

ESTUDIOS

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS: DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA^(*)

Martí CASANOVAS LAX

Abogado. Ldo. CC. EE. y Empresariales
Miembro de la AEDAF

COMENTARIO PREVIO

La normativa relativa a INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS está regulada por el Capítulo VI del Título II de la Ley General Tributaria.

Dicho Capítulo –que comprende los art. 77 a 89– fue redactado **íntegramente de nuevo por la Ley 10/1.985**, de 26 de Abril, que entró en vigor al día siguiente, y es de aplicación a las infracciones tipificadas que se han cometido a partir de dicha fecha (ver Disposición Final Ley 10/85), **siendo aplicable asimismo** a las infracciones tributarias cometidas con **anterioridad** cuando la nueva norma resulte **más favorable** para los sujetos infractores (Disposición Transitoria 3ª R.D. 2631/1985 de 18 de Diciembre sobre Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias).

Han transcurrido ya **nueve años** desde su aprobación y este es un período de tiempo suficiente para poder hacer una síntesis de criterios jurisprudenciales y económico-administrativos que se han definido de forma progresiva con la aplicación de la nueva Ley.

Según todas las noticias parece que estamos ante una reforma inminente de la normativa de sanciones e infracciones tributarias y de delito fiscal.

Ya el Consejo de Ministros del pasado 27 de Julio ha aprobado el Proyecto de Ley que modifica la vigente regulación del delito fiscal, acordando su remisión al Congreso para su tramitación parlamentaria. Más adelante nos referiremos brevemente al mismo.

Confiemos que esta nueva reforma reconduzca las incongruencias que en ocasiones se están produciendo entre las normas básicas y las regulaciones específicas e incrementa el nivel de seguridad jurídica y justicia tributaria.

^(*) Trabajo presentado en las VI Jornadas de Estudio Catalano-Balear, organizadas por la Delegación Territorial Tercera de la AEDAF, en Olot (Gerona), durante el mes de octubre de 1994.

ESTUDIOS

El legislador tiene ahora una ocasión óptima para introducir una clasificación y un orden que, alcanzando a todos los sujetos, **establezca con claridad su posición ante la Hacienda Pública y las relaciones que existen entre ellos. Esperemos que la aproveche.**

Sin duda sería el momento oportuno para clarificar las posiciones de todos los sujetos implicados en el procedimiento de aplicación de los tributos.

En cualquier caso entiendo que la tarea prioritaria de la nueva norma **no es realizar** una enumeración exhaustiva de derechos y obligaciones, ya que para definir derechos y libertades y garantizarlos ya está la Constitución, y para fijar obligaciones y deberes *se bastan las normas particulares.*

Lo que importa es **definir con exactitud quiénes son los sujetos pasivos, en virtud de qué normas y principios resultan obligados, a qué responden sus derechos y obligaciones y, en consecuencia, hasta qué punto resultan obligados y cuáles son las garantías de que gozan.**

Confiemos que **no se legisle sólo evitando la inconstitucionalidad, sino aplicando la Constitución que es algo bien distinto.**

Después de esta breve introducción y antes de entrar en el tema de la ponencia propiamente dicho les ruego me permitan dos advertencias:

PRIMERA. No me voy a referir de forma sistemática a todas las cuestiones relativas a infracciones y sanciones, **sino solamente** a aquellas que han sido **objeto de especial atención** por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por los Tribunales de Justicia.

Además intentaré hacerlo de forma breve y lo más concisa posible, en primer lugar por no aburrirles en exceso y en segundo lugar para dejar tiempo suficiente para el coloquio que con toda seguridad será mucho más enriquecedor para Uds. que mi exposición.

SEGUNDA. Que desgraciadamente, en la mayoría de las cuestiones, no se puede hablar de criterios interpretativos claros, precisos y concretos.

A efectos de una mayor sistematización, voy a dividir mi exposición en los siguientes apartados:

- I) NATURALEZA PENAL DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.
- II) LA TIPICIDAD.
- III) LA CULPABILIDAD.
- IV) LA PUNIBILIDAD.
- V) BREVE REFERENCIA AL NUEVO PROYECTO DE LEY DE DELITO FISCAL.
- VI) BREVE REFERENCIA AL NUEVO PROYECTO DE REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.
- VII) CONCLUSIONES.

I) NATURALEZA PENAL DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

De una forma sistemática nuestros Tribunales vienen otorgando a las infracciones administrativas y en especial a las tributarias naturaleza penal, provocando con ello la aplicación de los principios elaborados en este ámbito.

Así pues, **los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador**, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado tal como refleja la propia **Constitución** en su **artículo 25**.

Esta doctrina ha sido ratificada tanto antes como después de la modificación de la L.G.T. por la Ley 10/85 de 25 de Abril.

Así se desprende de la **Sentencia del Tribunal Constitucional nº 18 de 8-6-81** que se refiere al derecho administrativo sancionador en términos generales.

El mismo criterio también es defendido por las Sentencias del Tribunal Supremo de 23-1-89 (1) y 20-6-91 (2).

Sin embargo, tal criterio jurisprudencial **no supone una equiparación total** entre infracciones penales y administrativas sino con "concretos matices", tal como se ha indicado.

Y aunque los citados "matices" **no han quedado definidos** de manera clara, pueden interpretarse como una **reducción del rigor** con el que son considerados los distintos elementos que configuran la estructura del ilícito, cuando de infracciones administrativas se trata: Posibilidades reglamentarias de tipificación; determinación del grado de culpabilidad; prueba de los hechos base de la imputación; margen de discrecionalidad en los criterios de graduación de sanciones, etc...

Pero en síntesis y al margen de la mayor o menor exactitud de las consecuencias de esta naturaleza "intrínsecamente penal" de las infracciones administrativas, la **equiparación en sentido amplio viene plenamente aceptada por nuestros Tribunales y de ello, en cada caso, habría que sacar las consecuencias correspondientes**.

