



PRESENTACIÓN

■ **La potestad administrativa sancionadora en el orden tributario**

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Gabinete de Estudios AEDAF

A pesar del periodo de vacatio legis transcurrido desde el 17 de diciembre pasado, se ha producido la entrada en vigor de la Ley 58/2003 General Tributaria sin que se hayan dictado los reglamentos de desarrollo previstos. Aunque la situación no se pueda calificar de grave (los actuales pueden funcionar con alguna corrección interpretativa y la misma Ley ha sido criticada de ser excesivamente reglamentista), tampoco se puede decir que sea la idónea desde un punto de vista jurídico. No obstante ello, no parece que los nuevos reglamentos vayan a demorarse demasiado puesto que ya se han dado a conocer y están en tramitación varios proyectos de reales decretos que cubrirán los mismos o similares espacios materiales y procedimentales que los contenidos en los que se dictaron durante la vigencia de la anterior Ley 230/1963.

El primero que se anuncia, y que parece tener prioridad sobre los demás, es el referido al régimen sancionador tributario; prioridad que se justifica por la limitada eficacia retroactiva que pueden tener las disposiciones sancionadoras cuando, además, existen cuestiones no resueltas en el texto de la Ley que precisan de reglamentación para que, al menos, se produzca una aplicación uniforme de la Ley por todas las Administraciones públicas. El mejor ejemplo de ello lo obtenemos de la simple lectura de las disposiciones transitorias contenidas en el decreto proyectado, destinadas a preparar la aplicación de las normas de la Ley cuya efectividad se producirá desde el mismo día de su entrada en vigor y sobre cualquier infracción y procedimiento no concluido en ese momento (disposición transitoria 3ª y 4ª de la LGT).

Todo lo anterior justifica que, aún tratándose de un texto en preparación que puede sufrir modificaciones, nos hayamos sentido tentados de hacer un comentario sobre el proyecto, pues, por la brevedad de nuestra aportación y por la selección de temas a los que nos referiremos, tampoco estaremos dedicando nuestro tiempo a un resultado previsiblemente infructuoso.

Nuestro punto de partida es la constatación del hecho que quizá sea el más significativo en esta materia de cuantos incorpora la nueva Ley, pero que por su formulación excesivamente teórica puede parecer de escasa relevancia práctica y a corto plazo, pues, como

ha escrito Simón Acosta, la Ley 58/2003 viene a consolidar la existencia de una potestad administrativa sancionadora en materia tributaria con perfiles jurídicos muy diferenciados del resto de las funciones a desarrollar por la Administración tributaria: las de aplicación del tributo y las facultades revisoras.

Si nos fijamos en la propia denominación del Título IV de la Ley, y en lo que tiene de diferenciación respecto del título dedicado a la aplicación del tributo (título III), comprobamos que ya no se trata meramente de regular un conjunto de infracciones y sanciones tributarias, sino que se pretende, como nos indica la denominación que se ha dado al proyecto de reglamento, de establecer un "régimen sancionador tributario"; régimen en el que se ha de desenvolver el ejercicio de aquella potestad, y que, además, se presenta como consumación del proceso de separación del derecho sancionador tributario (ahí está el artículo 58.3 de la Ley excluyendo a las sanciones del conjunto de ingredientes que integran la deuda tributaria).

A nuestro parecer, y entre otros muchos aspectos que se podrían destacar, son cuatro las grandes vertientes en las que este régimen sancionador tributario se independiza del propio de las funciones gestoras y se asienta sobre un suelo propio que tiende a aproximarlo al derecho sancionador administrativo común. La primera concreción la encontraremos en el nuevo marco normativo regulador del régimen de infracciones y sanciones tributarias; la segunda manifestación, en la enunciación de sus principios inspiradores; la tercera vertiente, en la calificación y clasificación de las infracciones tributarias; y, en último lugar, en la configuración de un procedimiento sancionador separado. Todo ello sin perjuicio de que continúen existiendo aspectos en los que el derecho sancionador se mantiene unido a las funciones de aplicación del tributo (por ejemplo, en la definición de los órganos competentes para la imposición de sanciones, etc.) y que como veremos son de mayor importancia de lo que pudiera desprenderse de la lectura del texto de la Ley.

