. Le creará una ausencia de conciencia infractora pues mediante su consentimiento en el acta de invitación, la infracción desaparece o atenúa su sanción. Asimismo, esta falta de operatividad del régimen sancionador contra la evasión, hace que el infractor opere con una mayor inhibición.
- c) La existencia, en la legislación de 1952, de **infracciones distintas de las de evasión** son fruto de la necesidad de fortalecer las actuaciones de la inspección y de coadyuvar, coactivamente, a su tarea de indagación dada la necesidad de su intervención para la recaudación⁹. Así, la *causa mediata* del nacimiento de tales infracciones es la enervación del sistema de sanciones basado en el incumplimiento de la obligación de pago del crédito tributario y, la *causa inmediata*, la necesidad de colaboración con la actividad inspectora de investigación.

3. El sistema sancionador a partir de la LGT de 1963

3.1. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

Las notas del régimen sancionador aparecen definidas por la nueva filosofía con la que nace la Ley 230/63, de 28 de diciembre. La LGT implica un esfuerzo unificador y racionalizador de una élite científica¹⁰ a fin de posibilitar una futura codificación de todo el sistema tributario¹¹. Tales caracteres se vertebran en:

- a) **Voluntad de unificación del régimen sancionador**, como culminación de un proceso anterior. No obstante, pervivirán regímenes sancionadores peculiares¹², incluso, la pro-

⁸ Principio general del derecho sancionador tal y como declara la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde la Sentencia de 4 de junio de 1961 donde reconoce aplicable, a todas las jurisdicciones y ordenamientos de carácter sancionador, el principio general del derecho in dubis, reus est absolendus. Más recientemente también por la doctrina del Tribunal Constitucional, entre otras muchas, en la STC 26 de abril de 1990. Actualmente tal principio se puede entender expresado en la dicción del art. 33 de la Ley 1/98, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, reproducido también en el art. 3 del R.D. 1930/98, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el RD. 939/86.

⁹ La Ley de 1952 introduce un nuevo tipo de infracciones que no se basan en la evasión de cuota, sino que consisten en el incumplimiento de determinados deberes de colaboración con la actividad de Inspección. Dichos deberes tendrán distinto contenido según el sujeto sobre el que recaiga: el contribuyente, a no impedir u obstaculizar la actuación de la Inspección; las autoridades y jefes de oficinas públicas, a suministrar información y a colaborar para que la Inspección obtenga la información; y los particulares, a informar a la Inspección de tributos. Las infracciones se diseñan sobre la base del incumplimiento de tales deberes mediante los comportamientos de resistencia, excusa o negativa.

¹⁰ GARCIA AÑOVEROS, J.: "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales". REDF, nº 90, 1996, pág. 213.

¹¹ El Preámbulo de la LGT señala: "La Ley General Tributaria aspira a informar, con criterios de unidad, las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario, en cuanto no requiera ordenación específica excepcional. También se propone incorporar a nuestro ordenamiento un esquema de sistematización de las normas reguladoras de los tributos que oriente la legislación y, en su día, facilite su codificación".

¹² SANCHEZ AYUSO cita al previsto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en la Renta de Aduanas. (SANCHEZ AYUSO: Circunstancias...Op. cit., pág. 108 a 109).

pia LGT admite la tipificación de las infracciones por otras leyes tributarias -en caso de infracciones simples, por meros reglamentos según el art. 78, g)-.

- b) **Tratamiento autónomo** de la regulación del fenómeno sancionador. Por una parte, se desmiembra el régimen sancionador de la regulación de la Inspección de tributos y, por otra, se tipifican directamente las infracciones, ya no será necesario buscarlas de manera mediata analizando el contenido de la normativa reguladora de los expedientes¹³.

Por primera vez se efectúa una conceptualización de las infracciones tributarias en el art. 77. Dicha definición manifiesta una orientación penalista, por el paralelismo con la dicción del art. 1 del Código Penal¹⁴, si bien cierta doctrina se mostró refractaria a la introducción y entendimiento del elemento de la culpabilidad o, mejor, de la interpretación de la expresión "voluntarias" en tal sentido¹⁵.

En cuanto a la tipología de las infracciones tributarias se establecen tres categorías de infracciones: infracciones simples, de omisión y de defraudación. La clasificación legal, a decir de SAINZ DE BUJANDA, se basa "en el criterio de la naturaleza de la obligación vulnerada: las violaciones de deberes formales constituyen "simples infracciones" mientras que las de obligaciones materiales dan lugar a infracciones "de omisión" o "de defraudación"¹⁶. La distinción entre los tipos de infracción de omisión y de defraudación se fundamenta en "el medio empleado para la sustracción al tributo, que en las infracciones de defraudación se caracteriza por una mayor culpabilidad o peligrosidad"¹⁷. Por otra parte, el *perjuicio económico* resultará un elemento distintivo entre las infracciones simples y las de omisión¹⁸.

Las infracciones simples aparecen delimitadas en el art. 78 de la LGT de forma casuística y en continua remisión a otras disposiciones. Sintéticamente puede decirse que tales infracciones refieren a incumplimientos de determinados *deberes u obligaciones formales*, distintos del pago de la deuda tributaria, y relacionados con la gestión de los tributos¹⁹. Son deberes de información y colaboración de los sujetos pasivos y de ter-

¹³ No obstante SANCHEZ AYUSO señala: "Por mucho que ahora se trate de normas de carácter material, que se recoja una definición de infracción tributaria, y que se tipifiquen infracciones en lugar de clasificar expedientes, el sistema sancionador fruto de la Ley de 1963 conserva, sin solución de continuidad, su nota más característica: su subordinación al procedimiento de gestión tributaria". (SANCHEZ AYUSO: *Circunstancias...* Op. cit., pág. 109)

¹⁴ Resultan de particular interés las polémicas sobre la naturaleza del fenómeno sancionador tributario levantadas en la X Semana de Estudios de Derecho Financiero, celebrados en los días de 8 a 13 de enero de 1962 en donde intervinieron autores de gran influencia posterior (AA.VV.: *Semana de Estudios de Derecho Financiero - X*. Editorial Derecho Financiero. Madrid, 1962).

¹⁵ La beligerancia y la cuestión doctrinal producida es recogida, en buena medida, por SANCHEZ AYUSO: *Circunstancias...* Op. cit., pág. 118.

¹⁶ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I. Introducción y Parte General, Vol. 3º, Editorial de la Facultad de Derechos de la Universidad Complutense, Madrid, 1975., pág. 391.

¹⁷ SAINZ DE BUJANDA: *Notas...* Op. cit., pág. 391.

¹⁸ Tal criterio se deduce de la dicción del art. 78, f). En el mismo sentido PEREZ ROYO: *Los delitos...* Op. cit., pág. 257 y CRUZ AMOROS, M.: "Las infracciones en la Ley General Tributaria". CT, nº 50, 1984, pág. 189.

¹⁹ "Las infracciones simples (art. 78), o infracciones meramente formales aparecen relacionadas con la violación de determinados deberes que, en relación a la gestión de los tributos establece la propia Ley General Tributaria". (PEREZ ROYO: *Los delitos...* Op. cit., pág. 257).

ceros con la Administración tributaria. En tal sentido, existe una clara correlación con las denominadas, por el art. 35 de la LGT, como obligaciones “de carácter accesorio”²⁰ y que refieren a las obligaciones de llevar y conservar libros, registros y documentos, de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y de proporcionar a la Administración datos y justificantes.