II) LA TIPICIDAD

El principio de tipicidad es una manifestación del superior principio de seguridad jurídica y una concreción del principio de legalidad en el ámbito de lo ilícito, en este caso, tributario.

Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento [art. 25 1º de la Constitución].

⁽¹⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 68.

⁽²⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 98.

ESTUDIOS

Las consecuencias más relevantes que la jurisprudencia ha venido delimitando en relación al citado principio de tipicidad entiendo que son las siguientes:

II.1) Doble aspecto Retroactividad-Irretroactividad

La consecuencia más importante del principio de tipicidad es la **irretroactividad de las normas que tipifican las infracciones y sanciones tributarias cuando resultan desfavorables y la retroactividad en caso contrario.**

Tanto una como otra no presentan duda alguna en su aplicación.

La Constitución en su art. 9 consagra el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, **recogiendo así el doble aspecto retroactividad-irretroactividad** y reconociendo implícitamente la retroactividad de las normas más favorables.

El Código Penal en su art. 23 también recoge el citado doble aspecto.

Y ya con referencia concreta a la Jurisprudencia cabe indicar:

1) Sentencia del Tribunal Constitucional nº 21 de 18-1-1.993.

Se refiere a un asunto penal no tributario pero delimita claramente los criterios de prohibición de retroactividad desfavorable (Nulum crimen, nulla pena sine previe lege) y de aplicación retroactiva de la Ley más favorable.

Con referencia a la retroactividad de la nueva ley más favorable, el Alto Tribunal matiza que la aplicación de la nueva ley **ha de serlo en su totalidad, sin que se pueda simultanear la aplicación de ambas** (la nueva, la antigua) por unos aspectos singulares de la nueva ley que resulten más perjudiciales.

En síntesis, el carácter más favorable debe ser apreciado en su conjunto, contrapesando los aspectos positivos con los negativos.

2) Sentencia del Tribunal Supremo de 19-6-94. (3)

Se delimitan los distintos grados de retroactividad:

- a) **MAXIMA:** Se aplica la nueva ley a hechos nacidos con anterioridad.
- b) **MEDIA:** Se aplica la nueva ley a ciertos efectos jurídicos producidos con posterioridad a la nueva ley de hechos anteriores que ya también habían producido efectos regulados por las anteriores normas.
- c) **MINIMA:** Se aplica a efectos jurídicos ya producidos bajo la anterior norma, pero aún no agotados en el momento de entrar en vigor la nueva Ley.

La citada Sentencia llega al límite de la retroactividad y dice que "la nueva ley más favorable ha de aplicarse a infracciones anteriores **aunque la sanción estuviese impuesta y además fuera firme, si aún no está ejecutada**".

³ Ver Impuestos Tomo II/87, pág. 807.

3) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 25-5-91 (4).

Dispone que ante la ausencia de criterios de graduación (o de desarrollo reglamentario de los mismos) **la sanción ha de aplicarse en un grado mínimo** (la Administración pretendía aplicarla en un grado superior a una infracción cometida antes de la aprobación del R.D. 2621/1.985 de 15 de Diciembre que desarrolla los criterios de graduación de sanciones contenidos en la L.G.T.).

4) Sentencia del Tribunal Constitucional de 20-2-89.

Como Uds. recordarán esta Sentencia resolvió la nulidad y/o inconstitucionalidad de determinados preceptos de la entonces vigente Ley de I.R.P.F.

Desde entonces se han producido numerosos fallos tanto en el sistema penal como administrativos que consideran la **imposibilidad de aplicar sanciones por infracciones tributarias o delitos fiscales cometidos bajo la vigencia de la norma antes mencionada**. Recordemos especialmente el caso de la popular "folclórica" Lola Flores.

Sin embargo, en relación a esa cuestión hay numerosas sentencias contradictorias. **Unas que defienden la inaplicabilidad de sanciones como consecuencia del "vacío normativo" y otras que defienden su aplicabilidad en base a que las infracciones y sanciones están plenamente tipificadas en la L.G.T.** y en nada afecta la inconstitucionalidad o nulidad de determinados artículos de la Ley que regula un tributo por considerar que la tipificación se produce en la L.G.T. y no en los distintos tributos.

Mientras tanto la controversia continua...

II.2. La analogía

No he encontrado en el ámbito tributario fallos judiciales o resoluciones económico-administrativas en materia de infracciones tributarias o delito fiscal que consideren aplicaciones analógicas, por lo que entiendo que esta posibilidad debe ser considerada de forma restrictiva.

III) LA CULPABILIDAD

Entramos aquí en la consideración del llamado **ELEMENTO BASICO SUBJETIVO DEL INJUSTO**.

Esta cuestión **es la que más controversias ha planteado en los Tribunales de Justicia y más atención ha merecido por parte de los expertos** en lo que a infracciones y sanciones se refiere.

La culpabilidad es un elemento fundamental de la infracción tributaria.

A pesar de ello nuestros tribunales de Justicia han debido recurrir en no pocas ocasiones

⁽⁴⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 89, pag. 72.

ESTUDIOS

a recordar que **no es posible un sistema de responsabilidad objetiva y que la Administración debe probar la culpabilidad para imponer sanciones.**

A pesar de todo, la Administración en muchos casos se aferra al sistema de responsabilidad objetiva e impone sanciones de forma automática.

Por el contrario, y afortunadamente, son bastantes los fallos judiciales y resoluciones económico-administrativas que niegan el sistema de responsabilidad objetiva.

Me permito destacar las siguientes:

1) Sentencia nº 76 del Tribunal Constitucional de 26-4-1990 (5).

