
ESTUDIOS

REFLEXION ATIPICA SOBRE EL REGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

Julio BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN

Dr. en Derecho
Miembro de la AEDAF

Sumario

- I. PREMISAS
- II. CONTRASTES
- III. LAS SANCIONES TRIBUTARIAS
- IV. EL PROCEDIMIENTO
- V. LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA
- VI. CONCLUSION

Es tanto y tan bueno lo que se ha dicho y escrito sobre las sanciones tributarias, que no tengo, ni puedo tener, aspiraciones de aportar ideas o enfoques nuevos al asunto. Pero es tan evidente, tan real, la inquietud social que en nuestros días viene provocando el tema, que me veo en condiciones subjetivas suficientes como para expresar mi opinión y para presentar mi experiencia en lo que sólo debe considerarse, precisamente, como eso: una manifestación personal de quien se inició seriamente en el estudio del Derecho Tributario hace ahora treinta años, sin que, desde entonces, haya abandonado tal dedicación.

Aún siendo así, parece preciso indicar ante todo que las líneas que siguen se refieren al régimen sancionador y no a la tipificación de las infracciones. Ciertamente tendrán que aparecer referencias inevitables a ellas, porque carecería de sentido no atender a su naturaleza y transcendencia. Pero, acotado el ámbito de reflexión, procuraré en lo posible que tales excursiones por referencia no sean ni frecuentes, ni extensas. Sirva de ello como justificante a lo que, de no hacerse tal advertencia, podría ser causa de una lógica crítica, además de las que mercedamente provoque la modestísima colaboración que pueda aportar.

ESTUDIOS

I. PREMISAS

Es evidente que de nada serviría tratar de sanciones tributarias si ello se hiciera fuera de una realidad social y de unas reglas jurídicas ordenadoras de la convivencia y, en este caso, de la realización de la Justicia distributiva manifestada en la tributación.

a) El establecimiento de un sistema tributario justo, basado sobre los principios de capacidad económica, progresividad y no confiscación (art. 31 de la Constitución) es una premisa inevitable cuando se trata de las sanciones que pudieran imponerse por el incumplimiento de los deberes tributarios que de tal sistema se derivan.

Un sistema tributario injusto impide la justificación de las sanciones. Una tributación arbitraria, regresiva o confiscatoria provoca por sí misma los incumplimientos y resta legitimidad a la sanción por aquéllos.

Porque esto es así, la primera cuestión que se debe plantear es si el sistema tributario español, aplicable en 1994, es un sistema justo.

b) Posiblemente contestar a tal pregunta dividiría las opiniones. No se debe olvidar que lo legal no equivale a lo justo y que, incluso, las *normas legales* han podido ser tachadas de ilegalidad en lo substantivo, ya que no en lo formal.

Para quienes no participen del concepto iusnaturalista de la ley como ordenación racional dirigida al bien común, el mandato del legislador no tiene necesidad de más justificación intrínseca o teleológica. Para quienes piensan que la autoridad del mandato se justifica por la justicia de su contenido no existe duda sobre la existencia de leyes ilegales.

c) En todo caso, a los efectos que aquí interesan, la cuestión se concreta en saber si el sistema tributario español actual es o no es justo y, por ello, si se acomodan o no al *mandato constitucional* las disposiciones que lo regulan.

Sin duda, el caso más emblemático, por su recaudación y por la generalidad de ciudadanos afectados por él, es el Impuesto que recae sobre la Renta de las Personas Físicas. Y sobre él sería preciso preguntarse si es justo cuando limita los gastos deducibles, aunque sean necesarios para obtener los ingresos (intereses, en rendimientos de capital, por ejemplo). O si lo es, cuando en las atribuciones individuales de renta, determina titularidades que no responden a la realidad social y económica (rendimientos de trabajo en sociedades de gananciales). O si se acomoda al concepto más elemental de Justicia la limitación de compensaciones de partidas negativas de la renta, en virtud de una previsión legal de compartimentos estancos de la que se pueda derivar que todo lo positivo suma y no todo lo negativo resta. O cuando sitúa la opción por la tributación conjunta como una alternativa obligada para evitar los excesos de la separada (en el matrimonio con régimen de gananciales cuya única renta es el rendimiento del trabajo de un cónyuge), cuando lo justo es que la tributación conjunta atienda, en todo caso, a las cargas familiares determinando un menor gravamen.

Los mecanismos cautelares permiten plantear dudas esenciales sobre el sistema. Así ocurre con la minoración limitada de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio cuando, sumada a la del Impuesto sobre la Renta, absorbe gran parte de la renta obtenida.

d) Si las anteriores consideraciones relacionaban la justicia con el principio de capacidad

económica o con el de no confiscación, habría que añadir a ello la *incoherencia interna* del propio sistema legal.

