

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO

*Profesor Titular de Derecho Financiero
Abogado*

Extracto:

EN este trabajo se reflexiona críticamente sobre diversos aspectos del régimen sancionador tributario instaurado por la nueva Ley General Tributaria aprobada en 2003 y el desarrollo reglamentario propiciado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Tras el enunciado de las principales características del nuevo sistema sancionador tributario, el autor encara el estudio de dicho régimen a partir de los principios constitucionales informadores del Derecho sancionador y destaca algunas incongruencias ofrecidas por la ley. Luego se ocupa de la clasificación tripartita de las infracciones y de la calificación unitaria de la infracción, considerando las circunstancias determinantes de las infracciones materiales: ocultación de datos y empleo de medios fraudulentos. Prosigue el trabajo con el examen de las circunstancias de graduación de las sanciones tributarias y de las posibles reducciones en los supuestos de actas con acuerdo, de conformidad y por pronto pago y sin recurso contra la sanción. Las últimas cuestiones que se comentan se refieren al procedimiento sancionador en materia tributaria.

Sumario:

1. Caracteres del nuevo régimen sancionador tributario.
 - A) Fuentes normativas. Estructura.
 - B) Caracteres principales del nuevo régimen sancionador tributario.
2. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.
 - A) Legalidad y tipicidad.
 - B) Retroactividad favorable.
 - C) Principio de responsabilidad.
 - D) Principio *non bis in idem*.
 - a) Derecho a la no reiteración de procedimientos sancionadores.
 - b) Concurso de circunstancias graduatorias de la sanción y de calificación de la infracción.
 - c) Concursos de infracciones tributarias.
3. Calificación y clasificación de las infracciones tributarias.
 - A) La nueva clasificación tripartita de las infracciones.
 - B) Calificación unitaria de la infracción.
 - C) Circunstancias determinantes de la calificación de las infracciones materiales.
 - a) Ocultación de datos.
 - b) Medios fraudulentos.
4. Cuantificación de las sanciones pecuniarias.
 - A) Las sanciones tributarias. Su distinción de la deuda tributaria.
 - B) Graduación de sanciones.
 - a) Discrecionalidad administrativa vs. automaticidad en la imposición.
 - b) Circunstancias graduatorias de las sanciones.
 - C) Reducción de las sanciones.
5. Procedimiento sancionador en materia tributaria.
 - A) Modalidades de tramitación.
 - a) Tramitación separada.
 - b) Tramitación abreviada.
 - c) Renuncia a la tramitación separada.
 - d) Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.
 - B) Iniciación, terminación y efectos de los recursos contra las sanciones.

NOTA: El texto recoge, con las oportunas modificaciones para su publicación, la intervención mantenida en el «Foro Tributario Aranzadi», celebrado en Barcelona el 14 de abril de 2005.

1. CARACTERES DEL NUEVO RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

A) Fuentes normativas. Estructura.

§1. El nuevo régimen sancionador tributario aparece contemplado en el Título IV de la nueva Ley General Tributaria (LGT) (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), que lleva por título «la potestad sancionadora». En dicho marco se contienen los artículos 178 a 212 de este cuerpo legal, apareciendo clasificados en cuatro capítulos, dedicados a la regulación de: 1.º Los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria; 2.º Las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones –concretamente, cuatro secciones que se refieren a los sujetos responsables, el concepto y las clases de infracciones y sanciones, la cuantificación de las sanciones pecuniarias y la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y sanciones tributarias–; 3.º La clasificación de las infracciones y sanciones, y 4.º El procedimiento sancionador en materia tributaria.

§2. Por su parte, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, ha sido la primera de las normas dictadas en desarrollo de dicha Ley, teniendo por objeto la reglamentación del régimen sancionador tributario. Esta norma presenta la siguiente estructura:

- En primer lugar (arts. 1-2) se contemplan, como «disposiciones generales», el ámbito de aplicación del reglamento y la delimitación conceptual de la regularización voluntaria en el ámbito sancionador.
- Después, dentro del capítulo dedicado a «las infracciones y sanciones», se dan cita una serie de disposiciones relativas a la calificación de las infracciones (arts. 3-4), la cuantificación de las sanciones por medio de los criterios de graduación legalmente señalados (arts. 5-7), el procedimiento de cálculo de la base de la sanción y respectiva ponderación de la ocultación y los medios fraudulentos, constitutivos respectivamente de los comportamientos agravados, para las infracciones de carácter material (arts. 8-12), causantes de perjuicio económico para la Hacienda Pública. También se determinan otros tipos de infracciones que preparan la defraudación (art. 13) y que, sin causar daño a la recaudación, incumplen diversos deberes relacionados con la aplicación de los tributos (arts. 14-19).

- El siguiente capítulo se centra en el «procedimiento sancionador» (arts. 20-28), distinguiendo entre la tramitación separada y conjunta del mismo con el procedimiento de regularización.
- Por último, el reglamento contiene, como «disposiciones especiales», la imposición de sanciones privativas de derechos (arts. 30-31) y actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda Pública (arts. 32-33).

§3. Aparte de las normas señaladas, obviamente habrá que tener en cuenta los supuestos específicos de infracciones y sanciones previstas en las leyes y reglamentos de los distintos tributos. A este respecto, conviene recordar que la propia LGT procedió a la modificación de diversos preceptos de la legislación del sistema tributario. Concretamente, las disposiciones finales tercera a octava del nuevo código tributario han incidido sobre las leyes de los impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales, régimen fiscal de las Cooperativas y régimen económico fiscal de Canarias con el fin de proceder a su adaptación con la nueva regulación general.

§4. Por lo que hace a las infracciones y sanciones en materia de contrabando, seguirán rigiéndose por su normativa específica, como advierte el artículo 183.2 de la LGT, que está constituida por el Título II de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, y el Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio. Lo mismo sucede –aunque, en este caso, la LGT lo explicita en la disposición adicional decimoquinta– con las infracciones y sanciones en materia catastral, que se encuentran previstas por los artículos 70 y 71 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RDLeg. 1/2004, de 5 de marzo) ¹.

§5. Tienen carácter supletorio, a tenor de lo dispuesto por el artículo 7.2 de la LGT, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC) y el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, relativo al procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa.

¹ Las infracciones de contrabando ya venían clasificadas como leves, graves y muy graves en su propia ley reguladora. Por su parte, la especificidad de la legislación sancionadora en materia catastral, es lo que explica que «subsistan» infracciones tributarias simples y criterios de graduación de las sanciones aplicables como la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración catastral, la utilización de medios fraudulentos, etc., después de la aprobación de la nueva LGT. Tiene razón J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», capítulo 12.º de la obra de varios autores, coordinada por C. PALAO TABOADA: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 542, en nota, cuando critica que apenas unos meses después de aprobarse la LGT vuelva a renacer la categoría de las infracciones simples en el texto refundido del Catastro Inmobiliario.

B) Caracteres principales del nuevo régimen sancionador tributario.

§6. Las características fundamentales del nuevo régimen sancionador tributario, deducidas de lo enunciado por el redactor de las exposiciones de motivos de la LGT y el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (RGRST), serían las siguientes:

- 1.º *Separación conceptual entre deuda y sanción* que determina, a diferencia de la anterior LGT, la regulación autónoma de los aspectos materiales y procedimentales de las infracciones y sanciones tributarias.
- 2.º *Aplicación de los principios generales del Derecho sancionador* que consagra la Constitución y la legislación general de Derecho Administrativo. Es curioso que, en este ámbito, la presunción de inocencia sólo merezca una genérica referencia en el preámbulo del RGRST, sin que se prevea ninguna norma en su articulado, al igual que ocurre con la LGT.
- 3.º *Nueva tipificación de las infracciones tributarias* con el objeto de incrementar la seguridad jurídica y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta, a través de las modalidades agravadas por ocultación de datos a la Administración o concurrencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción. En aras a lograr lo primero, desaparece la infracción simple genérica, carente de tipicidad, desde luego, que antes contemplaba la LGT.
- 4.º *Adopción de una clasificación tripartita de las infracciones* –leves, graves y muy graves– que, sin más razón que la formal de contar con su antecedente en la LRJAP y PAC, se dice inspirada en esta ley.
- 5.º *Nuevas reducciones de las sanciones*, añadidas a la tradicional que se conserva por conformidad a la propuesta de regularización, para los supuestos de actas con acuerdo y por pronto pago, sin recurso, de la sanción.
- 6.º *Reducción de la discrecionalidad administrativa* con la revisión de los criterios de graduación (también con la nueva clasificación tripartita adoptada).
- 7.º «*Legalización*» del procedimiento sancionador, sobre el que guardaba silencio la anterior LGT. Aunque, formalmente, la regla general siga estando en la tramitación separada respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos, gana terreno la tramitación conjunta con la expresa previsión de renuncia a la separación procedimental –«con el fin de mejorar la seguridad jurídica», señala la ley– y la unión en casos de actas con acuerdo.
- 8.º También en el ámbito del procedimiento, destaca la *caducidad de inicio* que para el mismo se contempla si transcurren tres meses desde la liquidación y, como efectos derivados de los recursos que se interpongan contra las sanciones: la *suspensión automática* de su ejecución y la *no exigencia de intereses de demora* hasta que la sanción sea firme en vía administrativa.

A continuación seguiremos las indicadas notas, aunque con alguna variación del orden expuesto, y resaltaremos algunas de las cuestiones que no nos parece que hayan quedado bien resueltas por la nueva LGT o el reglamento sobre régimen sancionador tributario.

2. PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA TRIBUTARIA

§7. En relación con la aplicación de los principios del Derecho sancionador, conviene señalar que éstos no provienen de lo dispuesto en ninguna de las citadas normas, sin perjuicio de su genérico reconocimiento por el artículo 178 y los desarrollos acerca de dos principios que efectúan los artículos 179 y 180, todos de la LGT. Es evidente que lo procedente es efectuar una comprobación de la adecuación de las normas legal y reglamentaria respecto de aquellos principios. Algo que sólo puede realizarse desde la atalaya de la Constitución y de la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional ². La expresa mención de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria favorece ya que surjan las primeras dudas y situaciones que podrían haber sido reguladas de otro modo.

Y es que el hecho de que una ley ordinaria, como es la LGT, recoja referencias a los principios constitucionales del Derecho sancionador, sólo puede resultar superfluo –si la ley no se aparta de lo preceptuado en la norma fundamental– o inconstitucional, si restringe la aplicación que de aquéllos quepa hacer, de acuerdo con los artículos 24 y 25 de la Constitución y la doctrina del Tribunal Constitucional.

§8. Por un lado, está el hecho mismo de que el señalamiento de los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad que realiza el artículo 178 de la LGT –por cierto, todos los indicados aparecían ya en la LRJAP y PAC (arts. 127-133), junto con la mención de los dedicados a informar el procedimiento sancionador (arts. 134-138), sobre los que guarda silencio la LGT– vaya precedido de la advertencia sobre las «especialidades» establecidas en la LGT respecto de la legislación administrativa (general). Pero, ¿acaso no son infracciones y sanciones administrativas las denominadas tributarias?; entonces ¿qué se pretende con el mantenimiento de una idiosincrasia que obstinadamente se hace valer para gestionar los tributos, pero no puede servir para la imposición de un castigo por parte de la Administración? Además, dado el silencio de la LGT, ¿no habría especialidad ninguna tratándose del procedimiento (administrativo) sancionador tributario?; interrogantes que suscita la confusión que se constata entre principios y normas, como sucede también en otros ámbitos del Derecho Administrativo sancionador ³.

² Vid. A. RODRÍGUEZ BEREJO: «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997, pág. 62.

³ Sobre esa frecuente confusión entre principios y normas, realizando una crítica a la «moda pincipialista», vid. A. NIETO GARCÍA: *Derecho Administrativo Sancionador*, 1.ª edición, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 35 y ss.

§9. Por otra parte, el tratamiento efectuado por la LGT de los principios que se citaron es muy dispar. Así tenemos el mero nombramiento de los de proporcionalidad y tipicidad, la plasmación del criterio del legislador ordinario en cuanto a la legalidad e irretroactividad –que hay que buscar fuera del Título IV de la LGT [concretamente, en los arts. 8.g) y 10.2 y disposición transitoria cuarta]– y la determinación más amplia, con aspectos mejorables, de los principios de responsabilidad y no concurrencia.

A) Legalidad y tipicidad.

§10. La valoración a realizar desde el punto de vista del principio de reserva de ley resulta globalmente favorable a la nueva LGT. En ésta ha desaparecido, como antes indicábamos, el tipo genérico de infracción simple, definido con una mera tautología, al diferenciarla de las graves y de los criterios de graduación de las sanciones.

§11. Por otro lado, a diferencia de la anterior LGT, no se efectúa ahora ninguna mención de la posibilidad de especificación reglamentaria de supuestos infractores, dentro de los límites legales establecidos⁴ –cosa que sí reconoce el art. 129.3 de la LRJAP y PAC con el fin de contribuir a la más correcta identificación de las conductas infractoras o a la más precisa determinación de las sanciones aplicables– pero esta diferencia es de índole formal y no impediría esa práctica en el futuro, ya que el Tribunal Constitucional ha afirmado que la reserva de ley en materia de infracciones y sanciones, al igual que para el tributo, tiene carácter limitado o meramente relativo por razones que afectan al propio modelo de distribución de las potestades públicas (STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 2.º); al carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria (especialmente, en materia local), y a otras consideraciones de prudencia, oportunidad y, en ocasiones, de eficacia de la propia Administración⁵.

§12. Hemos mencionado el ámbito local, para el que el Tribunal Constitucional ha admitido un amplio campo de actuación de la potestad reglamentaria, de las ordenanzas municipales de contenido punitivo aprobadas por el Pleno del Ayuntamiento sin que ello implique una absoluta inhibición del legislador, a quien correspondería, en relación con la tipificación de infracciones, «la fijación de los criterios mínimos de antijuridicidad conforme a los cuales cada Ayuntamiento puede establecer tipos de infracciones; no se trata de la definición de tipos –ni siquiera de la fijación de tipos genéricos de infracciones luego completables por medio de Ordenanza Municipal– sino de criterios que orienten y condicionen la valoración de cada Municipio a la hora de establecer los tipos de infracción» y, por otra parte, respecto de las sanciones, no se exige que la ley establezca una clase específica de sanción para cada grupo de ilícitos, sino una «relación de las posibles sanciones que cada Ordenanza Municipal puede predeterminar en función de la gravedad de los ilícitos administrativos que ella misma tipifica» (STC 132/2001, de 8 de junio, FJ 6.º)⁶.

⁴ Dicha posibilidad se enunciaba por el artículo 78.2 y 3 de la anterior LGT, en relación con las infracciones «simples».