Resolvió el recurso contra Ley 10/85 de Modificación de la L.G.T. en varios preceptos y uno de los cuales era el art.77, por entender los recurrentes que obviaba la culpabilidad, infringiendo la Constitución.

El Alto Tribunal resuelve categóricamente que en absoluto la culpabilidad está ausente en la tipificación de las infracciones tributarias y que **no es posible un sistema de responsabilidad objetiva, resaltando que “más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados”.**

2) Sentencia del Tribunal Supremo de 6-2-89 (6).

Dispone que dentro de la estructura de las infracciones administrativas uno de sus componentes principales, por su naturaleza subjetiva es la **culpabilidad, elemento y no solamente principio como a veces se invoca.**

3) El Tribunal Económico-Administrativo Central en numerosas resoluciones (5-4-90; 25-11-92 y otras) considera que el grado de culpabilidad no puede estar ausente a la hora de calificar si una conducta es merecedora o no de sanción.

Merece especial atención el trabajo publicado en la Revista Técnica Tributaria de la A.E.A.F. por Pedro Bujidos Garay (7), sobre criterios jurisprudenciales en relación a la responsabilidad objetiva en las infracciones tributarias, pues en el mismo incluye de forma sistemática comentarios a numerosas sentencias sobre la citada cuestión.

III.1. DEBER DE PROBAR LA CULPABILIDAD

La Administración **debe probar la culpabilidad sin que sea admisible la inversión de la carga de la prueba.**

Este criterio es **consecuencia del principio de presunción de inocencia** consagrado en el art. 25 de la Constitución.

⁽⁵⁾ Ver Carta Tributaria nº 116.

⁽⁶⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 69.

⁽⁷⁾ Revista Técnica Tributaria nº 19. Octubre-Diciembre 1.992, pág. 179 y siguientes.

En relación a este aspecto merece especial atención el tema de las presunciones legales o no legales.

Las presunciones como medio de prueba son válidas en el ámbito del derecho penal en general y por consiguiente han de serlo también en el ámbito tributario, tanto en relación a las infracciones como en relación al delito fiscal. Ahora bien, la **Sentencia del Tribunal Supremo de 14-5-92** nos dice que la **prueba de "indicios y presunciones" exige un enlace preciso y directo de los hechos.**

Estamos aquí en un tema muy resbaladizo y dominado por un gran casuismo.

Paso a referirme a algunos de los fallos que he considerado significativos:

1) Sentencia del Tribunal Supremo de 4-4-92 (8).

No se admite la prueba de presunciones para sancionar por infracción de contrabando por no existir **enlace preciso y directo**. Vemos que insiste en el mismo concepto antes expuesto.

2) Sentencia del Tribunal Supremo de 19-10-92 (9).

Se admite como válida, en orden a la imposición de sanción por infracción grave, una presunción legal, de especial relevancia en el orden tributario, y muy concretamente en el I.R.P.F.: **la de los incrementos de patrimonio no justificados**, resolviendo recurso de apelación contra **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 20-12-1990** que se había pronunciado en el mismo sentido.

El caso es muy simple: Se trata de un matrimonio que regulariza su situación tributaria presentando declaraciones complementarias en las que se afloran en declaración por Impuesto sobre Patrimonio elementos patrimoniales ocultos, limitándose en la correspondiente declaración por I.R.P.F. a declarar los rendimientos producidos por los mismos en ese período impositivo. Efectuada la comprobación tributaria, los contribuyentes parece que no pudieron justificar ante la Inspección el origen de los elementos patrimoniales puestos de manifiesto.

Por el contrario, también en un caso de incremento de patrimonio no justificado un Auto del Juzgado de Instrucción de Madrid de 6-12-88 (10) no admite una sanción por delito fiscal **porque excluye la posibilidad de aplicación de presunciones al respecto.**

Es difícil establecer criterios en base a las resoluciones judiciales ya que en muchos casos son contradictorias, lo que demuestra que en la práctica son difícilmente compatibles en algún caso los principios propios del derecho penal con los del derecho tributario.

Cuestión distinta es la de las presunciones no legales que pueden fundamentar tanto una sanción administrativa como una sanción penal. En cualquier caso entendemos que la inter-

⁽⁸⁾ Ver Impuestos nº 17/92.

⁽⁹⁾ Ver Impuestos nº 7/93.

⁽¹⁰⁾ Ver Impuestos tomo 1/89.

ESTUDIOS

pretación al respeto tiene que ser muy prudente y deben quedar muy pocas dudas sobre la realidad de las conductas para ser sancionadas, vía presunción.

Vinculada con la cuestión de las presunciones está la estimación indirecta de bases.

A este respecto el Tribunal Económico Administrativo Central consolida la línea interpretativa de considerar el Régimen de Estimación Indirecta como forma subsidiaria y no alternativa de determinar la Base Imponible de los tributos.

Se han planteado numerosos problemas interpretativos en relación al alcance de la expresión "incumplimiento sustancial de las obligaciones contables". Me referiré a algunas sentencias al respecto:

1) Resolución del T.E.A.C. de 30-12-91.

Es aplicable el régimen de estimación indirecta cuando el sujeto pasivo no lleva contabilidad.

2) Resolución del T.E.A.C. de 18-2-92.

Considera que se produce un supuesto de aplicación del citado régimen cuando se satisfacen complementos de sueldos con ingresos no contabilizados y cuando hay cuentas bancarias con movimientos relativos a operaciones del sujeto pasivo, cuyo titular es un tercero.

3) Resolución del T.E.A.C. de 9-4-91.

Interpreta que el régimen de estimación indirecta será de aplicación cuando no sea posible determinar la base imponible sin acudir a datos o antecedentes ajenos a la documentación del contribuyente.

4) Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 10-10-84 ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3-2-86.

Se entiende que la falta de libros y apuntes contables no siempre constituye anomalía sustancial, si su falta se solventa con la colaboración precisa para determinar las bases imponibles mediante otra documentación.