El sistema sancionador de la LGT obedece a pautas establecidas anteriormente pero aporta una considerable mejora técnica y de concepción²¹. En tal sentido, trata de manera directa la regulación de las infracciones, establece una clasificación de las mismas en las que su calificación no depende del consentimiento del imputado, y efectúa una clara delimitación entre infracciones de evasión y las simples. En las infracciones de omisión y de defraudación se mantiene la condonación automática parcial condicionada a la aceptación de una propuesta de liquidación²². Respecto de las infracciones tributarias simples se reconoce una condonación parcial sujeta al cumplimiento espontáneo del obligado: “I. En las infracciones tributarias simples las multas serán objeto de condonación automática en un 50 por 100 cuando el sancionado sin previo requerimiento de la Administración cumpla sus obligaciones, aunque lo hiciera fuera de plazo” (art. 88.1 de la LGT). Para la operatividad de tal reducción sancionadora precisa de una infracción consumada²³ y una actuación del sujeto próxima a un arrepentimiento, lo cual dota a tal reducción sancionadora de una explicación en claves únicamente sancionadoras.

Posteriormente, y hasta la Reforma de 1985, existirán pequeñas modificaciones o desarrollos normativos que no alterarán sustancialmente el sistema sancionador establecido:

- Decreto-Ley de 4 de octubre de 1966, el cual incorpora sanciones no pecuniarias por la comisión de determinadas infracciones²⁴.

²⁰ Respecto a los deberes y obligaciones que incumben al sujeto pasivo también se remite la letra e) del art. 78 de la LGT a otros artículos -en concreto, art. 45.2, 104 y 112 de la LGT- pero éstos son una concreción de los deberes u obligaciones genéricamente declarados en el art. 35 de la LGT de facilitar los datos informes o antecedentes. Respecto a los deberes que incumben a terceros la remisión se efectúa al art. 111 de la LGT.

²¹ Al respecto se ha señalado que las notas características de los preceptos de la LGT, en materia de infracciones tributarias, son las siguientes : “a) Concepción penalista de la infracción tributaria[...]. b) La esencia de la infracción tributaria se centra en la voluntariedad, relegando el concepto de perjuicio económico a una función divisoria entre las simples infracciones y las de omisión. c) Tipificación de las infracciones tributarias, ceñida a las características técnicas de los tributos existentes[...]. d) Insuficiencia en la definición de las circunstancias determinantes del tipo de defraudación y en particular de lo que deba entenderse por anomalías o irregularidades sustanciales de la contabilidad o registros reglamentarios, en orden a la exacción del tributo. e) Configuración como categoría independiente de las infracciones de contrabando[...].” (CRUZ AMOROS: “Las infracciones...” Op., cit., pág. 189).

²² Art. 88.2 : “2. Las sanciones que procedan por las infracciones de omisión o de defraudación se reducirán automáticamente al 50 por 100 de su cuantía cuando el sujeto pasivo o responsable dé su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formule”.

²³ Es preciso que exista la infracción consumada ya que si el sujeto obligado, antes de que se detecte la omisión o infracción, de suyo subsanable, corrige o cumple adecuadamente no existirá infracción y por tanto no será necesaria ni operativa la institución de la condonación. En tal sentido también SANCHEZ AYUSO: Circunstancias... Op. cit., pág. 133.

²⁴ Art. 5 de tal disposición señala que : “La calificación firme de defraudación en dos o más expedientes tributarios incoados con posterioridad a 1 de enero de 1967, les inhabilitará en un plazo de cinco años, como máximo, para contratar con la Administración Pública obras, servicios o suministros ; les privará del goce de subvenciones públicas, exenciones y bonificaciones tributarias y les excluirá de la imposibilidad de obtener créditos oficiales”.

- Ley 60/1969, de 30 de junio, establece sanciones agravadas para las infracciones simples consistentes en el incumplimiento de deberes de índole contable y registral²⁵.
- Decreto 545/1976, de 24 de febrero, sobre graduación de sanciones de omisión o defraudación.

En 1977-1978 se inicia un proceso de reforma tributaria que conllevará una transformación fundamental del sistema tributario. Se modifican no solamente el sistema impositivo -directo e indirecto- sino también las técnicas de aplicación de los tributos -se generaliza el procedimiento de autoliquidación-. En tal contexto se hace preciso la modificación del sistema sancionador para adecuarlo al nuevo régimen jurídico²⁶. Ante tales necesidades el Gobierno remitirá a las Cortes, el 2 de noviembre de 1981, el Proyecto de Ley sancionadora de las infracciones tributarias²⁷ que no llegó a ser debatido en el Parlamento. Posteriormente, se remitirá el Proyecto de Ley de represión del Fraude Fiscal de 7 de julio de 1984²⁸ que será la base para la reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril. Llegado a este punto resulta necesario abordar las reformas de la LGT, llevadas a cabo por la Ley 10/85 y Ley 25/95, explicitando su significado general, en el marco de la evolución de las instituciones analizadas.

3.2. Ley 10/1985, de 26 de abril, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria

Desde la perspectiva sancionadora la reforma nace fruto de unos presupuestos ideológicos concretos y de la incorporación de determinadas necesidades técnicas, ante la generalización del proceso de autoliquidación²⁹. GARCIA AÑOVEROS señala como presupuestos sociológicos e ideológicos de la reforma: "La mayoría de las fuerzas políticas que han integrado el nuevo régimen tenían una muy negativa experiencia con un sector de la Administración altamente politizado: en esencia, los cuerpos de Seguridad del Estado. La modificación de las normas penales y procedimentales correspondientes fue muy rápida, incluso anterior a la Constitución, y la jurisprudencia constitucional y no constitucional ha sido, en esta materia, muy coherente y radical. Así ha sucedido no sólo en el campo policial y penal, sino en otros órdenes sancionadores administrativos, como las multas de trá-

²⁵ Dicha reforma nace, a tenor de su Preámbulo: "con la directa finalidad de reprimir el fraude se prevén sanciones más severas, como la conciencia social del momento demanda y el interés de la Hacienda Pública exige, para los contribuyentes que cometan determinados actos que, por su naturaleza o las condiciones en que se realizan, revelan una mayor intención defraudadora y perturban sensiblemente la labor del fisco".

²⁶ En el mismo sentido PEREZ ROYO : Los delitos ... Op. cit., pág. 260.

²⁷ En tal proyecto de ley se clasifican cuatro tipos de infracciones: simples, de omisión, ocultación y de defraudación. Se introduce las infracciones de omisión como aquellas que causan perjuicio económico, pero sin ocultar datos a la Administración.

²⁸ Denota la polémica doctrinal e interés en tal proyecto los comentarios al mismo, entre otros, de CRUZ AMOROS, M.: "Infracciones y sanciones tributarias en el proyecto de ley de represión del fraude fiscal". GF, nº 14 y 15, 1984 ; GARRIDO FALLA, F.: "Reflexiones sobre el proyecto de ley de represión del fraude fiscal". GF, nº 14, 1984 ; PONT MESTRES, M.: "El proyecto de ley de represión del fraude fiscal desde la perspectiva del ciudadano contribuyente". GF, nº 15, 1984.