En estas cuatro grandes vertientes, a las que dedicaremos las páginas que siguen, es en donde se articula y fundamenta la potestad administrativa sancionadora en el orden tributario.

Respecto de la fijación del marco normativo aplicable a esta potestad sancionadora –la primera de las cuestiones antes señaladas–, nos encontramos con que los artículos 178 y 207 de la Ley nos remiten al propio título IV como conjunto de normas especiales de aplicación en primer grado, y, a continuación, al derecho administrativo común. En efecto, y como manifestación de esta aproximación del régimen sancionador tributario al régimen administrativo común, en lo que afecta a los principios informadores del régimen sancionador, el artículo 178 llama y nos reenvía a los que rigen para el derecho administrativo común que no son otros que los generales del poder punitivo –según declaró el Tribunal Constitucional–; y, por su parte, en el artículo 207 de la LGT, relativo al procedimiento sancionador, hay una nueva remisión, directa aunque no expresa, a la Ley 30/1992 y al RD 1398/1993. Es decir, según se desprende de estos preceptos, las normas y principios administrativos comunes van a tener aplicación inmediata en todas las manifestaciones de la potestad sancionadora tributaria, prestando sus normas y valores para la integración del régimen jurídico en el que habrá de desenvolverse.

Ahora bien, el panorama que hemos señalado no está exento de excepciones. En particular nos interesa una de especial importancia contenida en el artículo 58,3 LGT, antes mencionado, en el que tras excluir a las sanciones del contenido de la deuda tributaria, se ordena la aplicación del capítulo V del Título III de la Ley, a la recaudación de las sanciones (entiéndase, cuando sean pecuniarias).

Quiere esto decir, que, en el procedimiento sancionador tributario deberemos distinguir dos vertientes: el procedimiento de imposición de las sanciones, al que aplicaremos las normas de la LGT y, en su caso, las integraremos y completaremos con las sancionadoras del derecho administrativo común; y el procedimiento de ejecución o recaudación de la sanción impuesta, en el que se aplicarán, además de las reglas especiales del propio Título IV, las contenidas en los artículos 160 y siguientes de la misma Ley. No se trata de un juego de palabras y preceptos, sino de tomar en consideración que las lagunas normativas del procedimiento sancionador (notificaciones, pruebas, plazos, etc.) no se cubrirán con las normas comunes fijadas en el Título III de la LGT, sino con las propias de la Ley 30/1992, si bien con la excepción del procedimiento de cobro de la sanción que se regirá por las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio y, cuando exista alguna laguna en ellas, -según nuestra opinión- con las de la Ley 30/1992, pues la remisión que se hace en el artículo 58.3 se limita al capítulo V del título III.

Como puede comprobarse, las normas, los principios y los procedimientos sancionadores en que se ha de desenvolver la Administración tributaria, se aproximarán, en principio, más al derecho administrativo común que al fijado para la gestión tributaria bajo cuyos dominios y cobertura ha vivido el derecho sancionador tributario hasta este momento.

Sin embargo, inmediatamente nos encontramos con que, el proyecto de reglamento al que nos venimos refiriendo, contiene dos disposiciones que entran en contradicción con lo antes dicho. Se trata de los artículos 27.1 (desarrollo del procedimiento sancionador cuando se haya renunciado a su tramitación separada) y 28.1 (desarrollo del procedimiento sancionador en caso de actas con acuerdo) en los que hay una llamada -directa o indirecta- a la aplicación de las normas establecidas en la LGT sobre aplicación del tributo (título III), que obviamente no coinciden con las que resultarían en caso de tramitación separada de ambos procedimientos (plazos, duración de procedimientos, etc.). Aunque se pueda considerar fundada la solución que propone -y que previsiblemente adoptará- el proyectado reglamento, no deja de ser una primera vuelta al ámbito de lo específico y propio, al régimen en que lo tributario prevalece sobre cualquier otro componente que pudiera encontrarse en una relación jurídica; a la incardinación de lo sancionador en el ámbito de la gestión tributaria.