La Ley 18/1991 estableció un plan temporal de reducción e la Tarifa del IRPF. Meses después no sólo se incumplió dicho plan, sino que incluso se produjo una elevación de los tipos a mitad del período impositivo.

En 1978 quedó muy claro que la imposición sobre la renta tenía que estar coordinada, para personas físicas y jurídicas, y en aquél año se fue tan consecuente que la Ley 61/1978 se aprobó sin una parte del proyecto con el fin de que en enero de 1979 estuvieran en vigor los dos Impuestos. Quizá se pretendía igual objetivo el año 1991 cuando se modificaron varios preceptos de la citada ley por la Disposición Adicional 5.^a de la Ley 18/1991. Y se dio un plazo para aprobar la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades que afectaría, necesariamente, a la tributación de los rendimientos de empresarios y profesionales. Tres años después, sigue sin cumplirse aquella previsión.

La Ley de Tasas y Precios Públicos, incorporó en su Disposición Adicional 4.^a un precepto que vinculaba hechos imponible de diversos tributos (IRPF y Sucesiones y Donaciones) como consecuencia de una comprobación de «valores reales» y, además de esto, ni siquiera hacía alusión a tales hechos o tributos. El nuevo T.R. del ITP incorpora el texto de aquella ley y se aprobó la Ley 18/1991, sin la concreción que exigían aquellas consecuencias.

Un impuesto como el que recae sobre el Valor Añadido, cuya principal razón técnica de privilegio frente al resto de las modalidades de impuestos indirectos consiste en su neutralidad interna y externa, en su versión española ha conseguido que sectores completos, por la naturaleza de la actividad o por lo estacional de sus ingresos, se sitúen en una devolución permanente por exceso de impuesto soportado deducible sobre el devengado.

e) De poco o muy poco serviría tener un sistema tributario justo, ordenado por normas coherentes, si *su aplicación* se viera presidida por la ineficacia o la arbitrariedad.

En este sentido no se trata sólo de recordar que el artículo 9 de la Constitución garantiza principios como los de legalidad, jerarquía de normas, seguridad jurídica y no arbitrariedad. O que el 14 proclama la igualdad de todos ante la ley. O que el 24 proscribela indefensión. O que el 103 ordena que la actuación administrativa se someta a la ley y al Derecho. O que el 134 limite el contenido legislativo de las Leyes de Presupuestos.

Cualquier estudioso de la tributación encontraría serias quiebras de algunos de esos principios. Los asesores fiscales tienen constancia experimental de tales quiebras. Los excelentes funcionarios de la Administración Tributaria, se lamentan de ello.

En nuestra ordenación tributaria, en conceptos tan importantes como el IRPF, el I. Sociedades o el IVA, contestaciones vinculantes, por el vehículo de Ordenes Ministeriales o Resoluciones, se han convertido en criterio de obligado cumplimiento en la gestión de los tributos, vinculado, incluso, a la fase de revisión económico-administrativa. En nuestros días, cualquier profesional sabe que es más importante una colección de contestaciones de la Agencia Estatal o de la Dirección General de Tributos que una colección normativa. El Tribunal Constitucional condiciona preceptos legales (S. 26-4-90). El Tribunal Supremo anula con cierta frecuencia preceptos reglamentarios. Las cuestiones de inconstitucionalidad pendientes sitúan la seguridad jurídica en entredicho.

ESTUDIOS

Si el motivo más frecuente de impugnación en el ITP son las comprobaciones irregulares de valores, los órganos encargados de tal función, hacen caso omiso y continúan comprobando con preimpresos y, además, se produce un cambio normativo que une temporalmente la comprobación y la liquidación resultante, trasladando al contribuyente la carga del principio «solve et repete».

Si las liquidaciones llamadas «paralelas» se anulan frecuentemente por su falta de motivación y otros defectos esenciales, los órganos responsables de su emisión y control los generalizan.

Si se reitera que es una contradicción en sí misma ejecutar por vía de apremio una deuda ya satisfecha, se procura que eso ocurra con un cambio de la LGT, y los órganos encargados de la recaudación apremian no sólo en esos casos, sino también cuando la deuda está suspendida en supuestos de reclamación o cuando la notificación de la liquidación fue defectuosa.

Agilidad, eficacia y facilidades al contribuyente son temas que se rompen a diario con requerimientos masivos improcedentes; con comunicaciones de iniciación de actuaciones inspectoras en las que se pide que se aporte todo lo que está en poder de la Administración por constar en las declaraciones efectuadas; los retrasos determinan acumulaciones de expedientes en todas las fases de la gestión y de la revisión tributaria: devoluciones, resoluciones en actas de disconformidad; reclamaciones económico-administrativas...