Por otra parte José Arias Velasco en su trabajo "La Estimación Indirecta de Bases" (11) entiende que la omisión o falseamiento de algunas operaciones aisladas en una contabilidad veraz en su conjunto, no determinará necesariamente la aplicación de la estimación indirecta.

Asimismo me remito al trabajo de Pedro Bujidos Garay "El Régimen de Estimación Indirecta" (12) que selecciona y comenta algunos criterios jurisprudenciales al respecto.

III.2. GRADUACION DE LA CULPABILIDAD

Como Uds. saben los grados son básicamente dos:

⁽¹¹⁾ Carta Tributaria nº 43/1.982, pág. 36.

⁽¹²⁾ Revista Técnica Tributaria de la A.E.A.F. nº 18. Julio-Septiembre 1992, pág. 139 y siguientes.

Nos encontramos en el punto donde es mayor la diferencia, entre la anterior normativa y la actual.

La modificación en este caso ha tenido como principio inspirador, **la ampliación de los grados de culpa que pueden fundamentar una sanción.**

Bajo la exigencia de la **anterior normativa**, la jurisprudencia **exigía el dolo, además específico. Es decir, el grado más grave de culpabilidad.**

La actual ha abarcado hasta el grado menor, el menos grave: La "simple negligencia", tal como se recoge expresamente en el artículo 77 de la L.G.T.

Con carácter general hay que señalar que nuestros Tribunales, parecen inclinados a seguir aplicando los criterios de la antigua ley, como si no se hubiera producido ningún cambio normativo. Impresión que se ve robustecida cuando se examina la aplicación de las eximentes, especialmente del error, que se viene haciendo.

Contrasta desde luego esta posición con la de la Administración inclinada a configurar la responsabilidad como objetiva.

Comentaremos algunas sentencias al respecto:

1) Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1.990 de 26 de Abril.

Correctamente, y siguiendo literalmente lo dispuesto en el artículo 77 de la L.G.T., el Tribunal distingue el dolo, la culpa o negligencia grave y también la simple negligencia, como menor grado de la culpabilidad.

2) Audiencia Nacional en Sentencia de 19-6-87.

Interpreta la Ley 10/85 y se expresa en los mismos términos.

3) Por el contrario, entre los Tribunales Superiores de Justicia, encontramos mayor disparidad y **una cierta confusión** entre la antigua y nueva normativa, en no pocas ocasiones.

En este sentido podemos considerar como paradigmática la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 25-5-1990.**

Literalmente recogemos lo siguiente de sus fundamentos de derecho: **"...habiendo de apreciarse la intención dolosa del sujeto pasivo, de tal forma que no se exigirá responsabilidad cuando no resulte acreditada la mala fe del contribuyente y únicamente una conducta ligera y de imprevisión venial por falta de atención bastante referida a un deber que cumplir."**

La sanción impuesta era por diferencias en la cuota ingresada por I.R.P.F. a causa de errores en la aplicación de la tarifa y de las deducciones.

Podemos observar que existe una cierta confusión al respecto.

Por su parte el Tribunal Económico-Administrativo Central, de forma reiterada **como es lógico**, no pone en cuestión que pueda sancionarse por una actuación simplemente negligente.

ESTUDIOS

III.3. CAUSAS EXIMENTES

Debemos distinguir:

- 1) El Error de derecho.
- 2) El Error de hecho.
- 3) La Fuerza Mayor.

1) El error de derecho

Tal eximente no viene expresamente recogida en el art. 77.4 de la L.G.T. y en cambio es de las más aplicadas por los Tribunales de Justicia.

Así, la **Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76 de 26 de Abril de 1.990** considera que la **no mención del error como eximente es simplemente una prueba de la exclusión del régimen de responsabilidad objetiva**. Al no admitirse esta, entiende el Alto Tribunal no hace falta incluirlo expresamente como circunstancia eximente.

Y dice textualmente: **“precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de derecho, singularmente el error invencible, podrá producir los efectos de exención o atenuación que les son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva...”**.

Así pues, no hay duda de que el error de derecho constituye una causa de exención de culpabilidad.

Ahora bien, **cuál error de derecho hemos de considerar como eximente: ¿el invencible o también el vencible?**

Son muy significativas las consideraciones que ya en el año 1986 hacía el Profesor Pérez Royo y que por su claridad y su buen sentido nos permitimos transcribir literalmente: **“Es importante subrayar que el error debe ser invencible. El vencible deja subsistente la responsabilidad a título de mera negligencia. La determinación de cuando concurren las circunstancias que hacen al error invencible, debe hacerse en función de las condiciones propias de cada caso”**.

Es preciso sin embargo fijar el concepto de **error de derecho**.

Nunca ha sido pacífica, ni en la doctrina científica ni en la jurisprudencia, la distinción entre error de hecho o material y el error de derecho.

A pesar de ello podríamos decir que **error de derecho** es todo aquel que **se produce con ocasión de la aplicación de una norma jurídica**, y puede producirse en un **doble ámbito**: en la **interpretación de la norma en sí misma** considerada o en la **determinación del supuesto de hecho** al que aquélla debe ser aplicada.

Si la causa es la ignorancia, el error nunca debiera considerarse invencible desde la consideración del principio recogido en nuestro Código Civil: La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento.

La interpretación errónea de la norma o de los supuestos fácticos difícilmente pueden considerarse como error invencible, tal como se desprende de la jurisprudencia constante del Tribunal Supremo.

Sin embargo existen algunas sentencias que defienden que todo error es excusable y así la **Sentencia de 2-11-87 del Tribunal Supremo** exculpa a un contribuyente argumentando que **“al inculpaado que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistos de exactitud”**.

