

---

***Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria***

Carlos LAMOCA PÉREZ

Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2005, 558 págs.

Quien fuera en otro tiempo Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha escrito un libro que pretende detectar, con espíritu crítico y constructivo –lo cual debe, sin duda, de alabarse–, los principales problemas que genera la dinámica de aplicación de la nueva Ley General Tributaria (LGT).

El trabajo se ha dividido en cuatro amplios capítulos rematados con un anexo normativo que ofrece al lector los textos de la vigente y anterior LGT, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, el Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y, por último, la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (arts. 305 a 310 del Código Penal –Ley Orgánica 10/1985, de 23 de noviembre–). Además, los propósitos clarificadores y de divulgación que se pretenden con la obra que comentamos están perfectamente acreditados con los más de cuarenta ejemplos prácticos que el autor ha ido incorporando a lo largo de sus reflexiones sobre todo el sistema sancionador tributario.

Con carácter previo, LAMOCA PÉREZ nos introduce en dicho régimen con la exposición de unas cuantas reflexiones generales sobre la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, a modo de exigencias que entiende pueden incidir con más relieve en el Derecho sancionador.

Así se refiere, en primer término, a la legalización efectuada por la nueva LGT de los procedimientos tributarios, inserto en lo que califica como proceso generalizado de «ascenso normativo» y que, contrariamente a lo que suele pensarse, entiende que ha generado unas paradójicas consecuencias: «en pos de conseguirse el incremento de las garantías de los obligados tributarios, se ha creado un árbol de procedimientos, en determinados casos desproporcionado y sobre todo complejo, que bien puede lograr el efecto contrario al pretendido dejando al ciudadano, si no inane ante las normas legalizadas, sí al menos y en muchos casos desconcertado: tanto se ha querido garantizar que la complejidad generada por las nuevas normas puede desactivar en algún caso la pretendida finalidad de equilibrio de las relaciones procesales entre administrado y administración».

Luego critica la minuciosidad normativa –que debería haber quedado en el ámbito reglamentario– o «protección formalista» que viene a propiciar la LGT, dando lugar a una farragosidad procedimental y un más que matizable y discutible incremento de las garantías para los ciudadanos. Tampoco parece convencerle el establecimiento de plazos máximos de tramitación de los procedimientos, siendo partidario de analizar los efectos perjudiciales que los mismos representan sobre el principio de igualdad antes de proceder a su fijación con efectos preclusivos tanto para iniciar como

---

para finalizar las actuaciones en base al principio de seguridad jurídica.

En cuanto a la separación de procedimientos –de comprobación y sancionador– entiende que la posibilidad de renuncia que se ha arbitrado viene a constatar que «al contribuyente inspeccionado le añade, en muchos casos, más garantías saber cuánto le va a costar la regularización en total, que tener que esperar a ver si se abre un procedimiento sancionador y a ver qué resulta del mismo».

También se plantea las exigencias de transparencia normativa en materia de infracciones y sanciones tributarias, considerando que el edificio construido es demasiado complejo, lo que merma las garantías y beneficios que cabría esperar del nuevo régimen sancionador.

Pasando ya a la descripción del contenido esencial de los capítulos de que consta esta monografía, tenemos que en el primero, el autor se refiere a los principios del ejercicio de la potestad sancionadora tributaria, poniéndolos en relación con los previstos por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. En este punto se recorren los principios de legalidad, irretroactividad, tipicidad, responsabilidad, no concurrencia y proporcionalidad.

Al final del capítulo, también se advierte que criterios como los que presiden la ordenación y aplicación del sistema tributario (art. 3 LGT) podrían ser trasladados con más o menos matices al ejercicio de la potestad sancionadora, al igual que las garantías que para el administrado significa la actuación de las Administraciones públicas bajo el principio de personalidad jurídica única y de las referidas a la vinculación de criterios contenidos en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y de respuestas a las consultas tributarias escritas.

El capítulo segundo se dedica al tratamiento de los aspectos generales de las infracciones y sanciones tributarias. El autor comienza refiriéndose al ámbito de los sujetos responsables de ambas situaciones. Primero considera los supuestos de transmisión de las sanciones por sucesión y declaración de responsabilidad y luego se dedica a la delimitación de cada uno de los sujetos infractores mencionados en la lista proporcionada por el artículo 181 de la LGT.

Seguidamente se ocupa del concepto y calificación de las infracciones, estudiando de manera detenida las circunstancias ofrecidas para calificar cada tipología infractora.

De acuerdo con la solución legal, se tratan por separado las causas de extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones y de las sanciones tributarias. Entre ambos asuntos se comentan aspectos de estas últimas como el concepto de base de la sanción y las clases de sanciones no pecuniarias previstas, así como los criterios de graduación ofrecidos para determinar en cada caso concreto las sanciones a imponer.

Ya en el capítulo tercero se estudia de modo secuencial cada uno de los tipos infractores establecidos en los artículos 191 a 206 de la LGT, adoptando una metodología semejante. Así se exponen

---

los tipos generales y cualificados en relación a cada conducta, la base de la sanción, calificación de la infracción y sanciones aplicables en cada caso.

Con carácter previo a esa observación de los tipos, el autor considera que la clasificación legal de las conductas en leves, graves y muy graves ofrece numerosas dificultades, de manera que la sistematización que sigue se fundamenta en las obligaciones tributarias previstas en los artículos 19 a 29 de la misma ley, deduciendo así, aparte de los tipos –con perjuicio económico– contemplados por los artículos 191 a 193 de la LGT –que son comportamientos derivados del incumplimiento de la obligación tributaria principal o de la obligación de realizar pagos a cuenta–, los siguientes tipos de infracciones: las que derivan del incumplimiento de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 24 LGT); las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias (art. 25 LGT) y, finalmente, las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales (art. 29 LGT).

El último capítulo sirve para considerar el procedimiento sancionador tributario, donde se refiere LAMOCA PÉREZ a las siguientes cuestiones: 1.º Principios específicos de Derecho aplicables al procedimiento sancionador tributario; 2.º Disposiciones normativas aplicables a la generalidad de los procedimientos sancionadores; 3.º Clases de procedimientos para la imposición de sanciones; 4.º Tramitación separada del procedimiento sancionador; 5.º Renuncia a la tramitación separada del procedimiento y consiguiente tramitación conjunta; 6.º Procedimiento sancionador en regularización de actas con acuerdo; 7.º Procedimiento sancionador en caso de sanciones no pecuniarias, y 8.º Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Estamos, en fin, ante un auténtico «manual» –así califica su obra en alguna ocasión el propio autor– sobre el sistema de infracciones y sanciones previsto por la nueva LGT que llega a profundizaciones notables en el tratamiento de diversas cuestiones y que se ha escrito con una saludable perspectiva crítica.

*Miguel Ángel Martínez Lago*