²⁹ PEREZ ROYO : Los delitos ... Op. cit., pág. 260 y MARTINEZ LAFUENTE, A.: "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias" REDF, nº 47-48, 1985, pág. 402.

fico. Pero no en el orden tributario. La sensibilidad social ha sido menor, porque el derecho afectado es, en definitiva, el de propiedad. [...] Pero, sobre todo, ha sido menor por el predominio de la concepción del impuesto como instrumento de justicia social, para decirlo en términos no técnicos. El impuesto es un instrumento para hacer justicia económica, transferir de ricos a pobres por el mecanismo del gasto, lo que ha llevado a la sacralización del interés recaudatorio público y la denigración política del contribuyente afectado por una presunción de incumplimiento y fraude [...]”³⁰. La adecuación a las novedades técnicas incorporadas en el sistema impositivo y, sobre todo, en la aplicación de los tributos resulta una de las finalidades del nuevo sistema de infracciones y sanciones³¹. Con tal reforma se produce una importante modificación del régimen sancionador con la pretensión de erradicar el fraude, estableciendo fuertes sanciones y acentuando las facultades inquisitivas de la Administración³². Dicha regulación se complementa, en su proyección procedimental, con el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, regulador del procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

Se mantiene la definición de la infracción tributaria³³, si bien la referencia al elemento de la culpabilidad se modifica en el sentido de sustituir la expresión “voluntarias” por “incluso a título de simple negligencia”, aspecto que provocará no poca polémica doctrinal. Existe, no obstante, una mayor preocupación por regular el fenómeno sancionador tributario siguiendo, en cierta medida, las pautas de la teoría general del delito³⁴. En tal sentido, se regulan aspectos relativos a los sujetos activos de la infracción y las causas que no dan lugar a la responsabilidad sancionadora. La clasificación de las infracciones se reduce a dos: las simples y las graves. Con tal clasificación bimembre existe “un menor empeño en la matización de los diferentes comportamientos infractores”³⁵. Entre las infracciones graves y las simples, a tenor del concepto de éstas últimas, se establece una relación de subsidiariedad de manera que las infracciones simples serán aquellas que no son graves³⁶. El criterio de delimitación de ambas infracciones, al menos formalmente, ya no es el perjuicio económico³⁷. Las infracciones graves contendrán y sintetizarán la regulación de las infracciones de omisión y defraudación anteriores con un matiz más objetivizante³⁸. En la infracción grave

³⁰ GARCIA AÑOVEROS: “Una nueva LGT...” Op. cit., pág. 215-216.

³¹ También dicha reforma nace fruto de necesidades técnicas, entre ellas: “La Ley General Tributaria no había incorporado paradójicamente en su reforma de 1980 (Ley 34/1980, de 21 de junio, Reforma del Procedimiento Tributario) el esquema normal a través del cual discurre el exacto cumplimiento de la prestación tributaria; nos referimos al casi generalizado sistema de autoliquidaciones[...]no existe una regulación jurídica completa de este procedimiento, lo cual se hacía sentir en sus consecuencias sancionadoras[...]”. (MARTINEZ LAFUENTE: “Notas...” Op. cit., pág. 402)

³² En tal sentido GARCIA AÑOVEROS: “Una nueva...” Op. cit., pág. 216.

³³ Art. 77.1: “Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.”

³⁴ Así también ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: “Tipificación de las infracciones tributarias (art. 78 y 79 de la Ley General Tributaria)”. La Ley, nº 3, 1986, pág. 839.

³⁵ PEREZ ROYO: Los delitos ... Op. cit., pág. 320.

³⁶ “[...] el concepto legal de las infracciones tributarias simples es en cierto modo residual respecto de las infracciones tributarias graves”. (ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA: “Tipificación de las infracciones...” Op. cit., pág. 843).

³⁷ Al respecto PEREZ ROYO: Los delitos ... Op. cit., pág. 319-320.

³⁸ PEREZ ROYO señala que la sustitución del término graves por el de defraudación resultaba una “corrección inspirada posiblemente en la poda de cualquier matiz subjetivo implícito en el término del Proyecto”(PEREZ ROYO: Los delitos... Op. cit., pág. 319).

típica, descrita en el art. 79, a) de la LGT, se produce un desplazamiento del criterio de tipificación, de la fase de liquidación a la de recaudación, creando una descripción excesivamente lata ya que contempla y equipara conductas de distinto grado de peligrosidad³⁹.

La referencia a infracciones tributarias simples se efectúa a través del concepto genérico de las mismas en el art. 78.1 de la LGT: "Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves". En tal precepto se delimitan tales infracciones positiva y negativamente. En forma positiva se señala que las infracciones simples se basan en el incumplimiento de los deberes relacionados con la gestión de los tributos. El criterio negativo de su concepto establece que es infracción simple toda infracción que no sea grave⁴⁰. Existirá también la tipificación concreta de algunas infracciones tributarias simples -las cualificadas por su mayor punición- en los preceptos dedicados a regular las sanciones de tal clase, así en el art. 83 de la LGT.

La **proliferación de las infracciones simples** en este periodo, proviene del incremento cualitativo y cuantitativo de los deberes cuyo incumplimiento constituye la base de dichas infracciones. Así, los factores transcendentales que explican tal incremento de deberes son:

- a) La *generalización del sistema de autoliquidación*. La reforma tributaria de 1977-1978 instituye un sistema impositivo basado sobre la renta global, al margen de los impuestos de producto subsistentes. El gravar la renta global implicará el paso de un modelo de gestión basado en liquidaciones puntuales a otro de gestión en masa. Para posibilitar dicha gestión se hace necesario la colaboración del sujeto pasivo, es por ello, que se generaliza el sistema de autoliquidación. En tal sentido SAINZ DE BUJANDA señala que : "El esquema organizativo del procedimiento que acaba de ser aludido (se refiere al tradicional basado en declaración/ liquidación provisional/ comprobación/ liquidación definitiva), propio de un sistema tributario en el que el número de contribuyentes no es excesivamente elevado y que permite una cierta complejidad en las actuaciones administrativas, resulta excesivamente lento y costoso cuando el sistema se convierte en un sistema "masivo" en el que aumenta de forma muy importante tanto el número de los contribuyentes como, en su consecuencia, las declaraciones que han de ser controladas y liquidadas"⁴¹. Tal sistema se fundamenta en el protagonismo del contribuyente, ya que la Administración desplaza hacia los contribuyentes el cumplimiento de las tareas que tradicionalmente tenía encomendadas en los procedimientos de aplicación de los tributos⁴². El contribuyente no solamente declara los hechos realizados, sino además liquida el tribu-

³⁹ En tal sentido AGUALLO AVILES, A. : "Infracciones" en AA.VV. :Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Buñanda, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991, pág. 1169-1170.

⁴⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J. : "Las infracciones tributarias en la reforma de la L.G.T." Revista Jurídica de Catalunya, fasc. 4, vol. XXXIV, 1985, pág. 50-51).

⁴¹ SAINZ DE BUJANDA : Lecciones de Derecho Financiero. 10ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1993, pág. 312.

⁴² SOLER ROCH, M.T. : "El sistema de gestión tributaria: Problemas pendientes", en AA.VV. :Temas Pendientes de Derecho Tributario. Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 50.

to y efectúa el correspondiente ingreso, privatizándose⁴³, en tal sentido, la gestión tributaria. Así, se generaliza la traslación de la actividad administrativa de la liquidación -calificación de hechos y cuantificación de deuda- a los particulares, exigiéndose una activa, onerosa y exclusiva participación de los mismos⁴⁴. Es así como las oficinas liquidadoras -los órganos de gestión- "se ven privados, en la normalidad de los casos, de una de sus tareas típicas, la liquidación normal de los tributos que ahora realizan los propios contribuyentes"⁴⁵.

- b) *La ubicación de la actividad administrativa en tareas de control.* Correlativo a lo anterior, la actividad de la Administración tributaria pasa de centrarse en tareas propias de liquidación a las de comprobación y control de la actividad del contribuyente. La aplicación del sistema tributario descansa, en buena medida, en la actividad del sujeto pasivo. La Administración se reserva el control de lo efectuado mediante la comprobación e investigación. A este respecto CASADO OLLERO apunta una cierta tendencia a la "subsidiariedad" de la actividad administrativa tributaria, en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para "suplir" la actuación del contribuyente, para "integrarla" cuando parezca insuficiente o para "rectificarla" y "sancionarla", cuando aquélla resulte irregular.⁴⁶ En tal contexto, y dado que las funciones de comprobación e investigación son propias de la Inspección de Tributos, estos órganos gozarán de un gran protagonismo.
- c) *El incremento y la conformación discrecional de las potestades de la Inspección de tributos.* La reforma de la Ley 10/85 introduce una nueva redacción del art. 140 en el que atribuye a la Inspección la función de "practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación en los términos que reglamentariamente se establezcan". Tal facultad, de efectuar liquidaciones por la Inspección, supone la culminación de un proceso iniciado con las actas de invitación⁴⁷. El incremento cualitativo de las funciones de la Inspección se completa con el desarrollo y configuración discrecional de las facultades de comprobación e investigación por el R.D. 939/86, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección⁴⁸. Así, se ha señalado que "de conformidad con el RGIT, la Inspección de los Tributos, efectivamente, comprueba e investiga a quien quiere,

⁴³ Expresión acuñada por FERREIRO LAPATZA : "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico- Administrativos". REDF, nº 37, 1983, pág. 84 y 85.