Con toda seguridad el Magistrado que redactó la Sentencia no sentía gran entusiasmo por los temas tributarios.

Sin embargo gran parte de las Resoluciones del T.E.A.C. que abordan esta cuestión, **mucho más centradas en la normativa** de las infracciones tributarias y de **forma más técnica**, son **condenatorias ante la invocación del error de derecho**.

2) El error de hecho.

Refiriéndonos en primer lugar, al concepto, bien podemos decir, por exclusión, que por error de hecho ha de entenderse todo aquél que no sea de derecho.

Evidentemente, por su naturaleza y por la de la gestión tributaria, el error de hecho o material más frecuente **es el aritmético**.

Desde una consideración rigurosa de la culpabilidad tributaria, sería difícil defender **la no existencia, al menos, de simple negligencia en la comisión de un error aritmético o material en general**.

No obstante, lo cierto es que mientras son numerosas las resoluciones y sentencias referidas a supuestos de error de derecho, ha sido difícil encontrar otras referidas a errores de hecho.

Una **sentencia** curiosa que se refiere a un error de hecho no aritmético es la **del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19-11-1992**. (13)

En ella se exculpa al contribuyente de una sanción rigurosísima por infracción simple, impuesta por la Administración, a consecuencia de haberse equivocado en la consignación del período trimestral de liquidación, en una declaración por I.V.A., incluso corregido por su puño y letra al presentarlo.

Es obvio que la sanción (si módica, pues fue de 15.000 ptas.) es absurda pues lo que parece sancionarse no es ni siquiera el error en la consignación del período, sino, dada la corrección misma realizada, probablemente por haberlo sido de puño y letra y no mecanográfica.

Tan absurda es, que la incredulidad del Tribunal queda patente en la Sentencia: “Este Tribunal no acaba de comprender el por qué de sancionar un error involuntario como el que se acaba de exponer, fácilmente legible e inteligible”.

(13) Ver Gaceta Fiscal nº 107.

ESTUDIOS

En fin son casos patológicos, que no merecen mayor atención y reconforta ver, de otro lado, como a pesar de la escasa cuantía de la sanción un ciudadano se revela, no digo ya contra la injusticia, sino, meramente, contra la falta de sentido común.

Lo que desde luego no sabemos es el coste y esfuerzo que ello supuso (probablemente bastantes) y los que por falta de ganas de recurrir se hayan quedado con el desafuero sin remediar.

3) La fuerza mayor.

Esta eximente **está concretamente tipificada en el art. 77.4º.b de la L.G.T.**

Su presencia en la Jurisprudencia **es escasa**. Veamos algunas sentencias.

3.1.) Sentencia del Tribunal Supremo de 3-12-91 (14)

No se aprecia como eximente en un caso de delito fiscal la **falta de tesorería**.

Si tal circunstancia hubiese sido apreciada, desgraciadamente el éxito de su utilización masiva estaba asegurado.

3.2.) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5-3-1.991. (15)

Considera y aprecia como circunstancia eximente la enfermedad, que impidió al contribuyente la presentación de la declaración por el I.R.P.F., enfermedad que luego le condujo a la misma muerte (más grave, desde luego, no podía ser).

3.3.) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3-10-1.991.

Se ocupa de un curioso caso, apreciando igualmente la existencia de circunstancia eximente calificada de fuerza mayor.

El contribuyente fue sancionado por infracción simple (con 7.500 ptas.) por presentación fuera de plazo de su declaración por el Impuesto de Sociedades.

El Tribunal anula la sanción en base a que la declaración no se pudo presentar en plazo por no estar editado aún el correspondiente impreso oficial.

IV. PUNIBILIDAD

Después de este breve y no sistemático comentario sobre algunos criterios jurisprudenciales sobre infracciones paso a referirme seguidamente a **las sanciones**.

IV.1) El cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias como excusa absolutoria.

El cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales ha venido siendo **uno de los principales motivos de exclusión de las sanciones**.

⁽¹⁴⁾ Ver Impuestos nº 5/92.

⁽¹⁵⁾ Ver Impuestos nº 18/91.

Aquí no hay eximente, pero no se imponen sanciones por razones de política fiscal: se **intenta favorecer el cumplimiento de las obligaciones con el fisco.**

La actual redacción del art. 61 de la L.G.T. (vigente desde 1-1-92) prevé para las declaraciones fuera de plazo un recargo único del 50%, que será del 10% si el ingreso se efectúa en el plazo de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario.

Donde se han planteado dudas sobre la aplicación de esta excusa absolutoria es en el ámbito del delito fiscal.

La mayor parte de la doctrina científica ha venido **encontrando acomodo a esta excusa absolutoria en la circunstancia atenuante que contempla el artículo 9 9º) del Código Penal: la del arrepentimiento espontáneo.**

Sin embargo, a partir de aquí, cabe distinguir dos criterios contrapuestos: el que la considera como una nueva atenuante, sin excluir la pena correspondiente por el presunto delito fiscal cometido y el que considera que sus efectos se despliegan también plenamente en este ámbito -el del delito fiscal- produciendo la remisión de la pena.

Bajo este criterio subyace la cuestión de considerar el delito fiscal, en concreto la defraudación, como una figura **dotada de autonomía plena** y enmarcada en el ámbito exclusivamente penal, con independencia total del ámbito administrativo.

Sin embargo, la **Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14-11-88** reconoció plenos efectos liberatorios a una declaración espontánea en el ámbito fiscal.

Recientemente esta cuestión ha vuelto a plantearse con una gran relevancia social al haberse producido en relación a las declaraciones complementarias presentadas por el llamado "fraude del I.V.A." mediante la compra masiva de facturas falsas.

El nuevo Proyecto de Ley del Delito Fiscal establece de forma clara la exclusión de imposiciones de penas a quienes regularicen espontáneamente y previamente su situación tributaria antes de que se inicien las actuaciones inspectoras. Esperemos que quede aprobado en estos términos.