El Informe anual del Defensor del Pueblo denuncia inútilmente actuaciones arbitrarias, desestimaciones automáticas, situaciones que rayan en la coacción improcedente.

f) La *realidad social* es otra premisa ineludible en una reflexión sobre el régimen sancionador tributario.

A veces se ha pretendido medir el grado de calidad técnica del sistema tributario y su aplicación con encuestas sobre la tolerancia o rechazo social del fraude, sobre la consideración que merece a los encuestados la tarea desarrollada por la Administración o, en general, sobre las virtudes o defectos del sistema.

Posiblemente, junto a ese ejemplo frecuente del ciudadano orgulloso de tributar porque ello es el fundamento de sus derechos, en cualquier lugar las respuestas estadísticas mayoritarias llevan a que los impuestos son muy elevados, están mal distribuidos y se gasta, luego, lo recaudado ineficientemente.

Por esta circunstancia parece posible sustituir ese dato por un hecho cierto que se refleja en la Memoria anual del Ministerio. El número de actas de inspección y la cuantía de las cuotas descubiertas es creciente y sin retroceso o estancamiento en tal subida. Y ello sólo puede querer decir que: o bien el sistema tributario estatal es generalizadamente rechazado por la sociedad; o bien que el sistema de gestión tributaria refleja que los administrados computan su tributación por la suma de lo declarado más lo que resulte de la posible comprobación. Esta segunda alternativa podría explicar la falta de recaudación esperada en algunos impuestos.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo no ha sido ajena a esta circunstancia y ha recordado en más de una ocasión las dificultades de los administrados para cumplir con sus deberes tributarios a causa de la complejidad de las normas, la difícil técnica de su aplicación, sus cambios frecuentes y, en todo caso, su número, que las hace inabarcables, aún para los expertos.

Siendo así, el contribuyente que debe autoliquidar el tributo sabe que se debe convertir en un especialista y presume que, haga lo que haga, cometerá algún error o, simplemente, no coincidirá con el criterio oficial en determinadas cuestiones. Aunque pudiera parecer que error y discrepancia no motivarían consecuencias desfavorables graves, no es así en general. La culpabilidad punible aún por negligencia simple ha llevado a localizar ésta, casi siempre, en las actuaciones inspectoras, y a matizar en la vía económico administrativa hasta el extremo de considerar sancionable toda regularización, aún con contabilidad o registro de todas las operaciones, por el hecho de que haya sido inevitable que la Inspección haya tenido que regularizar, aún sólo con los datos contabilizados o registrados.

El contribuyente español actual sabe que la tributación es elevada y compleja, que la Administración no es ejemplar en su actuación procedimental y que lo normal, más que lo frecuente, es que no esté conforme con lo declarado por él. Y todo esto influye, lógicamente, a la hora de tributar y ante la tentación de una de las alternativas señaladas.

II. CONTRASTES

No parece que sea dudoso mantener que una actuación irregular se considera socialmente rechazable cuando se tiene conciencia cierta y personal de que la Administración está también legitimada con su actitud para corregirla.

Del mismo modo que no parece dudoso señalar como teórica y prácticamente deseable que todos cumplan con un sistema tributario justo y aplicado eficazmente y con equidad. De tal modo que los incumplimientos, manifestaciones evidentes de insolidaridad, serían tan rechazables, como patológicamente aislados. Como se señala y se protesta contra los casos de corrupción política o el narcotráfico o, incluso, el terrorismo.

Podría añadirse también a estas conductas rechazables el fraude organizado o los engaños colectivos. Pero, al menos respecto de aquél hay muestras relativamente recientes que debilitan el ejemplo. Cuando los pagarés de empresa canalizaban fondos sin identificación fiscal, la reacción tributaria fueron los AFRO y los Pagarés del Tesoro, con igual ventaja, pero con lucro para el Tesoro. Y cuando se decide por ley dar la última amnistía de la historia (Ley 18/1991), se regula al mismo tiempo la Deuda Pública Especial que es un sistema legal de blanqueo de fondos no declarados tributariamente y que emergerán libres de tributación seis años después, si hay fondos bastantes para la devolución de esos casi dos billones de pesetas.

Sobre confusiones colectivas pueden servir de ejemplos las regularizaciones voluntarias, actualizaciones y aun la propia amnistía citada. En aquéllas, todo profesional con experiencia sabe de las dificultades que ha encontrado para su justificación ante la Administración Tributaria. En la mencionada amnistía es preciso hacerse eco de las noticias que se tienen al tiempo de escribir estas líneas. Para conductas que pudieran determinar indicios delictivos parece que la Ley 18/1991 no previno su exoneración, y se espera que una ley orgánica, con efectos retroactivos, resuelva tan grave problema.

Se ha indicado al principio de este trabajo que en él no se abordarían cuestiones referidas a las infracciones tributarias y se respeta tal decisión, pero para tratar de las sanciones parece inevitable recordar que, mientras cualquier incumplimiento del administrado determina una

ESTUDIOS

corrección sancionadora, hasta el extremo que de tan peculiar forma se tipifican las infracciones simples (cualquier incumplimiento que no constituya infracción grave), no hay previsión semejante para los incumplimientos de la Administración y, si la hay, no tiene reflejo práctico.

Son muchos los ejemplos que se pueden proponer, pero son suficientemente expresivos los que siguen:

- Los retrasos en resolver tienen dos correcciones previstas: 1) La reclamación en queja no se conoce que se produzca de hecho y se presume que en ello influye un temor, fundado o no, a posibles represalias; 2) La intrascendencia procedimental. O por lo menos así lo mantiene reiteradamente el TEAC respecto del retraso en resolver, cuando el Inspector-Jefe no respeta el plazo reglamentado para las actas de disconformidad, por ejemplo.
- Los intereses por deudas de la Administración se vieron, sorprendentemente justificados en su cuantía, en la sentencia del T.C. de 26 de abril de 1990. Se decía allí que era lógico que fueran inferiores los intereses debidos por los retrasos administrativos que los originados por retrasos de los administrados. Y ello, por la Administración es indudable que cumplirá, mientras que se producirían efectos indeseables, si fueran menores los intereses exigibles a los contribuyentes. Olvidaba tal argumento no sólo los continuos retrasos administrativos, sino también las sanciones que se impondrían de producirse tales retrasos en los administrados.

En general, los intereses se exigen al administrado desde que debió ingresar, mientras que para la Administración se refieren al tiempo de su solicitud.

- Al contribuyente se le sanciona si se produce una regularización de su situación tributaria, aunque, como se ha dicho ni es, ni tiene por qué ser un experto fiscal. En cambio, si los Tribunales fallan contra la pretensión de la Administración, refrendada por los actos de funcionarios seleccionados, expertos y con conocimientos actualizados, no se produce responsabilidad alguna por mandato de la ley.
- La responsabilidad se exige al administrado aún por negligencia simple; en cambio, al funcionario se le exige sólo en caso de negligencia grave.
- Una información defectuosa es sancionable; en cambio un requerimiento indebido no lo es.
- Para el administrado la carga de la prueba es completa y minuciosamente exigida; en cambio para la Administración cualquier información obtenida de terceros se considera inapelable.
- La justificación exigida al administrado es rigurosa y para ello no sólo es bastante con que cumpla con sus deberes formales reglamentarios, de modo que se puede exigir más allá de ellos toda clase de antecedentes e informes. En cambio, en la comprobación de valores o en la motivación de las resoluciones administrativas es habitual el uso de escritos preimpresos válidos para cualquier expediente sin entrar en su contenido concreto.
- En general y muchas veces, se ha dicho que el encarcelamiento de un contribuyente o la publicidad de los infractores acabaría con el fraude. Contrástese eso con las penas previstas en el Código Penal para la exigencia de impuestos indebidos o para el delito de prevaricación, o el de coacciones.

Se acostumbra a la sociedad española a identificar como fraude, que es un concepto grave, toda clase de incumplimiento tributario, pero se guarda silenciosamente, si no se rechaza violentamente, que sea prevaricación dictar un acto injusto o que sea coacción obligar con medios inadecuados a realizar un acto justo o injusto.

En más de cien años de vigencia del Código Penal parece que sólo ha habido once casos de procesos por prevaricación de funcionarios, y ni siquiera se dice que alguno de ellos fuera un empleado en la Administración Tributaria.

Si se expusiera como caso posible que un funcionario exigiera una información tributaria a todo un sector de actividad (contra la doctrina del TEAC) y sin la obligada autorización del Director General (contra doctrina de la A. Nacional). Y que dicho Director, sin sancionar a quien no diera tal información (contra doctrina del TEAC), acordara una ejecución forzosa en la que se obligará al ejecutado a dar lo que en Derecho debería tomar el ejecutante, y, tras declarar formalmente concluido el procedimiento, por ser los datos obtenidos «conformes», presentara una denuncia ante la jurisdicción ordinaria. Ante un ejemplo así, sin entrar en la imparcialidad de quienes aceptaran ser peritos habiendo actuado en la citada ejecución, muy pocos se atreverían a decir públicamente que había prevaricación y coacción.

Y, en un caso más sencillo, ante un apremio recurrido y desestimado porque el Servicio de Correos señaló que se había producido un cambio de domicilio, habría que buscar, como Diógenes a un hombre, a quien calificara penalmente tal actuación aunque se comprobara no sólo que no hubo tal cambio de domicilio, sino que la notificación primera, la notificación en el Boletín Oficial, la notificación del apremio, el escrito del recurso, la resolución desestimada, y, desde luego, todas las declaraciones tributarias presentadas en ese tiempo, indicaban y habían demostrado que era cierto el domicilio «de siempre».

Se han expuesto, así, dos ejemplos alejados en el máximo del recorrido del péndulo. Añadan a ellos los lectores su propia experiencia y quede para su conciencia la calificación de actos y conductas administrativas.

III. LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Habría que confesar que es una verdadera osadía exponer, desde la ínfima posición personal de quien escribe, una consideración, y no se diga ya una propuesta, referida al régimen sancionador tributario.

Desde luego, parece que sin atender a las premisas expuestas y sin corregir los contrastes señalados, es difícil mantener, sino la procedencia, sí al menos un régimen sancionador coherente con un sistema tributario justo aplicado con eficacia y sin deficiencias.

Y aun habría que hacer una salvedad más. De poco serviría cualquier propuesta sin indicar la existencia de sanciones encubiertas fácilmente perceptibles en la legislación vigente.

En este sentido, la lectura del artículo 61 de la Ley General Tributaria parece obligada. Si en su día se dudó sobre la naturaleza de un interés mínimo del 10 por 100 sobre la deuda ingresada incluso con un solo día de retraso, hoy no parece que quepa dudar sobre la natu-

ESTUDIOS

raleza sancionadora de los recargos, que han sustituido a aquél interés y a las sanciones por infracción grave, que se imponen por retrasos de hasta tres meses (10%) o más allá de tal plazo (50%). La ventaja que tienen estos recargos automáticos es que no exigen probar ni siquiera la negligencia simple, ni atender a la fuerza mayor, ni son condonables. Su desventaja es que constituyen la muestra más evidente de la ley ilegal porque es intrínsecamente injusta y claramente arbitraria y, por tanto, irracional.

Señalado lo anterior, la pregunta inicial al tratar este asunto suele referirse al por qué de la sanción. Parece que la pena por una conducta socialmente rechazable es la mayor justificación de las sanciones. No es, pues, un resarcimiento pecuniario, impensable cuando se exige junto a los correspondientes intereses. Se trata de producir un daño al infractor y de cuantificar dicho daño por el mal socialmente causado.

Y a esta finalidad que podría llamarse esencial, se suman, frecuentemente otras dos: el carácter disuasorio para evitar que se infrinja y el carácter ejemplificador frente a la sociedad y ante otros posibles infractores.

A la vista de estas finalidades se podrían examinar las sanciones vigentes y considerar su adecuación o su posible rectificación, si fuera necesario. Pero, de forma inevitable es preciso, antes, apuntar la modificación del concepto actual de fraude.

Si se admite que no hay fraude donde no hay ocultación de datos en la declaración o en los registros correctamente llevados, quedará reducido aquel concepto a lo que en verdad es: la ocultación maliciosa de datos con el ánimo de impedir o entorpecer la determinación exacta y la exigencia de la deuda tributaria resultante.

- Entonces sí que se podrá mantener la existencia de: Infracciones simples, en las que se incluirá no sólo los incumplimientos formales, sino también los supuestos de menor ingreso con contabilización correcta, cuando no faltara plenamente la culpa; infracciones graves por omisiones cuando faltaran o fueran discrepantes las declaraciones y los registros reglamentarios; y defraudación, cuando existieran maquinaciones fraudulentas para evadir los impuestos.

Como se puede apreciar, no es sencillo referirse a las sanciones sin describir las infracciones. Así, en ese rudimentario esquema meramente indicado, habría que distinguir entre el tratamiento sancionador para quien, aún contabilizando bien, declara menos ingresos de los reales (infracción grave) y el correspondiente a quien originara una recaudación por un gasto contabilizado, pero reconocido luego como no necesario (infracción simple). Evidentemente, presunciones y discrepancias razonables sobre datos contabilizados excluirían de toda responsabilidad.

- Frente a ese esquema tripartito, que tiene la ventaja de poder compartimentar las sanciones de forma racional, no sería deseable la distinción entre infracción y fraude, sin más, que aportaría la ventaja de justificar la diferencia sustancial de las sanciones en cada caso y presentar ante la conciencia, de cada uno y de la sociedad, la gravedad de las conductas sancionables.

a) *Las sanciones por infracciones formales*

A la vista de la regulación actual, lo primero que parece evidente es que hay que corregirla con urgencia porque atenta frontalmente contra los principios constitucionales de seguridad

jurídica y de legalidad. Un Estado de Derecho, real y no formal, rechaza una *tipificación residual* como la de la LGT, según la cual es infracción simple la que no es grave, y en la que las concreciones se distribuyen entre la propia ley, una disposición reglamentaria y normas de rango ínfimo y de finalidad unificadora.