De igual modo que en los ejemplos anteriores, y como consecuencia de la difícil separación de procedimientos, difícil cuando no se toma la decisión de hacerlo completamente como sucede en el momento actual, encontramos en el proyecto de reglamentación algunas disposiciones que subordinan las actuaciones sancionadoras al desarrollo normal y sin complicaciones de los procedimientos de liquidación. Es el caso de los artículos 4.3 y 6.2 de proyecto de reglamento con el que hemos trabajado. En el primero, a pesar de que hemos afirmado que no solo se establece una separación de procedimientos sino que se

regirán por normas diferentes, se resuelve la situación creada cuando se produzcan diversas y sucesivas comprobaciones sobre una misma obligación tributaria, pues es perfectamente posible que se haya de dictar una sucesión de actos de liquidación provisionales que den lugar a una igual y sucesiva edición de procedimientos sancionadores. Por su parte, el artículo 6.2 se limita a rechazar el carácter de antecedente –para apreciar la comisión repetida de infracciones– a las sanciones impuestas a consecuencia de aquella catarsis de procedimientos. En ambos casos se aprecia que, cuando no es posible la separación de las actuaciones de aplicación del tributo y las que origina el ejercicio de la potestad sancionadora, el reglamento opta sin duda por devolver a las sanciones tributarias su carácter instrumental e incluso adjetivo respecto de las otras funciones, siendo esta solución, a nuestro juicio, necesaria en el contexto actual.

Otras muchas cuestiones se derivan de lo anteriormente expuesto sobre el diferente marco normativo en que se desenvolverán ambas funciones administrativas, pero su examen es bastante complejo y sabemos que hay estudiosos que están ocupados en ofrecernos una opinión sólidamente fundada al respecto, por lo que a sus futuros trabajos nos remitimos.

Tras estas reflexiones sobre la aproximación del régimen sancionador tributario al ordenamiento administrativo sancionador común, hemos de ocuparnos de otra vertiente en la que también la nueva LGT se acerca al Derecho administrativo. Se trata de la clasificación de las infracciones que, como es sabido, se reordenan en base a tres tipos o clases: leves, graves y muy graves.

Sobre esta innovación ya se ha pronunciado la doctrina destacando su falta de consistencia, al carecer casi completamente de efectos jurídicos el encasillamiento de una infracción en alguna de las anteriores categorías, pues –al margen de algunas consecuencias como puede ser la aplicación de criterios de graduación de sanciones, etc.– no siempre la diferenciación entre infracciones leves, graves o muy graves conlleva una diferenciación en la sanción que se aplica a cada una que nos explique la razón de la clasificación adoptada. Es decir, hay infracciones leves e infracciones muy graves que se sancionan en términos muy semejantes.

De otro lado, tampoco es fácil encontrar el criterio base de esta clasificación en el grado de desvalor de las conductas que se tipifican como infracciones, pues no siempre las conductas que consisten en el incumplimiento de deberes formales tienen la calificación de leves, ni tampoco las que afectan a las obligaciones de pago se califican de forma unitaria, sino que su consideración como leves, graves o muy graves depende de otros factores que no se relacionan directamente con la naturaleza del deber u obligación tributarios infringidos. Es más, se ha venido a concluir que esta clasificación, tomada del ordenamiento administrativo, no parece adecuarse al derecho tributario, donde, posiblemente, la anterior distinción entre simples infracciones e infracciones graves resultaba más acorde y ajustada al sistema de conceptos y valores propios de lo tributario.

En esta búsqueda de criterios que justifiquen la nueva clasificación de las infracciones tributarias, lo que se desprende del texto de la Ley es la importancia que cobran las circunstancias que rodean la conducta, pues son estas las que determinan en algunos casos

muy significativos la calificación final de la infracción. En concreto, la conducta consistente en la omisión del ingreso debido, en sí misma no es ni leve, ni grave, ni muy grave, sino que serán las circunstancias presentes en la omisión del pago las que decidirán su calificación, siendo las circunstancias principalmente relevantes a este efecto dos: la ocultación y la utilización de medios fraudulentos.

Así, es posible corroborar este juicio con la simple lectura de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT.