⁴⁴ AGUALLO AVILES, A. : "Interés fiscal y Estatuto del contribuyente". REDF, nº 80, Madrid, 1993, pág. 588.

⁴⁵ FERREIRO LAPATZA : Curso de Derecho Financiero Español, Vol. I, 20ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 483.

⁴⁶ CASADO OLLERO, G. : "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco". HPE, nº 68, 1981, pág. 170.

⁴⁷ FERREIRO LAPATZA : Curso... Op. cit., pág. 484.

⁴⁸ En tal sentido se justifica en el Preámbulo del R.D. 939/86 que : "La evolución posterior de dicha gestión (de la establecida por la LGT) ha estado presidida por una expansión del sistema de declaraciones-liquidaciones, de modo que es el propio administrado quien materialmente realiza operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no sólo tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone. Esta situación de la gestión tributaria es la que debe ser afrontada por la inspección de los Tributos, diversificando sus funciones que ya no pueden comprender simplemente la investigación de hechos imponibles desconocidos para la Administración y de sencilla configuración. La inspección de los tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones practicadas por los administrados".

con o sin previo aviso, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le apetece, durante el tiempo que le conviene, adoptando las medidas cautelares que desea, utilizando los medios que se le antojen, en el lugar que le place, durante el horario que le complace y hasta cuando está satisfecha"⁴⁹. La amplitud y discrecionalidad de las facultades que integran la potestad de comprobación e investigación de la Inspección conlleva una genérica y permanente vinculación, que deriva en una situación de inseguridad jurídica⁵⁰.

Tales procesos implican un aumento del número de deberes del sujeto pasivo relativos a las tareas de gestión –derivada de la privatización de la gestión tributaria– y también de los deberes de colaboración con la actividad administrativa de comprobación e investigación. Así, el sistema tributario no se basa, únicamente, en el establecimiento de prestaciones patrimoniales a cargo de los sujetos deudores, sino también en prestaciones personales que, según ALONSO GONZALEZ, “en su forma de deberes de colaboración con la Administración en su labor de recaudación de los tributos, el ordenamiento ha de prever se lleven a cabo por sujetos deudores y otros sujetos distintos de éstos cuando por determinadas circunstancias el concurso de su ayuda es necesario”⁵¹. La información tributaria será básica en las tareas de inspección por lo que los terceros observarán cuan gravoso resulta el deber de informar⁵². Tal estado de cosas favorecerá una relación Administración-particulares patológica, de confrontación, pues la actividad administrativa será la de suplir, integrar, rectificar y sancionar la actividad del contribuyente⁵³.

3.3. Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la Ley General Tributaria

Uno de los grandes objetivos de la Ley 25/95 es reformar el régimen sancionador. Desde tal perspectiva, y según su Exposición de Motivos, se pretende superar la situación de litigiosidad existente, estableciendo medidas que permitan una mayor aceptación del sistema tributario y una disminución del fraude. Las medidas que posibilitarán tales objetivos serán la reducción de sanciones y una mejor tipificación de las infracciones, reforzando el principio de culpabilidad⁵⁴. No obstante, tal reforma no se agota en la materia sancionadora sino

⁴⁹ AGUALLO AVILES :“Interés...” Op. cit., pág. 590.

⁵⁰ A tal respecto cabe señalar que la potestad es una especie del género de poderes públicos y se caracteriza frente al derecho subjetivo : por proceder directamente del ordenamiento jurídico (no de una relación jurídica concreta), tener carácter genérico, dirigirse a una pluralidad de destinatarios, consistir en una posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos (no una pretensión concreta), y no contraponerse a ninguna obligación sino a un simple deber jurídico de sometimiento de otros sujetos. (Así se deduce de GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS-RAMON FERNANDEZ :Curso de Derecho Administrativo. Editorial Civitas, Madrid, 1995, pág. 431-432).

⁵¹ ALONSO GONZALEZ, L.M. :“El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información”. REDF, n° 68, pág. 488.

⁵² LOPEZ MARTINEZ señala que “la trascendencia de la información tributaria como medio fundamental para la planificación y realización de las actuaciones de comprobación tributaria, se ve extraordinariamente acrecentada, si se tiene en cuenta las peculiaridades propias del sistema de gestión vigente (de autoliquidación)”. (LOPEZ MARTINEZ : Los deberes de información tributaria. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 88).

⁵³ En palabras de PEREZ ROYO : “Puede así decirse que el acto de liquidación queda desplazado de la anatomía a la patología del procedimiento de gestión”. (PEREZ ROYO :Los delitos... Op. cit., pág. 191).

⁵⁴ La reforma, según su Exposición de Motivos nace con un objetivo principal : “disminuir la litigiosidad existente, por una parte, y a fomentar una mejor aceptación social del sistema tributario, favorecedora del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias con la reducción consiguiente del fraude actual, por otra”. Lo cual aconseja una reducción de las sanciones y una “más adecuada tipificación de las infracciones tributarias, simples y graves, y con un decidido acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor”.

que, entre otros aspectos, afecta a la facultad de comprobación de los órganos de gestión, y se refuerzan las facultades recaudadoras en la fase ejecutiva⁵⁵. La nueva regulación de infracciones y sanciones se complementa, en el plano procedimental, con el R.D. 1930/98, de 12 de septiembre.

Las infracciones tributarias se siguen definiendo en el art. 77 de la LGT en los mismos términos, no obstante, se intenta reforzar el principio de culpabilidad con la introducción de una causa de exención de responsabilidad sancionadora consistente en haber “puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios” (art. 77.4, d) de la LGT). Respecto de las infracciones graves se establecen mejoras técnicas y se subsanan algunas lagunas. Así se tipifican, en el art. 79, b) de la LGT, las conductas infractoras cuando la falta de ingreso tiene por base la liquidación practicada por la Administración⁵⁶.

En el ámbito de las **infracciones simples**, se pueden destacar las siguientes novedades:

- 1º. Se introduce un nuevo elemento en la delimitación del concepto de infracción simple: que los incumplimientos “no operen como elemento de graduación de la sanción”. Con la introducción de este nuevo elemento se pretende regular la concurrencia de infracciones simples y graves, manifestando la operatividad en tal ámbito del principio non bis in idem.
- 2º. Se tipifican en el art. 78 de algunos supuestos de infracciones simples. La Ley 25/95 ubica la tipificación de infracciones en la disposición que trata de las mismas, y no como anteriormente que se efectuaba a la hora de señalar las sanciones⁵⁷.
- 3º. Se prevé la remisión a otras leyes, distintas de la Ley General Tributaria, para tipificar infracciones, también la remisión reglamentaria para especificar infracciones y sanciones. Con tal aspecto se subraya el principio de legalidad para el establecimiento de las infracciones y se remarca, por que no decirlo, la flexión del mismo en este ámbito al facultar a la especificación reglamentaria, una vez existente la habilitación legal para ello.

En este momento histórico existen determinados **aspectos conexos** que conforman el fenómeno sancionador:

- a) *El incremento de las facultades de comprobación de los órganos de gestión.* Con la reforma de 1995 se culmina el proceso por el cual se generaliza la asunción de facultades

⁵⁵ GARCIA AÑOVEROS : “Una nueva...” Op. cit., pág.226-227.