⁵ Entre otras, *vid.* SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2.º; 101/1988, de 8 de junio, FJ 3.º; 29/1989, de 6 de febrero, FJ 2.º.

⁶ *Vid.* también ATC 169/2003, de 19 de mayo, FJ 4.º y SSTC 161/2003, de 15 de septiembre; 193/2003, de 27 de octubre; 16/2004, de 23 de febrero, FJ 5.º y 25/2004, de 26 de febrero, FJ 4.º

Aunque desborda el alcance de este trabajo, la nueva LGT representa una solución legal restrictiva para con las posibilidades de configuración infractora y de determinación de la sanción que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, del Tribunal Supremo (STS de 29 de septiembre de 2003) y la legislación de régimen local ⁷, cabría esperar de los órganos plenarios de las corporaciones municipales, convirtiéndose en mera fórmula retórica la previsión efectuada por el artículo 11 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (aprobado por RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo), que contempla la facultad de especificación por medio de las ordenanzas fiscales ⁸.

§13. En cuanto al principio de tipicidad, se han efectuado valoraciones favorables de la nueva LGT, por operar de forma «clara por lo general y siempre cerrada y distinta», lo que resultaría encomiable por «la diferenciación no sólo de conductas sino incluso de subtipos dentro de cada supuesto» ⁹. Sin embargo, pese a los progresos registrados en este campo, lo cierto es que el «exceso de tipificación» ¹⁰ ha propiciado normas complejas de entender. Desde luego, somos de la opinión de que algunos tipos infractores merecerían pronto pasar al museo de la historia de los horrores padecidos por la técnica jurídica ¹¹. Y junto a ello, la exagerada propensión al empleo de cláu-

⁷ Vid. Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local que, aparte de otras modificaciones, ha introducido un nuevo Título XI en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, dedicado a la tipificación de las infracciones y sanciones por las Entidades Locales en determinadas materias, y ha dado nueva redacción también a los artículos 127.1 y 129.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

⁸ En relación con las Comunidades Autónomas, E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Bilbao, 2005, págs. 21-22, defendiendo «la homogeneidad del ordenamiento tributario en materia sancionadora», se han aventurado a señalar que los preceptos de la LGT sobre infracciones y sanciones son de obligatoria aplicación incluso en el ámbito de los tributos propios de aquéllas.

No estamos de acuerdo con tan simplista visión y preferimos el criterio que mantuvo la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT que hizo público su informe en julio de 2001, donde, por ejemplo, se sostenía que la LGT únicamente puede entrar en los ordenamientos específicos de las Comunidades Autónomas (tributos propios) en virtud de una decisión legislativa propia que la incorpore, bien como Derecho propio bien como Derecho supletorio (pág. 23); y al mencionar los contenidos de aplicación común a todos los niveles de Hacienda –que debería incorporarse en una disposición adicional de la ley, cosa que al final no se produjo–, se señalaban los «aspectos básicos del régimen de infracciones y sanciones tributarias» (pág. 28). Un criterio similar al postulado para la LGT puede verse en la exposición de motivos y disposición adicional primera de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. En relación a las infracciones y sanciones administrativas en esta materia, no tienen la consideración de legislación básica los preceptos dedicados a la regulación de la graduación de sanciones, ni las sanciones específicamente aplicables a cada clase de infracciones (leves, graves y muy graves), la advertencia de desarrollo reglamentario del régimen de infracciones y sanciones, ni el señalamiento de los órganos competentes para imponer las sanciones.

⁹ El planteamiento corresponde a A. MORILLO MÉNDEZ: «Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Un análisis de los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria 58/2003», en *Carta Tributaria*, monografías, núm. 14, 2004, págs. 7 y 15.

¹⁰ Así lo denomina M. CRUZ AMORÓS: «Infracciones y sanciones tributarias», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 28, 2004, pág. 167.

¹¹ Hay preceptos tanto en la LGT como en el RGRST de una extensión extraordinaria, corroborando el razonamiento de uno de los autores de la novela de F. GONZÁLEZ LEDESMA: *Tiempo de venganza*, Planeta, Barcelona, 2004, pág. 124, al indicar que «cuando se sabe Derecho de verdad, uno podría resumirlo en un papel de fumar, mientras que, cuando no se sabe, uno necesita veinte libros».

sulas imprecisas o abiertas ¹², así como la eliminación del margen de apreciación sobre la graduación de la sanción ¹³, conduciendo a un automatismo repudiable, podrían resultar contrarias a la exigencia de *lex certa* y a su interpretación constitucional.

§14. Por un lado, en efecto, en la LGT se da una frecuente utilización del «entre otros»: para mencionar supuestos demostrativos de la diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias [art. 179.1.d)], cuando se hace un listado abierto de sujetos infractores (art. 181.1), al hacer referencia a incumplimientos contables y registrales (art. 200.1), de facturación (art. 201.1), de empleo de números y códigos (art. 202.1) y también cuando se indican algunas conductas obstruccionistas (art. 203.1).

§15. Por otro lado, también lo advertimos más atrás, tanto la LGT como el RGRST se mueven en la dirección de reducir el grado de discrecionalidad en la aplicación del régimen sancionador. Para ello, se han revisado los criterios de graduación, atribuyéndoles un porcentaje fijo para que la suma de todas las circunstancias concurrentes coincida con la sanción máxima a imponer, lo que reduce sensiblemente las posibilidades de recorrido del órgano sancionador dentro del marco sancionador genérico legalmente establecido. Pero es que, además, la norma reglamentaria ha dado una nueva vuelta de tuerca en la evitación de la discrecionalidad, convirtiendo el problema de la graduación de la sanción en una mera cuestión de cálculo a realizar con la conveniente aplicación informática.

Pues bien, sin perjuicio de que más adelante volvamos sobre esta cuestión, nos parece que de la tipicidad no puede deducirse, sin más, tal suerte de automatismo que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta ¹⁴. Una cosa es que la norma deje márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa y otra que quede «encomendada por entero a ella». Sólo entonces podría argüirse la producción de una simple habilitación en blanco a la Administración por norma legal vacía de contenido material propio, contraviniendo frontalmente las exigencias constitucionales ¹⁵.

B) Retroactividad favorable.

§16. El principio de retroactividad *in bonam partem* del régimen de infracciones y sanciones tributarias se recoge por la LGT de manera más restrictiva a como aparecía en su inmediato antecedente, el artículo 4.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los

¹² Sobre dichas cláusulas abiertas, F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14.ª edición, Civitas, Madrid, 2004, pág. 330, ha señalado que tal modo de tipificar conductas infractoras no se encuentra necesariamente excluido por la regla de tipicidad, pero debe ser admitido de manera excepcional y sin causar daño a la seguridad jurídica.

¹³ F. PÉREZ ROYO, *ibid.*, pág. 330, valora positivamente esa eliminación del margen de apreciación a la hora de graduar la sanción.

¹⁴ *Vid.* STC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 6.º.

¹⁵ *Vid.* STC 207/1990, de 17 de diciembre, FJ 3.º.

Contribuyentes (LDGC). Aquélla exceptúa dicha retroactividad favorable cuando los actos de imposición de sanciones resulten firmes en vía administrativa ¹⁶ (art. 10.2 y disposición transitoria cuarta de la LGT), pese a lo cual, aún cabría considerar que pudieran resultar revisados jurisdiccionalmente ¹⁷.

Esta solución legal –que reitera la disposición transitoria primera del RGRST– ha de entenderse contraria al principio de retroactividad de la ley penal o sancionadora más favorable, cuya aplicación ha de realizarse incluso cuando ya se haya pronunciado la sanción, porque pasa por encima de la cosa juzgada y no se detiene ni siquiera en el supuesto de que el reo estuviese cumpliendo condena (STS de 10 de marzo de 1987). Por esto es que la limitación contenida en el artículo 10.2 y en la disposición transitoria cuarta de la LGT resulte inconstitucional y deba interpretarse correctivamente en el sentido de que la retroactividad sólo se excluye cuando la sanción haya sido cumplida íntegramente ¹⁸, con independencia de que ello pueda contrariar espurios intereses administrativos ¹⁹.

§17. Por otro lado, tanto el artículo 10.2 de la LGT como su precedente en la LDGC, incurrir en el error de referirse genéricamente a las «normas» que regulen el régimen sancionador tributario, en lugar de hacer mención de las «leyes» ²⁰. Ello abre la puerta a una eventual aplicación retroactiva –*in bonam partem*, claro está– de disposiciones reglamentarias en la materia, que vulneraría el principio de irretroactividad de los Reglamentos que consagra el artículo 9.3 de la Constitución ²¹.

¹⁶ Favorable con la restricción «respecto de los actos que no sean firmes», puede verse la opinión de R. CALVO ORTEGA en la obra que dirige sobre *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 39, entendiendo que se trata de una precisión lógica que da mayor claridad al artículo 10.2 LGT.

¹⁷ La STS de 13 de diciembre de 1991 declaró la aplicación retroactiva de la norma sancionadora favorable cuando el procedimiento sancionador se encuentre en fase de impugnación jurisdiccional.

¹⁸ Así lo plantea R. FALCÓN Y TELLA en su editorial sobre «La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1 y del artículo 10.2», *Quincena Fiscal*, 2004, pág. 8, para quien «de no interpretarse así, tales incisos resultan inconstitucionales, aunque tal inconstitucionalidad no sea susceptible de fundamentar un recurso de amparo, por no afectar al principio de legalidad ni a los derechos fundamentales». Este planteamiento se reitera en otra editorial más reciente: «La aplicación retroactiva del límite de 120.000 euros en el delito fiscal y el Auto de la AP Barcelona de 2 de noviembre 2004», *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, 2004, pág. 6.

¹⁹ El profesor A. NIETO GARCÍA: *Derecho Administrativo Sancionador*, ya cit., pág. 208 considera que los problemas que plantea en dicho sector del ordenamiento la doctrina recogida en el texto son gravísimos y razona: «Tratándose de multas –que es la sanción más habitual en este ámbito– resulta que si la multa ya ha sido satisfecha, no procede la revisión retroactiva; mientras que sí procedería para el sancionado moroso, premiando su resistencia. Y, en cambio, no ofrece dudas la aplicación retroactiva favorable de otras sanciones de cumplimiento indefinido, como, por ejemplo, la pérdida de capacidad para realizar determinadas actividades (retirada de licencia) o suspensión temporal o indefinida de su ejercicio (cierre de establecimiento)». No compartimos este criterio que incurre en el defecto de asimilar la contumacia con la legítima convicción en la defensa de un derecho que, a la postre, puede encontrar respaldo en la decisión judicial revisora y, también, no habiendo nada de malo en ello –porque resulta un derecho consagrado constitucionalmente–, beneficiarse de una ley sancionadora posterior más favorable.

²⁰ Cfr. M. A. MARTÍNEZ LAGO y L. GARCÍA DE LA MORA: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, Madrid, 2004, pág. 151.

²¹ En ese sentido, *vid.* E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, Civitas, Madrid, 1980, págs. 74-76. Compartiendo el razonamiento de estos autores en la octava edición (1997) de su obra –donde afirman: «sólo, pues, si la retroactividad está en la Ley que el Reglamento desarrolla podrá éste concretarla, pero hacerlo en ausencia de determinación legal implica una clara transgresión de sus límites respecto de la ley» (pág. 87)–, puede verse también a R. CALVO ORTEGA: *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 39-40.

Así resulta, por ejemplo, con lo reflejado en la disposición transitoria primera del RGRST –pese a la apariencia de reproducir lo que señala la disposición transitoria cuarta de la LGT–, en la medida en que plantea la aplicación retroactiva del nuevo reglamento para las infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT (1 de julio de 2004), así como para las perpetradas después de que la LGT entrase en vigor, pero antes de regir el RGRST (29 de octubre de 2004). En ambos casos, la aplicación de esta norma reglamentaria sólo será posible si representa un desarrollo indiscutible de la LGT, lo que no siempre sucede, de manera que no podrá tenerse en cuenta para las infracciones que se cometieron después de aprobarse la nueva LGT ²².

C) Principio de responsabilidad.

§18. En cuanto al principio de responsabilidad –noción que ha merecido críticas en el Derecho Administrativo ²³–, puede decirse que constituye más un pronunciamiento sobre la imputación al sujeto que sobre el elemento subjetivo de la responsabilidad o culpabilidad ²⁴, factor este último que está presente cuando el artículo 183.1 de la LGT declara suficiente «cualquier grado de negligencia», siguiendo la pauta del anterior texto legal, que se refería a la «simple negligencia» y que fue la piedra de toque en la que el Tribunal Constitucional sustentó la proscripción de la responsabilidad objetiva [STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 4.º c)].

§19. En la redacción del artículo 179.1 de la LGT –que declara la posibilidad de sanción para quien resulte responsable de los hechos infractores–, queda convertido en una mera tautología arropada por el señalamiento de una serie de circunstancias reveladoras de falta de acción típica, que no tiene sentido recoger una vez que se exige la culpabilidad por dolo o culpa en la realización de cualquier infracción tributaria (art. 183.1 de la LGT) ²⁵. O puede que tenga sentido hacerlo, si lo que se pretende es restringir la apreciación del error de derecho en actuaciones amparadas por una interpretación razonable de la norma que se hace sinónimo del seguimiento de los criterios administrativos manifestados en publicaciones, comunicaciones escritas y contestaciones a consultas tributarias ²⁶.

²² Así lo plantean A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones sustantivas del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario», en *Fiscal Mes a Mes*, núm. 103, 2005, págs. 37-38, considerando que en los casos en que la norma reglamentaria se decanta por una de las diferentes interpretaciones posibles de la LGT –lo que sucedería, por ejemplo, en los arts. 8 y 13 del RGRST–, no cabe una interpretación retroactiva de aquella y tampoco tendrían que aplicarse *pro futuro*, ya que se vulneran los principios de legalidad y tipicidad.

²³ Vid. A. CAYÓN GALIARDO: «La simple negligencia en la jurisprudencia tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 62, 2003, pág. 104.

²⁴ Cfr. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, op. cit., pág. 331. También J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 530.

²⁵ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, op. cit., págs. 331-332. Al igual que este autor, E. SMÓN ACOSTA en la obra colectiva *La nueva Ley General Tributaria* (dirigida por R. CALVO ORTEGA), ya cit., opina que las menciones a incapacidad de obrar, fuerza mayor, etc., son superfluas y se aplicarían aun en el caso de que se hubiera guardado silencio sobre ellas. Aparte de las circunstancias enumeradas en el apartado 2 del artículo 179 de la LGT, también excluyen la responsabilidad por infracciones la regularización fiscal voluntaria que contempla el apartado 3 del mismo precepto y los supuestos en que se aprecie conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 de la LGT).