Pues bien, creemos que, de alguna manera, con la técnica utilizada por la nueva Ley, la conclusión sobre la aproximación a la tipología de las infracciones administrativas es meramente aparente y nominal, pues, al margen de que la diversidad de vínculos y deberes tributarios haya de estar presente en la definición de cada tipo de infracción, cuando decimos que la calificación final de algunas de ellas depende de circunstancias que afectan al medio o medios empleados en su comisión, nos encontramos con que estas circunstancias –ocultación y medios fraudulentos– tienen un raigambre en la doctrina y jurisprudencia tributarias que nos devuelve a la especialidad o, mejor, especificidad de lo tributario. Como si de un camino de ida y vuelta se tratase.

Aunque solo de forma resumida, y por la importancia que tienen estos conceptos, nos ocuparemos de algunas cuestiones que se nos han suscitado con la lectura de la Ley y del proyectado reglamento.

La primera cuestión se refiere a la definición del término “ocultación” que se emplea en los artículos 191 a 193 para calificar, junto a otros elementos, las respectivas infracciones como graves. A nuestro propósito hay que partir de la importancia que la jurisprudencia de los tribunales ha atribuido a esta circunstancia –jurisprudencia de la que nos hemos ocupado en otro número de esta revista– llegando a considerar que la ocultación de los datos necesarios para la correcta gestión del tributo era un elemento imprescindible para que la infracción tributaria fuera consecuencia de un comportamiento negligente por parte del contribuyente. Pues bien, por ser un elemento de diversos tipos infractores, la LGT se ha ocupado de ofrecernos una definición del comportamiento que conlleva “ocultación”, lo que se hace en el artículo 184 de la Ley. Sin embargo, si atendemos a lo previsto en el proyecto de reglamento, artículo 5, se advierte de inmediato que en el hay una “explicación” de lo fijado en la Ley, explicación que extiende y amplía la aplicación de esta circunstancia a conductas que, al tenor de lo dispuesto exclusivamente en la Ley, no se calificarían como de ocultación.

En concreto, la disposición reglamentaria citada declara que también existe ocultación aún cuando la Administración tributaria pudiera conocer los datos omitidos por medio de declaraciones o de información suministrada por el propio interesado o por terceros, tenga esta información, o no, conexión con el concepto tributario de referencia o, incluso pueda conocerla por medio de la contabilidad o de los registros fiscales.

Creemos que esta ampliación reglamentaria de la definición dada en la Ley, aunque esta admite varias interpretaciones, no está amparado por la interpretación jurisprudencial que

se viene dando a las disposiciones legales sancionadoras a la que antes hicimos referencia, y que, por ello, lo que pretende el reglamento es suprimir o evitar la consolidación de aquella corriente jurisprudencial. Si ello fuera así, consideramos que una norma reglamentaria no es el lugar adecuado para llevar a cabo esta tarea, más claramente cuando se evidencia aquí un exceso sobre lo dispuesto en la Ley y en sentido opuesto a lo que han declarado nuestros tribunales. Ambas cosas juntamente dan lugar a que estemos ante una disposición que, por su rango, es susceptible de control jurisdiccional y, por su contenido, de dudosa cabida bajo la cobertura de la Ley.

A nuestro entender, el juicio desfavorable que formulamos sobre este precepto, todavía en proyecto, no se basa solo en una razón formal, sino en que lo que allí se ordena es la consolidación del principio de incomunicación de la información en poder de la Administración, de forma que lo que esté en una declaración o comunicación es una especie de todo cerrado para configurar el juicio y el conocimiento de los hechos por parte de la Administración, a la que no le es exigible salir de ese todo cerrado para llegar a conocer los datos que sean relevantes al efecto. Esta conclusión, en la era de la sociedad de la información, no parece aceptable. Ahora bien, tampoco postulamos como solución considerar que el deber de declarar y de comunicar datos es un deber indeterminado e inconcretable, de forma que no es exigible un deber de información cuando los datos ya los posee la Administración por cualquier medio. Entendemos que han de ser los tribunales los que pongan las cosas en sus justos términos y ponderen la gravedad de las omisiones de datos en que incurran los contribuyentes en atención a una pluralidad de criterios, teniendo también en cuenta las disponibilidades de información en manos de los entes públicos.