⁵⁶ Pues “el legislador de 1985 parece que sólo pensó, al tipificar las infracciones graves, en los tributos exigidos mediante autoliquidación, en los cuales la falta de declaración del hecho imponible o la declaración falseada da lugar de modo inmediato a la falta de ingreso o a un ingreso inferior al debido. Por eso se substituyó el tipo de las infracciones de omisión (que consideraba como el núcleo de las conductas infractoras el incumplimiento del deber de declarar correctamente) por el tipo de infracción[...] que se fijaba sólo en el dato de la falta de ingreso”. (PEREZ ROYO y AGUALLO AVILES :Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 249-250).

⁵⁷ Si bien continúan existiendo tipificación de infracciones en sede sancionadora, vgr: art. 83.3 de la LGT.

de comprobación por los órganos gestores⁵⁸. En el art. 121.I y art. 123 de la LGT se atribuye la posibilidad a los órganos gestores de efectuar una comprobación abreviada pudiendo, en ciertos casos, requerir registros y documentos⁵⁹. La comprobación que pueden efectuar resulta limitada -respecto de los órganos de la inspección- por lo reducido de los medios a utilizar. Las razones de tal atribución a los órganos gestores se explican, según PITA GRANDAL, por la masificación de autoliquidaciones y por la utilización de la información que permiten los medios informáticos⁶⁰. Supone el reconocimiento genérico de la incorporación de los órganos de gestión a las tareas de control administrativo. Si bien, tal control, no podrá ser tan intenso como el que pueda efectuar la Inspección. Con la atribución de tales facultades parece irse completando un proceso por el cual la Inspección y los órganos de gestión comparten funciones, perdiendo buena parte de su cometido original.

b) La Ley 1/98, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes nace con una demanda para que se fijen, clara y concretamente, los derechos y deberes de los ciudadanos en cuanto contribuyentes, así como, para que se equilibre su situación respecto la posición de la Administración⁶¹. Dicha norma introduce, entre otros aspectos, un catálogo de derechos del contribuyente. En el plano sancionador se refuerza el principio de presunción de inocencia -atribuyendo a la administración la carga de la prueba de la culpabilidad-, introduce un procedimiento sancionador independiente y separado del de liquidación, y establece la suspensión automática de las sanciones, hasta su firmeza en vía administrativa si son impugnadas en tiempo y forma. Con la Ley 1/98 se proclama la separación formal entre los procedimientos tributarios y el sancionador, y consolida la especialidad del procedimiento sancionador tributario respecto del administrativo general.

4. Las nuevas orientaciones de la ley 58/2003, de 17 de diciembre

La nueva LGT se proclama como el eje central del ordenamiento tributario en base a que "se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes"⁶². Será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en el sentido que su regulación pretende establecer las condiciones básicas que garanticen la igual

⁵⁸ El Reglamento de Inspección en sus arts. 1 y 34 reconoció la posibilidad de una comprobación formal. La regulación del IRPF -art. 160 del R.D. 9/88 y art. 99 de la L. 18/91- amplían tales facultades permitiendo girar liquidaciones provisionales, no solamente en base a datos consignados, sino también a los justificantes solicitados por el órgano de gestión. En tal sentido PITA GRANDAL, A. M.: "La atribución de competencias es materia de comprobación e investigación tributaria". REDF. n° 92, 1996, pág. 637.

⁵⁹ Respecto de la comprobación abreviada introducida, la STS de 13 de noviembre de 1998 propugna una interpretación estricta de tal facultad: "[...]sin que, aún con estas previsiones, pueda olvidarse que se trata de una materia de interpretación estricta y que se refiere sólo a la aportación de justificantes, y, con mayor precisión, de justificantes establecidos, y no a exámenes de documentación contable de actividades empresariales o profesionales, cuya comprobación corresponderá en todo caso efectuar a la Inspección Tributaria".

⁶⁰ PITA GRANDAL: "La atribución..." Op. cit., pág. 645.

⁶¹ Al hablar del Estatuto del contribuyente FERREIRO LAPATZA alude a tales demandas (FERREIRO LAPATZA, J.J.: "El Estatuto del contribuyente". REDF, n° 88, 1995, pág. 644).

⁶² Exposición de Motivos de la Ley 58/2004, de 17 de diciembre, General Tributaria.

dad sustancial, el mínimo común denominador, de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus deberes tributarios. Los objetivos de la LGT, según su Exposición de Motivos son: “reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios de la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles de litigiosidad en materia tributaria [...] la nueva ley supone también una notable mejora técnica en la sistematización del derecho tributario general, así como un importante esfuerzo codificador”. Dicho ánimo codificador llevará a incorporar, entre otras normas, la Ley 1/98 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La nueva regulación del **sistema sancionado tributario** pretende superar algunas críticas del pasado, e intenta aproximar la regulación de las sanciones tributarias a las normas generales de derecho administrativo sancionador. En tal sentido, muchas de las reformas efectuadas, así como la pervivencia de algunas instituciones, se explican por las críticas y resistencias de la trayectoria histórica. Las notas que caracterizan dicho régimen se pueden sintetizar en:

- 1º. Mantenimiento de la **especialidad sancionadora** en el ámbito tributario. A tal efecto se efectúa la regulación específica del régimen de infracciones, sanciones y procedimiento sancionador en el Título IV de la LGT. El Reglamento general del régimen sancionador tributario (R.D. 2063/2004, de 15 de octubre) completa la regulación de dicho régimen específico estableciendo, junto al desarrollo del procedimiento sancionador, unas formulas de cálculo de las sanciones más propias de programas informáticos -por sus criterios matemáticos que expresan la orientación de una aplicación mecánica- que de ser aplicadas por humanos sobre la base de criterios basados en la ponderación y proporcionalidad de cada caso. En este ámbito reglamentario cabe destacar el art. 3 por la importante novedad que resulta la introducción del concurso de infracciones, en tal sentido se apreciará una infracción para el caso de concurrencia de varios incumplimientos infractores -no basados en el incumplimiento de obligaciones formales- en un mismo o varios procedimientos, siempre que se trate de un mismo periodo y tributo.
- 2º. Se efectúa una **regulación autónoma** de las infracciones, sanciones y del procedimiento sancionador respecto de la deuda tributaria y sus procedimientos de aplicación. En tal sentido la Exposición de Motivos señala: “El título IV regula, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales, estos últimos ausentes en dicha ley”. Se trata de una mera separación formal ya que continúa persistente la filosofía de que el procedimiento sancionador y las infracciones y sanciones, en general, son instrumento de aplicación de los tributos. Tal afirmación deriva del hecho que, por una parte, es posible que exista sanción sin necesidad de que se tramite un procedimiento separado de tal naturaleza, ni que rijan las garantías propias de dicho ámbito, y por otra parte, se hace depender la cuantía de la sanción de la aceptación o no de la propuesta de liquidación efectuada.

