

MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE

LAS INFRACCIONES
EN LA NUEVA LEY
GENERAL TRIBUTARIA
PERSPECTIVA PUNITIVA
Y GARANTISTA

Prólogo de
María Dolores ARIAS ABELLÁN

Marcial Pons
MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES
2007

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO	9
ABREVIATURAS	13

PRIMERA PARTE FUNDAMENTOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

CAPÍTULO PRIMERO EL ILÍCITO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS	17
II. CLASES DE ILÍCITOS	25
III. ILÍCITO E INFRACCIÓN TRIBUTARIA	35

CAPÍTULO SEGUNDO LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

I. CONCEPTO	47
II. ELEMENTOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.....	49
1. Acción	50
2. Tipicidad.....	58
3. Antijuricidad.....	61
4. Culpabilidad	65
5. Punibilidad.....	74
III. NATURALEZA	79

	<u>Pág.</u>
1. La potestad sancionadora de la Administración	79
2. Triada inexcindible: infracción, sanción y procedimiento.....	86
3. En torno al incumplimiento infractor	94
IV. LA CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS..	118
1. Clasificación legal	120
2. Criterios de clasificación a adoptar	132

SEGUNDA PARTE

LA TIPIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES EN LA LGT

CAPÍTULO PRIMERO

INFRACCIONES MATERIALES

I. LA LESIÓN Y EL PELIGRO PARA LA DEUDA TRIBUTARIA...	139
II. INFRACCIONES RELATIVAS A DEJAR DE INGRESAR LA DEUDA TRIBUTARIA.....	147
1. Bien jurídico y aspectos comunes	147
2. Dejar de ingresar sobre la base de una autoliquidación	160
3. Dejar de ingresar sobre la base de una liquidación.....	183
4. Obtención de devoluciones tributarias.....	189
III. INFRACCIONES DE PELIGRO PARA LA DEUDA TRIBUTARIA.....	193
1. Bien jurídico y aspectos comunes	193
2. Solicitar indebidamente devoluciones y beneficios fiscales.....	198
3. Preparación de la evasión con actos previos a la declaración	204
4. Preparación de la evasión en el régimen de imputación de rentas.....	217

CAPÍTULO SEGUNDO

INFRACCIONES FORMALES

I. CONSIDERACIONES EN TORNO AL BIEN JURÍDICO DE LAS INFRACCIONES FORMALES	229
1. La colaboración en la aplicación de los tributos	230
2. Las infracciones formales y los incumplimientos relevantes	237
II. INFRACCIONES RELATIVAS A LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES CON INFORMACIÓN TRIBUTARIA	247
1. Aspectos comunes	249
2. El bien jurídico protegido.....	255
3. Infracción básica.....	259
4. Infracciones cualificadas	270
III. INFRACCIONES DE ÍNDOLE CONTABLE Y REGISTRAL	300
1. El bien jurídico protegido.....	300

PRÓLOGO

El sistema de infracciones y sanciones tributarias constituye, sin duda, una pieza fundamental insertada en el ordenamiento tributario que contribuye a su actual configuración. Esta afirmación se basa en el interés que su análisis suscita entre los estudiosos y en la abundancia de pronunciamientos jurisdiccionales y administrativos que ponen de manifiesto la variada problemática que este sistema plantea.

En efecto, se ha discutido sobre cualquiera de los elementos que lo configuran; también sobre los procedimientos a través de los que se aplica e, incluso, sobre la naturaleza de las distintas infracciones del sistema. Cuestión esta última trascendental porque revela la importancia de su inserción en la Ley General Tributaria, al tiempo que pone de manifiesto cuál debe ser la posición de la Administración cuando lo aplica y la del administrado-infractor respecto de esa Administración.

Pues bien, la obra que tengo la satisfacción de presentar tiene como objeto, principalmente, el concepto y la naturaleza de la infracción tributaria así como el análisis de los supuestos tipificados como infracción en la propia Ley General Tributaria. Partiendo del estudio de estas cuestiones, el autor trata los aspectos problemáticos a los que me he referido y, desde esta perspectiva, es un trabajo que contribuye especialmente a su esclarecimiento.

En él se mantiene una teoría general sobre la infracción tributaria a la que se llega como consecuencia del análisis del concepto, clases, fundamento y naturaleza de esta institución y en el que el autor sistematiza las construcciones doctrinales sobre el particular y la jurisprudencia existente ofreciendo soluciones y opiniones que, como

mínimo, manifiestan el ingente esfuerzo de sistematización desplegado en una materia que ha suscitado dudas, tanto desde la perspectiva teórica como en su dimensión aplicativa, sobre todo en la relevancia que ese concepto, naturaleza y fundamento, tienen respecto de la configuración legal que debe darse a los procedimientos a través de los que se hacen efectivas esas infracciones.

