

TRABAJO EFECTUADO POR:

CARLOS PALAO TABOADA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Infracciones y sanciones tributarias.
 - A) Propósito de la reforma.
 - B) Infracciones tributarias.
 - a) Aspectos generales (art. 77).
 - b) Infracciones simples (art. 78).
 - c) Infracciones graves (art. 79).

- C) Sanciones tributarias.
 - a) Clases de sanciones (art. 80).
 - b) Sanciones por infracciones simples.
 - c) Sanciones por infracciones graves.
 - d) Graduación de las sanciones (art. 82).

- D) Procedimiento sancionador (art. 81).

- E) Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones (art. 89).

- F) Publicación de las sanciones tributarias y de las sentencias por delitos contra la Hacienda Pública (art. 113.3).

- G) Disposiciones transitorias, derogatorias y finales relativas a infracciones y sanciones.
 - a) Entrada en vigor y retroactividad en lo favorable al infractor.
 - b) Ultractividad de las anteriores normas reguladoras de la condonación.
 - c) Normas que continúan en vigor.

I. INTRODUCCIÓN

La reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, afecta a 46 de sus artículos, es decir, algo más de la cuarta parte del total. Es, pues, la más extensa que ha sufrido hasta ahora el Código Tributario desde su promulgación en 1963. La Ley 10/1985 afectaba sólo a 36 artículos, aunque quizá fuese más innovadora que la anterior, que, en buena medida sigue las líneas generales establecidas por ella o por las modificaciones posteriores. Muchas de éstas habían sido introducidas por Leyes de Presupuestos y, por tanto, se encontraban en una situación claudicante en vista de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional acerca del contenido posible de tales leyes en su Sentencia 76/1992, de 14 de mayo, y las posteriores que la siguen. Uno de los fines principales de la Ley 25/1995 es precisamente sanar este vicio latente de inconstitucionalidad de los artículos afectados por él.

El centro de la reforma lo ocupan las normas sobre las infracciones y sanciones tributarias, que dan una nueva redacción a todo el Capítulo VI del Título II de la Ley General Tributaria. La revisión del Derecho sancionador tributario era, en efecto, otro de los objetivos principales de la nueva ley, a la que acompaña una reforma del Código Penal en relación con los delitos contra la Hacienda Pública, por Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, como ya ocurriera en la reforma de 1985.

Sin embargo, las modificaciones introducidas por la Ley 25/1995 afectan en su diversa medida a otras varias materias, que se pueden resumir de la manera siguiente:

- Aplicación de las normas tributarias y fraude de ley: artículos 23 a 25 y 28.
- Obligación tributaria: artículos 37, 58 y 61.
- Gestión tributaria en sentido estricto (entendiendo por tal el procedimiento de liquidación): artículos 52, 96, 101, 103, 107, 111 a 113 y 121 a 124.
- Recaudación: Capítulo V del Título III en su totalidad (arts. 126 a 139).
- Inspección: artículo 142.
- Procedimiento económico-administrativo: modificación de los artículos 11, 21, 22, 29 y 30 del Texto Refundido.

En las notas que siguen, que sólo pretenden resaltar los aspectos más destacados de la nueva ley, nos ocuparemos en primer término de las infracciones y sanciones tributarias, que, como hemos dicho, constituyen el eje de la reforma, para seguir después el orden y agrupación de materias que acabamos de exponer.

II. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

A) Propósito de la reforma.

Es bien conocido que la reforma de las infracciones y sanciones persigue el objetivo de suavizar la represión en esta materia, cuya dureza había producido un creciente rechazo social. La severidad de las sanciones era generalmente considerada como una de las causas de la elevada litigiosidad en materia tributaria existente en nuestro país. De esta opinión se hizo eco el Informe de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude de julio de 1994 [apdo. IV. 2.1 F)], según el cual la «excesiva dureza [del actual régimen sancionador] (...) hace difícil su aplicación, con lo cual la sanción pierde su eficacia como elemento disuasorio del fraude». En consecuencia incluía entre sus recomendaciones la siguiente (pfo. 102): «Reducción generalizada del importe actual de las sanciones, incluido el recargo por liquidación fuera del plazo, y agravamiento de determinadas conductas que comportan la utilización de instrumentos específicos para defraudar».

Al mismo tiempo, el citado Informe señalaba que no se había prestado atención en el pasado a la aplicación de las sanciones no pecuniarias, apuntando como explicación de su «práctica inaplicación» lo gravoso de tales sanciones cuando se trata de empresas que basan una parte importante de su actividad en la contratación pública. Proponía, por ello (pfo. 103 de las recomendaciones), lo siguiente: «Aplicar las sanciones accesorias, de carácter no pecuniario, previstas en las normas vigentes, impulsando esta acción a través de instrucciones que establezcan criterios precisos para ello, así como la adecuación, en lo necesario, de las normas que regulan tales sanciones de forma tal que los efectos que puedan tener sobre la economía de los sujetos sancionados tenga relación con la naturaleza y gravedad de las infracciones cometidas».

B) Infracciones tributarias.

a) Aspectos generales (art. 77).

Aparte de la indicación, de escaso contenido normativo, de que «las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta ley y en las restantes normas tributarias» (nuevo inciso del apdo. 2, que se antepone al texto anterior), las novedades en el régimen general de las infracciones tributarias son las que se indican a continuación:

a') Sujetos de las infracciones (Cap. III).

- Se añaden los sujetos sin personalidad jurídica del artículo 33 de la Ley General Tributaria a las personas físicas y jurídicas, aceptándose así una autorizada opinión doctrinal (1).
- Se mencionan, al lado de los retenedores, ya contemplados por la redacción anterior, a los obligados a ingresar a cuenta, es decir, los pagadores de retribuciones en especie (arts. 41.2 y 53 y ss. del RIRPF). No se ha incluido expresamente a los obligados a efectuar pagos fraccionados (art. 61 y ss. del RIRPF), seguramente porque al recaer esta obligación sobre el propio sujeto pasivo, se consideró redundante tal inclusión respecto a la letra a) de este mismo apartado. En rigor, sin embargo, es también redundante la referencia al retenedor desde el momento en que la nueva redacción del artículo 58 califica expresamente como «deudas tributarias» a todas las modalidades de pagos a cuenta y, por tanto, serán «sujetos pasivos» los obligados a satisfacerlos (*cfr.* art. 35.1). O, si se prefiere, la mención del obligado al pago fraccionado sería necesaria pues, aun coincidiendo con el sujeto pasivo, se trata de una deuda que, aunque también «tributaria», es distinta de la «obligación tributaria» derivada del hecho imponible (art. 31). No obstante, la cuestión no reviste ninguna trascendencia práctica.
- Se elimina en la letra d) la anterior referencia a los socios o miembros de las entidades en régimen de transparencia fiscal a quienes les sean imputables los respectivos resultados sociales. Cabía entender que la supresión de esta letra obedecía a una razón técnica ya señalada por la doctrina (2): los socios, en cuanto sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto de Sociedades estaban ya comprendidos en la letra a). Sin embargo, la supresión paralela de la letra d) del artículo 88.2 y la nueva regulación en este precepto de las sanciones de las infracciones cometidas por las sociedades en régimen de transparencia [*v. infra*, C, c), c')] llevan a la conclusión de que se ha suprimido la sanción correspondiente a los socios.
- En la letra e) se ha sustituido la expresión «las personas físicas o jurídicas obligadas a suministrar información...» por «los obligados», sin duda por coherencia con la referencia del encabezamiento de este apartado a las entidades del artículo 33. Es curioso observar que los artículos 111 y 112 se refieren únicamente a las personas físicas o jurídicas, sin mencionar a estas últimas entidades.

b') Eximentes (apdo. 4).

Las modificaciones en el apartado 4 son las siguientes:

(1) PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos e infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pág. 284, basándose en la necesaria coherencia con la solución que da la misma norma a las personas jurídicas.

(2) *Cfr.* PÉREZ ROYO, F.: *Ibid.*, pág. 288.

- Supresión del texto de la letra d), que había quedado vacío de contenido tras la modificación del artículo 23 de la Ley de Concierto con el País Vasco (Ley 12/1981, de 13 de mayo) por la Ley 27/1990, de 26 de diciembre.
- El nuevo texto de la letra d) incluye entre las circunstancias eximentes la de «[poner] la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios». «Diligencia» es el contrario de «negligencia»; la existencia de la primera equivale, por tanto, a la ausencia de la segunda. No es fácil deducir de los calificativos «simple» y «necesaria», unidos, respectivamente, a estos sustantivos, una falta de correspondencia entre ambos; más bien hay que inclinarse, en nuestra opinión, por la existencia de tal correspondencia. Tampoco parece, por otro lado, que pueda extraerse ninguna conclusión de la comparación entre los conceptos de «diligencia necesaria», que ha elegido el legislador, y «diligencia exigible» o «debida» que una doctrina muy autorizada (3) emplea como criterio de la culpabilidad en el ámbito administrativo. De aquí se deduce la inutilidad de esta nueva circunstancia, ya implícita en la exigencia al menos de «simple negligencia» para que exista infracción (art. 77.1) en cumplimiento del fundamental principio de culpabilidad vigente en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador y, por tanto, en el tributario, según opinión ampliamente dominante en la doctrina, sancionada por el Tribunal Constitucional [STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 4 A)].