IV.2) Graduación de las sanciones.

Antes de comentar algunos de los criterios jurisprudenciales relativos a la graduación de sanciones entiendo que es importante hacer una referencia al **principio de proporcionalidad.**

Este principio exige una **"adecuación"** o **"proporción"** entre **la infracción cometida y la sanción impuesta.** Se ha **considerado como principio básico del derecho penal** y por derivación lo deseable es que lo fuera con más frecuencia en el derecho sancionador tributario.

Ha sido tenido poco en cuenta por los Tribunales y **es un último recurso a invocar** ante los excesos legislativos.

Vale la pena comentar la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14-2-1992** (16) que reacciona como puede ante una sanción del 250 por ciento por I.V.A.,

⁽¹⁶⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 88.

ESTUDIOS

que aunque no aparezca muy claro en la Sentencia parece correctamente aplicada atendiendo a los criterios de graduación (mínimo del 150 por ciento, incremento de 100 puntos porcentuales por perjuicio económico, otros 50 por mala fe y reducción de 50 por conformidad).

Pues bien, al **Tribunal le parece una barbaridad** (probablemente su apreciación no es desacertada) y la deja en el mínimo, 150 por ciento (y no la reduce más probablemente, porque ya no se atreve a saltarse más normas).

Lo más pintoresco de la argumentación del Tribunal es entender que no hay perjuicio económico sino mero retraso, porque la deuda en última instancia se ha satisfecho una vez liquidada en la correspondiente acta de inspección.

Fallos como este son los que estimulan a utilizar las vías de tutela jurídica establecidas en nuestro ordenamiento jurídico.

a) La buena o mala fe.

La buena o mala fe vienen previstas en la L.G.T. pero no se detalla su aplicación.

El R.D. 2631/1985 de 18 de Diciembre recoge el criterio de la mala fe para graduar sanciones pero no se refiere a la buena fe (prevé incrementos de 50, 100 y 150 puntos porcentuales).

De hecho sólo la mala fe se viene considerando como criterio de graduación y siempre con sentido agravante naturalmente. Nunca se considera la buena fe como atenuante.

Una de las circunstancias agravantes previstas normativamente que habitualmente crean más problemas de graduación por su indeterminación es la **"anomalía sustancial contable"**.

Al respecto sí hay criterio jurisprudencial asumido por **la Administración en el Informe de 10-11992 del Departamento de Inspección** que dice que **"la anomalía sustancial contable no es cualquier incorrección contable, sino aquella que llegue a desvirtuar plenamente o casi plenamente la contabilidad como medio de prueba"**.

b) Capacidad económica.

Como recordarán, este criterio es el que prevé incrementar la sanción hasta 50 puntos atendiendo a la renta o patrimonio o capital fiscal del sujeto infractor.

En la ya tantas veces comentada **Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76 de 26 de Abril de 1.990** se considera que este criterio de graduación ni es inconstitucional por quiebra del principio de igualdad, ni lo es por quiebra del principio de seguridad jurídica, por ser legítimo un trato desigual a los desiguales y por haber suficientes criterios para poder apreciar la capacidad económica de los sujetos infractores y poder así juzgar la facultad discrecional de la Administración a la hora de aplicarlo, discrecionalidad inevitable por ser un concepto jurídico indeterminado.

En la práctica **la Inspección se muestra reacia a aplicar este criterio tanto como agravante que como atenuante.**

c) Conformidad del contribuyente.

Es sin lugar a dudas **uno de los criterios de graduación polémicos**.

El **Tribunal Constitucional**, en su ya referida **Sentencia de 26 de Abril de 1.990**, acepta este criterio de graduación, pero cabe plantearse si se equivoca: **no es constitucional agravar la sanción por no prestar conformidad, pero sí es constitucional reducirla**.

Pero ¿la no reducción no equivale a agravación? (salvo superior criterio creo que sí).

Desde mi humilde punto de vista este criterio de graduación supone **una clara coacción** y una quiebra del derecho de defensa persiguiéndose con el mismo fines exclusivamente recaudatorios.

A modo de epílogo de este apartado me refiero al documentado y sistemático estudio de Pedro Bujidos Garay titulado "La Graduación de las Sanciones en la Doctrina Administrativa" (17) cuya lectura y análisis recomiendo expresamente a efectos de profundizar en este apartado.

IV.3) La condonación graciable.

Estamos aquí ante otra figura polémica del "derecho sancionador tributario".

Se la ha cuestionado doctrinalmente por lo que puede suponer de quiebra del principio de tutela judicial efectiva al **tener que renunciar expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación**.

Sin embargo el **Tribunal Constitucional** en su conocida **Sentencia 76/1990** tampoco ha considerado que se produzca tal quiebra en cuanto "la **renuncia**" **tiene como contraprestación un beneficio**.

No obstante ya ha habido algún fallo judicial que pone en entredicho la "bondad" de la doctrina del Tribunal Constitucional matizando y **restringiendo la inimpugnabilidad (Sentencias de la Audiencia Nacional de 12-6-1990 y 16-7-1992 (18))**.

Entiendo, desde mi particular punto de vista, que los principios que inspiran la condonación graciable están desfasados y son difícilmente compatibles en un Estado de Derecho, recordándonos épocas ya superadas y alejadas en el tiempo.

Me atrevo a afirmar que la condonación graciable no debería existir, ya que **deben ser los Tribunales los que juzguen sobre la conformidad de las sanciones tributarias con el Ordenamiento Jurídico**.

IV.4) Concurso de sanciones.

Uno de los principios básicos del derecho penal, y por derivación del derecho administrativo sancionador, es el que impide la imposición de más de una sanción a unos

⁽¹⁷⁾ Revista Técnica Tributaria nº 24 (Enero-Marzo 1.994), pág. 141 y siguientes.