²⁶ Como puso de manifiesto la STS de 5 de marzo de 1993: «El hecho de haber existido una consulta a la Administración, resuelta negativamente por ésta, pone de relieve aquel carácter de equivocidad de la norma; sin que la resolución de la consulta, por muy respetable que sea, pueda ser fuente de infracciones tributarias para quien no siga sus postulados». Tomo la cita de J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», ya cit., pág. 532.

§20. También acerca del principio de responsabilidad, la nueva LGT sigue resolviendo inadecuadamente el problema de la extensión de la responsabilidad derivada de la infracción. En relación a la anterior LGT se decía que los preceptos se hallaban dislocados sistemáticamente, de manera que se mezclaban problemas de responsabilidad en la deuda tributaria en sentido estricto y de responsabilidad en las sanciones²⁷. Con la nueva ley, dada la invocada separación conceptual, material y procedimental entre la deuda y la sanción, los problemas no tendrían por qué reproducirse prácticamente en los mismos términos que antes y hasta agravarse en algún caso.

§21. En efecto, los dos primeros apartados del artículo 182 de la LGT contemplan la extensión de la responsabilidad a la sanción, además de a la deuda, a los siguientes sujetos: 1.º Colaboradores y partícipes en la comisión de la infracción; 2.º Adquirentes de explotaciones o actividades económicas, y 3.º Administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hubiesen cometido infracciones. Los dos primeros supuestos son casos de responsabilidad solidaria [art. 42.1.a) y c) de la LGT], mientras que el tercero es de responsabilidad subsidiaria [art. 43.1.a) de la LGT]. Lo que se pretende con dicha extensión de la responsabilidad no es otra cosa que proteger la acción administrativa de cobro también respecto de la multa derivada de la infracción, desconociendo el principio de personalidad de la sanción.

En una palabra: si el cómplice, coautor, administrador negligente... responden en virtud de la conducta infractora en la que han tomado parte, lo correcto sería configurar tipos específicos de infracción con arreglo a su grado de participación²⁸. Al no haber tipificado autónomamente dichas conductas, el procedimiento que habrá de seguirse para la declaración de responsabilidad tiene que incorporar todas las garantías del procedimiento sancionador.

§22. De aquellos supuestos, el de responsabilidad solidaria por sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, alcanzando a las sanciones por las infracciones que pudieron cometerse con anterioridad nos parece una aberrante vulneración del principio de personalidad de la sanción²⁹ y de la exigencia de culpabilidad para imponer el castigo³⁰.

§23. También desde esta perspectiva podría merecer una crítica valoración la inclusión indiscriminada de todos y cada uno de los socios de una entidad, sin distinción de la conducta realizada

²⁷ Por todos, *vid.* F. PÉREZ ROYO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 291 y ss.

²⁸ Así se desprende del razonamiento de E. SIMÓN ACOSTA, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 716, al señalar: «si el responsable tributario comete un ilícito, lo que debe hacerse es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal». De la misma opinión resulta J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 539. *Vid.*, también, E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 45.

²⁹ Cfr. M. A. MARTÍNEZ LAGO y L. GARCÍA DE LA MORA: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pág. 324.

³⁰ Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 719-720, quien critica muy bien el «disfraz» empleado por la LGT para encubrir el atropello que se causa al sucesor, consistente en la solicitud de certificación administrativa detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias (art. 175 de la LGT). En realidad, como señala este autor, la LGT está sancionando el incumplimiento del deber de solicitar de la Administración dicho certificado, extendiendo entonces la responsabilidad por las sanciones.

en cada caso, a los efectos de exigirles, como sucesores de la sociedad, el importe de las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas, con el límite del valor de la cuota de liquidación (art. 40.5 de la LGT) ³¹.

D) Principio *non bis in idem*.

§24. Bajo la rúbrica «conurrencia de sanciones», el artículo 133 de la LRJAP y PAC contempló el principio *non bis in idem*, de elaboración doctrinal y jurisprudencial, prohibiendo castigar doblemente los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento. El artículo 180 de la LGT se sitúa en la estela de aquel precepto, pero en lugar de recoger el mencionado principio se opta por establecer unas cuantas reglas y no todas se encuentran fundadas en la no concurrencia de sanciones.

§25. La primera regla expresa la preferencia de la respuesta judicial a la administrativa cuando el hecho pueda constituir delito contra la Hacienda Pública ³².

a) Derecho a la no reiteración de procedimientos sancionadores.

§26. Junto a esta vertiente formal o procesal del *non bis in idem* (STC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 3.º) ³³, desde el punto de vista sustantivo se proscribía la reiteración sancionadora porque origina un castigo ajeno al juicio de proporcionalidad ³⁴, en relación a lo cual, nos podemos preguntar qué sucedería si, por las razones que fuesen, la Administración tributaria hubiera podido llegar a sancionar unos hechos que, luego, pudieran originar, ya en vía judicial, la imposición de una pena. ¿Podría el juez aplicar una pena si el hecho se sancionó previamente en la vía administrativa o tiene que abstenerse para que no se incurra en una segunda sanción por un mismo hecho? De hecho, tal situación ya ha dado lugar a un inicial posicionamiento y posterior rectificación del Tribunal Constitucional.

³¹ Vid. A. MORILLO MÉNDEZ: «Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Un análisis de los artículos 191, 192 y 193 de la Ley General Tributaria 58/2003», ya cit., pág. 15. Un razonamiento diferente es el de E. SIMÓN ACOSTA, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 714-715.

³² En desarrollo de lo dispuesto por el artículo 180.1 de la LGT, han de observarse los artículos 32 y 33 del RGRST.

³³ En la indicada sentencia constitucional, la declaración sobre la necesaria subordinación de los actos administrativos de imposición de sanciones a la autoridad judicial se hizo derivando de la misma una triple exigencia: «a) el necesario control *a posteriori* por la Autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada». Vid. también STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3.º.

³⁴ Entre otras, vid. SSTC 154/1990, de 15 de octubre, FJ 3.º; 177/1999, de 11 de octubre, FJ 3.º y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, FJ 2.º.

En efecto, la STC 177/1999, de 11 de octubre, FJ 4.º, resolvió el problema otorgando preferencia a la primera sanción firme que se hubiera impuesto, aunque fuese administrativa, anulando la posterior sentencia penal, criterio con el que han mostrado su acuerdo y discrepancia diversos autores. Para unos, si una conducta fue sancionada por la Administración no podría ser perseguida por la jurisdicción penal en el caso de que fuera constitutiva de delito³⁵. Para otros, «la solución de dar preferencia a la primera sanción que deviene firme, aun cuando sea administrativa, en vez de dar preferencia a la sanción penal pronunciada por un Tribunal después de un proceso con todas las garantías, es una solución ajena a la norma constitucional»³⁶.

Más recientemente, la STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 5.º se ha apartado de dicho criterio³⁷ y ha argumentado que «la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal»³⁸.

³⁵ Se han alineado con la STC 177/1999, de 11 de octubre, los profesores F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 334 y E. SIMÓN ACOSTA, en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 725, negando al juez penal la posibilidad de sancionar lo ya sancionado, ni siquiera sustituyendo la sanción administrativa por una pena criminal.

³⁶ El texto entrecomillado recoge la argumentación del voto particular que formularon a la citada STC 177/1999, de 11 de octubre, los magistrados P. CRUZ VILLALÓN –entonces Presidente del Tribunal Constitucional– y M. E. CASAS BAAMONDE, actual Presidenta –y ponente de la STC 2/2003, de 16 de enero–. Comparte el planteamiento del voto discrepante S. RAMÍREZ GÓMEZ: «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, pág. 203.

³⁷ En efecto, en el FJ 2.º e) se declara expresamente apartarse de la doctrina contenida en las SSTC 177/1999, de 11 de octubre, y 152/2001, de 2 de julio, en lo atinente a las siguientes cuestiones: «al momento de invocación en el proceso penal de la vulneración del derecho fundamental alegado, entendiéndose que en el procedimiento abreviado éste es el comienzo del juicio oral en el trámite previsto en el artículo 793.2 de la LECrim. –FJ 4.º–; a la competencia de este Tribunal para revisar el pronunciamiento de los órganos judiciales sobre la existencia de identidad como presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en *bis in idem*, ya sea sustantivo o procesal, pues la triple identidad delimita el contenido del derecho fundamental –FJ 5.º–; a la doctrina sobre la reiteración punitiva –*bis*– constitucionalmente prohibida por el artículo 25.1 de la CE, considerando que la vulneración del derecho fundamental en su vertiente material requiere la efectiva reiteración sancionadora y no basta la mera declaración de imposición de la sanción –FJ 6.º–; finalmente, a la relevancia del órgano sancionador que conoce de los hechos en primer lugar, afirmando la competencia exclusiva de la jurisdicción penal para sancionar en estos casos de concurrencia aparente de infracciones administrativa y penal –FJ 9.º–».

³⁸ En el caso de autos, el Tribunal justificó su entendimiento de que el recurrente no sufrió una vulneración de su derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador, dada la sencillez del que se había seguido, así como de la propia infracción administrativa y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas (por conducir habiendo ingerido alcohol en un grado superior a las tasas reglamentariamente determinadas). Sin embargo, la solución bien podría diferir en los supuestos en que el procedimiento sancionador seguido con carácter previo al proceso penal revelase cotas similares de complejidad. Aunque, como ha razonado L. RODRÍGUEZ RAMOS: «Los delitos fiscales ante la nueva Ley General Tributaria», en *Carta Tributaria*, monografías, núm. 17, 2004, pág. 5, la duplicidad de sanciones no suele darse en el ámbito penal, precisamente por la previsión inhibitoria de instructor administrativo a favor del orden jurisdiccional penal, que sigue figurando en la nueva LGT (art. 180), en términos puramente hipotéticos, para el caso de que se diera, ¿valdría que tal procedimiento fuese la continuación de una inspección tributaria en la que se hubiera ampliado el plazo de doce meses por concurrir alguna de las circunstancias señaladas en el artículo 150.1 de la LGT?

b) *Concurso de circunstancias graduatorias de la sanción y de calificación de la infracción.*

§27. Volviendo al artículo 180 de la LGT, la segunda regla que en el mismo se establece, y que ya aparecía en la legislación anterior, supone la no concurrencia de una misma circunstancia como criterio de graduación de la sanción y elemento del propio tipo infractor de que se trate. Aunque nos parezca correcta la solución, que opta por la regla de la *consunción* para resolver este *concurso de leyes*³⁹, creemos que, además de con el *non bis in idem*, tiene que ver con el empleo de una correcta técnica tipificadora y aplicación también del principio de proporcionalidad⁴⁰ y parcialmente puede haber quedado privada de sentido con la nueva clasificación tripartita de las infracciones y la conversión de anteriores criterios de graduación de las sanciones (y no de «graduación de una infracción», como incorrectamente se señala en el art. 180.2 de la LGT) –como son la ocultación y el empleo de medios fraudulentos– en circunstancias para la calificación como grave o muy grave de la infracción⁴¹.

c) *Concursos de infracciones tributarias.*

§28. Por otro lado, el apartado 3 del artículo 180 de la LGT mezcla situaciones de *concurso real* y de *concurso ideal* de infracciones. Primero enuncia una regla de acumulación de sanciones similar a la prevista por el artículo 73 del Código Penal⁴², de modo que la comisión de varias infrac-

³⁹ El artículo 8 del Código Penal contiene una norma para la resolución de un conflicto de leyes sobre un mismo hecho, de naturaleza diferente a los concursos de delitos comprendidos en los artículos 73 a 77, también del Código Penal. Un breve comentario sobre aquel precepto, realizado por E. SIMÓN ACOSTA, puede verse en la ya citada obra *La nueva Ley General Tributaria*, págs. 730-731. De forma más amplia, *vid.* el comentario de L. RODRÍGUEZ RAMOS dentro de la obra colectiva (dirigida por M. COBO DEL ROSAL): *Comentarios al Código Penal*, tomo I, Edersa, Madrid, 1999, págs. 333 y ss.

⁴⁰ En relación al artículo 8 del Código Penal, L. RODRÍGUEZ RAMOS lo considera un modo de evitar el *bis in idem*, teniendo también relación con el principio de legalidad, la idea de justicia, la interdicción de la arbitrariedad en la interpretación de las leyes, la tutela judicial efectiva y la proporcionalidad de las penas en atención a la gravedad de los delitos. *Vid. Comentarios al Código Penal*, tomo I, cit., págs. 335 y 343.

⁴¹ En la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, el artículo 78.1 de la LGT definía las infracciones simples así: «el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves y *no operen como elemento de graduación de la sanción*» (la cursiva es nuestra). Obviamente, en el anterior sistema de infracciones y sanciones tributarias, este principio de consunción de los concursos de leyes –precepto sobre graduación de sanciones (art. 82 de la anterior LGT) y preceptos sobre infracciones simples y su correspondiente sanción (arts. 78 y 83 a 86 de la anterior LGT), así como de los propios comportamientos constitutivos de infracciones graves (art. 79 de la anterior LGT)– habrá tenido una mayor proyección práctica que la que cabe esperar ahora que el propio tipo infractor se descompone en grados, resultando las modalidades agravadas de la ocultación de datos a la Administración (nuevas infracciones graves) y de la utilización de medios fraudulentos (nuevas infracciones muy graves). En cualquier caso, compartimos el razonamiento de E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 733, al proponer una interpretación extensiva del artículo 180.2 de la LGT para entender incluidos genéricamente todos los hechos y circunstancias que puedan ser criterio de graduación o de agravamiento, aunque en un caso particular no lo sean por causa de su baja intensidad. Ello redundaría, desde luego, en evitar que se produzcan situaciones de doble sanción.

⁴² El artículo 73 del Código Penal establece: «Al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas».

ciones posibilitará la aplicación de todas las sanciones que procedan. Pero luego, como si estuviese ejemplificando sobre dicha regla —«Entre otros supuestos...» (formulación abierta que casa mal con el principio de tipicidad)— se citan casos que constituirían concurso ideal —un solo hecho constituye dos o más delitos⁴³—, pero ordenando acumular las sanciones que procedan para las infracciones que se juzgan compatibles. Ello representa, sin duda, una exagerada respuesta, contraria al principio de proporcionalidad⁴⁴, ya que desconoce el trato más favorable que el Código Penal (art. 77) dispensa al concurso ideal en atención a la concurrencia de un solo hecho infractor⁴⁵. Los supuestos que se indican en dicho artículo 180.3 de la LGT son dos:

- La sanción correspondiente a la omisión de ingresos que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 de la LGT), es compatible con la que proceda por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales (art. 194 de la LGT) y con la derivada de la improcedente determinación o acreditación de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195 de la LGT)⁴⁶. No obstante, las sanciones que se hayan impuesto por estos comportamientos preparatorios de futuras evasions, serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que procedan por las infracciones materiales cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de partidas o créditos de impuestos (art. 195.3 de la LGT).
- La sanción que haya que aplicar por la falta de presentación en plazo de autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico para la Hacienda, o por el incumplimiento de la obligación de comunicar el domicilio fiscal o de las condiciones de determinadas autorizaciones (art. 198 de la LGT), es compatible con la que proceda imponer por la presentación incorrecta de autoliquidaciones o declaraciones sin perjuicio o de contestaciones a requerimientos individualizados de información (art. 199 de la LGT) y con la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203 de la LGT)⁴⁷.

