
Infracciones y Sanciones Tributarias

ANÍBARRO PÉREZ, S. Y SESMA SÁNCHEZ, B.

Ed. Lex Nova, 2005.

La regulación de las infracciones y sanciones tributarias es una de las materias que mayores modificaciones ha sufrido respecto del régimen anterior tras la entrada en vigor de la LGT/2003, lo que es de agradecer tanto por los profesionales como por los estudiosos del Derecho Tributario. Ni qué decir de la Administración Tributaria.

Como es sabido, con la anterior ley eran cada vez más las voces que clamaban una modificación integral del régimen sancionador en materia tributaria previsto en la anterior ley. Las dudas interpretativas y de aplicación práctica que generaban eran numerosísimas. La reforma, sin embargo, y en términos globales, no parece ser satisfactoria. Si bien las sanciones han ganado en importancia y autonomía (ya no se consideran un componente de la deuda tributaria y tienen un tratamiento diferenciado del que se aplica a las obligaciones tributarias) y se trata de contener una regulación completa, una lectura final lleva a opinar a las autoras que las pretensiones han sido fallidas. Quizás la causa de este vano intento no sea otra que la dificultad de la materia, siempre a dos aguas entre el Derecho penal y el Derecho administrativo sancionador.

Sea como fuere, las profesoras ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ afrontan con valentía un estudio serio de los aspectos que han sido modificados y del régimen legal tras la reforma. Este estudio cuenta con el respaldo y la carta de presentación que les confieren sus años de experiencia en labores de investigación y de docencia. Ambas son profundas conocedoras de la materia que se está tratando. Muestra de ello son las constantes alusiones a la doctrina, a la jurisprudencia, a la doctrina administrativa y a la tramitación parlamentaria de la nueva ley. De este modo, dividen la obra en seis capítulos lo que, desde un punto de vista sistemático, e incluso lógico, es correcto.

Sin ánimo de aturdir al lector con un análisis exhaustivo de la obra, queremos destacar algunos aspectos que ponen de relieve el importante número de deficiencias, omisiones o sencillamente interrogantes que han dejado de cubrirse, perdiendo así la oportunidad que supone toda reforma legislativa. Éste es el caso del **ámbito de aplicación** de las normas que regulan las infracciones y sanciones. En concreto, si son aplicables a las Comunidades Forales.

Otro bloque de omisiones o deficiencias que se denuncian en la obra afectan a los principios de la potestad sancionadora. Bien es cierto que en materia de principios la LGT ha supuesto un gran avance y equipara, de alguna forma, la infracción tributaria al ilícito penal. También lo es, sin embargo, que su aplicación al ámbito tributario genera numerosos problemas. Hay que destacar la nueva regulación del **principio de responsabilidad y de las causas eximentes**. En primer lugar, de cómo entre ellas se incluye la actuación ajustada a los criterios manifestados por la Administración [art. 179.2 d)]. No obstante, como advierten las autoras, «el problema que plantea la declaración que este precepto hace con relación a las consultas es el encaje con lo dispuesto en el artículo 89.1, párrafo tercero, de donde se extrae que la contestación a las consultas en la nueva LGT vincula a la Administración, no sólo en relación con el propio consultante, sino también con respecto a otros obligados tributarios distintos del consultante, siempre que exista una "identidad de situaciones"».

En segundo término, las autoras destacan que sigue sin resolverse el **alcance de la exoneración de la responsabilidad**, concretamente el de la procedencia o no de exigir el interés de demora.

Por último, y también en relación con las causas eximentes, las autoras critican el **tratamiento dispar de la regularización** respecto a las infracciones relativas a incumplimientos de obligaciones formales. En su opinión, lo más lógico hubiese sido establecer una regla general según la cual la regularización voluntaria operase en todos los casos como atenuante.