Algo más de interés tiene el intento de definir la «diligencia necesaria», que se entenderá que se ha puesto «cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma». La definición transcrita tiene, en primer lugar, el valor de un mero ejemplo, como se deduce claramente de la expresión adverbial «en particular» que la precede. Por lo demás, se limita a incorporar a la ley una doctrina jurisprudencial absolutamente unánime, aceptada pacíficamente por la Administración en la importante Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988.

Quizá hubiera sido más conveniente aprovechar la reforma para introducir expresamente el error invencible como causa de exoneración de la responsabilidad, pero el no haberlo hecho así no impide ciertamente la aplicación de la doctrina del error a las infracciones tributarias, ya que ésta deriva directamente del principio de culpabilidad [STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 4 C)]. Por eso mismo, obra con la «diligencia necesaria» el contribuyente que actúa con arreglo a lo que, por un error insuperable, cree que constituye su deber fiscal.

El apartado 5 se retoca para completar la relación de los conceptos que, como consecuencia de la regularización sin sanción, por concurrir alguna de las eximentes del apartado anterior, dan lugar, además del ingreso procedente, al pago de interés de demora.

(3) NIETO, A.: *Derecho administrativo sancionador*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 303.

c') Procedimiento en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública (apdo. 6).

Las modificaciones introducidas en este apartado no pasan de tener un carácter meramente formal, siendo la más importante la mención, junto a la sentencia firme, del sobreseimiento o archivo de las actuaciones y la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal como causas de reanudación del procedimiento administrativo de liquidación.

b) *Infracciones simples (art. 78).*

a') Tipo genérico (apdo. 1, pfo. 1.º).

Se conserva la antigua definición, a la que se añade únicamente la nota negativa de que la conducta «no [opere] como elemento de graduación de la sanción». Esta aclaración es conveniente dada la coincidencia de varias circunstancias modificativas de la responsabilidad con infracciones simples específicamente tipificadas en la propia Ley General Tributaria. Así, por ejemplo, la «resistencia negativa u obstrucción» [art. 82.1 b) en relación con el 78.1 f)], las «anomalías sustanciales en la contabilidad» [art. 82.1 c) en relación con el 78.1 c)] o la «falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas» [art. 82.1 d) en relación con el 78.1 a)].

b') Infracciones simples tipificadas en la Ley General Tributaria (apdo. 1, pfo. 2.º).

La redacción anterior del artículo 78 se limitaba a formular el concepto genérico de infracción simple, remitiendo implícitamente a las normas reguladoras de las diferentes obligaciones y deberes tributarios, lo cual había sido criticado por la doctrina por no satisfacer adecuadamente la exigencia de tipicidad de las infracciones (4). La Ley 25/1995 ha hecho un intento de mejorar esta situación mediante una enumeración de conductas que constituyen infracciones simples. El tipo de éstas sigue estando abierto, cosa que, hay que reconocerlo, es difícil de evitar por completo; no sólo porque la propia enumeración lo es («en particular»), sino también porque son incompletas las descripciones de las conductas incluidas en ella. Por otra parte, la relación que comentamos coincide, con la excepción, en parte, de la letra a), con la de las infracciones simples «cualificadas» (5) del artículo 83, por lo que no añade prácticamente nada a la descripción de los tipos que se realiza en este artículo. Es posible, sin embargo, que esta enumeración actúe a modo de núcleo de cristalización de los tipos de infracciones simples de manera que las conductas no específicamente contempladas acaben por dejar de ser consideradas punibles por una especie de desuso.

(4) Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Op. cit.* (supra, núm. 1), pág. 344 y ss.

(5) Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Op. cit.*, pág. 346 y siguiente.

No es éste lugar adecuado para el comentario de estos tipos específicos, pero sí merece alguna consideración el de la letra a) en buena parte nuevo, en el que se define como infracción simple la siguiente conducta: «La falta de presentación de declaraciones, o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas». Es evidente que esta conducta únicamente constituirá infracción simple cuando no lo sea grave (*cf.* el pfo. 1.º de este mismo apdo.). Por consiguiente, la falta de presentación de la declaración constituirá infracción simple cuando no dé lugar a una falta de ingreso [art.79 a)] o impida la liquidación administrativa de un tributo [art. 79 b)]. Esto sucede, en primer lugar, cuando se trata de declaraciones distintas de las dirigidas a la liquidación o autoliquidación de un tributo (a las que se refiere el art. 102 de la LGT) o un pago a cuenta, es decir, por ejemplo, las «declaraciones censales» o las de operaciones con terceros. Cuando, por el contrario, se trata de declaraciones del tipo tradicional, o sea, de las destinadas a servir de fundamento de una liquidación, únicamente podrá incurrirse en el supuesto de la letra a) que estamos contemplando cuando no exista deuda tributaria. En este último supuesto, el deber infringido por la falta de presentación de la declaración es claro, como también lo es su naturaleza puramente formal.

En cambio, no se ve qué deber formal se infringe cuando se presenta una declaración -nos referimos siempre a las del tipo tradicional- falsa, incompleta o inexacta que no sean medio para la comisión de una infracción grave, es decir, cuando la falsedad o inexactitud no den lugar a una reducción del impuesto debido. Dejando a un lado la irracionalidad de una conducta de esta naturaleza, parece como si en estos supuestos (al menos en el de la falsedad) quisiera sancionarse una conducta por el hecho de considerarla moralmente reprochable.

El supuesto recuerda alguna de las modalidades de las antiguas (anteriores a la Ley 10/1985) infracciones de omisión, pero a fin de que éstas existieran era necesario que la acción u omisión tendiese a ocultar a la Administración el hecho o la base imponible. No cabe entender, a nuestro juicio, que se haya tratado de sancionar como infracción simple una especie de «tentativa inidónea» de infracción grave.

Pensamos, por todo ello, que «la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas» solamente constituirá infracción simple tratándose de las declaraciones del tipo de las «censales». Hay que tener en cuenta, sin embargo, que las omisiones o falsedades cometidas en este tipo de declaraciones pueden quedar comprendidas más específicamente en la letra b) de este mismo apartado y constituir una infracción «cualificada», sancionada con mayor gravedad en el artículo 83.2. El incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales y profesionales está contemplado especialmente en el artículo 83.4, si bien la sanción es la misma que la de la infracción simple genérica.

No se tipifica en ningún caso como infracción simple la presentación tardía de declaraciones, lo cual supone que se haga antes del requerimiento administrativo, ya que cuando éste se verifica se consuma la falta de presentación. La explicación es seguramente que tampoco se sanciona la presentación fuera de plazo sin requerimiento de las autoliquidaciones positivas o de las declaraciones que dan lugar a una liquidación administrativa, asimismo positiva, sin perjuicio de los recargos que procedan con arreglo al artículo 61 (véase el apdo. 3 de éste). Por el contrario, una vez que el reque-

rimiento se ha producido, la falta de presentación tempestiva constituye una infracción grave; al menos, en el caso de declaración seguida de liquidación administrativa, cuando ésta arroje una deuda tributaria [v. *infra*, c)]. Finalmente, tampoco está tipificada, y, en consecuencia, no es sancionable, la presentación con retraso de declaraciones del tipo de las censales. La no punibilidad de todas estas conductas no tiene una clara justificación, pues ciertamente ha existido una infracción de un importante deber formal que puede causar serias perturbaciones e incluso, en algún caso, un perjuicio patrimonial a la Administración (6).

c') El principio de legalidad en las infracciones simples (apdos. 2 y 3).

La nueva ley ha reforzado el principio de legalidad en materia de infracciones simples, formulando de manera más explícita que el texto anterior los ámbitos respectivos de la ley y el reglamento en la tipificación de las infracciones de esta clase, al exigir (apdo. 2) que ésta se lleve a cabo por las leyes de cada tributo (aunque no vemos obstáculo a que sean otras leyes), admitiendo que los reglamentos únicamente «especifiquen» los impuestos tipificados en la ley.

El apartado 3 contiene una autorización a los reglamentos de desarrollo de la propia Ley General Tributaria para especificar las infracciones y sanciones «correspondientes al incumplimiento de los deberes de índole general antes mencionados», expresión con la que parece querer aludirse a los tipos de infracciones simples establecidos en el apartado 1.

c) Infracciones graves (art. 79).