⁴³ Sobre las situaciones de concurso ideal o medial y de concurso real de delitos, *vid.* S. MIR PUIG: *Derecho Penal. Parte General*, 3 edic., Promociones y Publicaciones Universitarias, Barcelona, 1990, págs. 729 y ss. y 734 y ss., respectivamente.

⁴⁴ En ese sentido, *cf.* F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, *cit.*, pág. 335.

⁴⁵ Tratándose de un solo hecho constitutivo de dos o más infracciones, o cuando una de ellas sea medio necesario para cometer la otra, el artículo 77.2 del Código Penal establece la siguiente respuesta: «En estos casos se aplicará en su mitad superior la pena prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder de la que represente la suma de las que correspondería aplicar si se penaran separadamente las infracciones».

⁴⁶ Un supuesto similar encuentra, sin embargo, una respuesta distinta en el artículo 194.2 de la LGT, al referirse a la infracción consistente en la indebida solicitud de beneficios o incentivos fiscales mediante la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, que resulta incompatible con las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 195 de la LGT.

⁴⁷ El artículo 198.3 de la LGT basa en la existencia de requerimientos administrativos que no se hayan atendido la compatibilidad entre las infracciones de falta de presentación de autoliquidaciones o declaraciones con la de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración. En opinión de J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», *cit.*, pág. 537, la negativa reiterada a aportar el dato requerido debería haber sido tenida en cuenta como un elemento agravante de la sanción, pero no como una nueva infracción. Es más, podríamos estar en presencia de una infracción continuada, pero no de tres infracciones independientes como parece establecer el artículo 203.5 de la LGT.

§29. Aparte de estos casos en que la ley establece la acumulación de las sanciones por las diferentes infracciones cometidas, los artículos 191.5, 194.1, 194.2, 198.1, 198.6 y 199.1 expresan la preferencia de la infracción especial sobre la general o la consunción o absorción de una infracción por otra ⁴⁸.

§30. Por último, el apartado 4 del artículo 180 de la LGT nada tiene que ver con el principio de no concurrencia de sanciones, limitándose a declarar la compatibilidad de las mismas con la exigencia de intereses de demora y recargos del período ejecutivo.

3. CALIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

A) La nueva clasificación tripartita de las infracciones.

§31. Un buen número de comentaristas ha dado por válido el argumento empleado en la exposición de motivos de la LGT, que dice haber adoptado la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la LRJAP y PAC ⁴⁹. Sin embargo, ello no es del todo cierto o no se han extraído las consecuencias que, en cambio, sí cabe obtener de tal sistematización de las infracciones administrativas. Tal es el caso, por ejemplo, de los distintos plazos de prescripción de las infracciones y sanciones en función de la especie a la que pertenezcan ⁵⁰ y de la posibilidad de seguimiento de un procedimiento sancionador abreviado ⁵¹.

⁴⁸ Más ampliamente sobre dichos supuestos de consunción, *vid.* E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 732. Este autor se refiere también al supuesto contemplado en el artículo 195.3 de la LGT que considera que se resuelve con la regla de la alternatividad (aplicación de la sanción más grave) y no de la consunción (*ibid.*, pág. 734).

⁴⁹ Así, por ejemplo, E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 737; M. A. MARTÍNEZ LAGO: «Infracciones, sanciones y delito fiscal», capítulo 5.º de la obra de varios autores: *Factbook Fiscal*, 2.ª edición, Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 274; E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos», en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 259 (octubre 2004), pág. 33; E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 14. Entre los «Manuales»: F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, *cit.*, pág. 346; J. MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; J. M. TEJERIZO LÓPEZ y G. CASADO OLLERO: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15.ª edición, Tecnos, Madrid, 2004, págs. 483-484, y A. MENÉNDEZ MORENO (director): *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra*, 5.ª edición, Lex Nova, Valladolid, 2004, págs. 399-400.

⁵⁰ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 132.1 de la LRJAP y PAC, en defecto de regulación legal expresa, las infracciones muy graves prescribirán a los tres años, las graves a los dos años y las leves a los seis meses; mientras que las sanciones correspondientes a las infracciones muy graves prescribirán a los tres años, las impuestas por faltas graves a los dos años y las impuestas por faltas leves al año.

⁵¹ El artículo 23 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprobó el reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, contempla un procedimiento simplificado cuando el órgano competente, al inicio del procedimiento, considere que existen elementos de juicio suficientes para calificar la infracción como leve.

La ausencia de elementos diferenciales como los indicados, unido al hecho de que no se haya previsto un catálogo de sanciones para cada tipología infractora, favorecen el entendimiento de que la clasificación utilizada se ha introducido sin criterio, forzosamente⁵², lo que de hecho da lugar a problemas desde el punto de vista del principio de proporcionalidad⁵³.

§32. La novedad que representa la indicada clasificación resulta una circunstancia que merece relativizarse, si nos atenemos no ya al anterior texto legal –surgido, como es sabido, de la reforma propiciada por la Ley 25/1995, de 20 de julio–, sino a la redacción originaria de la LGT, que también presentaba tres clases de infracciones, aunque con diferente denominación (simples, de omisión y defraudación).

En efecto, aunque no sea posible establecer un paralelismo riguroso entre los nuevos y viejos tipos infractores⁵⁴, no andan muy distanciadas bastantes de las conductas previstas en 1963 y cuarenta años más tarde. En aquel sistema, la clasificación tripartita se fundaba, principalmente, en el criterio de la naturaleza de las obligaciones vulneradas: deberes u «obligaciones formales» –como recoge hoy el art. 29 de la LGT– daban lugar a las infracciones simples, mientras que las de obligaciones materiales originaban infracciones de omisión o de defraudación. Incluso ahora que la clasificación entre infracciones leves, graves y muy graves se dice sustentar en la especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción –requiriendo la concurrencia de ocultación o medios fraudulentos en la conducta del infractor–, conviene tener en cuenta que ello sólo serviría para la consideración de las infracciones materiales o de resultado y que vuelve a asemejarse al criterio de distinción empleado en 1963 para las infracciones de omisión y de defraudación, que pasaba por el medio empleado para la sustracción del tributo, denotando una mayor pligrosidad o culpabilidad en las conductas de defraudación⁵⁵.

§33. La escasa utilidad de la clasificación legal⁵⁶ actual favorece su sustitución por otra que distinga las conductas en función de su proximidad con el resultado de perjuicio económico a la Hacienda Pública, favoreciendo, por lo demás, el entronque de los actuales tipos infractores con sus

⁵² De esa opinión es E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 737, quien considera que las diferencias entre una y otra clase de infracciones se reducen a los siguientes aspectos: 1.º Posibilidad de imponer sanciones accesorias, que sólo proceden si la infracción es grave o muy grave, aunque éste no resulta un criterio seguro de distinción ya que dichas sanciones requieren, para poder ser impuestas, que la cuantía de la multa supere una determinada cifra y que el infractor sea reincidente, y 2.º Elevación de la sanción en caso de que deba aplicarse el criterio de reincidencia.

⁵³ Estamos de acuerdo con E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos», cit., pág. 36, en que la clasificación de las infracciones tiene una importancia secundaria, pues lo verdaderamente importante es que exista un criterio sólido para ubicar las diversas infracciones en cada categoría y que las sanciones guarden la debida proporción, cosa que no nos parece que ocurra en el nuevo régimen sancionador tributario.

⁵⁴ Vid. E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos», cit., pág. 34.

⁵⁵ Vid. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID: *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, volumen 3.º, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1967, págs. 394-395. A pesar de la originaria clasificación tripartita, la mejor doctrina postuló la reconducción de las conductas a dos tipos de infracciones sobre la base del elemento del perjuicio económico, caracterizador de las infracciones de omisión y defraudación. Cfr. F. PÉREZ ROYO: *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pág. 102.

⁵⁶ También opina así E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 738. Por su parte, M. CRUZ AMORÓS: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 172, considera que realmente no existe una clasificación-enumeración de infracciones leves, graves y muy graves, sino que tiene que extraerse de la regulación de las infracciones específicas, ya que cada artículo determina minuciosamente si son leves, graves o muy graves o varias categorías a la vez.

antecedentes inmediatos. Una clasificación así, situaría, por una parte, las conductas que suponen un daño directo a la recaudación (arts. 191 a 194 de la LGT)⁵⁷; por otro lado estarían los comportamientos que entrañan un riesgo para la misma, tendiendo a preparar el perjuicio futuro (arts. 195 a 197 de la LGT) y, finalmente aparecerían las infracciones sin perjuicio económico (arts. 198 a 206 de la LGT), esto es, de los muy diversos deberes relacionados con la aplicación de los tributos (declaraciones, contabilidad, facturas, etc.)⁵⁸.

Con esta o parecida sistematización⁵⁹, no es que algunos tipos queden «en tierra de nadie»⁶⁰, sino que lo que ocurre es que frente a las conductas que ocasionan el perjuicio, hay otras orientadas a preparar decisivamente la defraudación, determinando o acreditando improcedentemente partidas a compensar en la base o deducir en la cuota de futuras declaraciones, propias o de terceros⁶¹, o por medio del falseamiento de resultados o la imputación incorrecta de deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

⁵⁷ La inclusión en el grupo de las infracciones materiales de la conducta tipificada por el artículo 194 de la LGT se efectúa por su directa relación con las infracciones de los artículos 191 a 193 (de los que representa modalidad de ejecución en grado de tentativa) y no desconoce que la misma no entraña un perjuicio económico. Justamente lo que da sentido a su configuración autónoma es que dicho daño no se produzca porque la Administración ha detectado las irregularidades en la solicitud y ha «adelantado» la represión a ese momento preliminar.

⁵⁸ La clasificación tripartita empleada por la LGT es fuente de perplejidades. Para hacerse con el cuadro de infracciones y sanciones dibujado legalmente, el profesor J. J. FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho Financiero Español*, volumen II, 24.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 206-207, propone hacer referencia por separado «a las acciones u omisiones que se han de calificar siempre como leves, graves o muy graves; para hacerlo después a aquellas que pueden ser calificadas como leves, graves o muy graves de acuerdo con las circunstancias de hecho que incidan en ellas».

⁵⁹ Por ejemplo, M. CRUZ AMORÓS: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 172, sistematiza las infracciones en tres grupos también: 1.º Infracciones relacionadas con la obligación de ingresar la deuda tributaria (arts. 191 a 195 de la LGT); 2.º Infracciones relacionadas con el régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197 de la LGT), y 3.º Infracciones por incumplimiento de las denominadas obligaciones formales (arts. 198 a 203 de la LGT) a las que pueden asimilarse las infracciones especiales de los artículos 204 a 206, relacionadas con las obligaciones asociadas a las de retener e ingresar a cuenta. Por su parte, J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 551, prefiere distinguir entre los tipos contenidos en los artículos 191 a 197, por un lado, que se corresponden con las antiguas infracciones graves por dejar de ingresar o disfrutar incentivos o beneficios indebidamente, y los previstos en los artículos 198 a 206 de la LGT, que están vinculados a incumplimientos, sobre todo, de orden formal. En términos similares, vid. A. MENÉNDEZ MORENO: *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra*, cit., págs. 402-403.

⁶⁰ Así se pronuncia F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., cit., pág. 340, justificando su opción de distinguir y clasificar los tipos en función de la naturaleza del deber infringido, de donde resultan las siguientes modalidades infractoras (*ibid.*, págs. 340-341): 1.ª Infracciones del deber de declarar el hecho imponible o el presupuesto de hecho de obligaciones de ingreso, con resultado de daño para la recaudación tributaria (arts. 191 a 193 y la infracción en grado de tentativa del art. 194), así como los supuestos en que este deber de declarar es infringido pero sin derivar perjuicio económico (arts. 198 y 199); 2.ª Infracciones relacionadas con el deber de declarar, pero sin perjuicio económico inmediato (art. 195); 3.ª Infracciones del deber de declarar las bases imponibles o los resultados por parte de las entidades en régimen de imputación de rentas (arts. 196 y 197); 4.ª Infracciones relacionadas con otros deberes formales o complementarios de los propios sujetos pasivos: declaraciones censales (arts. 198 y 199), designación del representante (arts. 198 y 199), obligación de declarar el domicilio fiscal (art. 198), obligaciones contables y registrales (art. 200), de facturación (art. 201); 5.ª Infracciones relacionadas con el deber de información respecto de terceros (arts. 198 y 199); 6.ª Infracciones relacionadas con el uso del NIF (art. 202); 7.ª Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones del obligado tributario en el desarrollo de los procedimientos tributarios: resistencia, excusa o negativa a la acción de la Administración (art. 203); 8.ª Infracción del deber de sigilo por parte del retenedor (art. 204); 9.ª Infracción del deber de comunicación de datos al retenedor (art. 205).

⁶¹ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., pág. 337.

B) Calificación unitaria de la infracción.

§34. A la calificación unitaria de la infracción se refieren los artículos 184.1 de la LGT y 3 del RGRST. La primera de estas normas se limita a enunciar la regla general así como su excepción, mientras que el precepto reglamentario dedica su atención a la determinación de las infracciones para el caso de tributos periódicos o instantáneos y a la posibilidad de que, en relación a un mismo supuesto de hecho, se incoen sucesivos procedimientos sancionadores.

§35. Con carácter general, el principio de calificación unitaria –del que se ha dicho que representa la piedra angular del nuevo régimen sancionador tributario⁶²– promueve la consideración conjunta de las diversas circunstancias concurrentes en un determinado caso, con la finalidad de que la conducta infractora se identifique como leve, grave o muy grave globalmente, sin desglosar los diferentes aspectos que se dan en la misma; unos absolutamente correctos, otros incorrectos pero en los que no concurre ningún elemento calificador, otros determinantes de ocultación, otros de medios fraudulentos y, finalmente, otros de medios cuasi fraudulentos⁶³. Se trata de identificar el comportamiento preponderante y en base al mismo calificar la infracción⁶⁴.

§36. La excepción la constituye la infracción prevista por el artículo 191.6 de la LGT que siempre será leve, con independencia de cuáles sean las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor (art. 3.1 *in fine* del RGRST). El citado tipo infractor consiste en dejar de ingresar en plazo tributos o pagos a cuenta incluidos o regularizados por el propio obligado en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el artículo 27.4 de la LGT para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo⁶⁵.

§37. Por su parte, el artículo 3.2 del RGRST corrobora la existencia de una infracción por cada obligación tributaria incumplida, distinguiendo entre tributos periódicos e instantáneos. En los primeros, existirá una infracción por cada tributo y período objeto del procedimiento. En los segundos

⁶² Cfr. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 67.

⁶³ Cfr. E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 37. La expresión medios cuasi fraudulentos no aparece en la LGT, pero como ha señalado E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 742, puede ser útil para designar las circunstancias similares a las del artículo 184.3 de la LGT que, por su baja intensidad, no llegan a ser calificadas como medios fraudulentos, pero son utilizadas por la ley para cualificar los tipos de infracción grave de perjuicio económico.

⁶⁴ Cfr. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 68.

⁶⁵ Como ha señalado A. BAENA AGUILAR: «Las regularizaciones espontáneas "informales" y la nueva Ley General Tributaria», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11, 2004, con este tipo infractor, el legislador ha venido a mediar en una antigua polémica, a saber: la de si a las regularizaciones voluntarias «informales» (es decir, aquellas que se producen sin identificar la obligación vencida que se está regularizando con la presente autoliquidación) sólo se les puede exigir la reparación del perjuicio financiero que indudablemente se ha causado a la Hacienda Pública (intereses de demora), o si por el contrario son encuadrables, bien en las conductas merecedoras de los recargos por ingreso extemporáneo, bien en las merecedoras de sanción. La nueva Ley, como puede comprobarse, ha optado por esta última posibilidad (la más severa), si bien advirtiendo que la infracción cometida en este caso siempre tendrá la consideración de leve.

se apreciará una infracción por cada obligación que derive de cada uno de los hechos imponibles realizados. Tratándose de deberes relacionados con la aplicación de los tributos, habrá una infracción por cada incumplimiento.

§38. La posibilidad de que se produzcan sucesivos procedimientos sancionadores respecto de una misma obligación tributaria infringida, aparece prevista por el artículo 3.3 del RGRST. Como la reiteración sancionadora debe ser coherente con el principio de una infracción por cada obligación tributaria, la sanción impuesta inicialmente puede resultar agravada, admitiéndose que de la última sanción se descuente la anteriormente aplicada. Si este empeoramiento de la situación inicialmente sancionada no constituye un supuesto de *reformatio in peius*, será por muy poco; simplemente porque aquella reforma peyorativa no derive del propio recurso del obligado tributario contra la sanción impuesta en primer término ⁶⁶. Pero, sustancialmente, coincide con aquella situación proscrita constitucionalmente por conducir a indefensión y puede representar una vulneración del principio de *non bis in idem* en su vertiente procesal ⁶⁷.

Creado el problema, viene una solución no amparada legalmente, por lo que el RGRST incurre en un exceso contrario a la reserva de ley sancionadora, al favorecer que la sanción posterior resulte minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos sancionadores anteriores ⁶⁸.

C) Circunstancias determinantes de la calificación de las infracciones materiales.

§39. Con validez exclusivamente para las infracciones que ocasionan perjuicio a la Hacienda Pública (arts. 191 a 193 de la LGT), tenemos dos circunstancias que el anterior texto legal contemplaba como elementos para la graduación de las sanciones y que han pasado ahora a operar como criterios de calificación de aquellas conductas infractoras. Se trata de la ocultación de datos a la Administración y el empleo de medios fraudulentos. Fuera de las infracciones materiales, los criterios que el legislador ha empleado para calificar como leve, grave o muy grave un determinado comportamiento, no aparecen enunciados con carácter general, ni resultan fácilmente identificables en los propios tipos infractores ⁶⁹.

⁶⁶ Vid. SSTC 84/1985, de 8 de julio, FJ 1.º; 15/1987, de 11 de febrero, FJ 3.º; 40/1990, de 12 de marzo, FJ 1.º; 153/1990, de 15 de octubre, FJ 4.º; 241/2000, de 16 de octubre, FJ 3.º, entre otras muchas.

⁶⁷ Cfr. A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones sustantivas del nuevo Reglamento del régimen sancionador tributario», ya cit.

⁶⁸ E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, op. cit., pág. 70, consideran que el reglamento adopta «la solución más justa desde el punto de vista técnico, al considerar que la sanción debe ser la que debería imponerse si todas las cantidades descubiertas en los distintos procedimientos susceptibles de ser sancionadas se hubieran puesto de manifiesto en un solo procedimiento».

⁶⁹ Como ha señalado F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 346, en las infracciones sin perjuicio económico es la propia Ley la que determina directamente la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave, en función de la conducta, del tipo de deber infringido. En términos similares, refiriéndose también a las sanciones, vid. J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 543. También E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 36, para quien, en el caso de las infracciones sin perjuicio económico, el legislador ha debido utilizar una valoración de la incidencia de las mismas respecto de la aplicación del sistema tributario difícilmente reconducible a un criterio objetivable, seguramente por la naturaleza de las cosas antes que por una atécnica inhibición.

a) *Ocultación de datos.*

§40. La ocultación de datos a la Administración desempeña un papel crucial en el ámbito de las infracciones materiales ⁷⁰ graves, similar al que desempeñaran las infracciones de omisión en la redacción originaria de la LGT. Aquélla se circunscribe al ámbito del deber de declarar –se ocultan siempre hechos que deben declararse ⁷¹–, ya sea porque el sujeto no presenta las declaraciones o las presenta incluyendo hechos u operaciones inexistentes, con importes falsos, con omisión total o parcial de operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o «*cualquier otro dato*» ⁷² que incida en la determinación de la deuda tributaria. Ambas modalidades de la conducta –coincidentes con los medios materiales de comisión de uno de los tipos de infracciones de omisión ⁷³ de la LGT de 1963– se relacionan con la *base de la sanción* –cantidad sobre la que se aplicará el porcentaje en que se concrete la multa ⁷⁴–, exigiendo la Ley que la incidencia sobre la misma de la deuda derivada de la ocultación sea superior al 10 por 100 (art. 184.2 de la LGT).

§41. El RGRST (art. 4.1) entiende que existirá ocultación «aun cuando la Administración pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor». Como vemos, la ocultación proviene de la propia conducta del sujeto, con independencia de que la Administración pueda conocer por sí misma o por ter-

⁷⁰ Vid. E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 41. Como señala este autor, la ocultación no se comete, por ejemplo, ocultando datos en el seno de un procedimiento de inspección tributaria, incluso solicitados mediante diligencia. La ocultación se comete, única y exclusivamente, en la cumplimentación y presentación de una declaración tributaria (*ibid.*, pág. 48).

⁷¹ Así lo exponen, por ejemplo, E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 741; F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., cit., págs. 344-345, poniendo de relieve que puede existir deuda dejada de ingresar sin necesidad de ocultación, luego puede existir infracción sin ocultación porque ésta no forma parte del tipo infractor; también E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 43, constatando que la ocultación implica que la infracción se califique como grave, pero no determina la existencia de la infracción.

⁷² Ya expusimos más atrás que el empleo de fórmulas abiertas como la que entrecorramos, resulta criticable desde el punto de vista del principio de tipicidad. Al respecto, *vid.* el planteamiento que realiza E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., págs. 44-45, proponiendo una interpretación restrictiva y congruente de esos otros datos que estén asociados a hechos, operaciones o magnitudes omitidas.

⁷³ Concretamente, con los enunciados en el artículo 79.a) de la redacción originaria de la LGT: 1.º La falta de presentación de las declaraciones tributarias y 2.º la presentación de declaraciones falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos.

⁷⁴ Como señalan E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pág. 50, se trata de un nuevo concepto paralelo al esquema liquidatorio de los tributos, significando la base sobre la que se aplica el tipo de sanción para calcular la sanción aplicable. La base de la sanción gira sobre la cantidad no ingresada que ha sido acreditada en el procedimiento de regularización, pero no son nociones que expresen lo mismo (sólo coincidirán cuando la ocultación sea del 100%). El cálculo de la base de la sanción (art. 8 del RGRST) responde a la siguiente fórmula:

$$\frac{(\text{Incrementos en Base imponible o liquidable} \times \text{tipo de gravamen}) + \text{incrementos en cuota}}{\text{Todos los incrementos que se hayan regularizado}} \times 100$$

ceros los datos ocultados. Sin embargo, la determinación reglamentaria puede resultar contraria al principio de proporcionalidad porque ¿cómo puede apreciarse ocultación si la contabilidad refleja fielmente las operaciones realizadas por el obligado tributario? ⁷⁵.

§42. La LGT no establece el procedimiento de cálculo de la incidencia sobre la base de la sanción de las circunstancias determinantes de la calificación de las infracciones, aunque podía deducirse del principio general de calificación unitaria anteriormente expuesto ⁷⁶. El RGRST sí ha concretado ese aspecto (art. 9), así como el cálculo de la incidencia de la ocultación (art. 10), de la llevanza incorrecta de libros o registros (art. 11) y de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (art. 12).

Exactamente, lo que hace el reglamento es acudir a la simple *regla de tres* –o de prorrata– para solventar esos cálculos. Así, la ocultación vendrá determinada por la siguiente fórmula ⁷⁷:

$$\frac{\text{Parte de la base de la sanción derivada de la ocultación}}{\text{Base de la sanción}} \times 100$$

Obviamente, como señala el artículo 10.5 del RGRST, la ocultación será del 100 por 100 cuando no se haya presentado la declaración o autoliquidación.

b) Medios fraudulentos.

§43. La apreciación de esta circunstancia convierte en muy grave la infracción material apreciada. Las modalidades de la conducta fraudulenta revelan una cualificación de la ocultación ⁷⁸, pudiendo consistir aquéllas en: 1.º Anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; 2.º Empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, y 3.º Utilización de personas o entidades interpuestas. La propia LGT

⁷⁵ Tiene razón M. CRUZ AMORÓS: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 173, cuando critica el concepto de ocultación empleado por la LGT que tacha de superficial y formal.

⁷⁶ Antes de la aprobación del RGRST, el profesor E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., pág. 741 razonaba que para determinar la ocultación se deberá efectuar el cálculo de la cuota que resulta de los datos que fueron correctamente declarados y compararla con la cuota realmente debida. La diferencia es la cuota derivada de la ocultación que, relacionada con la base de la sanción, nos permite determinar si concurre o no la circunstancia de ocultación de datos. Comentando esta forma de cálculo, E. SANZ GADEA: «Infracciones tributarias...», cit., pág. 55, dice que responde a la teoría de los conjuntos: la diferencia entre el conjunto total y el conjunto no afectado por la ocultación es el conjunto afectado por la ocultación.

⁷⁷ Según se establece en el RGRST, tanto para el cálculo de la ocultación como de los medios fraudulentos, es que no se tendrán en cuenta los ajustes que minoren la deuda tributaria y que hayan sido apreciados en la regularización.

⁷⁸ Eso mismo sucedía, bajo la redacción originaria de la LGT, con las infracciones de defraudación, coincidiendo la que entonces tipificaba el artículo 80.c) y el medio fraudulento previsto por el actual artículo 184.3.a).

(art. 184.3) determina cuándo se apreciarán las anomalías sustanciales en contabilidad⁷⁹ y el RGRST (art. 4.2) ilustra qué habrá que entender por determinados elementos constitutivos de aquellas anomalías⁸⁰ y por facturas y justificantes falsos.

§44. Como antes se ha dicho, el RGRST establece también el procedimiento para calcular la incidencia de los medios fraudulentos consistentes en la llevanza de libros o registros⁸¹ (art. 11) y por el empleo de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados (art. 12). En ambos casos, la regla de tres a utilizar sería la misma que para la ocultación:

$$\frac{\text{Parte de la base de la sanción derivada del medio fraudulento}}{\text{Base de la sanción}} \times 100$$

El silencio de la LGT y del RGRST respecto de circunstancias consideradas como anomalías sustanciales –incumplimiento absoluto y doble contabilidad–, así como de la utilización de personas o entidades interpuestas debe entenderse como expresivo de que cuando dichas situaciones se den, no se precisa calcular su respectiva incidencia en la infracción, que pasará a considerarse como muy grave.

4. CUANTIFICACIÓN DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS

A) Las sanciones tributarias. Su distinción de la deuda tributaria.

§45. Como ya se señaló más atrás, la nueva LGT proclama la separación conceptual entre la deuda tributaria y la sanción. Ésta, efectivamente, no forma parte ya de aquélla, ni tiene la consideración de obligación accesoria (art. 25.2 de la LGT), aunque en su recaudación se sigan las mismas normas (art. 58.3 de la LGT).

⁷⁹ A saber: 1.º Incumplimiento absoluto de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria; 2.º Llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económicos, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa, y 3.º Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal.

⁸⁰ El RGRST se refiere a lo que habrá de entenderse por asientos, registros o importes falsos, omisión de operaciones y contabilización en cuentas incorrectas, además de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

⁸¹ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 184.3.a).3.º de la LGT, la apreciación de la llevanza incorrecta de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, requerirá que tenga una incidencia superior al 50 por 100 de la base de la sanción.

§46. A diferencia del tributo, que constituye un derecho subjetivo, un interés patrimonial de la Administración jurídicamente protegido, la naturaleza de las sanciones tributarias es netamente represiva⁸², retributiva o de castigo, pues como ha afirmado el Tribunal Constitucional, esto «es lo que distingue a la sanción administrativa de otras resoluciones administrativas que restringen derechos individuales con otros fines (coerción y estímulo para el cumplimiento de las leyes; disuasión ante posibles incumplimientos; o resarcimiento por incumplimientos efectivamente realizados)» (STC 132/2001, de 8 de junio, FJ 3.º)⁸³.

B) Graduación de sanciones.

§47. Graduar una sanción tributaria implica la determinación, para un supuesto de hecho dado, de las consecuencias jurídicas desfavorables que conlleva la comisión de un hecho ilícito. En esa concreción participan el Legislador y la Administración, haciendo uso esta última de su potestad reglamentaria y sancionadora.

a) Discrecionalidad administrativa vs. automaticidad en la imposición.

§48. En la nueva LGT se ha reducido considerablemente la necesidad de graduar las consecuencias del hecho ilícito. Esto viene dado por el proceso de tipificación seguido legalmente, el traspaso a la órbita de la calificación de las infracciones materiales por antonomasia de elementos que la anterior LGT preveía para modular el castigo y de la fijación, también por la Ley, del porcentaje exacto de aumento o disminución de la multa en función de la apreciación de las circunstancias agravantes y atenuantes. Además de que algunas sanciones pecuniarias no planteen problemas de individualización –v. gr., cuando representan un porcentaje fijo aplicable sobre la base de la sanción–, las sanciones privativas de derechos no tienen que graduarse nunca, porque ya la LGT establece cómo habrán de aplicarse en el caso concreto⁸⁴.