Por otra parte, sería preciso reflexionar sin apasionamiento sobre infracciones tales como las referidas a *registros*, cuando hay una corrección legal alternativa que es la estimación indirecta. Se ha dicho y con razón, que este método no es una sanción, pero, por eso mismo, si no es más que un método alternativo de otros, no se justifica la mayor gravedad de la sanción para situaciones que conducen a él. Del mismo modo habría que recordar que es preciso eliminar coincidencias de infracciones y criterios de graduación de las sanciones. Tal circunstancia se produce actualmente con la falta de declaraciones, la contabilidad irregular o la resistencia a la actuación inspectora. Esto sería más evidente si hubiera una nueva clasificación de las infracciones como la indicada anteriormente.

Y, en tercer lugar, habría que tener en cuenta el principio de *proporcionalidad de las sanciones*. El artículo 83 de la LGT es el mejor ejemplo de cómo no debe ser un precepto que regule las sanciones por infracciones simples. Y, naturalmente, el uso que se hace de él resulta sorprendente si no fuera por la impunidad antes indicada. Existe documentación sobre una sanción millonaria a quien, requerido por no indicar quién cobró un cheque, se le calcula la multa partiendo de nada menos que el siguiente proceso mental: el importe del cheque es renta oculta, se supone que el titular no lo ha declarado y se supone que su tipo marginal aplicable es el 56 por 100.

Porque esto es así es por lo que, mientras no sufra las consecuencias de su conducta quien propone esto y quien lo refrenda con su resolución, es un mero juego teórico, si no un engaño social más, hacer todo un trabajo intelectual de construcción jurídica del régimen sancionador tributario.

Hechas las anteriores consideraciones, parece que los límites de cualquier sanción por infracción formal deberían situarse entre mil y cincuenta mil pesetas. Y se estima que, en ciertos supuestos, sería tan útil como una multa más elevada, aumentar la presión formal del infractor con declaraciones más frecuentes que las ordinarias, o con presentación periódica de control de registros y documentos, encontrando, así, en la tarea reeducadora otra finalidad para las sanciones.

La graduación de las sanciones debe estar legalmente tipificada: transcendencia para la gestión, reincidencia, ausencia o inexactitud del cumplimiento deben ser los únicos criterios a tener en cuenta.

No parece necesario ni siquiera aludir a la urgente erradicación de nuestro sistema de la sanción por *información sobre terceros*.

Sólo quienes tenemos más de veintisiete años de servicio continuado a la Administración sabemos de una evolución vergonzante. De las declaraciones de hechos se ha pasado a la autoliquidación generalizada; de la toma de datos por los inspectores al tiempo que realizaban su comprobación, es decir con el refrendo de su presencia oficial, se ha pasado no sólo a declaraciones masivas periódicas, sino también a requerimientos sectoriales y a otros individuales en los que no sólo se pide lo que hay obligación de conservar, sino también lo que

ESTUDIOS

es razonable que se lleve aunque no haya obligación de tenerlo, y a requerimientos en los que la ley obliga a notificar e identificar al afectado y no se hace así; se ha pasado, en fin, a mantener que cuando la ley dice que lo declarado se presume cierto quiere decir que se presume incierto, salvo que perjudique al declarante.

Con una situación así, mantener el actual régimen produce rubor jurídico. Cuando a ello se añade que las sanciones por no informar correctamente se pueden llegar a calcular sobre el volumen de operaciones del infractor, no es de extrañar que pensando en su alumbramiento, se mire el año 1985 y se le declare nefasto en lo jurídico, en lo tributario y en lo racional.

Debe suprimirse esta infracción. Todo inspector tiene derecho a tomar datos por sí de aquello que haya obligación de tener. La información, así captada, gozará de la presunción de legalidad, salvo prueba en contrario. En cambio, no existiría la posibilidad de los requerimientos individuales con los que se ha pretendido refrendar la desacreditada prueba por testigos. Para las declaraciones generales de información vale lo indicado antes, si acaso con un límite máximo para los supuestos en que la suma de sanciones por datos no declarados o inexactos quebrara el principio de proporcionalidad. No está de más, en este sentido, recordar las sanciones actuales para las infracciones previstas en supuestos de falta de declaración o declaración incorrecta de las retenciones practicadas.

Quizá fuera preciso mantener la cuantía de las sanciones por las *irregularidades sustanciales de la contabilidad mercantil de las sociedades*, si bien con esta limitación subjetiva.