Las novedades que presenta la definición de infracciones graves no son de gran alcance, sino que tienen principalmente el carácter de retoques técnicos. Son las siguientes:

1. En la letra a), que contiene la descripción del tipo básico de esta clase de infracciones, se añade al texto anterior -que se simplifica teniendo en cuenta la definición de deuda tributaria del nuevo art. 58.1- la salvedad relativa a la aplicación de los artículos 61 y 127. Los supuestos a que estos artículos combinados entre sí se refieren son, en lo que aquí interesa, la autoliquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento, ya sea con ingreso, en cuyo caso se aplicarán los recargos previstos en el primero de ellos, ya sea sin él, en cuyo caso, además de éstos, se aplicará el recargo de apremio; en todos estos supuestos sin imposición de sanciones. A estas alturas era innecesaria esta salvedad, pues ya estaba perfectamente claro que para constituir una infracción grave la falta de ingreso debía ir unida a la omisión o inexactitud de la declaración y que la declaración dentro de plazo no acompañada del ingreso únicamente da lugar al cobro en vía de apremio de la deuda autoliquidada [véase ahora el art. 126.3 b)]. Si entendemos que la infracción se consume por el cumplimiento del plazo de declaración e ingreso, la realización espontánea de éstos sería una excusa abso-

(6) La presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de las declaraciones era el primer supuesto de infracción simple en el sistema anterior a la Ley 10/1985 [cfr. el art. 78 a) de la LGT en su redacción originaria].

lutoria o causa de no punibilidad (véase, en relación con la defraudación tributaria, el apdo. 3 del art. 349 del Código Penal, introducido por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio). Pero también cabía sostener que el tipo de la infracción se componía de la conducta básica de la falta de ingreso unida a la ausencia de regularización espontánea (7), solución que ahora se ha recogido por la ley.

2. La nueva letra b) es la modificación de mayor relieve de las que ha sufrido este artículo. En ella se tipifica como infracción grave la falta de presentación -así como, aclara quizá innecesariamente la ley, la presentación fuera de plazo previo requerimiento, que jurídicamente equivale a la no presentación- de las declaraciones destinadas a iniciar un procedimiento de liquidación que desembocará en un acto administrativo de esta clase, así como la declaración incompleta o incorrecta en el mismo supuesto. Se trata, pues, de la declaración tributaria «pura», propia de un procedimiento de liquidación administrativo, que era el predominante en nuestro Derecho Tributario hasta la generalización en éste de las autoliquidaciones (especialmente en la segunda mitad de la década de 1960). Hoy este procedimiento tiene un ámbito de aplicación marginal, limitado a los impuestos locales que se recaudan por recibo y, en la esfera estatal, del Impuesto Aduanero y, con carácter optativo, el Impuesto sobre Sucesiones (art. 64 de su reglamento), y a determinadas tasas. Por esto sin duda la Ley 10/1985 olvidó el supuesto de liquidación administrativa previa declaración del sujeto pasivo al sustituir el antiguo sistema de infracciones materiales (integradas antes de ella por las de «omisión» y las de «defraudación») basadas esencialmente en la omisión, falsedad o inexactitud de la declaración, por el actual, que erigía en tipo central la falta de ingreso. Existía de este modo una posible laguna de la tipificación, que era necesario llenar con la consideración de que la omisión o inexactitud de la declaración daba lugar, al provocar una liquidación administrativa insuficiente, a una falta total o parcial de ingreso (8). Esta laguna ha venido a ser cubierta por la nueva letra b) del artículo que anotamos.

Una observación adicional es que el nuevo precepto se refiere no sólo a las declaraciones sino también a los «documentos», alusión que hay que entender en el sentido de aquellos cuya presentación ante la Administración se considera una declaración tributaria con arreglo al artículo 102.4 de la Ley General Tributaria, no los documentos que, en su caso, deben acompañar a una declaración. La falta de presentación de éstos en ningún caso puede constituir infracción tributaria grave.

3. La frase «en la parte en que dichas entidades no se encuentren sujetas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades», que se agrega al texto anterior de la letra e) [antes d)], obedece al hecho de que en virtud de la modificación introducida en el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la disposición adicional quinta de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las sociedades transparentes tributan por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de la base imponible correspondiente a los socios no residentes, que no es imputable a éstos, los cuales tributarán por los dividendos que se les distribuyan de acuerdo con el régimen general. Es, pues, evidente, que la infracción grave consistente en la falsa imputación de rentas no es técnicamente posible respecto de la parte de la base imponible que corresponde a los socios no residentes, por lo que la aclaración que se hace en la nueva redacción era escasamente necesaria.

(7) Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Op. cit.*, pág. 346 y siguiente.

(8) PÉREZ ROYO, F.: *Op. cit.*, pág. 331.

C) Sanciones tributarias.

a) Clases de sanciones (art. 80).

Tampoco son de gran entidad las modificaciones que ha sufrido este artículo. La de mayor importancia, sin tenerla excesiva, es la sustitución en el apartado 2 del «crédito oficial» por las «ayudas públicas». La misma modificación se introdujo en el artículo 350 del Código Penal (véase ahora su apdo. 3) por la Ley Orgánica 6/1995 y se debe seguramente al hecho de que tras la reestructuración de la banca pública (9) el concepto de «crédito oficial» se había quedado demasiado estrecho para delimitar el alcance de las sanciones que estamos examinando. Ahora bien, mientras que este concepto tenía unos perfiles bien definidos, el de «ayudas públicas» es de contornos mucho más borrosos, siendo difícil distinguirlo del de «subvención». Véase, por ejemplo, el apartado 1 del artículo 350 del Código Penal que utiliza la expresión «subvención, desgravación o ayuda».

La segunda modificación, de carácter puramente técnico, consiste en evitar, en el apartado 1, el empleo innecesario de la expresión «deuda tributaria», cuya definición a estos efectos no coincidía con la general formulada en el artículo 58. Por último, se elimina de la relación de profesiones oficiales a los Adjuntos de Cambio y Bolsa, integrados por la disposición adicional segunda de la Ley del Mercado de Valores en el Cuerpo de Corredores Oficiales de Comercio, de la lista de profesionales oficiales del párrafo segundo del apartado 4, en el que también se sustituye la alusión a las «provincias» y a los «municipios» por la más amplia y técnicamente más correcta a las «entidades locales».

b) Sanciones por infracciones simples.

a') Multas (art. 83).

Este artículo era uno de los necesitados de convalidación, por haber sido establecida su redacción anterior por Leyes de Presupuestos. La Ley 25/1995 aprovecha la oportunidad para introducir algunas novedades, así como una mejor sistemática, siguiendo, como ya quedó señalado, la enumeración del apartado 1 del artículo 78. Por otra parte, se mantiene, por regla general, la cuantía de las multas, lo que supone de hecho una atenuación.

Las modificaciones sustantivas son las siguientes:

(9) El Real Decreto-Ley 3/1991, de 3 de mayo (convertido luego en Ley 25/1991, de 21 de noviembre), dispuso la constitución de la «Corporación Bancaria de España, S.A.» (Argentaria) y la transferencia al Estado de las acciones de las entidades que integraban la Banca Oficial, cuya titularidad ponía el Instituto de Crédito Oficial, así como la conversión de la Caja Postal en sociedad anónima. Por otra parte, la Ley 3/1994, de 14 de abril, de adaptación de las entidades de crédito a la Comunidad Europea, derogó el Capítulo II del Título II (Entidades Oficiales de Crédito) de la Ley 13/1971, de 19 de junio, de Organización y Régimen del Crédito Oficial.

- El retraso de más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad, hasta ahora sancionado separadamente en el apartado 2, se integra con las demás infracciones contables en el apartado 3, lo cual supone un aumento de la cuantía de la multa, que antes era de 10.000 a 200.000 pesetas, mientras que ahora es la general para las infracciones simples de carácter contable, es decir, de 25.000 a 1.000.000 de pesetas. Cabe preguntarse si el anterior tratamiento particular no estaba justificado por la menor gravedad que supone el mero retraso, aunque sea de cierta importancia, en comparación con falsedades o manipulaciones en los registros contables.
- Se tipifica de manera específica «el incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales o profesionales» (apdo. 4), figura de infracción ya aludida en la letra c) del artículo 78.1 con la denominación de «obligaciones de índole censal». Por «dato con trascendencia censal» debe entenderse no cualquier dato que deba figurar en el «censo de empresarios, profesionales o retenedores» regulado con el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, sino tan sólo aquellos cuyo desconocimiento por la Administración puede causar un perjuicio a la gestión tributaria. En este sentido hay que interpretar, a nuestro juicio, la palabra «trascendencia» que utiliza la norma comentada. Si el perjuicio fuese de índole patrimonial, lo que sucede cuando la declaración haya de dar lugar a una liquidación tributaria (del IAE, por ejemplo) la omisión de la declaración constituiría infracción grave de conformidad con el artículo 79 a). Tiene, desde luego, «trascendencia censal» en el sentido indicado la declaración del comienzo del ejercicio de la actividad empresarial o profesional (declaración de alta), hecho del que se derivan diversas obligaciones formales de carácter periódico, cuyo conjunto forma una especie de *status* fiscal determinado. Es dudoso, en cambio, que tenga tal trascendencia la declaración de baja o cese en el ejercicio de la actividad, pues ésta interesa primordialmente al obligado tributario en cuanto le libera del referido *status*. En cuanto a las declaraciones de modificación, pensamos que, por las razones expuestas, únicamente debe ser objeto de sanción la omisión de las relativas a las alteraciones que den lugar a nuevos deberes a cargo del obligado tributario o cuyo desconocimiento por la Administración perturbe la actividad de ésta. Un ejemplo de éstas sería el cambio de domicilio fiscal [art. 10.2 a) del Real Decreto 1041/1990], o la del comienzo habitual efectivo de las operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido [*ibídem*, letra c)]. Es obvio, por otra parte, que no constituye infracción la falta de comunicación del ejercicio de opciones u otras decisiones voluntarias de los obligados, como la renuncia a los regímenes de estimación objetiva, ya que dicha comunicación constituye una carga y no una obligación para aquéllos.