⁸² Vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, ya cit., págs. 689 y 692-693.

⁸³ Vid. también STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 3.º.

⁸⁴ A tenor de lo previsto por el artículo 186 de la LGT, la aplicación de las sanciones no pecuniarias depende de los siguientes presupuestos: 1.º Que las infracciones sean graves o muy graves; 2.º Que la multa impuesta sea igual o superior a una determinada cantidad, y 3.º Que se haya apreciado la comisión repetida de infracciones. De los dos primeros elementos citados depende la extensión temporal de la sanción accesoria, como reflejamos en el siguiente cuadro:

Infracción cometida	Importe de la multa	Sanción accesoria	Extensión temporal
Indiferente	< 30.000 euros	Ninguna	0
Grave	≥ 30.000 euros	Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado.	1 año
Muy grave	≥ 30.000 euros		2 años
Muy grave	≥ 60.000 euros		3 años
Muy grave	≥ 150.000 euros		4 años
Muy grave	≥ 300.000 euros		5 años

§49. Todo ello es consecuencia de la eliminación de la discrecionalidad administrativa en la cuantificación de la sanción; objetivo al que aspiran tanto la LGT como el RGRST, lo que redundará en una mayor seguridad jurídica, pero también se recargan los tipos legales y se provoca un claro automatismo a la hora de aplicar la sanción ⁸⁵.

Ante esa tensión discrecionalidad *versus* automatismo, conviene tener presente que la potestad sancionadora administrativa, según ha interpretado el Tribunal Constitucional ⁸⁶, resulta una potestad de naturaleza sustancialmente jurisdiccional, aunque formalmente esté atribuida a órganos de la Administración ⁸⁷, por lo que la discrecionalidad a la hora de graduar una sanción sería equiparable a la capacidad de apreciación del juez ⁸⁸.

Sin embargo, dejar a la conciencia del juzgador la individualización de la sanción, cuando se trata de un órgano administrativo que, las más de las veces, es al mismo tiempo acusador e instructor y además no tiene por qué tener amplios conocimientos de los principios y normas que han de regir esa «parte artística» que representa la determinación del castigo, lo que suele provocar en la práctica es que la imposición de las sanciones se realice en el grado mínimo legalmente permitido en un gran número de casos ⁸⁹. Y esto que ha servido para que los tribunales de lo contencioso afirmen la proporcionalidad de la actuación administrativa, deja sin apenas espacio de motivación sufi-

Infracción cometida	Importe de la multa	Sanción accesoria	Extensión temporal
Grave	≥ 30.000 euros	Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción.	1 año
Muy grave	≥ 30.000 euros		2 años
Muy grave	≥ 60.000 euros		3 años
Muy grave	≥ 150.000 euros		4 años
Muy grave	≥ 300.000 euros		5 años

Para la sanción consistente en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, la infracción cometida habrá consistido en resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración, vulnerando las obligaciones de información recogidas en los artículos 93 y 94 de la LGT. La extensión temporal de la suspensión se hace depender de que se hayan desatendido 3 requerimientos (3 meses de suspensión) o que dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción se hubiese impuesto dicha sanción accesoria por medio de resolución administrativa firme (entonces la sanción es de 12 meses).

⁸⁵ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario*..., cit., págs. 348-349.

⁸⁶ Vid. STC 77/1983, de 3 de octubre, FFJJ. 2.º y 3.º.

⁸⁷ Vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 690; también F. PÉREZ ROYO: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, cit., pág. 380 y A. RODRÍGUEZ BEREJIO: «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», cit., pág. 80.

⁸⁸ Frente al «principio de graduación», bajo la redacción originaria de la LGT, se contrapuso el «principio de discrecionalidad», con postulados que no compartimos. Vid. J. SERNA MASÍ: «Los criterios para la graduación de las sanciones tributarias», dentro de la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 1.077 y ss.

⁸⁹ Vid. I. SÁNCHEZ AYUSO: *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 346.

ciente la decisión sancionadora escogida ⁹⁰. Quizás sea lo que justifique la reforma de la LGT en este punto, pero entonces puede que las sanciones que se impongan automáticamente, sin margen alguno para la discrecionalidad ⁹¹, resulten más gravosas para los sujetos infractores.

b) Circunstancias graduatorias de las sanciones.

§50. El artículo 187 de la nueva LGT recoge cuatro circunstancias de graduación de las sanciones –comisión repetida, perjuicio económico, incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación y acuerdo o conformidad del interesado– que han venido a suceder a los seis criterios que recogía la anterior redacción de la LGT, procedente de la Ley 25/1995, de 20 de julio ⁹². Aquí tenemos, entonces, una primera novedad de la actual LGT, consistente en la reducción del número de circunstancias puestas en manos de la Administración para que ésta proceda a determinar la sanción a imponer en cada caso. Sin embargo, como inmediatamente se verá, dicha reducción es más aparente que real.

§51. En efecto, aunque las cuatro circunstancias graduatorias representan una lista cerrada, esta relación *numerus clausus* queda en entredicho cuando observamos los diversos tipos infractores, ya que son varios los que contemplan criterios específicos para proceder a la determinación de la sanción, apartándose así de los criterios «generales» señalados en el artículo 187 de la LGT ⁹³.

§52. Y, aparte de esas circunstancias correspondientes con determinados comportamientos infractores, podrían traerse también aquí los elementos de que se sirve la nueva LGT para descomponer en grados las infracciones con perjuicio económico y atribuirles la calificación de graves o

⁹⁰ Por ejemplo, la STSJ de Cataluña, de 14 de noviembre de 2001 justificó como proporcionada la actuación sancionadora administrativa por materializarse en el mínimo legalmente establecido, sin importar que se aplicaran criterios contenidos en una circular interna de la Administración tributaria, pese a que deba prevalecer el criterio tipificador empleado por la ley frente a la establecida en disposiciones reglamentarias (STS de 23 de octubre de 1989). También la STSJ de Cantabria, de 3 de febrero de 1998, acepta que la Administración tributaria se haya movido dentro de los cánones del principio de proporcionalidad por aplicar las sanciones en el grado mínimo permitido por la ley; grado mínimo que, en alguna ocasión, se ha referido al elemento subjetivo de la simple negligencia en la actuación del presunto infractor, sin alcanzar la negligencia grave o el dolo (STS de 4 de marzo de 2004).

⁹¹ Cfr. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 93.

⁹² Las seis circunstancias previstas por la Ley 25/1995 sustituyeron, a su vez, a las ocho circunstancias que se introdujeron en 1985 (Ley 10/1985, de 26 de abril). Originariamente, la LGT de 1963 no disponía de un verdadero sistema de graduación de las sanciones, contentándose con unas «pautas» para proceder a su aplicación que quedaban limitadas en su eficacia por la remisión a un desarrollo reglamentario que nunca se llegaría a producir.

⁹³ Concretamente: 1.º 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); 2.º Regularización espontánea por el propio interesado, mediante la presentación de autoliquidaciones o declaraciones sin requerimiento administrativo (art. 198.2 de la LGT); 3.º 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); 4.º Volumen de operaciones no declaradas o incorrectamente declaradas (art. 199.5 de la LGT); 5.º Número de operaciones sin facturar [art. 201.2.b) de la LGT]; 6.º Volumen de operaciones a las que se refieran los requerimientos individualizados de información no atendidos por el interesado (art. 203.5 de la LGT), y 7.º Número de requerimientos desatendidos (art. 203.4 y 5 de la LGT).

muy graves en función de que haya habido ocultación o empleo de medios fraudulentos, respectivamente. No en balde, estas dos últimas circunstancias se introdujeron en el anterior artículo 82 de la LGT por la Ley 25/1995 ⁹⁴.

En la actualidad, ya sabemos que esas mismas circunstancias dejan de operar como instrumentos para determinar la sanción a imponer, aunque «graduar» la modalidad de infracción –que será grave o muy grave, respectivamente, en función de la ocultación o los medios fraudulentos empleados– tiene evidente significación de cara a la multa aplicable.

Todo ello desborda las previsiones del precepto referido a los criterios de graduación y convierte 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 cerrado.

LGT 1963	Ley 10/1985	Ley 25/1995	Ley 58/2003
Artículos 83.2 y 84	Artículo 82	Artículo 82	Artículo 187
<ul style="list-style-type: none"> • Pautas para la aplicación de sanciones de omisión y defraudación • Silencio legal sobre la aplicación de las sanciones simples 	No se diferencian los 8 criterios según la clase de sanción	Se concretan las circunstancias aplicables a cada tipo de sanción, así como los efectos agravantes que tendrán en las sanciones graves	<ul style="list-style-type: none"> • «En la medida en que resulten aplicables» • «Simultáneamente» • Concreción de los efectos agravantes
Expresa previsión de reglamento	Sin previsión de reglamento RD 2631/1985, de 18 de diciembre	Expresa previsión de reglamento RD 1930/1998, de 11 de septiembre	Sin previsión de reglamento RD 2063/2004, de 15 de octubre
Criterios de graduación aplicables (1)			
* Cuantía de la cuota	Perjuicio económico + 10 a 100 pp.	(Perjuicio económico) (2)	* Perjuicio económico + 10, 15, 20 ó 25 pp. (3)
* Repetición del hecho	Comisión repetida + 25 a 100 pp.	Comisión repetida + 10 a 50 pp.	* Comisión repetida + 5, 15 ó 25 pp.

⁹⁴ En efecto, la última reforma de la anterior LGT incorporó al catálogo de circunstancias graduatorias de las sanciones por las denominadas entonces «infracciones graves», por un lado 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 la misma. Por otro lado, se introdujo el criterio de utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta que, en realidad, procedía del criterio de la buena o mala fe del sujeto infractor que contempló el artículo 82 de la LGT en la redacción dada por la Ley 10/1985.

LGT 1963	Ley 10/1985	Ley 25/1995	Ley 58/2003
* Buena o mala fe	Buena o mala fe + 50 a 150 pp.	Medios Fraudulentos + 20 a 75 pp.	(Medios fraudulentos) (4)
	Capacidad económica (5) ± (hasta) 50 pp.		
	Resistencia, negativa... + 50 a 100 pp.	Resistencia, negativa... + 10 a 50 pp.	
	Cumplimiento espontáneo	Falta de cumplimiento espontáneo (simples)	
	Trascendencia de datos, informes...	Trascendencia de datos, informes... (simples)	* Incumplimiento sustancial obligs. de facturación o documentación + 100 pp.
* (Condonación automática)	Conformidad - 50 pp.	Conformidad (graves) - 30%	* Acuerdo o conformidad - 50% ac. c. acuerdo - 30% conformidad
		Ocultación (graves) + 10 a 25 puntos	(Ocultación) (6)

Notas:

- (1) En la actualidad, los criterios de graduación no se aplican a las sanciones por infracciones leves, aunque las mismas sí pueden reducirse por acuerdo o conformidad.
- (2) Sale del artículo 82 de la LGT para operar como elemento de aplicación de sanciones accesorias y para permitir la publicidad de la identidad de importantes infractores.
- (3) Frente a la horquilla prevista por el artículo 82 de la LGT anterior, ahora se gradúa exactamente por la propia ley el incremento de la sanción.
- (4) Pasa a convertirse en elemento determinante de las infracciones muy graves.
- (5) Era una circunstancia mixta. Pese a que resultara discutida, se aceptó su constitucionalidad por la STC 76/1990, de 26 de abril. Su aplicación en Derecho penal ha sido constante. (Hoy: arts. 50 y 51 del Código Penal). El Informe de julio de 2001 sobre reforma de la LGT abogó por reintroducir este criterio.
- (6) Pasa a operar como elemento determinante de las infracciones graves.

§53. También desde el punto de vista del principio de tipicidad, la mención efectuada por el artículo 187 de la LGT de que los criterios de graduación de las sanciones se emplearán «en la medida en que resulten aplicables», puede admitir una doble interpretación ⁹⁵: 1.ª Puede referirse a los casos en que el criterio de graduación es compatible con la infracción cometida (por ejemplo: el per-

⁹⁵ Seguimos a E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 743-744.

juicio económico sólo se aplica a las sanciones de las infracciones materiales); y 2.^a También puede interpretarse que los criterios son aplicables cuando la norma reguladora de la infracción los menciona de forma expresa. Este razonamiento es más estricto y acorde con el reiterado principio.

a') Comisión repetida de infracciones tributarias.

§54. Esta circunstancia se aplica a varios tipos infractores graves y muy graves; concretamente, a las infracciones con perjuicio económico, a la presentación incorrecta de declaraciones de suministro de información sin que se produzca ese resultado y al incumplimiento del deber de sigilo exigido a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta (arts. 191 a 193, 199.6 y 204.2 de la LGT). La apreciación de la agravante en los dos últimos casos señalados, determinará un incremento de la sanción de un 100 por 100. En cambio, tratándose de infracciones materiales, la sanción aumentará en los términos previstos por el artículo 187.1.a) de la LGT, a saber: 5 por 100, 15 por 100 y 25 por 100 en función de que la infracción anterior cometida hubiera sido leve, grave o muy grave.

§55. El criterio se justificaría por el aumento de responsabilidad que se deriva de la mayor peligrosidad que demuestra el sujeto infractor reincidente frente a quien no lo es. Se desvalora la actitud recalcitrante del sujeto que desobedece reiteradamente el ordenamiento sancionador⁹⁶. Pese a que, en el ámbito penal, la reincidencia haya sido una de las instituciones más controvertidas, el Tribunal Constitucional rechazó los diversos argumentos que se esgrimieron contra la misma y consideró como no arbitraria la opción legislativa de aumentar la pena a imponer para el delincuente reincidente, sin que ello constituya un trato inhumano o degradante, ni conculque el principio de *non bis in idem* (STC 159/1991, de 4 de julio, FJ 6.º, 7.º y 9.º).

§56. El plazo para computar la comisión repetida se extiende a los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, requiriéndose la firmeza en vía administrativa de la sanción anteriormente impuesta. El RGRST (art. 5) sólo autoriza a contar un único antecedente –por la infracción más grave de las cometidas–, cuando el sujeto hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza⁹⁷.

§57. La nueva LGT ha desaprovechado la oportunidad –como vino a recomendar el Informe de julio de 2001 sobre la reforma de dicho texto legal– de tomar en consideración el «historial del obligado tributario», de manera que, como agravante se apreciara la reincidencia y como atenuante el normal cumplimiento de las obligaciones fiscales⁹⁸.

⁹⁶ Vid. A. MORILLO MÉNDEZ: «Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución...», cit., pág. 12.

⁹⁷ La solución reglamentaria sigue el criterio que había razonado con anterioridad el profesor E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 747. Por otro lado, el RGRST recoge una regla aparecida en la legislación anterior (art. 17.4 del RD 1930/1998, *in fine*): cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación.

⁹⁸ Vid. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 196.

b') Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

§58. Este criterio sólo se utilizará en las infracciones de resultado, determinándose, en términos relativos, por el porcentaje resultante de la relación existente entre la base de la sanción, por un lado, y la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida, por otro.

§59. Bajo la vigencia de la anterior LGT se discutió la introducción de este criterio (Ley 10/1985) por suponer una doble valoración de un elemento intrínseco a las infracciones de resultado. Con la Ley 25/1995, la circunstancia dejó de emplearse con finalidad graduatoria, aunque se mantuvo como elemento determinante de la posible imposición de sanciones accesorias por las infracciones graves cometidas, además de como condición para proceder a la publicación de la identidad del infractor⁹⁹. Posiblemente, todo esto quedó en mera propaganda.

§60. La ponderación legal [art. 187.1.b) de la LGT] de esta agravante –que carece de desarrollo reglamentario– es la siguiente: incremento de 10 por 100, 15 por 100, 20 por 100 y 25 por 100 de la sanción mínima si el perjuicio económico supera el 10 por 100, 25 por 100, 50 por 100 y 75 por 100 respectivamente.

c') Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

§61. Esta circunstancia es demostrativa de la mala técnica legal empleada, ya que estamos ante un criterio específico que sólo se aplicará cuando se produzca, precisamente, el incumplimiento de la obligación de facturación o documentación (art. 201 de la LGT). Su mención en el precepto dedicado a los criterios de graduación «generales» no tiene sentido, aparte de resultar confusa la distinción entre incumplimientos sustanciales y no sustanciales en función de que afecten o no a más del 20 por 100 del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo u obligación tributaria y período objeto de la comprobación o investigación o cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas al deber de facturación. De apreciarse esta circunstancia¹⁰⁰, las sanciones aplicables a las infracciones a los deberes de facturación o documentación se incrementarán un 100 por 100.

d') Acuerdo o conformidad del interesado.

§62. Este criterio reduce las sanciones por infracciones de resultado y de riesgo para la recaudación (arts. 191 a 197 de la LGT), entendiéndose producida la aquiescencia del obligado en función del tipo de procedimiento seguido¹⁰¹. Así, en los procedimientos de gestión –verificación de datos y

⁹⁹ Vid. artículos 87.3 y 113.3 de la anterior LGT.

¹⁰⁰ El artículo 6 del RGRST pretende clarificar la apreciación de este criterio de graduación cuando la comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con períodos impositivos o de liquidación de diferente duración, decantándose por la toma en consideración de cada uno de los períodos de menor duración. Una crítica al reglamento por la confusión que genera puede verse en A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones sustantivas del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario», ya cit.

¹⁰¹ Vid. también lo dispuesto por el artículo 7 del RGRST.

comprobación limitada—, siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, salvo que se requiera la conformidad expresa, y en el procedimiento de inspección, cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

§63. Tanto en el marco de la anterior LGT, como ahora, la conformidad del sujeto infractor se desvuelve como un puro y simple «descuento» de la sanción, ese «beneficio al que no se tiene derecho» que argumentó la STC 76/1990, de 26 de mayo ¹⁰², que viene a primar el pago y produce un claro ahorro para el infractor, aunque ello se haga a costa del derecho a recurrir y se desnaturalice el propio carácter de la sanción.

C) Reducción de las sanciones.

§64. El artículo 188 de la LGT contempla tres reducciones posibles: 1.^a En los supuestos de actas con acuerdo (art. 155 de la LGT), que será del 50 por 100; 2.^a En los casos de actas de conformidad (art. 156 de la LGT), que será del 30 por 100, y 3.^a Una reducción adicional en este último supuesto, por pronto pago y sin recurso, que será del 25 por 100. Todas estas reducciones obedecen a razones de política recaudatoria ¹⁰³ y pueden generar problemas de delimitación ontológica con los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo ¹⁰⁴. La reducción por pronto pago y sin recurso tiene la misma naturaleza que la reducción por conformidad. En ambos casos estamos ante una condonación parcial de la sanción por una circunstancia sobrevenida. En este caso no sólo se incentiva el pronto pago, sino también el aquietamiento frente a la liquidación y la sanción ¹⁰⁵.

§65. La aceptación del obligado tributario difiere en una y otra clase de actas. Así tenemos que en las actas con acuerdo, se referirá a la totalidad del contenido del acta, incluyendo el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada, los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización, así como los elementos de

¹⁰² Concretamente, la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 7.º A) señaló: «Se trata... de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar... la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de justicia. En resumidas cuentas, la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía. Mantener la conformidad es, pues, una facultad —no una obligación, ni siquiera un deber— para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación *in melius* de la cuantía de la sanción pecuniaria». Frente al criterio expuesto, E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 750, ha razonado que el Tribunal niega la posibilidad de error de la Administración, resultando cuando menos desconcertante que un tribunal encargado de velar por los derechos fundamentales considere que recurrir la liquidación es una opción del contribuyente cuya alternativa es el perdón de una parte de la multa. Como señala este autor, recurrir la liquidación es, en todo caso, un derecho cuyo ejercicio no debe colocar a nadie en mejor ni en peor condición que si no lo ejerce. Si ese derecho se ejerce temerariamente la respuesta jurídica es la condena en costas.

¹⁰³ Vid. A. MORILLO MÉNDEZ: «Tipos infractores vinculados directamente con la lesión del bien jurídico de contribución...», cit., pág. 14.

¹⁰⁴ Vid. J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 550.

¹⁰⁵ Seguimos el razonamiento de E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 752.

hecho, fundamentos y cuantificación de la propuesta de sanción y la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 155.2 de la LGT). Por su parte, la aceptación del obligado en las actas de conformidad se limita a la propuesta de regularización que formule la Inspección de los tributos (art. 156.2 de la LGT).

§66. La LGT determina la revocación de las reducciones por acuerdo y conformidad por la formulación de recursos por el interesado –de reposición o reclamación económico-administrativa contra la regularización contenida en las actas de conformidad, o el contencioso-administrativo contra la regularización o la sanción en actas con acuerdo–, así como por la falta de ingreso en período voluntario de las cantidades derivadas de actas con acuerdo.

§67. Hubiera sido preferible que se plasmara en la nueva LGT el criterio de varios miembros de la Comisión de reforma de dicho texto legal que hizo públicos sus trabajos en julio de 2001, suprimiendo la reducción de sanciones por conformidad¹⁰⁶ y que hunde sus raíces en las actas de invitación (Real Orden de 23 de septiembre de 1927).

5. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA

§68. Decíamos al principio del trabajo que la gran novedad de la LGT en punto al procedimiento sancionador tributario pasaba por su «legalización» frente al olvido en que incurría el legislador anterior y la *vis expansiva* ejercida por el procedimiento de inspección hasta tiempos recientes¹⁰⁷. En la nueva normativa, ese procedimiento se caracteriza específicamente, representando una especialidad del procedimiento sancionador administrativo¹⁰⁸, cuya regulación es supletoria respecto de la contenida en la LGT y en el RGRST.

§69. La articulación del procedimiento sancionador tributario de manera autónoma –aspiración plasmada en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 34)– proviene de la necesaria superación de las tensiones que puede provocar el ejercicio de pretensiones de diversa naturaleza –tributaria y sancionadora– bajo un mismo cauce¹⁰⁹, aparte de plasmar el principio general por el que se proscriben las sanciones impuestas de plano¹¹⁰.

¹⁰⁶ Vid. Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, cit., págs. 195-196.

¹⁰⁷ Vid. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 247.

¹⁰⁸ Entre otros muchos, vid. J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 575; A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones procedimentales del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario», en *Fiscal mes a mes*, núm. 102, 2004, págs. 42-51; M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64, 2004, págs. 71-72.

¹⁰⁹ Como ha señalado F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 367, el principio de separación de procedimientos representa una de las derivaciones más importantes de la consideración de las infracciones tributarias como ilícitos merecedores de una sanción de naturaleza represiva. Por su parte, E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 780, fundamenta dicha separación en la diferente naturaleza de la deuda tributaria y de las sanciones.

¹¹⁰ Vid. M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., págs. 69 y 77. En este estudio, aparte del derecho al procedimiento sancionador, el autor se refiere a los derechos en el procedimiento mismo y que, como manifestaciones de la vigencia del principio acusatorio y del derecho de defensa, serían los siguientes: 1.º Derecho a ser informado de la acusación; 2.º Otros derechos de contenido informativo (como rehusar la

A) Modalidades de tramitación.

§70. Ley y reglamento admiten diversas formas de tramitación del procedimiento sancionador. Aunque formalmente, la regla general siga estando constituida por la tramitación separada, ha ganado peso la regulación de la tramitación conjunta de aquél y del procedimiento de aplicación de los tributos con la previsión de renuncia a la tramitación separada ¹¹¹ y en el supuesto de actas con acuerdo (arts. 208 de la LGT y 26 a 28 del RGRST).

Por otro lado, cabe distinguir entre un procedimiento ordinario, con aplicación de todos los trámites previstos y otro de carácter abreviado, cuando al iniciarse el expediente sancionador, el órgano competente dispusiere de todos los elementos para formular la propuesta de imposición de la sanción, incorporándola al acuerdo de iniciación (art. 210.5 de la LGT).

a) Tramitación separada.

§71. La separación procedimental fue la principal novedad de la LDGC y factor de intenso debate en los últimos años. Actualmente, casi nadie confía prácticamente en una cuestión que se ha revelado como más formal que real ¹¹² y que, en lugar de verdaderas garantías del presunto infractor, ha introducido más complejidad en el procedimiento ¹¹³.

Mientras no se adopte realmente una clara separación orgánica para la instrucción y resolución del procedimiento sancionador con neta distinción de funcionarios competentes en uno y otro ámbito respecto de los que actuaron en el procedimiento de regularización tributaria previamente seguido y puedan incorporarse sin limitaciones los datos y pruebas obtenidos en este último al expediente sancionador, hablar de separación es sólo un eufemismo ¹¹⁴; una cuestión limitada al color de las carpetas y/o a los trastornos de personalidad de los actuarios ¹¹⁵.

presentación de documentos ya presentados, a que se expida certificación, obtener copia...); 3.º Derecho a efectuar alegaciones; 4.º Derecho a aportar y a proponer pruebas (no puede ser mermado por la tramitación abreviada); 5.º Derecho a una resolución expresa, dictada en plazo, motivada y congruente (*ibid.*, págs. 86-91). Una vez finalizado el procedimiento sancionador, estarían estos otros derechos: 1.º Derecho a que la sanción sea revisada administrativamente (con la excepción de las actas con acuerdo); 2.º Derecho a la suspensión de la sanción, y 3.º Derecho a que en las sucesivas instancias no pueda empeorarse la situación inicial del recurrente o prohibición de la *reformatio in peius* (*ibid.*, págs. 91-94).

¹¹¹ Como señala J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 575, la nueva LGT parece reconocer implícitamente el fracaso de la separación de procedimientos con el ofrecimiento de renuncia sobre dicha cuestión al obligado tributario.

¹¹² Buena muestra de la decepción causada puede verse en J. ARIAS VELASCO: «El expediente distinto o independiente o los mismos perros con distintos collares (fábula)», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1999, págs. 43 y ss. También *vid.* L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria. Novedades más relevantes», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 8, 2004, pág. 185.

¹¹³ *Id.* E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 780.

¹¹⁴ En este sentido, *vid.* F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 367; M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., pág. 78.

¹¹⁵ Así lo expone L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 187, indicando que la práctica sólo demuestra separación de la carpeta o los papeles de liquidar y los de sancionar, siendo éstos un clon de la primera logrado a partir de la técnica de la fotocopia. En opinión de este autor, acometiendo la

§72. Fuera de los casos de imposición de sanciones privativas de derechos o de beneficios o incentivos fiscales, que serán los menos, la competencia para imponer las sanciones pecuniarias se atribuye al órgano competente para liquidar o el superior jerárquico inmediato ¹¹⁶ (art. 211.5 LGT).

§73. En términos muy mayoritarios, la doctrina jurídico-financiera ha razonado la separación del procedimiento sancionador del de liquidación en el derecho a no autoincriminarse, a no declarar contra sí mismo, que recoge el artículo 24.2 de la Constitución y que no debe ceder ante el crédito tributario de la Administración ¹¹⁷.

Sin embargo, de lo dispuesto en el artículo 210.2 de la LGT, los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en los procedimientos de aplicación de los tributos y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

La norma no nos parece satisfactoria, desde luego, pero puede considerarse enmarcada en la línea de jurisprudencia mantenida hasta ahora por nuestro Tribunal Constitucional y algunos autores.

§74. La posición del primero ha quedado plasmada, sobre todo, en las sentencias 110/1984, de 26 de noviembre, que razonó sobre la legitimidad del deber de colaboración de terceros con la Administración tributaria, y 76/1990, de 26 de abril, que entró a juzgar si la sanción de la falta de aportación de pruebas y documentos contables constituye o no una vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo. El Tribunal entendió que «los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución» (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 10.º) ¹¹⁸.

instrucción del procedimiento sancionador el mismo funcionario que desarrolló las actuaciones de regularización, «la separación de procedimientos sólo es real y útil si el funcionario sufre un trastorno de la personalidad conocido como esquizofrenia y los estados agudos del mismo se manifiestan en días laborables y horario de mañana» (*ibid.*, pág. 188).

¹¹⁶ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 368; E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 251.

¹¹⁷ Vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 781.

¹¹⁸ Otras Sentencias del Tribunal Constitucional han advertido la estrecha relación que en nuestra Constitución tienen los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable con los de defensa y presunción de inocencia. Aquéllos serían garantías o «derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constrictión o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable» [SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, FJ 6.º; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 5.º; 229/1999, de 13 de diciembre, FJ 3.º b); 127/2000, de 16 de mayo, FJ 4.º a) y 67/2001, de 17 de marzo, FJ 6.º].

§75. Con posterioridad a este planteamiento, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado y reconocido violaciones en procedimientos instruidos por la Administración en los que se ha ejercido una coacción sobre los particulares con la finalidad de que aportasen pruebas en procedimientos administrativos que, posteriormente, servirían de fundamento incriminatorio en procedimientos penales¹¹⁹. Se trata de casos que han alcanzado una gran notoriedad –*Funke, Bendenoun, Saunders...*¹²⁰– y que algunos los han observado con recelo por entender que la consecuencia que deriva de esa doctrina podría llevar a la prohibición de trasladar las pruebas obtenidas en el procedimiento de gestión tributaria a los procedimientos sancionadores o penales tributarios, pudiendo dar lugar a efectos disfuncionales, nocivos e incluso contrarios a los bienes jurídicos cuya protección se encomienda al ordenamiento sancionador tributario¹²¹.