En el capítulo tres, dedicado a los aspectos generales de las infracciones y sanciones tributarias la obra también resulta fructífera. En relación con la subjetividad, las autoras se ocupan de la **extensión de la responsabilidad por infracción tributaria a otros sujetos distintos del propiamente considerado como infractor**: responsables y sucesores de las sanciones. Se trata, sin duda, de una cuestión compleja como se pone de relieve en el estudio de la transmisión de las sanciones a las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas.

El **análisis de las diferentes infracciones y de sus correspondientes sanciones**, al que se dedica el capítulo cuatro, explica también con sumo realismo lo vertiginoso de la nueva regulación: son hasta dieciséis tipos los que se contienen en la nueva LGT. El problema, tal y como se advierte en la obra, es que este exhaustivo listado no soluciona de forma adecuada todos los supuestos en los que puede verse afectado, a su vez, el principio de no concurrencia: sigue sin resolverse el clásico problema de los concursos de normas y de la infracción continuada que tantos problemas plantea en relación con las infracciones de obligaciones formales.

El **procedimiento sancionador**, y sus distintas fases, no está exento tampoco de críticas. En primer lugar, la polémica tramitación separada reconocida por la Ley y por el Reglamento General del Régimen Sancionador en el que, curiosamente, como advierten las autoras, el renunciar a la tramitación separada del procedimiento se considera un derecho del obligado como si fuese perjudicial o gravosa.

En segundo término, la LGT sigue sin resolver si el procedimiento puede iniciarse respecto de un procedimiento de gestión que ha caducado. En opinión de las autoras, no podrá iniciarse procedimiento sancionador porque no existe notificación de liquidación o resolución expresa del procedimiento, que es el momento a partir del que se computan los tres meses. No obstante, son conscientes de que esta situación no planteará excesivos problemas dado que la caducidad sigue el régimen establecido en el artículo 104.5 de la LGT, y podría iniciarse de nuevo el procedimiento caducado y, posteriormente, el procedimiento sancionador.

Mayores problemas van a surgir en la **imposición de sanciones en las actas con acuerdo**. Las autoras, después de analizar con profundidad la relevancia de este tipo de actas, concluyen en que no se respeta «la garantía de procedimiento que exige el artículo 134 de la Ley 30/1992 ni, por consiguiente, los derechos de defensa del presunto infractor, no sólo por la identidad orgánica entre los órganos que comprueban, los que instruyen y los que resuelven, sino porque aquí no se informa formalmente ni de forma separada de la acusación, no hay fase de instrucción, ni trámite de alegaciones, ni audiencia, lo cual significa que la imposición de sanciones se hace "de plano" tomando en consideración elementos de prueba obtenidos exclusivamente durante el procedimiento de inspección».

Para finalizar, hay que destacar el estudio del régimen transitorio previsto en la ley. Los problemas en esta materia son numerosísimos. Bien es cierto que la aplicación retroactiva de la nueva ley es limitada, en el sentido de que llegará un momento en que los casos planteados se agoten. Sea como fuere, mientras llegue dicho momento, el análisis del régimen y su comparación con el anterior para determinar cuál es el más favorable son de un interés indiscutible. Ya no sólo de cara a la aplicación de la nueva norma sino, también, para poder emitir un juicio global sobre la nueva ley y la materia analizada en esta obra.

Por todo lo expuesto, hay que reconocer el valor añadido de la obra culminada por las profesoras ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ. Nos adherimos a la recomendación efectuada en el prólogo por el profesor MENÉNDEZ MORENO (y también a la felicitación a la editorial Lex Nova que, una vez más, deposita su confianza en la investigación en una muestra de generosidad encomiable). Es preciso, por tanto, sugerir su estudio a todas aquellas personas cercanas al fenómeno tributario: a los que aplican la norma, a los que la interpretan y a aquellos otros que se preguntan constantemente sobre dicho fenómeno y cuyas inquietudes son plasmadas en la paleta del investigador.

Mercedes Ruiz Garijo
Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense