

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio: "La condonación de las sanciones tributarias". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1980. 317 páginas.

1. El Instituto de Estudios Fiscales, dentro de su profusa actividad editorial, ha creado en 1979 la colección "Estudios jurídicos", paralela a la más antigua (1972) de "Estudios de Hacienda Pública", que incluyen obras originales de autores españoles, incluso tesis doctorales, monografías y manuales que se ocupan del tratamiento científico de la actividad financiera, pero referida de modo exclusivo a la disciplina jurídica de las actividades financiera y tributaria del Sector Público. En esta nueva colección, su primer título, "Estudios de Derecho tributario", marcó un importante hito, que situaba el listón a alturas olímpicas.

La obra que vamos a comentar, como pone de relieve César Albiñana García Quintana en el Prólogo, es la tesis doctoral del autor, merecedora de la máxima calificación académica en la Universidad Complutense y juzgada por profesores de tanto prestigio como los señores Sáinz de Bujanda, García Enterría, Pérez de Ayala, Rodríguez Bereijo y el mismo prologuista de esta obra, vocal-director de la tesis. Si a ello unimos la personalidad del autor, suficientemente conocida a través de sus aportaciones al estudio del Derecho tributario, estimo que se trata de dos circunstancias que certifican la bondad de la obra.

2. El Capítulo I realiza la introducción al estudio posterior, que se inicia con el Capítulo II, titulado "Condonación de deudas y de sanciones tributarias", en que estudia la naturaleza jurídica de la condonación en el Derecho civil, llegando a la conclusión primaria de que la condonación automática supone la renuncia al crédito por causa transaccional, mientras que la graciable tiene como causa el ánimo de liberalidad (1), planteándose el autor la pregunta de si la condonación automática es un acto unilateral o bilateral. Se extiende a continuación en el polémico tema del nacimiento de la obligación tributaria, se detiene en un punto

(1) Personalmente creo que la institución debería encontrar sus raíces (o al menos, sus paralelismos) en el Código Penal y no en el Civil y que algo nos dirían la falta (la infracción tributaria simple), el delito (las infracciones de omisión), las circunstancias atenuantes (el cumplimiento tardío en los casos de infracciones tributarias simples) y las agravantes (todas las que convierten a una infracción de omisión en defraudación), etc., aunque se trate de un punto de vista muy particular.

indiscutible: "la inderogabilidad de la obligación tributaria" (2) y recoge, de los tres tipos de actos atentatorios contra el mismo, el siguiente:

"... Determinados actos de gestión tributaria, sean globales o singulares, no ponen de relieve sino que la Administración cuantifica la obligación tributaria con absoluta derogación de lo que según Ley es inderogable; cuando los actos de gestión tributaria no llegan a poner de relieve la auténtica capacidad de pago del contribuyente, tal y como viene configurada por la ley, queda ésta en entredicho; en ocasiones, esta falta de adecuación entre la previsión legal y el resultado que se obtiene de los procedimientos de gestión, sólo es culpa del legislador que prevé determinados objetivos de la política fiscal sin haber alcanzado la infraestructura que hará eficaz la Ley; en otros supuestos la Administración dispone del crédito tributario por incapacidad técnica de quien está llamado a concretar el exacto alcance de la obligación tributaria; por último, no debe desconocerse que a veces son los propios textos legales los que fomentan que en el tránsito tantas veces apuntado de previsión legal a cuantificación numérica se interfieran transacciones, acuerdos o conformidades entre la Administración y los contribuyentes, que, por supuesto, desvirtúan el exacto sentido de la norma" (págs. 68 y 69) (3).

Como no podía ser de otra forma, el autor distingue entre condonación de la deuda, producido el hecho imponible, pero no cuantificado, y condonación de "supuestos en que existe una cantidad notificada y puesta al cobro", es decir, cuando ya ha sido cuantificada. Estimo que esta distinción es realmente importante y exigiría un comentario más extenso.

3. El Capítulo III, destinado a los "Antecedentes normativos de la regulación vigente", supone un importante esfuerzo recopilador; el recuerdo del Reglamento de la Inspección de 1926 es ilustrativo: según él, la condonación automática de las dos terceras partes de la sanción se producía por el Organismo Gestor, si el contribuyente aceptaba la liquidación y renunciaba expresamente a utilizar todos los recursos, incluso el contencioso-administrativo. Lo insólito es que tal Reglamento recogió (y se sigue aplicando) en su artículo 68 la posibilidad de que los Tribunales Económico-Administrativos "graduaran" las sanciones impuestas, con lo que establecía una segunda vía de condonación. Recuerda el autor la creación del acta de invitación (Ministro de Hacienda, señor Calvo Sotelo), que introdujo dos novedades: una que la conformidad (es decir, la aceptación de la liquidación) se da ante el Inspector y no ante el Organismo Gestor; otra, que la conformidad no es a los hechos, sino a las bases (4). Y dice:

(2) Prefiero la expresión "indisponibilidad de la deuda tributaria".

(3) Y, por poner un ejemplo posterior al libro que comentamos, vale la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario y esa estimación indirecta, tan exquisitamente normada en sus causas y soluciones que obligará indudablemente a la Inspección a buscar la transacción, tan denostada por la doctrina, pero tan querida por el legislador.

(4) Las bases están integradas por hechos con trascendencia jurídico-tributaria; si se recogen los hechos, es evidente que de ellos se pueden

“Queda, por tanto, trastocado el sistema inspector y a partir de ese momento la condonación va a ponerse en servicio de lo que nunca debió estarlo, es decir, de la transacción, acuerdo, convenio, etc., entre el inspector y el contribuyente con derogación singular de la obligación tributaria y lo que es más importante, sin base legal alguna... La figura del inspector, instructor del expediente sancionador, desaparece, al convertirse en juez y parte; ya que nadie podrá enjuiciar si el ‘sumario’ está completo y puede dictarse ‘sentencia’; será el mismo instructor quien lo haga, sin más control que el de su buen criterio y teniendo como límite la conformidad del contribuyente, fácil de conseguir al concretarse las funciones instructorias y decisorias en una sola persona, a lo que hay que añadir el aliciente de la condonación total de las sanciones a imponer, que no es sino un medio de conseguir con mayor probabilidad la conformidad” (págs. 94 y 95).

Aunque este comentario esté referido a la Real Orden de 1927, sigue siendo válido en toda la obra y creo que debemos detenernos aquí, porque en lo transcrito se ponen de relieve dos puntos de vista —muy compartidos, es la verdad—, que no podemos admitir: el primero consiste en entender que el funcionario inspector es “instructor del expediente sancionador”; el segundo, el que dicho funcionario no puede ser juez y parte.

Entiendo que la función inspectora tributaria no consiste precisamente en la instrucción de un sumario penalizador, sino en una función de información a la Administración, información de la que se derivarán —o no— diferencias en favor de la Administración y un régimen automático de aplicación de sanciones, sin que nunca sea el Inspector quien dicte ningún acto administrativo, sino que lo propone. Y esto va unido al otro punto, esa negación de que el Inspector pueda ser juez y parte. En primer lugar, no es juez porque no decide: decide (aunque sea aquiescente y tácitamente a la propuesta inspectora) el Organismo Gestor; en segundo lugar, ¿qué es eso de juez y parte? ¿Es que el Inspector no forma parte de la Administración o es que sólo es administración, con a minúscula? ¿Es que el Inspector debe ser una parte, frente a otra, el contribuyente, y, por encima de ambos, el Organismo Gestor? ¿Es que éste no es parte también? Resulta lamentable que se utilice este argumento tan extendido (y basta leer el contenido de las enmiendas al Proyecto de Ley de Reforma del Procedimiento Tributario, en que se intentó que los Inspectores pudieran dictar el acto administrativo de liquidación) y se olvide que existen funcionarios en la Administración tributaria que desde siempre han realizado, simultáneamente o sucesivamente, funciones de investigación, comprobación, liquidación (y naturalmente, entre ellas, sancionadoras), aplazamiento del pago de la deuda, etc., sin que nadie se rasgara las jurídicas vestiduras.

Prosigue Martínez Lafuente el examen de la Ley de 28 de marzo de 1941 (sobre el acta de invitación; Ministro, Sr. Larraz López), la de 20

deducir las bases. Y la distinción entre hechos jurídico-tributarios y bases es muy difícil de apreciar. Otra cosa sería la distinción entre base imponible y base liquidable.

de diciembre de 1952 (Ministro, Sr. Gómez Llano), la Orden de 18 de diciembre de 1954 (mismo Ministro) y la Ley General Tributaria (Ministro, Sr. Navarro Rubio), para pasar al Capítulo IV sobre:

4. Las infracciones tributarias simples y la condonación de sanciones. La separación que realiza el autor de la condonación de sanciones correspondientes a las infracciones citadas y a las de omisión y defraudación se debe, según él, a que "tratándose de infracciones de omisión y defraudación, el eje cardinal de la condonación está en la conformidad del contribuyente, mientras que en el supuesto [de infracciones simples] todo gira en torno al cumplimiento, aunque sea tardío, que las normas tributarias imponen al contribuyente o a terceras personas. No existe, por tanto, previa aquiescencia al proceder administrativo... pues no estamos ante algo sustantivo, que pueda con anterioridad ser sometido al parecer del contribuyente, sino ante algo formal o adjetivo, que ha de cumplirse (o incumplirse) por aquél" (página 112).

El examen de las infracciones tributarias simples, en la Ley General Tributaria y en gran variedad de disposiciones, conduce al autor a opinar acerca de la condonación de las sanciones derivadas de aquéllas, caso por caso, con un juicio final: "Entendemos por tanto que las sanciones han de graduarse por razones que lleven a la personalización de aquéllas, no condonarse por causas objetivas" (página 149). Este capítulo omite lógicamente muchos supuestos de infracciones tributarias simples que aparecen configuradas en los distintos Reglamentos de los tributos (5), dedicándose especial atención al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; y nos hubiera gustado que existiera alguna referencia al régimen sancionador que aparece en los artículos 41 al 45 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en cuanto a la obligación de proporcionarse a la Administración "los números de las cuentas activas y pasivas y de los depósitos de valores de sus clientes, con indicación de los datos identificativos de sus respectivos titulares", y al desarrollo por la Orden (rectificada) de Hacienda, número 2.578, de 14 de enero de 1978, más concretamente su número tercero, en cuanto que el régimen sancionador de lo que serían infracciones tributarias simples queda fuera del ámbito no sólo de la Ley General Tributaria, sino del propio Ministerio de Hacienda.

El capítulo examinado ha debido suponer al autor un esfuerzo de recopilación ciertamente notable, pero no hallo en él una línea clara de argumentación en cuanto al tema de la condonación de las infracciones tributarias simples; y ello, porque prácticamente cada grupo de ellas exige un tratamiento distinto, lo mismo que echo de menos un examen detenido del tema de la imposición automática de sanciones y no siguiendo

(5) Por ejemplo, en materia de suministro de información a la Administración tributaria, sin previo requerimiento de ésta, yo he llegado a contar (pueden verse las págs. 160 y ss. de mi "Procedimiento de la Inspección tributaria", Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Madrid, 1979) más de veinte obligaciones concretas. Y resulta extraña la falta de comentario a los artículos, que yo recojo, del Texto refundido de los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales.

el trámite, que debería ser usual, de la instrucción de un expediente sancionador con audiencia del interesado. Creo que esta distinción (6) hubiera conducido a una perplejidad: ¿qué relación existe, o puede existir, entre la imposición automática de sanciones y la condonación automática de las mismas? ¿Existe o no alguna relación entre ambos automatismos?

5. El Capítulo V, el más extenso, está destinado al estudio de las infracciones tributarias de omisión y defraudación y a la condonación de sanciones. Se inicia con una exhaustiva crítica, apoyada por otros autores, acerca de la asunción por la Inspección de tareas distintas de su "genuino cometido... la investigación de los hechos impondibles ocultos" (página 167), al proponer al contribuyente la conformidad a las regularizaciones que se contienen en el acta. Prosigue con el examen del tema de la culpabilidad, haciendo hincapié en el peligro de que, al existir la institución de la conformidad a la propuesta de regularización inspectora, "los contribuyentes [acepten] la imposición de sanciones que en una recta interpretación de los textos legales no habría que imponer" (página 175), haciéndose referencia a los expedientes de rectificaciones a la reincidencia en la infracción de defraudación; todo ello, con introducción al tema (el eje cardinal) de la conformidad prestada en acta, como condición para la condonación automática. Y se afirma:

"Nos movemos en el terreno de la conveniencia puesto que la aquiescencia del contribuyente al proceder del Fisco colabora en gran manera a concretar lo que 'a priori' es indeterminado; esta ventaja de índole práctica conduce... al establecimiento de bases convenidas y a derogaciones singulares de la obligación tributaria" (página 182) (7).