- 3°. Recepción expresa de los **principios sancionadores** en el art. 178 de la LGT. Éste precepto resultará de especial utilidad para reconducir y flexibilizar la interpretación de no pocos aspectos conflictivos de una regulación cuya aplicación se pretende objetiva y mecánica.
- 4°. Establecimiento de un **sistema de calificación** de infracciones referidas a incumplimientos de una misma obligación. Las infracciones se calificarán en función del grado de culpabilidad en leves, graves y muy graves. No obstante, y a pesar de la dicción del art. 183 de la LGT, no se efectúa una clasificación de todas las infracciones, sino una calificación de aquellas que se basan en el incumplimiento de una misma obligación. La verdadera clasificación se puede deducir de su regulación y, en tal sentido, cabe distinguir entre las infracciones basadas en incumplimientos de la obligación tributaria principal y las que se basan en los incumplimientos de obligaciones sin contenido pecuniario o formal. Dentro de las primeras, cabe diferenciar a su vez entre las conductas que causan perjuicio a la Hacienda Pública -si derivadas de autoliquidación (art. 191), si de una declaración (art. 192) o relativas a obtener devolución (art. 193)- y las conductas que preparan dicho perjuicio, cuya sanción se impone en la medida que implica un peligro para la obligación principal -en caso de solicitar devoluciones (art. 194), determinar o acreditar partidas (art. 195), imputación incorrecta en el régimen de imputación de rentas (art. 196 y art. 197)-. Dentro de las infracciones formales, basadas en el incumplimiento de obligaciones que no tienen un contenido pecuniario y que, en ningún caso, generan perjuicio económico directamente evaluable, se tipifican las relativas a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones (art. 199 y art. 198), al deber de contabilidad (art. 200), al deber de facturación (art. 201), a los deberes del NIF (art. 202), las que refieren a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa (art. 203), las basadas en obligaciones formales relativas al mecanismo de la retención -deber de sigilo, comunicación y certificación (arts. 204, 205 y 206)-. La anterior clasificación resulta concordante a la de las obligaciones que integran la relación jurídica tributaria del art. 17 de la LGT y manifiesta la pervivencia de la anterior distinción entre infracciones graves y simples. No obstante, se echa en falta un mayor esfuerzo clarificador en cada infracción con fin de distinguir las infracciones básicas, de las agravadas o atenuadas.
- 5°. Respecto de las **infracciones basadas en el incumplimiento de obligaciones formales** se aprecia una tendencia generalizada a sancionarlas proporcionalmente. Dicha sanción no se corresponde con el comportamiento infractor; no evalúa correctamente el comportamiento desviado objeto de la sanción, pues si el comportamiento no entraña resultado cuantitativo ¿como es posible establecer una sanción proporcional respecto del mismo? Tal planteamiento sólo se explica en el sentido de que el legislador concibe al incumplimiento de las obligaciones formales como un peligro para la obligación tributaria principal. Así, se sancionarán tales incumplimientos no en base a su propio desvalor; sino sobre el fundamento de la función accesoria que cumplen en el ámbito tributario las obligaciones formales en relación a las obligaciones pecuniarias.
- 6°. Los **criterios de graduación** aparecen enunciados en el art. 187 de la LGT de donde se aprecia una mera relación de las circunstancias agravantes y la incorporación de unas

circunstancias de reducción, sin que se haga mención expresa a la vigencia de atenuantes. Éstas últimas se han de entender insitas en base a la aplicación de los principios de derecho sancionador ex art. 178 de la LGT. No obstante lo anterior no resuelve la cuestión –al menos en vía administrativa– de cómo aplicar tales atenuaciones y disminuir la sanción legalmente prevista dado el rígido sistema previsto.

7º. Respecto del **procedimiento sancionador** se disminuye la escasa autonomía que poseía respecto de los procedimientos tributarios, no tan sólo por la posibilidad de aportación de las pruebas obtenidas en los procedimientos de aplicación de los tributos, sino en la posibilidad del contribuyente a renunciar a dicha tramitación separada. Se trata de una renuncia que afecta a su posición como imputado, por tanto, supone una renuncia a los, por otra parte irrenunciables, derechos y garantías que le amparan a la hora de imponer el mal que constituye la sanción⁶³.

8º. Se introduce la **caducidad del procedimiento** como causa de extinción de la responsabilidad sancionadora (art. 211 de la LGT). Se ha de tener presente que transcurridos 6 meses desde la notificación de la comunicación del inicio del procedimiento, sin que el procedimiento sancionador concluya éste caducará. Todo ello con la singularidad que dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador; y sin procedimiento sancionador no existe sanción posible. Tal criterio se ha de entender aplicable también respecto de aquellos procedimientos “mixtos”, los procedimientos tributarios en los que se tramiten la responsabilidad sancionadora.

5. Cuestiones vigentes

De la anterior trayectoria se evidencian ciertos caracteres que se han reiterado en el tiempo y que plantean la necesidad de superar las concepciones en que se basan, ya que constituyen una rémora en el diseño de un sistema sancionador técnico, coherente uniforme y, como no, justo:

I.- La **especialidad** del sistema sancionador tributario, respecto al previsto para el ámbito administrativo general. Especialidad reconocida por el distinto régimen jurídico aplicable. En el plano sustantivo, la delimitación de las infracciones y sanciones tributarias se establecen con exclusividad en las normas tributarias. En el plano formal, la regulación del procedimiento sancionador se establece también en la LGT desarrollada en esta materia por el R.D. 2063/2004.

La especialidad aludida no ha de ser la excusa o justificación para regular de manera diversa los derechos y garantías de los ciudadanos ante unas mismas situaciones o consecuencias jurídicas. La diversidad de regulación no puede comportar el reconocimiento de menores garantías al ciudadano obligado a realizar prestaciones tributarias: al contribuyente. El contribuyente no es súbdito, sino ciudadano, y no está vinculado a la Administración

⁶³ A este respecto SANCHEZ HUETE, M.A.: “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”. RTT, nº 64, 2004.

por relaciones de especial sujeción que comportan un estatuto jurídico con menores garantías. Las sanciones tributarias se han considerado en el pasado como sanciones de autoprotección⁶⁴, sanciones vinculadas a la idea de sujeción especial que tiene por fundamento el estar relacionadas directamente con la organización y funcionamiento de la Administración. Dicha apreciación pasa por una visión histórica superada que configuraba a la sanción como instrumento auxiliar de los órganos de gestión tributaria con el fin de coadyuvar a la recaudación⁶⁵. Así ZORNOZA señala que :“el criterio que permite identificar las denominadas sanciones de autoprotección no es otro que el de su indiferencia ético-social o, si se prefiere, la carencia de bien jurídico, por que con ellos no se pretenden tutelar intereses generales, bienes jurídicos, sino la organización y orden internos de la Administración, esto es, un puro interés administrativo [...] la identificación de ese interés administrativo tutelado por las sanciones de autoprotección no resulta posible por que la Administración Pública *sirve con objetividad a los intereses generales y actúa[...], con sometimiento pleno a la ley y al Derecho* (art. 103.1 C.E.), carece de otros intereses que los consagrados por el ordenamiento jurídico en su conjunto”⁶⁶.

Reiteramos, la especialidad no ha de conllevar un distinto tratamiento en el reconocimiento de derechos y garantías necesariamente comunes, por la idéntica naturaleza de la medida a aplicar. La sanción tributaria es una sanción administrativa que tutela bienes jurídicos; no se ha de olvidar que las infracciones del ordenamiento tributario son infracciones administrativas cuya singularidad reside en el sector del ordenamiento administrativo a que se refieren⁶⁷. En tal sentido se suscriben las palabras del profesor FERREIRO, si bien referidas a las relaciones generales entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo: “El Derecho Tributario debería excepcionar al mínimo el Derecho administrativo general y éste las normas o principios generales de todo el ordenamiento aceptando de modo expreso y sin duda el espíritu democrático de nuestras instituciones que hace incuestionable la ecuación ciudadano=administrado=contribuyente”⁶⁸. En definitiva,

⁶⁴ GARCIA DE ENTERRIA señala que integran las sanciones de autoprotección cuatro manifestaciones: las sanciones disciplinarias; las sanciones llamadas de policía demanial ; las sanciones rescisorias de actos administrativos favorables ; y las sanciones tributarias. (GARCIA DE ENTERRIA: “El problema jurídico de las sanciones administrativas”. REDA, nº 10, 1976, pág. 400).