En cuanto a la *resistencia* en las obligaciones formales parece bastante con aplicar la sanción máxima prevista. En todo caso, puede ser oportuno recordar que se conoce, al menos un caso, en que, estando la contabilidad informatizada, se sancionó con 75.000 pesetas, no tenerla transcrita en papel. Pero ello se tratará más adelante en su corrección.

b) Las *infracciones graves*, por menores ingresos sin maquinaciones dolosas, incluyendo, por supuesto, la acreditación de partidas negativas, deben suponer una sanción del 25 por 100 y nada más. No se debe olvidar al respecto el resarcimiento financiero de los intereses. No es preciso graduar la sanción que, por su propia cuantía, se ve alejada de tan compleja técnica que puede conducir a la inequidad.

c) Y para los *fraudes* es necesario incorporar todos los mecanismos de corrección. Sanción del 50 por 100 al 100 por 100, prohibición de contratación pública, pérdida de beneficios subjetivos, no acceso a subvenciones oficiales e, incluso, publicidad, cuando sean firmes las sanciones. Un registro de defraudadores, intercomunicado a los órganos de las Administraciones Públicas, debe completar esta previsión. Previsión, como se ve, tan grave que sólo se debe aplicar a conductas especialmente insolidarias.

Como se puede apreciar, sólo en este caso es preciso establecer criterios de graduación, que no serían necesarios para repercusiones o retenciones indebidas, cuando no fueran delito por apropiación indebida. Para tales casos procede la sanción máxima. Pero es necesario recordar que ello no es procedente en los casos de discrepancia sobre las retenciones o repercusiones efectuadas. No se puede olvidar un acta millonaria en la que la Inspectora-Jefa justificó la regularización de retenciones atendiendo, no a las retribuciones previstas, sino a las satisfechas en el año. El asunto se ganó en el TEAR y nadie pidió responsabilidades para los causantes de tal situación.

Los criterios de graduación se deben reducir a la resistencia y a la reincidencia. El de capacidad económica es arbitrario; el del perjuicio económico es irracional en una multa proporcional; la buena o mala fe carecen de sentido con un sistema de infracciones y sanciones como el propuesto; la transcendencia para la gestión se da siempre en estas defraudaciones por definición.

d) En todo caso debe desaparecer el criterio de graduación por *conformidad* con la sanción propuesta. Se presta a corruptelas, cuando no a coacciones encubiertas. Toda claridad en esta materia es poca. Si se quiere, que se establezca una reducción por pronto pago.

IV. EL PROCEDIMIENTO

Una de las aspiraciones mayores que un creyente en el Estado de Derecho puede tener en la materia, de que aquí se trata, es que exista un procedimiento sancionador separado.

La impresentable reforma que hizo el RD 939/1986, de 25 de abril, del aprobado cuatro meses antes regulando las sanciones tributarias, sólo encuentra explicación en la nula formación jurídica de quienes la orientaron y ordenaron. Los años 1985 y 1986 constituyen el bienio ominoso de nuestra pequeña historia fiscal.

Debe quedar claro que una cosa es la regulación y otra el procedimiento sancionador. Las actas no deben incorporar propuesta alguna de multa. Y, por supuesto, no cabe implicar la disconformidad con la sanción, que no es más que la consecuencia lógica de un procedimiento para calificar conductas, con la disconformidad con la regularización, que se refiere a la aplicación correcta de la ley tributaria.

Bien está que el propio inspector se convierta en quien motiva el expediente sancionador. Y lo mismo cabe decir de los funcionarios en puestos de trabajo ajenos a la inspección. Pero el que debe ser instructor del expediente ha de ser un tercero independiente.

Y en el procedimiento se debe garantizar las fases de audiencia y de prueba, con informes periciales cuando sea preciso. El cumplimiento de los plazos establecidos debe respetarse estrictamente, de modo que el expediente se perjudique contra el causante de los retrasos.

Ni que decir tiene que la abstención y la recusación de instructores y peritos debe estar prevista en la regulación de este procedimiento.

Mantener el sistema actual está fuera del Derecho. Y en tal sentido habrá que entender que esa noticia del deseo de las Autoridades ministeriales sobre la ejecutividad inmediata de las sanciones lo que quiere decir es que se ejecutarán de inmediato cuando sean firmes, pero no antes de que se produzca tal situación jurídica.

V. LA RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

Sólo los asesores fiscales, y sólo ellos, saben bien lo que se produce en la gestión tributaria.

Pero al escribir algo así no se está haciendo una causa general contra todos los empleados públicos encargados de la gestión tributaria. Ni siquiera contra la mayoría. Incluso se admite que la mayoría no actúa así. Lo que se dice es que eso ocurre, que está probado y que

ESTUDIOS

eso no debería ocurrir. Quien no lo entienda de este modo falsea la intención de un tercero y, por tanto, se desacredita a sí mismo.