A continuación se refiere al campo al cual se extiende tal conformidad, para estudiar el sujeto activo de tal conformidad (el sujeto pasivo, dicho en términos genéricos) y el pasivo (la Inspección), recogiendo una extensa Resolución de la Dirección General de Impuestos, de 26 de junio de 1972 (8), sobre el tema de la "propuesta de liquidación"; el recurso posterior contra la liquidación derivada del acta de conformidad, etcétera, para terminar con una afirmación tajante:

"La condonación es un importante aliciente para obtener la conformidad del contribuyente, pero con ésta se llega a la fijación de bases impondibles convenidas, llegándose por tanto a su determina-

(6) Pienso que deberían desaparecer las sanciones automáticas o "impuestas de derecho" (como dicen el artículo 115,6 del Texto refundido y 232 del Reglamento citados en la nota anterior).

(7) Creo que había que distinguir entre lo que antes distinguió el autor: la deuda sin cuantificar y la deuda ya cuantificada. Si alguien pudiera cuantificar, y demostrar dicha cuantificación, en cuantía distinta (superior o inferior) a la que llega el inspector, esté seguro de que el inspector le haría caso.

(8) No se cita la fuente; desde luego, no publicada en el Boletín Oficial del Ministerio de Hacienda.

ción por un procedimiento no previsto por la Ley General Tributaria (página 208) (9).

Este juicio no puede ser admitido: se tiene la impresión de que el Inspector actúa *negociando* el acta y utilizando como argumento de peso la condonación automática. ¿Es que hay contribuyentes que están dispuestos a firmar y aceptar unas bases o unas cuotas superiores a las reales, simplemente porque, de no hacerlo así, la sanción se elevaría al doble?. No: hay que conocer las actuaciones inspectoras y hay que reconocer que la Inspección debe probar al contribuyente unas bases/cuotas superiores a las declaradas; y si no prueba, persistirá lo que la Ley General Tributaria llama "presunción de certeza" de las declaraciones, aunque en realidad sea, como debe ser, una *relevatio ab onere probandi*. ¿Por qué un contribuyente está dispuesto a firmar de conformidad? Una de dos: o porque no tiene más remedio (los hechos están probados y la legislación se ha aplicado correctamente) o porque le conviene, y le conviene precisamente porque las bases/cuotas propuestas por la Inspección son inferiores a las reales, y eso sólo lo sabe el contribuyente, que no la Inspección. Y hay que hacer otra precisión: no es que la Inspección proponga unas bases/cuotas y amenace al contribuyente, para que firme de conformidad con la elevación al doble de la sanción; es lo contrario: la Inspección propone unas bases, una cuota, una sanción e invita al contribuyente a aceptarlas, con lo que éste consigue la *reducción* de la sanción propuesta. Que no es lo mismo.

6. El Capítulo VI se refiere a los supuestos excluidos de la condonación y a la condonación de sanciones máximas, para pasar a la condonación de sanciones especiales, entre las que el autor cita a las existentes en relación con los Impuestos generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Confieso que esperaba este epígrafe, porque siempre he mantenido una postura discrepante. En primer lugar, mantiene el autor la no condonación automática de estas sanciones, con lo que no estamos de acuerdo (10); en segundo lugar, entiendo que estas sanciones y su condonación deberían haberse estudiado al hablar de las infracciones tributarias simples (porque eso son; y si no, ¿qué son?); y en tercero, porque no aclara (tampoco la doctrina que cita en la nota 26, página 233) la compatibilidad o incompatibilidad de estas sanciones con las derivadas de las infracciones de omisión, en los casos en que actúa la Inspección. Compatibilidad que ha sido práctica de las Oficinas Liquidadoras, pero que sigo manteniendo que no es admisible y aun creo que el nuevo texto legal sobre el Impues-

(9) Es decir, que los inspectores han inventado un cuarto método (que, en su argot, llama "la tarifa cuarta"): el convenio individual. Lo malo es que esto se presta a una calificación realmente peyorativa de la función inspectora, que no sabe, no quiere o no puede actuar según la Ley General Tributaria.

(10) Desde luego, en el nuevo impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (o en la nueva Ley sobre dicho Impuesto) ya no aparece la mención del anterior 115,6 del texto refundido.

to sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ha venido a darme la razón, como me la daría el próximo régimen de autoliquidación de estos Impuestos.

7. El Capítulo VII se refiere a la condonación graciable, en una exposición ciertamente brillante, y en el que el examen de la equidad —como apoyo indirecto de esta institución— es expuesto a la vista del Código civil.