Observemos, finalmente, que los datos con trascendencia censal deben ser relativos a «actividades empresariales o profesionales». No pueden cometer esta infracción las personas o entidades que no tengan una de estas dos condiciones; por ejemplo, las comunidades de propietarios obligadas a retener [art. 42.1 a) del RIRPF], incluidas en el censo junto con los empresarios o profesionales. Esta observación no tiene, sin embargo, consecuencias prácticas, pues la falta de declaración podrá constituir, en su caso, una infracción simple genérica del artículo 83.1, sancionada con multa de la misma cuantía.

- Se inserta en el párrafo tercero del apartado 6 la sanción establecida en el último párrafo del apartado segundo del artículo 113 de la Ley de Presupuestos para 1988 para el incumplimiento por las entidades o establecimientos de crédito de los deberes de identificación del tomador o presentador al cobro de cheques al portador emitidos por entidades o establecimientos de esa clase.
- La infracción consistente en la resistencia, excusa o negativa a la Inspección (antiguo apdo. 6) se extiende ahora también a la recaudación (apdo. 7).

b') Sanciones no pecuniarias (arts. 84 a 86).

Solamente se han introducido modificaciones en la regulación de las sanciones accesorias por infracciones relativas a los deberes de información. No se ha alterado, en cambio, el artículo 85, relativo a las sanciones a los administradores y directores de entidades de crédito, salvo el retoque puramente formal de la sustitución de la mención del apartado 6 del artículo 83 por la del 7. Pueden llevar aparejadas sanciones accesorias las infracciones de deberes de información, bien cuando la cuantía de la multa supere 1.000.000 de pesetas (art. 84), umbral que duplica el anterior, o bien cuando los infractores sean autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales (art. 86). Una novedad común a ambos supuestos es que la imposición de las sanciones no pecuniarias se hace depender de que «de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria», requisito que restringe considerablemente el ámbito de aplicación de esta clase de sanciones. Quizá el supuesto que más obviamente contempla el legislador es aquel en que la no comunicación de una información impida o dificulte el descubrimiento de una gran «bolsa» de fraude, pero cabe también incluir en el concepto indeterminado de «gran trascendencia» para la gestión a supuestos de evasión no masivos pero de elevada importancia económica. Serán los Tribunales quienes acoten el concepto a la luz de las circunstancias del caso concreto.

También es común a ambos artículos la exclusión de la resistencia, excusa o negativa a la Inspección (antiguo art. 83.6, ahora 83.7) como infracción que puede ser castigada con las sanciones no pecuniarias aquí examinadas.

Aparte de estas modificaciones comunes, cada uno de los artículos que estamos comentando presenta las siguientes:

1. La sanción del artículo 84 ha perdido el automatismo que la caracterizaba en la redacción anterior de este precepto, tanto por lo que respecta a su imposición, que ahora es discrecional («podrán ser sancionadas...») como en lo relativo a su duración, antes fijada rígidamente en dos años mientras que ahora éste es sólo un período máximo, pudiendo imponerse por un tiempo inferior. No se ha modificado la redacción de la última oración del artículo: «Así como la imposibilidad de contratar durante el mismo tiempo con el Estado y otros entes públicos» por lo que se suscita la duda de si la duración de esta sanción tiene que ser la misma que la pérdida del derecho a gozar de benefi-

cios fiscales o subvenciones o la expresión «el mismo tiempo» se refiere al período máximo, dentro del cual el plazo de pérdida de unos y otros derechos puede ser distinto. Nos inclinamos por esta segunda solución en la línea de flexibilidad del texto vigente.

El carácter discrecional, explícitamente reconocido por la ley en este caso, de la imposición de esta sanción accesoria plantea interesantes problemas en los que no es posible extenderse en este lugar. Remitimos, por ello, al lector interesado al magistral tratamiento de esta cuestión por NIETO (10), del que destacamos la idea de que tal discrecionalidad es como tal controlable y no puede entenderse como arbitrariedad. Corresponde a los Tribunales, a falta de norma reguladora, establecer los criterios de ese control, que debe basarse, en primer lugar, en opinión del citado autor, en que «la Administración tiene que justificar las razones que le impulsan a perseguir una infracción concreta en un contexto de tolerancia». Por otra parte, el principio de igualdad obliga a la Administración a perseguir a todos los infractores que se encuentren en igual situación (11).

2. La imposición de la sanción accesoria de suspensión en el ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público a los infractores que sean autoridades, funcionarios o miembros de las mencionadas profesiones, conserva, a diferencia de la del artículo 84, el carácter imperativo que tenía bajo la redacción anterior del artículo 86 («llevará aparejada»), una vez que las consecuencias de la infracción se hayan calificado como «de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria». Las cuantías en función de las cuales se gradúa la duración de la sanción se multiplican por 6 (resultado, a su vez, de multiplicar por 3 las cuantías que figuraban en el proyecto de ley), lo que constituye una considerable atenuación. No procederá la imposición de la sanción accesoria de suspensión si la multa es inferior a 1.500.000 pesetas, con lo cual se ha invertido la relación existente bajo la regulación anterior entre los umbrales para la aplicación de las sanciones no pecuniarias de los artículos 84 y 86, siendo ahora más elevado el del segundo que el del primero.

c) Sanciones por infracciones graves.

a') Sanciones por infracciones graves genéricas (art. 87).

a") Multa e intereses de demora (apdos. 1 y 2).

Como ya quedó señalado, uno de los objetivos fundamentales de la Ley 25/1995 fue suavizar la dureza de las sanciones tributarias. A él responden las modificaciones introducidas en este precepto: en efecto, la cuantía máxima de la multa proporcional con la que se castigan las infracciones graves se reduce a la mitad, pasando del 300 al 150 por 100 de la deuda tributaria evadida. Si bien el límite inferior se mantiene en el 50 por 100, esta cuantía aún puede ser reducida en un 30 por 100 en caso de conformidad del obligado tributario con la propuesta de regularización, con lo que la sanción podría llegar a ser de tan sólo un 35 por 100.

(10) Derecho administrativo sancionador, *cit. (supra)*, núm. 3), pág. 119 y siguientes.

(11) *Ibidem*, pág. 123 y siguiente.

Por otra parte, y aunque se trata de una cuestión ajena a las sanciones, el apartado 2 sigue recordando la exigibilidad de intereses de demora por las cantidades objeto de la infracción. El momento final del plazo de devengo del interés se fijaba por la redacción anterior de este mismo apartado en «el día en que se sancionen las infracciones», que, según el artículo 69.3 del RGI, coincidía con la fecha del acta o al transcurrir el período de alegaciones, según que el acta fuese de conformidad o disconformidad. Según la nueva redacción, dicho término final es «el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria». Esta fecha puede ser muy posterior a la que indica el RGI, lo cual evidentemente va en perjuicio del contribuyente, que deberá pagar interés de demora por un retraso que no le es en absoluto imputable. Hay que considerar poco afortunada la modificación de la ley en este punto.

b") Sanciones no pecuniarias (apdo. 3).

El primer presupuesto para la imposición de sanciones no pecuniarias sigue siendo que el perjuicio económico sea superior al 50 por 100 de las cantidades que hubieran debido ingresarse. De este modo, el «perjuicio económico» que desaparece tras la nueva ley como criterio de graduación de las sanciones [v. *infra* d)] conserva, un poco incoherentemente, este papel residual. Se exige, además, que su cuantía exceda de 5.000.000 de pesetas, cifra que multiplica por 10 el límite establecido por la norma anterior. En este caso el Congreso multiplicó por 5 la cantidad que figuraba en el proyecto de ley. Se observa que mientras que en el artículo 84 la Cámara no modificó el umbral de las sanciones no pecuniarias que establecía el proyecto, en el artículo 86 lo multiplicó por 3 y en el 87 el multiplicador es 5. Se altera así la proporcionalidad que el proyecto mantenía, entre las cantidades fijadas por los tres artículos, sin otra justificación aparente que una distinta valoración política de la gravedad de las respectivas conductas.