En segundo lugar, queremos también referirnos a la definición de lo que según la Ley y su proyectado reglamento debe entenderse por “medios fraudulentos”. Seguramente que correrán ríos de tinta sobre el particular; pero no por ello renunciamos a dejar caer algunas gotas en este momento.

Sabemos que, según ambas normas, son medios fraudulentos: las anomalías sustanciales en contabilidad, el empleo de facturas y justificantes falsos o falseados y la actuación por persona interpuesta. Pues bien, lo primero que creemos debe hacerse es reflexionar sobre el hecho de que estas tres circunstancias se delimitan en tanto son “medios” y “fraudulentos”. Es decir, han de ser medios o instrumentos con los que se realiza la conducta infractora a cuyo resultado se ordenan teleológicamente, de forma que, por ejemplo, no cualquier factura falseada determina el haber empleado un medio fraudulento, sino que ha de tratarse de aquellas facturas y justificantes que sirven para acreditar el gasto o ingreso de cuya existencia o cuantía depende la corrección del pago o declaración tributarios. Cuando no se de esta relación de medio a fin, deberá aplicarse el tipo de infracción previsto en otros preceptos que resulta coincidente solo en parte con la descripción de medio fraudulento que nos da la misma Ley. Del mismo modo que se aplicarán aquellos otros tipos infractores cuando, habiendo empleado un medio fraudulento, no se den las demás circunstancias requeridas legalmente para su apreciación (haber superado una determinada cuantía o proporción, etc.), como se deriva de las previsiones reglamentarias contenidas en los artículos 16 y 17.

En segundo lugar, no queremos dejar de señalar que la LGT en los citados artículos 191, 192 y 193, se presta a confusión en la medida en que emplea expresiones como “facturas falsas o falseadas”, “llevanza incorrecta de la contabilidad”, etc. que nos inducirían a pensar que se está haciendo referencia al empleo de algún medio fraudulento, pero que, sin embargo, la propia ley matiza “que no sea medio fraudulento”.

A nuestro entender, debe considerarse que estos medios no son calificables como fraudulentos en la medida en que no se aprecien en el caso concreto todos los componentes requeridos en la LGT y en su reglamento para ello. En estos casos, según sabemos, la infracción será calificada como grave, pero si concurrieran todos los elementos y componentes para su calificación como medios fraudulentos, la infracción pasaría a considerarse muy grave. Ahora bien, esta matización no desvirtúa, a nuestro juicio, la anterior afirmación sino que se debe hacer extensiva también a estos otros casos en que el empleo de tales instrumentos no entraña la utilización de un medio calificable como fraudulento. Es decir, para que una factura falsa, sin ser medio fraudulento, pueda ser determinante de la calificación de una infracción como grave, también es necesario que exista esa relación de instrumentalidad entre el documento falso o falseado y la conducta típica que se sanciona como infracción grave.

Finalmente, en lo que se refiere al término “fraudulento” empleado por la Ley en la definición de estos medios que siempre conforman una circunstancia agravante de la calificación de la conducta, no creemos que sea una expresión que nos remita a una actitud subjetiva del infractor o que exija un determinado dolo en el sujeto que se sirve de aquel medio para alcanzar el resultado que se tipifica como infracción tributaria. Lo fraudulento, a salvo el parecer de los tribunales que con seguridad habrán de pronunciarse al respecto, entendemos que lo fraudulento se encontrará en el propio medio y en su adecuación y proporcionalidad al fin perseguido, sin que esto nos plantee otra vertiente o aspecto de la infracción donde los aspectos demostrativo de culpa o intencionalidad, siempre presentes en el derecho sancionador, pasen a ocupar un papel de primer orden.

Esperemos que los tribunales se adentren en esta materia y no consideremos que la expresión legal “medios fraudulentos” ha sido una simple forma o expresión vacía de contenido bajo la que agrupar aquellas circunstancias cuyo contenido es lo verdadera y esencialmente relevante (contabilidad irregular, facturas falsas, etc.). Si fuese así, estaríamos aproximando aún más el régimen sancionador tributario al régimen punitivo diseñado constitucionalmente y no solo al derecho administrativo sancionador común. ■

Madrid, julio de 2004