§76. En nuestra opinión, no se puede seguir sacrificando las garantías de los contribuyentes que, después, pueden resultar sancionados, en aras a la comodidad de la Administración¹²². Con los tiempos que corren, ésta dispone de medios para llevar a cabo una actividad de cargo sin que todo pase por lo que el sujeto aporte en el procedimiento de regularización. En cualquier caso, todo aquello que se incorpore formalmente al procedimiento sancionador –que no tiene por qué ser todo el material obtenido en el trámite de comprobación¹²³, ya que en el procedimiento sancionador debe darse un contenido instructor propio¹²⁴–, tendría que resultar valorado y acreditado por el propio instructor del mismo¹²⁵, con pautas diferentes de las seguidas en el procedimiento de determinación de la deuda, inspirándose en el respeto de la presunción de inocencia e *in dubio pro reo*¹²⁶ y, previamente, en el procedimiento de regularización, el obligado tributario debería haber sido informado suficientemente de dicha incorporación, permitiendo la excusa de aquellos datos que puedan dar lugar a su incriminación sin que esto redunde en una sanción específica.

¹¹⁹ Vid. L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 208.

¹²⁰ Vid. Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993 (*caso Funke contra Francia*); de 24 de febrero de 1994 (*caso Bendenoun contra Francia*); de 8 de febrero de 1996 (*caso John Murray contra Reino Unido*); de 17 de diciembre de 1996 (*caso Saunders c. Reino Unido*); de 20 de octubre de 1997 (*caso Servet contra Francia*); de 21 de diciembre de 2000 (*caso Heaney y McGuinness contra Irlanda*), de 3 de mayo de 2001 (*caso J. B. contra Suiza*); también de 3 de mayo de 2001 (*caso Quinn contra Irlanda*), y de 8 de abril de 2004 (*caso Weh contra Austria*).

¹²¹ Vid. A. RODRÍGUEZ BEREJO: «Derecho penal tributario y Derecho tributario sancionador en España», cit., pág. 69. Una lectura restrictiva de las consecuencias de algunas de las sentencias citadas en la nota anterior puede verse en E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., págs. 267 y ss., especialmente pág. 276. Un planteamiento de signo diferente sobre la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se da en E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., págs. 781-785. Por su parte, M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., pág. 80, considera que la utilización de potestades administrativas en el procedimiento de liquidación, para obtener material instructor utilizable en un futuro procedimiento sancionador, constituye un supuesto de desviación de poder, porque aquellas potestades se ejercitan para fines diversos a los atribuidos por el ordenamiento jurídico.

¹²² Vid. L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., págs. 209-210.

¹²³ *Ibid.*, pág. 213.

¹²⁴ Vid. M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., pág. 82. Para este autor, el aporte de material proveniente de otros procedimientos está en relación inversa a la independencia predecible al procedimiento sancionador (*ibid.*, pág. 79).

¹²⁵ Vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 786.

¹²⁶ Vid. F. PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero y Tributario...*, cit., pág. 367.

§77. Recientemente, el Tribunal Constitucional ha vuelto a toparse con la alegada vulneración del derecho a no autoincriminarse como consecuencia de la condena de un sujeto, presidente y consejero delegado de una sociedad que fue inspeccionada, como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública. El recurrente de amparo alegó que su condena fue consecuencia de los datos que obraban en el informe de la Inspección sobre la documentación aportada coactivamente por distintos representantes de la entidad inspeccionada. El Tribunal descarta la pretensión porque «ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información inculpativa se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados... los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia inculpativa» (STC 18/2005, de 1 de febrero, FJ 2.º).

b) Tramitación abreviada.

§78. El artículo 210.5 de la LGT ha venido a subsanar la ilegalidad en que incurría el artículo 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, cuando reguló la tramitación abreviada del procedimiento sancionador autónomamente, sin previsión legal al respecto por parte de la anterior LGT o la LDGC ¹²⁷. Su generalización en la práctica recibe ahora el respaldo legal y, muy posiblemente, su utilización se difundirá más ¹²⁸.

Frente a la solución ofrecida, con carácter general, en el procedimiento sancionador administrativo, donde el llamado procedimiento simplificado se limita a los casos en que se considere que existen elementos de juicio suficientes para calificar la infracción como leve (art. 23 del RD 1398/1993, de 4 de agosto), no hay excepciones en cuanto al empleo del procedimiento sancionador abreviado en el ámbito tributario, que sirve claramente para corroborar la futilidad práctica de la separación de procedimientos ¹²⁹.

c) Renuncia a la tramitación separada.

§79. El RGRST (arts. 26 y 27) ha desarrollado la previsión efectuada por el artículo 208 de la LGT, consistente en la renuncia del obligado tributario a la tramitación separada del procedimiento sancionador, lo que representa el reconocimiento de un derecho de modificación jurídica sobre las normas procedimentales aplicables ¹³⁰.

¹²⁷ Como ha señalado L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 189, la ley formal amenaza a este paso con convertirse, no en el reflejo de la voluntad popular, sino en el instrumento para dificultar la reacción del ciudadano frente a un abuso.

¹²⁸ Vid. J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 577.

¹²⁹ En el mismo sentido, vid. L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 206.

¹³⁰ Según señala M. A. SÁNCHEZ HUETE: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario», cit., pág. 81, se trata de un hecho sorprendente porque la regla general es que los trámites procedimentales son de orden público y, por tanto, no disponibles. Por su parte, L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 197, encuentra motivos en la renuncia al procedimiento separado para justificar la conveniencia de que los procedimientos de aplicación de tributos y sancionador sean conjuntos.

§80. El plazo para que el interesado pueda renunciar, mediante manifestación expresa, a la tramitación separada dependerá del procedimiento de aplicación seguido. Con carácter general, tratándose de procedimientos de gestión, la renuncia podrá formalizarse durante los dos primeros meses del procedimiento, mientras que si el sujeto está siendo inspeccionado, su renuncia tendría que producirse durante los seis primeros meses del procedimiento de inspección. En ambos casos, el artículo 26.1 del RGRST contempla la posibilidad de que con antelación a los plazos mencionados, se produjese la notificación de la propuesta de resolución. En el procedimiento de gestión, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior y, en el procedimiento de inspección, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta.

La duración de los plazos para formalizar la renuncia es una cuestión valorable, pero pueden resultar muy cortos y, por tanto, quizás no se haya puesto de manifiesto la existencia de infracciones¹³¹, pese a que el obligado tributario deba pronunciarse «a ciegas», sin poder hacerse una idea cabal de las consecuencias de su renuncia¹³², que tiene carácter «irrevocable», en términos generales¹³³. Esto limita indudablemente sus derechos, suponiendo, por tanto, una restricción reglamentaria de un derecho legalmente previsto.

§81. La tramitación conjunta en caso de renuncia no supone la desaparición por absorción del procedimiento sancionador en el procedimiento de aplicación tributaria. Formalmente siguen existiendo dos procedimientos que se tramitan, eso sí, unidos, pero finalizan con actos resolutorios distintos notificados simultáneamente (art. 27.2 y 3 del RGRST). Luego, los plazos de duración legalmente establecidos para los procedimientos de gestión (seis meses), de inspección (un año, ampliable por otro más) y sancionador (seis meses), no es materia que pueda variar la disposición reglamentaria.

Sin embargo, no parece deducirlo así el artículo 27.1 del RGRST, al remitirse a la LGT para la aplicación a ambos procedimientos tramitados conjuntamente –«gestión + sancionador» o «inspección + sancionador»– «y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento». ¿Quiere esto decir que el procedimiento sancionador puede prosperar frente a lo ordenado, con carácter general, por el artículo 211.4 de la LGT? Nos parece que no y, por lo tanto, aunque el procedimiento de inspección pueda continuar hasta su terminación aun cuando se haya incumplido su plazo

¹³¹ Vid. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 292.

¹³² Crítico con la limitación del plazo de renuncia a la separación de procedimientos, resultó G. DE LA PEÑA VELASCO, en su intervención sobre «El procedimiento sancionador tributario: aspectos generales», dentro de la 2.ª sesión del *Foro Sainz de Bujanda*, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2 de marzo de 2005.

¹³³ El artículo 26.3 del RGRST prevé una excepción a la posibilidad de rectificación de la opción ejercida por el interesado: el caso de las actas con acuerdo, en las que es posible, y preceptiva, la renuncia a la tramitación separada aunque el interesado no hubiese renunciado en plazo, según establece el artículo 28.5 del propio RGRST. Cfr. E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 294.

máximo de resolución ¹³⁴, el procedimiento sancionador tramitado conjuntamente con aquél debe observar los seis meses como máximo desde que se notificó la comunicación de inicio del mismo. La renuncia a la tramitación separada no altera la duración del plazo para sancionar ni la caducidad, archivo de las actuaciones e imposibilidad de iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, como marca la LGT y parece desconocer el RGRST ¹³⁵.

d) Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.

§82. También en desarrollo de la previsión legal (art. 208.2 de la LGT), el artículo 28 del RGRST se refiere a la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del de inspección en los supuestos de actas con acuerdo, plegando a la normativa reguladora de este último –incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento– todas las cuestiones relativas a las infracciones apreciadas.

La renuncia como tal, a la tramitación separada del procedimiento sancionador, constará en el acta con acuerdo que se extienda, entendiéndose impuesta y notificada la sanción en los términos previstos en el artículo 155.5 de la LGT, sin que sea preciso dictar acto resolutorio específico de imposición de la sanción. El acta con acuerdo «atrae» para sí los trámites del procedimiento sancionador con independencia de que se hubiese renunciado o no a la tramitación separada del mismo ¹³⁶.

B) Iniciación, terminación y efectos de los recursos contra las sanciones.

§83. El procedimiento sancionador, en cualquiera de sus variantes, sólo podrá iniciarse de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente (art. 209.1 de la LGT); prevención esta que se ha visto como cautela frente a eventuales deseos de evitar –contando para ello con una cierta connivencia administrativa– mayores aflicciones en vías no administrativas, sino penales ¹³⁷.

¹³⁴ Vid. A. M. JUAN LOZANO y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ: «Cuestiones procedimentales del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario», *op. cit.* El problema indicado fue también expuesto por G. ORÓN MORATAL: «Derecho Tributario sancionador: Divorcio y reconciliación», dentro de las *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, organizadas por el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, durante los días 22 a 25 de noviembre de 2004. Un esquema de la conferencia de este autor, puede obtenerse por Internet en el *Servidor de E-Prints* de dicha Universidad: En <http://www.ucm.es/BUCEM/der/e-prints.htm>.

¹³⁵ E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 299, sobre la base de lo dispuesto por el artículo 208.2, tercer párrafo, de la LGT, consideran que «no puede extraerse otra conclusión que la de que ambos procedimientos se rigen por las normas del procedimiento de aplicación de los tributos, incluyendo obviamente también las normas sobre plazos máximos para resolver».

¹³⁶ Más ampliamente, sobre lo dispuesto por el artículo 28.5 del RGRST, *vid.* E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 301, que hablan de una especie de *vis atractiva* sobre la tramitación del procedimiento sancionador ejercida por las actas con acuerdo.

¹³⁷ *Vid.*, en este sentido, L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 201, que se refiere a una invocación torticera del *non bis in idem*.

§84. También establece la LGT (art. 209.2), siguiendo la tónica del anterior texto legal ¹³⁸, un plazo máximo –que es de caducidad– de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador a contar desde que se hubiese o se entendiese notificado el acto de liquidación o resolución del procedimiento de aplicación de los tributos.

La doctrina ha criticado la amplitud de dicho plazo, postulando su reducción ¹³⁹, con el fin de que el obligado tributario pueda hacerse una representación global, antes de que considere si va a recurrir o no la liquidación, del efecto económico derivado de su conducta, ya sea en el plano del procedimiento de regularización, como en el de imposición de sanciones, llegado el caso. Además, teniendo en cuenta la generalización del procedimiento abreviado, el citado plazo carece de justificación y sólo posterga la posición del obligado tributario frente a una Administración que ya dispone de todos los elementos incriminatorios ¹⁴⁰.

§85. En cuanto al plazo máximo para la conclusión del procedimiento sancionador, no hay novedad en cuanto a su duración, que es de seis meses ¹⁴¹, tal y como ya previó la LDGC, pero sí la hay respecto de su naturaleza y efectos ¹⁴², a tenor de lo señalado por el artículo 211.4 de la LGT: caducidad del procedimiento, archivo de las actuaciones e imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

§86. También descubre la nueva LGT la inexigibilidad de intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa ¹⁴³; algo que sin duda refuerza la tesis de la inejecutividad de las sanciones tributarias a la luz de lo dispuesto por el artículo 212.3 de la LGT en relación con el artículo 138.3 de la LRJAP y PAC ¹⁴⁴.

¹³⁸ El mismo plazo de tres meses fue introducido en el artículo 81.6 de la anterior LGT por obra de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹³⁹ Entre otros, véanse los trabajos de L. GIMENO VALLEDOR: «Procedimiento sancionador tributario en la nueva Ley General Tributaria...», cit., pág. 193, para quien el mantenimiento de dicho plazo por la nueva LGT viene atemperado por la posibilidad de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y la tramitación conjunta en los casos de actas con acuerdo; J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., págs. 576-577.

¹⁴⁰ Así se manifestó G. DE LA PEÑA VELASCO, en su intervención sobre «El procedimiento sancionador tributario: aspectos generales», dentro del ya citado *Foro Sainz de Bujanda*, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales el 2 de marzo de 2005.

¹⁴¹ E. MESTRE GARCÍA y C. J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, cit., pág. 280, consideran que seis meses como máximo es un plazo escaso de tiempo para el procedimiento sancionador.

¹⁴² Efectos de caducidad «plus», señala A. M. JUAN LOZANO: «Novedades de la Ley General Tributaria en materia de prescripción y caducidad de los procedimientos de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador», en *Tribuna Fiscal*, núm. 161, 2004, pág. 89. Vid. también J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 579.

¹⁴³ El criterio por el que optó el artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998 era justamente el contrario, ya que las sanciones suspendidas devengaban intereses de demora, cuyo cobro se efectuaba una vez aquéllas adquirían firmeza en vía administrativa.

¹⁴⁴ En ese sentido, vid. E. SIMÓN ACOSTA en *La nueva Ley General Tributaria*, cit., pág. 789, así como el trabajo de R. FALCÓN Y TELLA: «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias», en *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1995, págs. 5-6. Rechaza esta idea, calificándolo como suspensión con los mismos efectos que la inejecutividad, J. PEDREIRA MÉNDEZ: «Infracciones y sanciones tributarias», cit., pág. 581.