Además de superarse los límites anteriores, se requiere para la imposición de las sanciones no pecuniarias que concurra alguna de las circunstancias no previstas en el artículo 82.1, letra b) o c), o sea, «resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora» o «utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o comisión por medio de persona interpuesta» (12). Esta segunda circunstancia, que denota un dolo especialmente grave, viene a sustituir a la «mala fe», desaparecida como concepto genérico en la relación de circunstancias agravantes del artículo 82, con la que la ahora incluida tiene, no obstante, amplias zonas de coincidencia.

En cuanto a las sanciones aplicables en los supuestos examinados, las modificaciones se limitan a suprimir el límite inferior de dos años al plazo de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, que puede ahora tener cualquier extensión dentro de la duración máxima de cinco años.

(12) El texto del artículo 88.3 publicado en el Boletín Oficial del Estado de 22 de julio, número 174, añadía el siguiente párrafo: «O bien resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria por parte de los sujetos infractores». Este párrafo resultaba superfluo desde el momento en que, en virtud de una enmienda del Grupo Vasco (la núm. 22) se añadió al texto del proyecto, que mencionaba únicamente la letra c), la remisión a la letra b), que debía sustituir al párrafo transcrito. La duplicidad consiguiente pasó inadvertida por el Congreso y el Senado y llegó hasta el Boletín Oficial del Estado, teniendo que ser eliminada mediante «corrección de errores» (BOE de 13 de octubre, núm. 245). Una muestra más del desaliño al que el legislador nos tiene acostumbrados.

Por otro lado, la imposición de las sanciones accesorias pasa de ser imperativa a ser facultativa («podrán ser sancionados»), en la línea de flexibilización seguida en el artículo 84 en relación con las infracciones simples. Véase lo dicho más atrás respecto a éstas.

b') Sanciones por determinación o acreditación improcedente de partidas deducibles (art. 88.1).

Las modificaciones introducidas en este precepto son de menor entidad: su cuantía se mantiene inalterada en el 10 o el 15 por 100 de las cantidades determinadas o acreditadas, según que la compensación deba producirse en la base o en la cuota. Se establece, sin embargo, expresamente la aplicabilidad de la reducción del 30 por 100 de la sanción por conformidad.

Por otra parte, se eleva de rango la norma, hasta ahora contenida en el párrafo 1.º del artículo 17.1 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, regulador del procedimiento sancionador, según la cual las sanciones impuestas por la determinación o acreditación serán deducibles de las que se impongan por la posterior deducción en la base o en la cuota, de la cual aquéllas constituyen actos preparativos. No se recoge, en cambio, el párrafo 2.º de la norma reglamentaria, que excluye la compensación cuando las infracciones finales se cometan con posterioridad a la rectificación de la infracción preparatoria. Cabe, en vista de ello, la duda acerca de la vigencia de esta norma. A nuestro juicio la respuesta debe ser afirmativa, pues dicha norma tiene su fundamento lógico en la consideración de que al sancionarse la acción preparatoria consistente en la determinación o acreditación de partidas queda rota la conexión con la futura infracción final, en este momento todavía no cometida. Tal conexión o unidad de conducta es el fundamento de la compensación (13). No obstante, el reglamento que se dicte en uso de la autorización contenida en la disposición final segunda debería resolver esta duda.

c') Sanciones por infracciones de las entidades en régimen de transparencia (art. 88.2).

Como ya hemos apuntado [*cfr. supra*, B), a), a')] la supresión de la alusión a los socios de las entidades transparentes la letra d) del artículo 77.3 va acompañada de la eliminación en el artículo 88.2 de la antigua letra d) según la cual «las infracciones correlativas a los anteriores, cometidas por los socios o partícipes de estas entidades, se sancionarán conforme al régimen general» (14). Es posible sostener que estas modificaciones obedecen a motivos puramente técnicos, puesto que la utilización por los socios de las imputaciones incorrectas hechas por la sociedad tiene encaje en la letra a)

(13) Esta consideración es similar al razonamiento con el que explica la compensación M.T. QUEROL GARCÍA, *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Deusto, Bilbao, 1991, pág. 157, a saber, la conveniencia de equiparar el tratamiento de quien acredita la partida incorrecta y la deduce en dos declaraciones distintas, cometiendo las dos infracciones, con el de quien realiza ambas operaciones en una sola declaración que solamente sería sancionado por la infracción final.

(14) La antigua letra b) relativa a la imputación de pérdidas había quedado vacía de contenido desde la modificación del artículo 12 de la Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley 48/1985. Su supresión formal es una simple depuración técnica de la ley.

del artículo 79, y su sanción en el 87.1 (15). Sin embargo, la eliminación sistemática de las referencias a las infracciones y sanciones de los socios, que si no eran indispensables tenían un valor aclaratorio no desdeñable, induce a pensar que la voluntad del legislador ha sido suprimir estas infracciones y sanciones, dejando como única acción punible la imputación indebida hecha por la sociedad. Confirma esta tesis la Memoria que el Gobierno acompañó al proyecto de ley en cumplimiento del artículo 88 de la Constitución Española: en sus comentarios a las modificaciones propuestas en el artículo 88 se justifican las relativas a las sanciones, que, como enseguida se verá, se agravan considerablemente, con el siguiente párrafo:

«Se pretende así acomodar las sanciones de la sociedad transparente al régimen general, una vez suprimida la sanción correlativa a los socios, lo que obliga a establecer la posibilidad de imposición de la sanción en una banda, con objeto de permitir la aplicación de los criterios de graduación que, anteriormente, podían aplicarse a las sanciones impuestas a los socios» (el subrayado es nuestro).

La supresión de la letra d) se explica, en particular, de la manera siguiente:

«Dicha supresión responde a la idea de que, puesto que los socios de las entidades transparentes pueden resultar ya incurso en el régimen general de responsabilidad de los administradores, la suma de las sanciones contempladas en el precepto vigente, con las que les corresponderían en su condición de administradores, pudiera resultar desproporcionada».

Este párrafo no es demasiado claro y es posible que las sanciones cuya acumulación a las de la sociedad considera desproporcionadas no sean las que corresponden a los socios «en su condición de administradores» (que, por otra parte, no tienen por qué ostentar todos ellos) sino precisamente en su simple condición de socios. En cualquier caso, resulta claro el propósito de los redactores del proyecto de no añadir nuevas sanciones a las «contempladas en el precepto vigente», es decir, a las que recaen sobre la sociedad transparente. De todos modos, el legislador hubiera debido aclarar inequívocamente su voluntad en este punto y sería deseable que el reglamento de desarrollo dispase las dudas que todavía pueden subsistir.

Si la interpretación correcta de la modificación examinada es la expuesta, se observará que el tratamiento aplicado a las sociedades en régimen de transparencia es opuesto al seguido en el caso de la acreditación indebida de partidas deducibles en el apartado 1 de este mismo artículo. En ambos casos existen unas acciones preparatorias de una infracción posterior, que es la que realmente ocasiona el perjuicio patrimonial. Dichas acciones preparatorias son en ambos casos tipificadas como

(15) Ésta parece ser la postura que mantiene F. PÉREZ ROYO en la última edición de su manual (*Derecho Financiero y Tributario*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 1995, pág. 300).

infracción; y, en la redacción anterior también lo eran las acciones finales, si bien con la compensación ya aludida en el supuesto del apartado 1 (acreditación indebida), no así en el de las sociedades transparentes. Pues bien, de acuerdo con la mencionada interpretación, en este segundo supuesto, que es el que estamos examinando, la punición se limita a los actos preparatorios, despenalizando la acción final causante del perjuicio. Son, quizá, consideraciones de tipo práctico las que sustentan esta decisión de política criminal (sancionadora), que, desde luego, va contra la tendencia del Derecho Penal común a no castigar los actos preparatorios (16). Tales razones podrían ser, por ejemplo, la dificultad de probar la culpabilidad de los socios, salvo aquellos que participaron en el acuerdo societario y el hecho de que la indebida imputación prácticamente equivale a la consumación, dado el automatismo, difícil de evitar, con que se produce la inclusión de los beneficios imputados en la base imponible de los socios.

En consonancia con el propósito manifestado en la Memoria, antes citada, se sustituyen las sanciones fijas del 20 y el 40 por 100 de la diferencia entre las cantidades imputadas y las correctas, según se tratase de las bases o las cuotas, respectivamente, por unos porcentajes variables comprendidos entre el 20 y el 60 por 100 en el primer caso y el 50 y el 150 por 100 en el segundo. Esto último, que iguala esta sanción a la de la infracción grave genérica del artículo 87.1, es plenamente coherente con el tratamiento de estas infracciones como principales, no simplemente preparatorias. En ambos casos se establece de manera expresa la aplicabilidad de la reducción del 30 por 100 por conformidad.

d') Sanciones por falta de ingreso de repercusiones o pagos a cuenta (art. 88.3).

