

Recensiones Bibliográficas

La graduación de las sanciones en la nueva LGT

Miguel Ángel SÁNCHEZ HUETE

Marcial Pons, Madrid, 2006, 294 págs.

Con un amplio prólogo de Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, aparece esta nueva monografía entre las que Marcial Pons viene publicando desde que se aprobó la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). El tema que se analiza en la obra me resulta especialmente cercano, pues, salvando la referencia a esta nueva norma, constituyó el objeto de la tesis doctoral que defendí en la Universidad Complutense en 1988. Al autor, profesor de la asignatura en la Universidad Autónoma de Barcelona, debo agradecer las muchas citas que me dedica, pese a que se trate de trabajos míos plenamente amortizados de cara a su utilización ante nuestras autoridades educativas para el reconocimiento de logros investigadores.

Al principio se pone de relieve que las circunstancias de graduación de las sanciones tributarias han merecido un desigual tratamiento de la doctrina y el legislador tributario, advirtiendo de su entronque –como criterios de dosimetría punitiva que son– en el Derecho sancionador. Con su regulación se pretende que la Administración pueda concretar y adecuar la reacción de naturaleza represiva de nuestro ordenamiento a la entidad que manifieste el comportamiento infractor cometido, respondiendo así al principio de proporcionalidad positiva y negativamente. La primera vertiente, porque se ha de tratar de alcanzar la adecuación de los criterios de determinación de la sanción a las concretas circunstancias del hecho y las subjetivas del autor. La otra vertiente implica despejar el camino de un tratamiento arbitrario, no respetuoso para con la dignidad de la persona y el necesario respeto a los derechos y libertades fundamentales del obligado tributario que puede haber infringido la norma.

También en la introducción del trabajo se advierte del propósito principal del mismo, y de que pasa por analizar críticamente la regulación contenida en la nueva LGT y en el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprobó el reglamento general del régimen sancionador tributario. Según el autor, su estudio nace «con el afán de delimitar el sistema de graduación de las sanciones tributarias, no tan sólo desde la perspectiva del análisis científico de la institución, sino, y sobre todo, con la intención de poner de relieve los principios sancionadores básicos que son de aplicación en su imposición –en particular respecto de las circunstancias agravantes–. En tal línea nuestro *objetivo* es conjugar el examen científico-jurídico de la institución de las circunstancias de graduación, con el práctico que supone la apreciación de los principios que la doctrina de los tribunales ha establecido aplicable para las circunstancias agravantes».

Los tres capítulos de que consta el libro se corresponden con los tres grandes bloques de materias que se estudian de manera interrelacionada: un primer bloque que exige el análisis de las circunstancias de graduación y su contextualización en el proceso de aplicación de la sanción tributaria; un segundo bloque que lleva al examen e indicación de los principios y criterios generales empleados por los tribunales para controlar la aplicación de las circunstancias agravantes y, en fin, otro apartado para analizar críticamente algunos aspectos del sistema sancionador tributario.

Yendo al primer capítulo, titulado «La regulación de las circunstancias de graduación de la sanción tributaria», el autor comienza refiriéndose al concepto –así: «por criterio de graduación de la sanción se ha de entender aquella circunstancia externa al comportamiento descrito en la hipótesis legal que puede concurrir en la infracción concreta, bien en el aspecto objetivo, bien en la subjetividad del autor, teniendo reflejo en la cantidad de sanción a través de las reglas preestablecidas»– y razones que avalan la necesidad de las circunstancias graduatorias. Como bien razona SÁNCHEZ HUETE, el automatismo y la rigidez aplicativa, por las que creo que se ha decantado la nueva LGT, no parecen acordes con la función que han de cumplir estas circunstancias de graduación del castigo.

El autor considera que la actual LGT acentúa la legalidad de la determinación de los criterios graduatorios al fijarlos directamente y no depender de su desarrollo reglamentario o concreción en circulares de uso interno administrativo. También cree que se ha producido una reducción del número de circunstancias, siendo ahora, las que aparecen, las que permiten una aplicación más objetivada y automática.

Al pasar a describir las características del sistema de graduación establecido en el artículo 187 de la LGT, se distinguen dos modelos, uno de ordenación de las circunstancias agravantes y otro de ordenación de las circunstancias (atenuantes y reducciones) que disminuyen la sanción, deduciendo después tres caracteres que vertebran la aplicación de las circunstancias graduatorias y que serían la exclusividad, la eventualidad y la simultaneidad.