⁽¹⁸⁾ Ver Impuestos Tomo I/91, pág. 505 y Tomo I/92, pág. 579.

ESTUDIOS

mismos hechos tipificados como delito o infracción (el denominado principio "non bis idem").

Así pues toda pena impuesta por delito fiscal impide toda sanción administrativa.

En el orden procedimental mientras esté en marcha el proceso penal, la Administración no debe actuar.

Una cuestión que tiene especial interés y que está especialmente reconocida en **Sentencias del Tribunal Constitucional de 77/1.983 de 3-10 y del Tribunal Supremo de 10-12-84** es la circunstancia que permite considerar que los **hechos probados en el proceso penal tienen plena eficacia en el orden administrativo**.

Ello es especialmente importante en los casos en que no se aprecia la existencia de delito fiscal pero sí de infracción administrativa.

En relación a la posibilidad de sancionar por infracciones graves y por infracciones simples para un mismo hecho la actual normativa no contiene reglas al respecto.

Pero a la luz del principio "non bis idem" **la solución debe ser la incompatibilidad**, siempre que concurra cualquiera de estas dos circunstancias: que la infracción sea un mero medio para la comisión de la infracción grave, de tal modo que **quede subsumida en ella**, y/o que la misma o más en concreto la conducta que constituye su tipo sea al mismo tiempo una circunstancia agravante para incrementar la sanción por infracción grave.

Este criterio está contenido en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12-5-1992**. El mismo criterio subyace en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 31-10-92** (19) aunque referida al concurso entre dos delitos fiscales.

Asimismo el **Auto de 15-2-1993 de la Audiencia Nacional (Juzgado Central nº 3)** resuelve una relación concursal entre un **delito de defraudación y un delito de falsedad en documento mercantil** consistente en la falsificación de facturas, **manteniendo la subsunción de éste en aquél** en un razonamiento jurídico impecable.

A modo de síntesis entiendo que puede afirmarse que cuando una conducta que constituye el tipo de la infracción simple es realmente una parte de la conducta que sirve de tipo a la infracción grave, ha de entenderse aquélla subordinada en ésta y sólo sancionarse la infracción grave.

Esto sucederá especialmente en las de "indole contable o registral" y en la omisión de declaraciones o la realización de declaraciones falsas o inexactas que comporten ingreso.

Otra cuestión es la posibilidad de **doble sanción**, es decir junto a la sanción pecuniaria **otra de otra índole** (suspensión en el ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, etc...). En este caso el **Tribunal Constitucional, en su sentencia nº 76 de 26-4-1990, resuelve a favor de la constitucionalidad**, ya que la mencionada duplicidad no es, en absoluto injustificada o irrazonable, **siendo normal la concurrencia de**

(19) Ver Gaceta Fiscal nº 108.

penas accesorias, junto con las principales, tanto en el ámbito penal como en el administrativo.

IV.5) Principio de responsabilidad.

Este principio exige que sólo pueda ser sancionado el que comete o participa en la realización de una infracción **siempre que medie la culpabilidad** y/o los demás elementos que definen las infracciones tributarias.

Esta cuestión no ha planteado excesivas controversias doctrinales ni pronunciamientos de los Tribunales.

Se plantean interrogantes cuando los sujetos pasivos actúan mediante representantes voluntarios y éstos son los que cometen las infracciones.

Así, la L.G.T. en los casos de Sociedades que actúan a través de sus órganos, **sitúa en primer lugar al sujeto pasivo, es decir a la persona jurídica**, desviándose del criterio más dominante en derecho penal.

También se plantean algunas opiniones divergentes en el régimen de Declaración consolidada cuando la Sociedad dominante **desconoce la falsedad o error** de los datos facilitados por la sociedad dominada, o cuando la información de bases y deducciones de cuota comunicada por las Sociedades transparentes es incorrecta.

Pero de cualquier modo los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria son los que originan mayores problemas interpretativos como Uds. seguro no desconocen.

Así, según el Reglamento General de Recaudación (R.D. 1684/1.990 de 20 de Diciembre), es **la naturaleza de la responsabilidad lo que marca la extensión de las misma a las sanciones tributarias.**

Así pues, la **responsabilidad solidaria abarca las sanciones y la subsidiaria no.**

Es por ello que sólo la responsabilidad solidaria es la que puede comportar un incumplimiento del principio de personalidad.

Comentario aparte merece el art. 40 de la L.G.T. que extiende la responsabilidad solidaria a las sanciones para los administradores y liquidadores de Sociedades.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de Abril de 1.990, se refiere a la responsabilidad solidaria pero de su fallo **no puede extraerse una doctrina general** y deja planteada la duda de si la responsabilidad solidaria, incluyendo obviamente sanciones, es constitucional o no. Así pues el principio de personalidad de la sanción **es defendido a relatividad.**

Por otra parte la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5-3-93 confirma dos criterios:**

— La exoneración de responsabilidad de un cónyuge por las infracciones cometidas por el otro.

— La no transmisibilidad de las sanciones tributarias a los herederos o legatarios por causa de muerte del sujeto infractor.

ESTUDIOS

V) BREVE REFERENCIA AL NUEVO PROYECTO DE LEY DEL DELITO FISCAL

Esquemáticamente las principales modificaciones y novedades que contiene el nuevo Proyecto de Ley son las siguientes:

- 1) **Se eleva la cuantía mínima de las subvenciones indebidamente disfrutadas** que pueden originar la existencia de delito fiscal hasta 10.000.000 ptas. (antes 2.500.000 ptas.).
- 2) **Se eleva la cuantía de las penas por el delito contable** que se establecen entre 1.500.000 ptas. y 3.000.000 ptas. (antes entre 500.000 ptas. y 1.000.000 ptas.).
- 3) **Se tipifica como delito el fraude a la Seguridad Social** en cuantía superior a 15.000.000 ptas.
- 4) Se establece como **“excusa absolutoria”**, que excluye la imposición de penas, la **regularización voluntaria de la situación tributaria** antes del inicio de las actuaciones de la Administración Tributaria o de que se interponga querrela o denuncia por el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración estatal, autonómica o local.