Se mantiene en estos supuestos la agravación de la sanción mediante la elevación de la sanción mínima del 50 por 100 general al 75 por 100, que puede ser reducido además en el 30 por 100 en caso de conformidad con la propuesta de regulación. El incremento de la sanción mínima es, como el derogado, equivalente a la cuarta parte de la extensión total de la multa (es decir, de la diferencia entre el máximo y el mínimo). Por otro lado, a los pagos a cuenta (por terceros) ya incluidos en la redacción anterior (cantidades retenidas o que se hubieran debido retener) se agregan los ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie. Al igual que en el supuesto de falta de retención efectiva, tampoco en el de ingresos a cuenta ha recibido el obligado a efectuarlos las cantidades correspondientes del contribuyente, a diferencia de lo que sucede en el caso de la retención efectivamente practicada; incluso es objeto de debate, como es sabido, la posibilidad de su repercusión sobre el sujeto pasivo. Por ello, son aplicables a este nuevo supuesto de sanción agravada las mismas críticas de excesividad que se hicieron a la equiparación entre la retención efectuada y la omitida (17).

(16) Cfr. MIR PUIG, S.: *Derecho penal. Parte general*, PPU, Barcelona, 1984, pág. 283.

(17) Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones...*, cit. (*supra*, núm. 1), pág. 369.

d) *Graduación de las sanciones (art. 82).*

Las modificaciones introducidas en el sistema de graduación de las sanciones son de cierta importancia, y se refieren, en primer lugar, a la relación de los criterios de graduación. Las modificaciones en este aspecto podemos sintetizarlas de la siguiente manera:

1. Criterios que se suprimen: la capacidad económica del infractor y el perjuicio económico.

Por lo que respecta al primero, no considero acertada su desaparición precisamente cuando el Derecho Penal común lo incorpora a su sistema de penas pecuniarias por medio de la figura de los «días-multa» prevista en el proyecto de Código Penal que en estos días se debate en las Cortes, e incluso en el artículo 63 del vigente, como recuerda el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico Sexto, apartado A). Con mayor motivo debería tomarse en consideración este criterio en el ámbito del Derecho Tributario, en el que el de capacidad económica constituye el principio fundamental de justicia. La razón que aduce para la supresión la Memoria del proyecto de ley a que este criterio «venía aplicándose, exclusivamente, como criterio reductor de la sanción». Así era, en efecto, pero no porque las normas lo establecieran, sino porque se había inclinado en este sentido la práctica administrativa (18). Le ha faltado, en realidad, al legislador, imaginación o voluntad política para hacer operante este criterio de tan natural utilización en la graduación de las sanciones tributarias.

En cuanto al criterio de la cuantía del perjuicio económico, se había convertido en la práctica, junto con el de la «mala fe», en el criterio principal y, como dice la Memoria citada, «[era] el principal causante de la elevación de la cuantía media de las sanciones impuestas». Como ya sabemos, el criterio del perjuicio económico sigue empleándose en los artículos 87.3, para determinar el umbral de aplicación de las acciones accesorias, y 113.3, como condición para la publicación de la sanción.

2. Criterios que permanecen (casi) sin modificación: la comisión repetida de infracciones tributarias (reincidencia); la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria; la falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración; y la trascendencia para la gestión tributaria de los datos no facilitados o de las obligaciones formales incumplidas.

(18) El artículo 13.1 e) del Real Decreto 2631/1985 disponía que «la multa podía incrementarse o disminuirse hasta en 50 puntos porcentuales, atendiendo a la capacidad económica del sujeto infractor». La Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 8 de mayo de 1986 terminaba su instrucción 6.ª con la siguiente directriz: «Especialmente, la Inspección deberá observar lo dispuesto respecto a la capacidad económica del sujeto infractor como criterio de graduación de la sanción, para atenuar ésta cuando concurran circunstancias económicas que lo justifiquen.» En este sentido se utilizaba el criterio en las raras ocasiones en que era aplicado por la Inspección o los Tribunales.

Se observa, no obstante, una curiosa variante en la tercera de estas circunstancias: mientras que la redacción anterior se refería al «cumplimiento espontáneo», estableciendo, sin duda, una circunstancia atenuante, la actual menciona «la falta de cumplimiento espontáneo», sin advertir que tal falta es justamente lo que constituye las infracciones simples, únicas a las que este criterio es aplicable según el apartado 2 de este artículo.

3. Criterios que subsisten modificados: la mala fe y la conformidad. En cuanto al primero, subsiste, si bien no con esta denominación, en el criterio descrito en la letra c) del artículo que comentamos, en su redacción actual, como «la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por persona interpuesta». En ambos casos los medios empleados ponen de manifiesto la existencia de una intencionalidad o dolo especialmente grave que es a lo que apuntaba el antiguo concepto de «mala fe». La coincidencia se acentúa si comparamos los medios que, según el texto vigente se considerarán «principalmente» fraudulentos, a saber, «la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados» con la forma en que los artículos 13.1 b) y 14.3 del Real Decreto 2631/1985 concretaban, ciertamente con muchos defectos técnicos, el concepto de «mala fe».

La conformidad con la propuesta de regularización no figura entre los criterios de graduación de la sanción, sino que se regula con separación de éstos en el apartado 3. Esto es acertado desde el punto de vista técnico, pues dicha conformidad es ajena a la valoración jurídica que el ordenamiento hace de la infracción misma y de la culpabilidad del infractor, así como de las consecuencias de la acción sancionada, que son las magnitudes en función de las que es adecuado graduar la sanción. Por el contrario, la condonación automática de la sanción es un incentivo para que el contribuyente acepte la propuesta administrativa con la consiguiente disminución de la litigiosidad y economía en la gestión tributaria.

Las consecuencias prácticas son, no obstante, similares a las de la antigua norma si bien es de destacar que la redacción actual es del 30 por 100 de la cuantía total de la sanción, por lo que, a diferencia de los 50 puntos porcentuales de las normas anteriores, se aplica incluso sobre la sanción mínima, cosa que la nueva ley reitera invariablemente [*cf.* arts. 87, apdo. 1 y 88, apdos. 1, 2, letras a) y b), y 3].

4. Criterios nuevos: «La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta» [letra d)]. Es éste el único criterio de graduación que no tiene precedente en las normas anteriores y no puede decirse que su introducción haya constituido un acierto, dado que la omisión o inexactitud de la declaración es un elemento constitutivo (junto con la falta de ingreso) de toda infracción grave (únicas a las que este criterio es aplicable según el apdo. 2) ya que la consecuencia de una declaración-liquidación correcta sin ingreso es únicamente la prevista en los artículos 61.3 y 127, como indica el propio artículo 79 a). En el supuesto de liquidación administrativa la omisión o inexactitud de la declaración es la conducta tipificada como infracción por el artículo 79 b). Por lo que respecta al

resto de las infracciones graves, no se ve cómo pueden cometerse sin servirse de declaraciones incorrectas. Hubiera sido preferible, por tanto, aceptar las enmiendas que proponían la supresión de este criterio de graduación (19).

Por lo demás, es loable el esfuerzo del legislador para cuantificar, en forma de puntos porcentuales de incremento mínimo y máximo, el peso sobre el importe de la multa de cada una de las circunstancias aplicables a las infracciones graves, cuestión que la norma anterior dejaba totalmente en manos del reglamento. El Real Decreto 2631/1985 establecía un sistema automático de cuantificación de los criterios de graduación, al menos de los que se aplicaban en la práctica -probablemente por este mismo automatismo-. Por el contrario, las nuevas normas permiten un margen de cuantificación bastante amplio que varía, si prescindimos del inaplicable criterio de la letra d), entre 40 [letras a) y b)] y 55 puntos porcentuales [letra c)]. La cuestión, de no fácil solución, es si la discrecionalidad que este margen atribuye al órgano sancionador (en la práctica cada Inspector-Jefe), con la consiguiente disparidad en los criterios de aplicación entre las distintas circunscripciones, debe aceptarse o, por el contrario el desarrollo reglamentario de la ley, previsto en el párrafo segundo del apartado 2, debe acotar este margen estableciendo, por ejemplo, algún sistema de grados o tramos. El riesgo que lo segundo encierra es que el reglamento desvirtúe la ley encorsetándola en mecanismos rígidos; por otra parte, tampoco la disparidad apuntada tiene por qué ser más intolerable que la que se produce entre los distintos Juzgados de lo Penal y, en última instancia, está sujeta al control jurisdiccional.

Donde sí será indispensable limitar la discrecionalidad del órgano sancionador es en relación con las sanciones por infracciones simples, cuyo margen de graduación es muy grande: en el caso general de 1.000 a 150.000 pesetas. El Real Decreto 2631/1985 (art. 12) se limitó a reproducir la enumeración legal de los criterios aplicables y a relacionar las obligaciones o deberes formales «de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria». El vacío consiguiente tuvo que ser llenado por la Circular de la Secretaría General de Hacienda de 22 de julio de 1988. Esta situación no debe repetirse, si no que el Real Decreto de desarrollo de la Ley de Reforma debe hacer un esfuerzo por fijar criterios practicables para la aplicación de esta clase de sanciones.

D) Procedimiento sancionador (art. 81).