Siguiendo diversos criterios para clasificar las circunstancias de graduación tenemos que estas, por sus efectos sobre el *quantum* de sanción a imponer, pueden consistir en agravantes, atenuantes y mixtas; por su naturaleza cabe hablar de circunstancias objetivas (aluden al hecho y contenido del injusto) y subjetivas (grado de culpabilidad); por la función que desempeñan estarían los criterios genéricos –aplicables a todas las infracciones– y específicos –sólo se pueden apreciar en infracciones determinadas–; por la clase de sanción cuya determinación promueven se encontrarían las sanciones pecuniarias y no pecuniarias. El autor proyecta estas clasificaciones, excepto la basada en la naturaleza de las circunstancias, sobre el sistema previsto por la LGT. La razón estaría en que, a su juicio, el sistema de infracciones y sanciones instaurado por la nueva LGT bascula sobre la base de una clasificación de las infracciones delimitadas en torno a la intensidad de la culpabilidad. Ello vendría corroborado por la exigencia de ocultación o el empleo de medios fraudulentos para pasar de las infracciones leves a las graves y a las muy graves. En cambio, la graduación de las sanciones pivota, de manera genérica, sobre elementos objetivados (comisión repetida, perjuicio económico, incumplimiento sustancial de determinadas obligaciones, consentimiento del imputado en el acta de inspección) para aumentar o disminuir la sanción.

En el mismo capítulo se estudian después, por separado, el sistema de agravantes y de circunstancias de reducción de la sanción. En relación a las primeras se distingue, a su vez, según que aparezcan previstas en el artículo 187 de la LGT o lo hagan fuera de ese precepto, a modo de criterios específicos que habrán de ser tenidos en cuenta para calcular la sanción a imponer en determinados tipos infractores.

Como *exclusivas* circunstancias agravantes *comunes* o *genéricas*, previstas por el artículo 187.1 de la LGT para ser aplicadas *simultáneamente*, están la comisión repetida de infracciones tributarias, el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública y el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. Creo que en relación a las mismas hay que decir que ni son exclusivas, porque, como inmediatamente se dirá, cabe el empleo de otros criterios previstos legalmente, ni se aplican simultáneamente esas tres circunstancias en ningún tipo infractor. Lo más próximo a ello es el empleo de dos agravantes como la comisión repetida y el perjuicio económico junto a la reducción por acuerdo o conformidad del interesado cuando el comportamiento infractor pueda subsumirse en los tipos productores de un daño concreto a la recaudación (arts. 191 a 193 de la LGT) y haya rebasado siempre el listón de las infracciones leves. El criterio del incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación es una circunstancia específica, sólo aplicable, precisamente, cuando la conducta realizada se corresponda con el tipo infractor del artículo 201 de la LGT.

Frente al *numerus clausus* que sugiere el artículo 187 de la LGT, son varios los tipos que contemplan criterios específicos para proceder a la determinación de la sanción; por ejemplo: número o conjunto de datos de personas o entidades no incluidos en las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información a la Hacienda Pública (art. 198.1 de la LGT); número o conjunto de datos de personas o entidades omitidos, inexactos o falsos en contestaciones a requerimientos individualizados o declaraciones generales cumplimentando el deber de información (art. 199.4 de la LGT); regularización espontánea por el propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento administrativo (art. 198.2 de la LGT); volumen de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (art. 199.5 de la LGT); número de operaciones sin facturar [art. 201.2.b) de la LGT]; volumen de operaciones a las que se refieran los requerimientos individualizados de información no atendidos por el interesado (art. 203.5 de la LGT), así como el número de requerimientos desatendidos (art. 203.4 y 5 de la LGT).

Estas circunstancias *específicas*, unidas a los elementos de calificación de las conductas infractoras en graves y muy graves –tratándose siempre de infracciones que producen perjuicio económico a la Hacienda–, cuya aplicación lógicamente entraña consecuencias sancionadoras diferentes en un plano cuantitativo, convierten en mera entelequia la exigencia derivada del principio de tipicidad, conforme al cual las circunstancias que sirvan para determinar el castigo deberían aparecer con suficiente claridad en la ley, procurando su carácter verdaderamente cerrado.

Volviendo al libro de SÁNCHEZ HUETE, en relación con las circunstancias de disminución de la sanción se considera que la LGT establece un sistema complejo, ya que junto a las atenuantes innominadas, introduce las *reducciones de la sanción*. En realidad, lo que sucede es que no se contemplan por la LGT circunstancias atenuantes, aunque el autor las considera implícitas en la imposición de cualquier sanción por varias razones: 1.^a Por la existencia de causas de exención de

responsabilidad sancionadora (art. 179 de la LGT); 2.^a Por la aplicación *con matices* de circunstancias de atenuación previstas en el ámbito penal; 3.^a Por la aplicación de la analogía *in bonam partem*, favoreciendo lo anterior, y 4.^a Por la vigencia general del principio de proporcionalidad.

En mi opinión, y pese al esfuerzo interpretativo que se realiza en torno a las circunstancias previstas en la propia LGT para excluir la responsabilidad por infracciones (incapacidad de obrar, fuerza mayor...), así como sobre la proyección atenuante que podrían tener determinadas eximentes incompletas que regula el Código Penal (estado de necesidad, legítima defensa...), lo único seguro es que como la LGT no reconoce circunstancias de atenuación de las sanciones, no cumple, como SÁNCHEZ HUETE señala, con la función individualizadora encomendada, lo cual constituye una transgresión flagrante del principio de proporcionalidad.

Miguel Ángel Martínez Lago