El Capítulo VIII se refiere a figuras afines a la condonación, con un análisis muy profundo (al menos, es el primero que he visto escrito) del artículo 85, a) de la Ley General Tributaria.

8. Dedicar el autor, por último, cuatro páginas a las conclusiones, las que, en realidad, reiteran las que vino sosteniendo a lo largo de las 292 páginas anteriores. Fundamentalmente, en materia de sanciones por infracciones de omisión y defraudación establece Martínez Lafuente que la conformidad debe ser sólo a los hechos; que la condonación automática debería beneficiar sólo al contribuyente que colabora, añadiendo que “el tenor de la legislación como determinada práctica operativa lleva a la solución contraria” (página 295); que “la institución que nos ocupa... debería ser objeto de una profunda revisión que podría conllevar su desaparición” (misma página); en cuanto a la condonación graciable, postula “una revisión asimismo de esta otra especie de condonación insertándola en la revocación de actos administrativos por razón de oportunidad” (página 296), todo ello basado en la “rigidez del sistema sancionador tributario” (página 295) y en el “raquítico régimen sancionador tributario que en este momento tenemos” (página 296). César Albiñana, en el Prólogo, es aún más rotundo y vale la pena leer lo que dice.

9. Estimo que ha llegado el momento de hacer un comentario general al libro:

- a) Se trata de una obra documentada y meditada.
- b) Es una aportación doctrinal imprescindible para el estudioso.
- c) Da lugar a polemizar.

Y voy a polemizar: la aversión manifiesta de Martínez Lafuente al tema de la conformidad, en cuanto sin ningún disimulo (y hemos recogido citas textuales) se refiere a la transacción y al convenio que, por mor de ella, se dan (o pueden darse) en las actas inspectoras. No puedo admitir este juicio del nuevo doctor y para ello voy a recoger algunas frases de mi artículo “El acta con prueba preconstituida” (*Hacienda Pública Española*, número 48, 1977), lamentablemente —para mí— olvidado por el autor en la riquísima muestra bibliográfica que adjunta en un Apéndice al libro:

“Todo lo que hay de tristemente limitativo en la consecución de la verdad y de desdeñosamente peyorativo en el acuerdo con el contribuyente, imponen un límite real que hace delezarse a cualquier intento de construcción dogmática a lo irreal o ilusorio... Hay que recordar que todo el procedimiento de comprobación tiene como fin la obtención de una verdad-magnitud, conocida para una parte, desconocida para la otra, de ahí que, cuando el contribuyente re-

conoce la verdad propuesta por la Inspección, está realizando una declaración de conocimiento que el Actuario consigna en un acta, de la que da fe con su firma, creando de esta forma una prueba incontestable como consecuencia de una actividad probatoria previa, realizada por la Inspección... Negar que en el procedimiento de comprobación existe una actividad probatoria, aunque no haya Juez, es como negar toda la actividad que se desarrolla en la comprobación, para convertirla en un tramo ferial, que es lo que se pretende cuando concienzudamente se niega la utilización de medios de prueba y la creación de prueba legal en el proceso tributario. No puede calificarse peor a la actividad comprobadora, cuando se la reduce a unos tratos preliminares de un negocio en que el objeto del mismo no está en el comercio de los hombres... Existe una actividad probatoria propia dentro del procedimiento de comprobación y a cargo fundamentalmente de la Inspección, y el hecho de que la práctica inspectora siga caminos conocidos de argumentos de insinuación y propuestas de 'regularización', tratando de 'desdramatizar' su actuación y de 'elevar a la categoría de normal lo que en la calle es normal', no quiere decir sino que la actividad inspectora, por muchas razones que no son del caso, actúa de una forma directa, sencilla y clara, donde la actividad probatoria puede decirse que se sustituye por una mezcla de experiencia-intuición, que produce al jurista del Derecho tributario la impresión de que no puede existir ni existe una auténtica actividad probatoria. La degradación práctica de esta actividad no impide que conceptualmente —y ocasionalmente, en la realidad— exista y exija su consideración como tal".

Quod scripsi scripsit: Y me desazona, nos desazona a los integrantes de la Inspección, el que, en una obra de tesis, se llegue a conclusiones a través de juicios que, en ocasiones, sambeniten a la función que desempeñamos. Ciertamente que no nos ayudan a sobreponernos a los inconvenientes (legislación, medios) que debemos superar cada día; nos añaden otro más: la incompresión.

ALFONSO MONTERO SÁENZ
Licenciado en Derecho
Inspector financiero y tributario