La nueva ley ha añadido al artículo 81 tres nuevos apartados (los núms. 3, 4 y 5) conservando en lo fundamental el contenido de los preexistentes, salvo ligeros retoques (20). Hay que decir que el espíritu de la reforma en este punto es de escaso calado y de talante sumamente conservador, tanto por las medidas que pudo haber adoptado y no adoptó como por el contenido de las novedades que introduce.

(19) Presentaron enmiendas en este sentido los Grupos Parlamentarios Vasco (la núm. 20), Catalán (la núm. 34) y Popular (la núm. 205).

(20) Los aludidos retoques son los siguientes:

En el primer aspecto, el omisivo, cabe señalar la ocasión desaprovechada para replantearse con algo más de profundidad las relaciones entre el procedimiento de gestión o liquidación y el sancionador para separarlos también cuando se trate de infracciones graves, que son las sancionadas con multa proporcional, supuesto en el que continúan unidos de acuerdo con la letra e) del apartado 1. Así lo había postulado un importante sector de la doctrina, que ni siquiera proponía la separación de los órganos competentes para resolver uno y otro procedimiento, ni tampoco la separación entre el órgano instructor y el de resolución, que ordena en el procedimiento sancionador común el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, sino, mucho más moderadamente, la simple instrucción separada en expedientes distintos (21). Esta confusión de procedimientos es especialmente grave y rechazable desde el momento en que en la única instrucción aparezcan indicios de delitos contra la Hacienda Pública, a partir del cual la observancia de los principios del proceso penal -en primer lugar el derecho a no declarar contra sí mismo- debe ser escrupulosa.

También son muy timoratas las novedades introducidas por la reforma, que se refieren a la suspensión de la ejecución de la sanción, por una parte, y al reembolso del coste de los avales, por otra.

a) Por lo que respecta a la suspensión, el nuevo apartado 3 va dirigido a salir al paso de cualquier intento de aplicar en el procedimiento sancionador tributario lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 138 de la Ley 30/1992, según el cual «la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa», no siéndolo, por tanto, hasta este momento. Dicha aplicabilidad había sido sostenida por autorizada doctrina (22) a pesar de lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la citada ley y en el artículo 1.º 3 del reglamento del procedimiento sancionador (común), aprobado por Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, en el sentido de excluir la aplicación de los preceptos de una y otro en materia tributaria, si bien admitiéndola con carácter supletorio. La no ejecutividad de las sanciones mientras no se llegue a la vía jurisdiccional, en la que serán los Tribunales quienes decidan acerca de ella, es fruto de una progresiva doctrina jurisprudencial basada en los principios de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva (23) y no hay ninguna razón válida para

- a) En el apartado 1 la competencia general para imponer la sanción de pérdida del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales se atribuye a los Directores generales del Ministerio o de Departamento de la Agencia, en la esfera central, y a los Delegados o Administradores, en la territorial. Antes tal competencia sólo pertenecía a estos órganos cuando también les correspondiera la concesión de esos beneficios. Se suprime la competencia en este sentido de los órganos liquidadores.
- b) En el apartado 2 las modificaciones son puramente de estilo, incluida la aclaración completamente innecesaria de que la resolución se dictará por el superior común a los competentes cuando éstos sean distintos.
- c) El apartado 6 reproduce idénticamente el texto del antiguo apartado 3.

(21) Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 159 y siguientes y 290 y siguiente.

(22) Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, cit. (*supra*, núm. 15), pág. 288 y siguiente y 307.

(23) Cfr., entre otros, SUAY RINCÓN, J.: «Los principios del procedimiento sancionador», en LEGUINA VILLA, J./SÁNCHEZ MORÓN, M. (Directores), *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 392; y CHINCHILLA MARÍN, C., «Potestad sancionadora de las Administraciones Públicas (arts. 127 a 138)», en PENDAS GARCÍA, B. (Coordinador), *Administraciones Públicas y ciudadanos*, Praxis, Barcelona, 1993, pág. 790 y siguiente.

excluir su aplicación en el ámbito fiscal. La única explicación de esta exclusión es el temor a que, dada la unión existente en la mayoría de los casos entre liquidación y sanción, la suspensión de ésta acarree la de aquélla; razón de más para separar de una vez por todas ambos actos y procedimientos.

El nuevo apartado 4, introducido por el Senado, atenúa el rigor de la ejecutividad del acto de imposición de la sanción al ordenar su suspensión cuando la ejecución «afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva». El precepto dispone acto seguido que «se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo». Parece que por «patrimonio» hay que entender aquí únicamente el afecto a la actividad de que se trate -que, a nuestro juicio, incluye no sólo la empresarial sino también la profesional-; y por «fondos propios» el capital fiscal. No es indispensable, sin embargo, a nuestro juicio, que la sanción exceda de la cuantía indicada para que su ejecución «afecte sustancialmente» a la capacidad productiva o al nivel de empleo: el sujeto pasivo podrá demostrar que la ejecución acarrea estas consecuencias a la vista de la situación de la actividad y demás circunstancias del caso.

Por otra parte, entendemos que la suspensión debe acordarse en este supuesto sin garantía. En primer lugar, porque la no suspensión de la ejecución debe interpretarse restrictivamente por constituir una excepción al principio general derivado de los derechos fundamentales del artículo 24 de la Constitución Española. Por otra parte, si fuese necesaria garantía, la norma del apartado 4 sería prácticamente inútil, pues la suspensión podría lograrse por aplicación de las normas generales (art. 111 de la Ley 30/1992) y de las reguladoras del procedimiento económico-administrativo (art. 81 del RPREA). Precisamente por lo que respecta a este último la Ley 25/1995 ha modificado también el artículo 22 del Texto Refundido regulador para admitir la suspensión incluso sin garantía cuando la ejecución pudiera «causar perjuicios de imposible o difícil reparación». Si ello está admitido con carácter general, con mucha mayor razón debe acordarse la suspensión en los supuestos contemplados en el apartado 4 del artículo que anotamos en el que la suspensión es preceptiva. Recordemos, finalmente, que en el supuesto que describen casi exactamente con los mismos términos que la norma comentada, los artículos 34.4 b) de la Ley General Presupuestaria y 53 del Reglamento General de Recaudación autorizan a la Administración a aplazar o fraccionar sin garantía el pago de la deuda tributaria. Con tanto mayor motivo deberá prescindirse de la garantía cuando de lo que se trata es de la suspensión de la ejecución de una sanción.

Frente a los anteriores razonamientos no creemos que pueda oponerse la alusión que hace el inciso segundo de este apartado a la «sanción a garantizar», que puede entenderse como la sanción que, en otro caso, hubiera procedido garantizar a fin de obtener la suspensión.

b) En lo que se refiere al reembolso del coste de los avales (apdo. 5), disposición también introducida por el Senado, cabe señalar que este derecho está reconocido por una jurisprudencia cada vez más extendida (24) no ya con relación a las sanciones sino a la totalidad de la deuda tributaria.

(24) Cfr. Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de marzo de 1990 (*Impuestos*, 1991, I, 526 y ss.); Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de octubre de 1992 (*Carta Tributaria*, núm. 183, ref.^a 4331); Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 3 de diciembre de 1992 (*Anuario GF* 1993, II, 1.039).

Entendemos que esta doctrina no resulta contradicha por una interpretación *a contrario sensu* del precepto que comentamos, el cual no atañe al resto de los componentes de la deuda. La improcedencia de la sanción que da lugar al reembolso puede ser total o parcial, en cuyo caso se reintegrará la parte proporcional a la reducción. Por lo demás, el reembolso se condiciona a la firmeza de la resolución que declare la improcedencia de la sanción.

E) Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones (art. 89).

La única novedad que presenta este artículo es la modificación de la regulación de la condonación; el resto no ha sufrido alteración alguna. El proyecto suprimía esta causa de extinción de la responsabilidad, de lo cual ha quedado huella en el apartado 1 del texto definitivo, en el que solamente mencionan el pago o cumplimiento y la prescripción, a pesar de que la condonación fue reintroducida por la Comisión de Hacienda del Congreso, de cuyo dictamen procede la redacción vigente. La Memoria justificaba la supresión de la condonación por las «serias críticas» que, dice, había recibido y por la agilización que ello produciría en las actuaciones de los Tribunales Económico-Administrativos. Estimaba, además, que la reducción de las sanciones por conformidad cumple la misma finalidad.

Las críticas aludidas por la Memoria apuntaban, entre otras cosas, a la desnaturalización de las sanciones tributarias, al ponerlas al servicio de la agilidad en la gestión, y a la disminución que la condonación podía suponer en las garantías del contribuyente al condicionarse a la renuncia por éste a la impugnación del acto de imposición (25). En lo que respecta a esto último, la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico Séptimo, B), estimó, como es sabido, que tal renuncia al uso del derecho a la tutela judicial efectiva (no al derecho mismo, lo cual sería inconstitucional) en la medida en que no representa un sacrificio desproporcionado, se adopta libremente por el interesado y con ella se obtiene un beneficio graciable, no constituye una transgresión de derecho fundamental alguno.