La realidad es que la Administración Tributaria se refiere sin ponderación a cantidades defraudadas, número de defraudadores o nivel de fraude. De hecho, si se atendiera a que casi todas las actuaciones inspectoras concluyen en acta con sanción, habría que mantener que España es un país de defraudadores.

En cambio, si se dijera que cada vez que se gana un asunto en los Tribunales se está descubriendo una prevaricación se produciría un escándalo. Igual ocurriría si se dijera que las comprobaciones de valores y, en general, las resoluciones en vía de gestión no se motivan, lo que supone una conducta no menos grave que la del infractor tributario, sino, al contrario, agravada porque la Administración debe ser ejemplar y porque sus empleados son seleccionados y expertos, lo que hace que sus errores sean más graves.

Por todo ello parece necesario equiparar, al menos, las consecuencias para los administrados y para los administradores, a la vista de lo que resulte de resoluciones firmes. No se conoce de nadie que haya sido capaz de argumentar, fuera de la arbitrariedad autoritaria, contra tal pretensión. Es más, es un convencimiento cierto que si ello fuera así se evitarían situaciones indeseables que hoy se producen.

No se trata de ir contra los funcionarios, se trata de ir junto a ellos por el camino de la legalidad. Así se descubriría que ambos grupos están formados por mayorías honestas, que los errores son comunes y, desgraciadamente, fáciles de cometer, lo que sería un estímulo para conseguir unas normas justas, estables y abarcables. Y se vería que sólo minorías marginales, en uno y otro grupo, son de insolidarios o de fanáticos autoritarios.

Como se ve, pensando con buena fe, la propuesta de exigir responsabilidades a los funcionarios no es un arma arrojadiza, sino una idea constructiva. Para quienes admiramos la labor de las Fuerzas del Orden no nos produce inquietud alguna decir que un logro democrático ha podido ser situarlas en un ámbito de responsabilidad que antes quizá no tenían. Con ello no se alude a cómo actuaban, sino al marco en que se desenvolvía su actuación y en el que se desenvuelve.

Establecer un sistema racional de sanciones por incumplimientos tributarios es tarea, si no inútil, sí incompleta, si no se establece al mismo tiempo un sistema paralelo de responsabilidad de los funcionarios encargados de la gestión tributaria.

Y aún no sería suficiente una previsión así, porque quedaría por resolver el problema del entorno de temor. De nada serviría el establecimiento de responsabilidades si nadie se atreviera a exigir las. De eso la Historia está plagada de ejemplos en duras etapas políticas. De ahí que la solución se deba localizar en el Estatuto del Contribuyente y en él en la institución de su Defensor, dotado con medios y competencias bastantes para conocer y actuar de oficio en todos los supuestos en que hubiera que exigir responsabilidad.

VI. CONCLUSION

No se puede minusvalorar un intento de racionalización del régimen sancionador tributario como, al parecer, se pretende hacer por las actuaciones ministeriales en nuestros días.

Pero tampoco sería honesto no advertir de las deficiencias que tal proceso pudiera comportar si no atendiera a todo aquello que sirve de entorno condicionante del cumplimiento de los deberes tributarios. Y en ello influye decisivamente el propio sistema normativo, las disposiciones en que se hace aplicable y la actuación administrativa que procura la realización de los objetivos de aquel sistema y las previsiones de sus leyes.

La sociedad no es un ente, sino la suma de seres humanos partícipes y colaboradores en un objetivo común. Pero igual que la necesidad colectiva no es la suma de las necesidades individuales, también la ofelimity, la utilidad para la colectividad, difiere de la utilidad de la colectividad.

Una sociedad tributariamente justa no puede olvidar que en su seno hay administrados y administradores que no actúan correctamente. Por ello debe poner la Justicia como principio ordenador supremo de la convivencia social y debe regirse por leyes dirigidas al bien común, pero racionalmente redactadas, mantenidas y aplicadas.

En nuestra Constitución y en lo tributario no es posible presentar el artículo 31 sin poner junto a él el artículo 103. Como tampoco es posible dejar sin relacionar los artículos 9 y 14 con el 106.

Mientras las leyes tributarias no sean más que recaudatorias y a ello se ordene, exclusivamente, su gestión, la reacción social no será la deseable. Mientras el cumplimiento sólo se persigue por el castigo, se producirán en la sociedad los mismos efectos que en las familias autoritarias.

Entre los católicos se rechazan los tiempos de la Inquisición y existe un sentimiento contrario a los anatemas y aún a las excomuniones. Sin negar la existencia del infierno, se procura presentar el catolicismo como la religión del amor y la misericordia. Y en esa poesía-oración que acaba diciendo: «No me tienes que dar porque te quiera, pues aunque lo espero no esperara, lo mismo que te quiero te quisiera», se encuentra el reflejo de la terrena realidad en la que la solidaridad tiene que ser el motor positivo de las conductas cívicas.