⁶⁵ “[...]la colocación de las infracciones tributarias entre las de autotutela supone una consideración incorrecta de las funciones que actualmente se atribuyen a las instituciones tributarias y se corresponden, más bien, a planteamientos de épocas pretéritas que ciertamente han tenido reflejo en la normativa sobre infracciones y sanciones, pero que se consideran generalmente como superados - o a superar- en los momentos presentes.” (PEREZ ROYO, F.: “Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación” en AA.VV. :Jornadas sobre infracciones tributarias : aspectos administrativos y penales. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 16).

⁶⁶ ZORNOZA PEREZ, JJ.:El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derechos sancionador). Civitas, Madrid, 1992, pág. 36-37. Se ha de tener presente que la existencia de los intereses privativos de la Administración resultan actualmente cuestionados pues en palabras de la STC 62/1983, de 11 de julio: “los intereses comunes son aquellos cuya satisfacción es la forma de satisfacer el interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal, o, si se quiere, desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”.

⁶⁷ FERREIRO LAPATZA: Curso...Op. cit., pág. 458-459.

⁶⁸ FERREIRO LAPATZA, JJ.: “Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario”. REDF, nº 104, 1999, pág. 670.

las singularidades en el régimen jurídico del ámbito sancionador tributario no podrán conllevar un distinto reconocimiento de derechos y garantías esenciales, previstas para todo ciudadano. Es más, resulta necesario que nos preguntemos cual es la justificación de la especialidad el sistema sancionador tributario respecto del general. La respuesta, a tenor de la trayectoria histórica expuesta, reside en el objeto de las infracciones, dicha especialidad deriva de los incumplimientos de las obligaciones tributarias sobre las que se basan, más que en las características intrínsecas de las infracciones y sanciones. Si esto es así, resulta que la sanción tributaria tiene una posición accesoria y subordinada a los intereses tributarios. De ahí también, que la función de las infracciones no sean solamente reprimir y prevenir las conductas ilícitas, sino servir como instrumento a la recaudación tributaria.

II.- La instrumentación del sistema sancionador tributario respecto a los fines de la recaudación. Desde una perspectiva histórica, el sistema sancionador tributario nace con una vocación y función accesoria a la recaudación, tanto por su regulación formal -aparece en la normativa que regula la actuación de la Inspección-, como por la función material que desempeña a fin de garantizar la obligación de crédito tributario -aspecto evidenciado por la enervación de la sanción que se produce por la aceptación del "acta de invitación"-.

El derecho sancionador tributario no puede ser concebido como protector o garante del Derecho Tributario, cuyas disposiciones se ven reforzadas con la sanción, sino que posee exigencias propias y finalidades particulares de las que depende exclusivamente para la determinación de los hechos que prohíbe. Se ha de tener presente que, mediante el establecimiento de la infracción tributaria, se amparan bienes jurídicos, entendidos estos como valores necesarios para la convivencia organizada⁶⁹. Resulta necesario hablar de bien jurídico en este ámbito por la trascendencia ética del ilícito tributario, al poseer un contenido material de desvalor, no fundamentado únicamente en un orden jurídico imperado formalmente. Las infracciones tributarias no son infracciones artificiosas que amparan un interés público contingente y desprovisto de valoración ética⁷⁰. El vincular la infracción tributaria con la protección de meros intereses públicos implica afirmar la mutabilidad de los mismos y la posibilidad de que la Administración pueda determinarlos en cada uno de sus actos, aspectos que no parecen encajar con la afirmación del principio de legalidad y tipicidad en tal ámbito⁷¹. Es por ello que resulta esencial el desvincular la tipificación de las infracciones del incumplimiento de las obligaciones tributarias. Este aspecto es especial-

⁶⁹ La doctrina penalista caracteriza al bien jurídico como un interés colectivo en la medida que condiciona la vida de los individuos, siendo el individuo el eje y fundamento de protección (MIR PUIG, S.: *Derecho Penal. Parte General*, PPU, Barcelona, 1985, pág. 164-165). También se señala que "el objeto del Derecho Penal es la protección de valores elementales de la vida comunitaria, pues el cumplimiento de los preceptos jurídicos es el mínimo ético-social necesario para la convivencia". (QUINTERO OLIVARES, G., MORALES PRATS, F. y PRATS CANUT, M.: *Curso de Derecho Penal. Parte General*, (Acorde con el nuevo Código Penal de 1995). Cedecs, Barcelona, 1996, pág. 50-51).

⁷⁰ En contra MORILLO MENDEZ, A.: *Las sanciones tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996. pág. 70.

⁷¹ Afirma la vigencia de dichos principios las STCs. 42/1987, de 7 de abril, 3/1988, de 21 de enero, 101/1988, de 8 de junio, 22/1990, de 15 de febrero, 207/1990, de 17 de diciembre, 305/1993, de 25 de octubre, 341/1993, de 18 de noviembre, 6/1994, de 27 de enero, 45/1994, de 15 de febrero, entre otras.

mente acusado respecto de las infracciones formales en donde existe un mayor solapamiento entre incumplimiento e infracción

En el ámbito del procedimiento sancionador se evidencia, aún hoy en día, la imbricación entre el procedimiento de liquidación y el sancionador. La separación, con carácter general, del procedimiento sancionador de otros de carácter tributario fue establecida en el art. 34 de la Ley 1/98. Ha sido una separación tardía, respecto de la establecida en los demás procedimientos sancionadores administrativos, y posee un carácter eminentemente formal. Tal formalidad se evidencia por el hecho de que no se garantiza la separación orgánica⁷², ni la incomunicación de datos⁷³. La previsión permisiva de trasvase del procedimiento liquidador al sancionador puede resultar lesiva al derecho a no autoinculparse, en la medida que se obtengan declaraciones en un procedimiento administrativo previo bajo la amenaza de sanción. En tal sentido, en el caso Saunders: "No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para inculpar al acusado durante el proceso penal" (Sentencia de 17 de diciembre de 1996 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Saunders v. United Kingdom). Respecto a la difícil vigencia del derecho a no autoinculparse en la tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario ALONSO GONZALEZ efectúa interesantes propuestas de lege ferenda; bien partiendo de la iniciativa de la Inspección –haciendo saber al imputado sus sospechas sobre la eventual culpabilidad del inspeccionado-; bien a instancia del imputado –exigiendo un pronunciamiento del actuario sobre su posible responsabilidad-⁷⁴. La nueva LGT flexiona aún más la garantía de separación de procedimientos estableciendo un sistema de renunciias, expresa o tácita, del imputado a la tramitación separada –art. 208 de la LGT-. Dicha renuncia, en la medida que el procedimiento sancionador posee garantías y derechos singulares indisponibles –basados en principios generales del Derecho- puede resultar nula por afectar a la posición jurídica del imputado, de suyo, no renunciante⁷⁵. La disminución de los derechos del imputado no puede ser el instrumento para posibilitar una más rápida recaudación o para pretender una disminución de la litigiosidad.

Tal estado de cosas nos lleva a plantear hasta que punto se ha superado la concepción sociológica generada en la legislación de 1952, basada en la relación patológica entre la Administración y el contribuyente. En tal contexto la Administración continúa contem-

⁷² No se posibilita la independencia del órgano resolutor del procedimiento sancionador, respecto de otros procedimientos –ad extra-, ni respecto de la fase de instrucción del procedimiento sancionador –ad intra-. Así, el órgano resolutor del procedimiento sancionador podrá serlo quien, en el procedimiento de inspección, haya realizado la liquidación correspondiente (el art. 63 bis y art. 63 ter del RGI). Tampoco se garantiza la separación entre el órgano resolutor y el instructor del procedimiento sancionador

⁷³ No se efectúa una tramitación de instrucción propia, sino que, en buena medida puede venir determinada por el material obtenido en el procedimiento de gestión (art. 210.2 de la LGT). A este respecto se ha de tener presente, que el aporte de material proveniente de otros procedimientos estará en relación inversa a la independencia predicable al procedimiento sancionador:

⁷⁴ ALONSO GONZALEZ, L.M.: "El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada", RCyT nº 237, 2002.