No es extraño que el autor realice la extraordinaria labor contenida en esta obra. Es un experto en la materia que empezó tempranamente a interesarse por esta disciplina científica que es el Derecho tributario y, en particular, por el Derecho sancionador. Estas afirmaciones se demuestran analizando su trayectoria investigadora de la que hay diversos trabajos publicados en revistas especializadas y que empezó con la presentación de su tesis doctoral, obra completísima sobre las infracciones tributarias simples, en la que iba más allá de lo que su título puede aparentar. En efecto, en ese estupendo trabajo el autor estudió en profundidad la cuestión que, según mi criterio, resulta fundamental para situar las instituciones sancionadoras en el seno del ordenamiento jurídico con las repercusiones que eso lleva consigo en lo que respecta a los derechos y garantías de los ciudadanos a los que les afectan. Me estoy refiriendo a su naturaleza, cuestión esta última, en la que profundiza en la obra que el lector tiene en su mano y completa su análisis exponiendo, además, las opiniones de la doctrina científica así como la práctica administrativa y jurisprudencial.

Esta tarea fundamental la lleva a cabo el Dr. SÁNCHEZ HUETE en la primera parte de su obra que, con el significativo título de «Fundamentos de la infracción tributaria», sienta las ideas que, sobre su naturaleza, le van a permitir en las partes segunda y tercera estudiar de forma sistemática cada una de las infracciones tipificadas en la vigente Ley General Tributaria.

Usa para ello la clasificación que las puede distinguir entre formales y materiales que alude a la existencia de perjuicio económico, es decir, «las basadas en el incumplimiento de una obligación material...» y «las basadas en el incumplimiento de una obligación formal...», como el propio autor se encarga, lógicamente, de aclarar al alejarse de la clasificación legal contenida en la Ley General Tributaria.

El estudio de las infracciones tributarias que se lleva a cabo, partiendo de esa fundamental premisa, alcanza a cada uno de los tipos infractores contenidos en esa ley y supone un completo trabajo, muy pormenorizado, tanto desde un punto de vista teórico como práctico, de esa figura transcendental que es la infracción y que culmina, por

ahora, la labor investigadora en que se incluye, con el estudio también completo y pormenorizado de la sanción tributaria.

Este hecho hace que no aparezca en la obra que prologo el análisis jurídico de la institución de la sanción: ya se ha realizado constituyendo el objeto de una monografía que, aunque titulada «La graduación de las sanciones», contiene un detallado análisis de la sanción y no sólo de su graduación. Puede así afirmarse que, conjuntamente con la que ahora presento, se completa un estudio del Derecho sancionador tributario en sus aspectos fundamentales que manifiesta el profundo conocimiento que el Dr. SÁNCHEZ HUETE tiene de esa rama del ordenamiento jurídico.

En definitiva, después de una detenida lectura de este libro, puede concluirse que se trata de una completa monografía que culmina una labor investigadora en esta materia y que abarca de manera conceptual, sistemática y pormenorizada, el régimen jurídico del sistema de infracciones tributarias desde la perspectiva que ofrece la naturaleza de la institución y con la utilización de todos los instrumentos de la investigación científica. Sin embargo esta idea no debe confundir al lector pensando que es una obra teórica: nada más lejos de la realidad. El autor es un conocedor de la aplicación práctica y diaria de estas instituciones tributarias debido a que compagina su labor universitaria con el ejercicio profesional en este campo. Éste es el motivo por el que el Dr. SÁNCHEZ HUETE no pierde de vista, no puede, la realidad en la que opera este sector del ordenamiento jurídico, identificando en el análisis de los prolijos tipos de las infracciones las cuestiones que ponen de manifiesto las contradicciones que, en ocasiones, existen entre esos tipos en un afán del legislador por apreciar una realidad que, también en ocasiones, desconoce.

Estamos, pues, por todo ello, ante una obra que ha de servir de ayuda indispensable para todos cuantos están implicados en el estudio y en la práctica del Derecho sancionador tributario. Obra que, además, expresa la extraordinaria e intensa actividad investigadora, y asimismo docente, que está desarrollando en la Universidad Autónoma de Barcelona. Obra que no hace sino reafirmar una sólida formación científica de la que disfrutamos todos los compañeros que, en esta Universidad, compartimos nuestra labor académica. A mí me ha correspondido la satisfacción de prologar este excelente libro escrito por un excelente jurista.