Sin embargo, las tres enmiendas al artículo 89 presentadas en el Congreso por los Grupos Popular, Catalán y Vasco proponían la subsistencia de la condonación como medida de equidad, para evitar perjuicios al interés colectivo, motivos que habían sido destacados por el Tribunal Económico-Administrativo Central como justificación del otorgamiento de la condonación (26) y que, en definitiva, se han incorporado al nuevo texto.

(25) Cfr. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones...*, cit. (*supra*, núm. 1), pág. 421.

(26) Cfr. LOZANO, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 194.

Éste resulta, sin embargo, un tanto confuso, ya que si bien por un lado se dispone, como en la redacción precedente, que la condonación es «graciable» y «se concederá discrecionalmente» (inciso primero del apdo. 2, que ha quedado inalterado), por otro lado (inciso segundo, nuevo) la solicitud del Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o sus Delegados se condiciona a que «la ejecución de la sanción impuesta [afecte] grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien [produzca] grave quebranto para los intereses generales del Estado», lenguaje muy parecido al utilizado en el artículo 81.4 y, con anterioridad, en el artículo 53 del Reglamento General de Recaudación. Los dos incisos son en cierta medida contradictorios ya que los términos transcritos, en los que se formula la condición requerida para el otorgamiento de la concesión, si bien utilizan diversos conceptos indeterminados, en cuanto tales plenamente sometidos al control jurisdiccional, no dejan lugar a la discrecionalidad, cuyo control por los Tribunales se mueve dentro de límites más estrechos (27). En vista de ello, la cuestión que se plantea es la siguiente: en el supuesto de que concorra la condición exigida en el inciso segundo, ¿podrá, a pesar de ello, el Ministro de Economía y Hacienda denegar la condonación? Entendemos que la respuesta debe ser afirmativa, pues de lo contrario la decisión no sería discrecional sino totalmente reglada; ahora bien, como todo acto discrecional, la denegación tiene que ser motivada y no arbitraria (28). Inversamente, la condonación no podrá concederse en ausencia de los presupuestos de grave perjuicio para la economía o los intereses generales que exige el inciso segundo. Hay que admitir, no obstante, que el margen de apreciación para determinar si concurren o no dichos presupuestos es tan grande que lo más probable es que nunca se haga un uso explícito de la indicada potestad discrecional, sino que ésta se enmascare detrás de aquella determinación.

En el aspecto procedimental, la potestad de condonar se atribuye como antes al Ministro de Economía y Hacienda, pero ha desaparecido la alusión a la delegación de su ejercicio, que, como es sabido, tradicionalmente se hacía en los Tribunales Económico-Administrativos. Aparte de la voluntad del legislador que puede inferirse de esta supresión, no creemos que tal delegación sea posible al amparo de las normas generales (art. 13 de la Ley 30/1992), pues el apartado 2, en su nueva redacción diseña, aunque toscamente, un procedimiento incompatible con ella. Dicho procedimiento consta, al parecer, de tres fases: petición del interesado; propuesta (nos parece que se trata, en realidad, de esto y no de una «solicitud» como dice la ley) del Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o los Delegados Especiales de ésta; y resolución por el Ministro. El reglamento de desarrollo de la ley deberá precisar los distintos aspectos de este procedimiento.

(27) Sobre la distinción entre conceptos jurídicos indeterminados y discrecionalidad véase la magistral monografía de F. SAINZ MORENO, *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976, especialmente su Parte III.

(28) Sobre motivación y discrecionalidad véase recientemente FERNÁNDEZ, T.R., *De la arbitrariedad de la Administración*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 82 y siguiente; 161 y siguientes.

F) Publicación de las sanciones tributarias y de las sentencias por delitos contra la Hacienda Pública (art. 113.3).

Traemos aquí este precepto relacionado con la materia de infracciones y sanciones y mal ubicado desde el texto originario de la Ley General Tributaria entre los artículos dedicados a la comprobación e investigación y más concretamente a los deberes de información. Esta errónea colocación resalta ahora más al habersele antepuesto dos apartados relativos a la utilización de los datos obtenidos por la Hacienda Pública y el deber de sigilo de los funcionarios.

En realidad, lo sorprendente es que este precepto haya sobrevivido a la reforma. De los dos apartados de que constaba la redacción anterior del artículo 113, el primero, que autorizaba la publicación de bases y cuotas, sólo fue aplicado durante breves intervalos de tiempo y su aplicación se hallaba suspendida desde 1981; el segundo, en cambio, relativo a la publicación de las sanciones, introducido por la Ley 10/1985, que es el que, modificado, ha sido recogido por el precepto que comentamos, jamás fue aplicado, a pesar de existir el desarrollo reglamentario al que remite (art. 20 del Real Decreto 2631/1985) (29). Nada hace pensar que los factores políticos o sociales sean ahora más favorables a la efectiva aplicación de esta norma, por lo que hubiera sido preferible, en nuestra opinión, haberla derogado definitivamente, como propusieron varias de las enmiendas presentadas tanto en el Congreso como en el Senado.

Sea como fuere, la única modificación introducida consiste en la elevación de 5 a 10.000.000 en la cuantía de las infracciones objeto de la publicidad y la exigencia, además, de las dos siguientes circunstancias:

- Perjuicio económico superior al 50 por 100.
- Reincidencia, definida como haber sido sancionado en los cinco años anteriores y mediante resolución firme por una infracción grave por el mismo tributo o por dos infracciones graves por tributos cuya gestión corresponda a la misma Administración Pública [cfr. art. 13.1 d) del Real Decreto 2631/1985].

Obsérvese que se ha roto la anterior coincidencia entre el importe mínimo de la infracción (es decir, de la deuda tributaria evadida) para que pueda ser objeto de publicidad y el de la cuantía mínima defraudada para que exista delito del artículo 349 del Código Penal, que, como es sabido, tras la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, ha quedado fijada en 15.000.000 de pesetas.

(29) Véase el excelente comentario al antiguo artículo 113 de la Ley General Tributaria de RUIZ GARCÍA, J.R., en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1.433 y siguientes.

G) Disposiciones transitorias, derogatorias y finales relativas a infracciones y sanciones.*a) Entrada en vigor y retroactividad en lo favorable al infractor.*

La nueva ley entró en vigor el 23 de julio de 1995, día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado y se aplica a las infracciones que se cometan a partir de esa fecha, cualquiera que sea la de devengo de los tributos con que guarden relación (disp. final primera, apdo. 1).

No obstante, siguiendo el principio general del Derecho sancionador (art. 128.2 de la Ley 30/1992), las nuevas normas se aplican a las infracciones cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la infracción no haya adquirido firmeza (disp. trans. primera, apdo. 1).

Los órganos administrativos o jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones o recursos contra los actos de imposición de sanciones dictados en aplicación de la legislación antigua aplicarán -hay que entender que de oficio- la nueva normativa, previos los actos de instrucción necesarios y con audiencia del interesado, en su caso (disp. trans. primera, apdo. 2).

b) Ultractividad de las anteriores normas reguladoras de la condonación.

La disposición transitoria tercera es del tenor siguiente:

«La solicitud de condonación graciable de sanciones, efectuada con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, dará derecho a su resolución de acuerdo con la normativa aplicable en el momento de la solicitud». La confusa redacción de este precepto plantea algunos interrogantes; en primer lugar el de si la normativa aludida es la relativa al procedimiento o, como parece más sostenible, también la referente a los aspectos de fondo (por ejemplo, el fundamento de la condonación). Otra cuestión es si el «derecho» a la aplicación de las normas antiguas es renunciable, para lo que no vemos inconveniente (*cfr.* art. 6.º 2 del CC).

c) Normas que continúan en vigor.

Se declaran expresamente vigentes las normas reguladoras de las infracciones y sanciones específicas de cada tributo (disp. derog. primera, apdo. 3). Esta disposición tiene por finalidad disipar las dudas que pudieran suscitarse acerca de la vigencia de dichas normas. Habrá que entender, sin embargo, que su vigencia está condicionada a que no se opongan a lo dispuesto en la propia Ley 25/1995.

Finalmente, se declara en vigor el Real Decreto 2631/1985, hasta tanto no se dicten las disposiciones de desarrollo de la Ley 25/1995, en cuanto no se oponga a ésta (disp. final segunda, apdo. 2). Hay que entender, por tanto, transitoriamente vigentes, en primer lugar, las disposiciones del citado Real Decreto en materia de procedimiento, salvo las modificaciones vistas en lo relativo a la competencia para imponer sanciones. En segundo lugar, seguirán aplicándose las normas de desarrollo de los aspectos sustantivos que no se han modificado; así, sin afán de exhaustividad, los artículos 12.2 (obligaciones o deberes formales de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria); 13.1 d) y 15 (reincidencia); 16 (resistencia, negativa u obstrucción); 18.2 (beneficios o incentivos fiscales con cuya pérdida se puede sancionar); y 21.2 (extinción de las sanciones liquidadas y notificadas con anterioridad a la muerte del infractor).