⁷⁵ SANCHEZ HUETE: "Derechos y garantías..." Op. cit., pág. 81.

plando al contribuyente como presunto infractor; pues los numerosos y amplios tipos infractores –sobre todo respecto de las infracciones formales– parecen vincular incumplimiento tributario e infracción. Por otro lado, el contribuyente se mueve en parámetros de desconfianza y recelo y, en muchos casos, no posee una adecuada conciencia del desvalor de su comportamiento ilícito, por lo que se guía valorando conjuntamente la cuantía dejada de ingresar y los efectos reductores de la sanción por su consentimiento en una eventual propuesta de regularización.

III.-La accesoriadad de las infracciones basadas en incumplimientos formales respecto de las basadas en el incumplimiento de la obligación principal. Si bien formalmente no existe la clasificación de infracciones en graves y leves pervive el fundamento que guió dicha separación. No obstante, la situación resulta más gravosa y desproporcionada pues, si anteriormente las infracciones simples eran sancionadas de forma fija –ateniendo a que no existía un perjuicio directo derivado de la conducta infractora susceptible de valoración–, en la actualidad se ha introducido en muchas de ellas sanciones proporcionales que evidencian una falta de correlación entre el mal impuesto y la conducta desvalorada. Se ha de tener presente, en el mismo sentido, que las infracciones formales no pueden acceder a la reducción del art. 188.I de la LGT al basarse ésta en una propuesta de regularización, por lo que desde dicho punto de vista resultarán más gravosas que las basadas en el incumplimiento de las obligaciones materiales. Este aspecto evidencia también la función instrumental que para la recaudación posee dicha reducción. Las infracciones simples, en sus orígenes históricos, nacen vinculadas a la inoperancia de las infracciones de evasión y a la necesidad de salvaguardar el cumplimiento de determinados deberes formales de colaboración para con la Inspección. Tales ilícitos continúan vigentes y poseen una función accesoria para posibilitar el cumplimiento y garantía de la obligación principal. En la actualidad la amplitud de la descripción típica de las infracciones formales, ya que se basan en el incumplimiento de obligaciones de colaboración e información de difíciles contornos, las configuran como infracciones próximas a los denostados ilícitos de mera desobediencia. Asimismo, la mecánica de su sanción que le permite punir reiteradamente por irregularidades, incluso nimias, y la falta de correlación de la sanción con la conducta infractora, al establecerse en muchos casos de forma porcentual, coadyuva a la inseguridad del contribuyente y a una situación de práctica subordinación respecto de la Administración, que nos trae resabios a las situaciones de sujeción especial y a las sanciones de autoprotección.

En definitiva, se ha de de propender a buscar una especialización sancionadora solamente en los casos en que la misma se halle justificada pues, no olvidemos, que la unidad del ordenamiento punitivo no justifica tratamientos diversos de situaciones semejantes. Por otro lado, se ha de huir de cualquier uso instrumental de la sanción tributaria para la recaudación y determinación de la deuda tributaria. Hemos de tener presente que la infracción tributaria posee exigencias propias, no accesorias a una norma sustantiva cuyo cumplimiento haya de garantizar; ya que ampara valores esenciales para la vida comunitaria encarnados en su protección a bienes jurídicos.

6. Bibliografía

AA.VV.: *Jornadas sobre infracciones tributarias : aspectos administrativos y penales*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988

AA.VV. : *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991

AA.VV. : *Temas Pendientes de Derecho Tributario*. Cedecs, Barcelona, 1997

AA.VV. : *Semana de Estudios de Derecho Financiero - X*. Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1962.

AGUALLO AVILES, A.: "Infracciones" en AA.VV. : *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991,

— "Interés fiscal y Estatuto del contribuyente". *REDF*, nº 80, Madrid, 1993.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Tipificación de las infracciones tributarias. (arts. 78 y 79 de la Ley General Tributaria)". *La Ley*, nº 3, 1986.

ALONSO GONZALEZ, L.M. : "El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información". *REDF*, nº 68, pág. 488.

— "El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada", *RCyT* nº 237, 2002.

CASADO OLLERO, G. : "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco". *HPE*, nº 68, 1981.

CRUZ AMOROS, M. : "Las infracciones en la Ley General Tributaria". *CT*, nº 50, 1984

— "Infracciones y sanciones tributarias en el proyecto de Ley de represión del fraude fiscal". *GF*, nº 14 y 15, 1984.

FERREIRO LAPATZA, JJ. : "Las funciones liquidadoras de la Inspección de Tributos". *REDF*, nº 11, 1976.

— "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos". *REDF*, nº 37, 1983.

— "Las infracciones tributarias en la reforma de la L.G.T." *Revista Jurídica de Cataluña*, fasc. 4, vol. XXXIV, 1985.

— "El Estatuto del contribuyente". *REDF*, nº 88, 1995.

— "¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria ?". *QF*, nº 10, 1997.

— *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I y II, 20ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1998.

— "Los esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario". *REDF*, nº 104, 1999.

GARCIA AÑOVEROS, J. : "Una nueva LGT. Problemas constitucionales". *REDF*, nº 90, 1996.

GARCIA DE ENTERRIA, E.: "El problema jurídico de las sanciones administrativas". *REDA*, nº 10, 1976.

GARCIA DE ENTERRIA, E. y TOMAS RAMON FERNANDEZ : *Curso de Derecho administrativo*. Vol. I y II. Editorial Civitas, Madrid, 1995.

GARRIDO FALLA, F. : "Reflexiones sobre el proyecto de Ley de represión del fraude fiscal". *GF*, nº 14, 1984.

LOPEZ MARTINEZ, J. : *Los deberes de información tributaria*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

MARTINEZ LAFUENTE, A. : "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias". *REDF*, nº 47-48, 1985.

MARTINEZ LAGO, M.A.: "La reforma de la LGT. Modificaciones en materia de infracciones y sanciones". *Cuadernos Jurídicos*, nº 30, 1995.

MIR PUIG, S : *Derecho Penal. Parte General*. PPU, Barcelona, 1985.

MORILLO MENDEZ, A. : *Las sanciones tributarias. De la teoría penal a la práctica administrativa*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

PEREZ ROYO, F. : *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1986.

___ "Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación" en AA.VV. *Jornadas sobre infracciones tributarias : aspectos administrativos y penales*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.

PEREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILES, A. : *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 1996.

PITA GRANDAL, A.M. : "La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias". *REDF*, nº 92, Madrid, 1996.

PONT MESTRES, M. : "El proyecto de ley de represión del fraude fiscal contemplado desde la perspectiva del ciudadano contribuyente". *GF*, nº 15, 1984.

QUINTERO OLIVARES, G., MORALES PRATS, F. y PRATS CANUT, M.: *Curso de Derecho Penal. Parte General, (Acorde con el nuevo Código Penal de 1995)*. Cedecs, Barcelona, 1996.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero, Tomo I. Introducción y Parte general*. Volumen 3º, Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1975.

___ "Elementos y razones que pueden justificar una reforma en la LGT". *CT*, nº 62, 1992.

___ *Lecciones de Derecho Financiero*. 10ª Edición, Universidad Complutense, Madrid, 1993.

SANCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad*. Marcial Pons, Madrid, 1996.

SANCHEZ HUETE, M.A.: "Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario". *RTT*, nº 64, 2004.

SOLER ROCH, M.T. : "El sistema de gestión tributaria: Problemas pendientes", en AA.VV. : *Temas Pendientes de Derecho Tributario*. Cedecs, Barcelona, 1997.

ZORNOZA PEREZ, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas, Madrid, 1992. ■