Esta “excusa absolutoria” según la Disposición Adicional Unica del Proyecto **es aplicable** a los contribuyentes que se acogieran a la regularización tributaria prevista en la **Ley 18/1.991**, tanto por la vía de las **Declaraciones complementarias** como mediante la suscripción de **Deuda Pública Especial**.

Con esta modificación legislativa se cerrará una de las controversias doctrinales y jurisprudenciales hoy existentes tal como hemos comentado con anterioridad.

A título de comentario final sólo indicar que ha tenido amplia resonancia en la prensa la circunstancia de que el proyecto de Ley **mantenga en 5.000.000 ptas.** la cuantía mínima de la cuota para incidir en delito fiscal.

Parece, sin embargo, que hay un acuerdo tácito entre los grupos parlamentarios, incluido el socialista de elevar el tope mínimo hasta 15.000.000 ptas. vía enmienda en el trámite parlamentario.

VI) BREVE REFERENCIA AL NUEVO PROYECTO DE REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El texto del Proyecto, según las noticias de que dispongo, todavía no ha sido remitido por el Ministerio de Economía y Hacienda al Consejo de Ministros para su aprobación y posterior remisión al Congreso.

En relación al mismo **voy a referirme exclusivamente a las novedades que en principio afectarán al régimen de infracciones y sanciones.**

Parece que finalmente el ejecutivo **ha comprendido y aceptado la bonanza de la decisión de reducir significativamente las sanciones tributarias a efectos de lograr un mejor clima social y una mayor justicia tributaria.**

Esquemáticamente las novedades son las siguientes:

1) Se introducen algunas modificaciones en la definición de las infracciones tributarias, especialmente en relación a las infracciones simples incluyéndose como causa de exclusión de responsabilidad **“la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”**. Tendremos que profundizar en los límites y alcance de esta eximente.

2) Se **modifica** la graduación de las sanciones:

a) Se reduce la cuantía que sólo **podrá oscilar entre el 50% y el 150%** (ahora pueden llegar al 300%).

b) Se modifican los criterios de graduación de las sanciones **suprimiéndose en principio la referencia al perjuicio y a la mala fe**.

En contrapartida se incluyen nuevos criterios como la “utilización de medios fraudulentos”, “de personas interpuestas”, “la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas”. Habrá que analizar estas cuestiones con detalle en su momento.

c) La reducción de la sanción por conformidad del contribuyente **se fija en un 30%** (ahora es de un 50%).

d) Cuando no medie requerimiento previo de la Administración, los ingresos fuera de plazo llevarán **un recargo del 20%** (ahora 50%) pero con liquidación de intereses de demora.

Si el retraso es inferior a seis meses el recargo **será del 10%** con exclusión de los intereses de demora.

VII) CONCLUSIONES

Corroborando lo indicado al inicio de la exposición difícilmente encontramos criterios jurisdiccionales claros, reiterados e inequívocos en relación al régimen de infracciones y sanciones. Desgraciadamente esta falta de seguridad jurídica está presente en muchos aspectos del derecho tributario.

Sin embargo entiendo que ello **no ha de ser causa de encogimiento o temor** por parte del contribuyente, ni ha de debilitar sus posiciones y planteamientos **si estima que los hechos que se califican como sancionables no lo son**.

Hay que subrayar que los Tribunales de Justicia, a menudo, se manifiestan en desacuerdo con la Inspección de Hacienda y con las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos. No se trata de mostrar sistemáticamente disconformidad con todas las Actas de Inspección, pero **sí de utilizar los cauces de tutela jurídica existentes**.

Creo que podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que **nuestros Tribunales de Justicia no están cómodos aplicando el actual sistema de infracciones y sanciones tributarias**, subyacendo un espíritu de no aplicar con todo su rigor las modificaciones normativas introducidas en la L.G.T. por la ley 10/85, norma en la que el legislador fue demasiado lejos.

No se puede configurar un cuadro sancionador cuyos resultados repugnen a un elemental sentido de justicia, ya que tal circunstancia acaba provocando un violento rechazo social que como profesionales podemos comprobar.

ESTUDIOS

Tal vez los errores más destacados de la Reforma del sistema sancionador aprobado por la Ley 10/85 fueron el **rebajar de forma excesiva el grado de culpabilidad, casi hasta la configuración de un sistema de responsabilidad objetiva, y la excesiva cuantía de las sanciones** que originan en muchos casos deudas tributarias más próximas a la base imponible objeto de la liquidación que a la cuota declarada.

Ir más allá de la negligencia grave a la hora de sancionar, al combinarse la sanción mínima con los criterios de graduación se llega en muchos casos a cifras disparatadas e injustas.

Todo parece indicar que la inminente Reforma del sistema de infracciones y sanciones de la L.G.T. y del delito fiscal va a recoger parte del espíritu de los criterios jurisprudenciales definidos en estos últimos nueve años.

Pero tan importante como la reducción de la graduación de las sanciones –que parece va a producirse– es el hecho de que la reforma defina con claridad la posición de los sujetos pasivos ante la Hacienda Pública y que concrete con exactitud en virtud de qué principios y normas están obligados, a qué responden sus derechos y obligaciones y cuáles de que gozan.

En definitiva, que las normas se impregnen, en mayor medida, de “constitucionalidad” a efectos de conseguir una aplicación menos beligerante.

Confiemos que se consiga algún día.