M.^a Dolores ARIAS ABELLÁN
Catedrática de Derecho financiero y tributario

CAPÍTULO PRIMERO

EL ILÍCITO

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

El Derecho no sólo es una realidad histórica fruto de una actividad humana de carácter social¹, también, y sobre todo desde la perspectiva técnico-jurídica, es un conjunto o sistema de normas que conllevan indefectiblemente una dimensión axiológica². El Derecho como realidad social se caracteriza por ser una realidad humana, realidad valiosa en tanto que tiende a la realización de valores, creada por sujetos integrados en el grupo social y que tiene como fin la promoción del bien común³. No obstante, si bien el Derecho aparece estrecha-

¹ Así escribía DE CASTRO la síntesis, siempre inconclusa, de los avatares del Derecho: «Los juristas romanos veían el Derecho como un conjunto de reglas fundadas en la *auctoritas*; el Derecho medieval como una ordenación del mundo, como jerarquía reglamentada de estados; el absolutismo, como una manifestación de la voluntad del príncipe; la corriente del liberalismo individualista, por el contrario, considerará al Derecho como un gran haz de derechos subjetivos. El positivismo estatista, además, en su doble lucha contra el Derecho natural y la escuela histórica, se basará en la norma; se aísla para ello la regla jurídica de todo elemento *extra-positivo* y se le separa de la voluntad individual, creando una abstracta *voluntas legislatoris*; el modo de nacer de la ley en los países de régimen parlamentario todavía hace acentuar la abstracción, hasta hablarse de una *voluntas legis*. La corriente política del Estado de Derecho y el deseo de seguridad del capitalismo, llevará a suprimir toda posible referencia psicológica, y el normativismo kelseniano tratará de extirpar toda conexión con la realidad, reduciendo la norma a una mera relación lógica». (F. DE CASTRO: *Derecho civil de España*, t. I., Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1955, p. 50).

² Según definiciones de Elías DÍAZ (E. DÍAZ: *Sociología y Filosofía del Derecho*, Madrid, Editorial Taurus, 1982, p. 11), y J. BRUFAU PRATS: *Teoría Fundamental del Derecho*, Madrid, Tecnos, 4.ª ed., 1990, p. 136.

³ BRUFAU PRATS: *Teoría Fundamental...*, *op. cit.*, pp. 127-129.

mente vinculado a la realidad social, no se identifica totalmente con ella, ya que los institutos jurídicos constituyen estructuras ideales de sentido objetivado, desgajadas conceptualmente de la realidad social en que se hayan engendrado⁴. Así las normas jurídicas son pautas de conducta que pretenden ordenar relaciones sociales; tal ordenación se efectúa de forma obligatoria y coercible⁵ para sus destinatarios, o sea, la vulneración de lo que en ellas se dispone conlleva unas consecuencias desfavorables o no queridas por el infractor. El elemento de la coercibilidad distingue al Derecho de otras normas sociales de regulación de la conducta de los individuos. Las normas jurídicas son tales, no porque gocen de ninguna cualidad intrínseca y especial que les dé ese carácter, sino simplemente porque son respaldadas en su cumplimiento por el poder coercitivo del Estado⁶. El Derecho se vale del orden jurídico que establece para cumplir los fines a los que está llamado, y plasmar el sistema de valores que propugna. Es por ello que el orden impuesto jurídicamente no es un fin en sí, sino un instrumento para establecer los valores socialmente consensuados o preponderantes en el momento histórico. Así pues, la norma jurídica posee dos aspectos conceptualmente diferenciables, si bien simultáneos en su manifestación: su obligatoriedad impuesta coactivamente por la organización política⁷, y su dimensión axiológica.

El Derecho se nos muestra como una técnica normativa de ordenación social, que propugna una organización que se presenta como justa, y por ende como legítima. En tal sentido convenimos con ELÍAS DÍAZ que todo Derecho (sistema de legalidad) deriva de un determinado sistema de intereses y valores (sistema de legitimidad en sentido amplio) y que, inversamente, todo sistema de legitimidad intenta realizarse a través de un determinado sistema de legalidad. El orden y la justicia, constituyen los dos objetivos esenciales a lograr por este sistema normativo que es el Derecho; también los dos valores desde los cuales intenta legitimarse todo sistema de legalidad⁸. La regula-

⁴ F. SÁINZ DE BUJANDA: *Sistema de Derecho Financiero. Introducción*, vol. 2.º, Madrid, Editorial Universidad Complutense, 1985, pp. 366-367.

⁵ Tal carácter imperativo se denota en la redacción de las normas jurídicas: «No es propio del Derecho dar consejos, ni hacer exhortaciones; tampoco pertenecen a su ámbito las simples definiciones, ni las afirmaciones doctrinales, ni las enunciaciones, por la sencilla razón de que todo ello, al no tener carácter imperativo queda fuera del campo propiamente jurídico [...]» (BRUFAU PRATS: *Teoría...*, *op. cit.*, p. 134).

⁶ E. DÍAZ: *Sociología...*, *op. cit.*, p. 16.

⁷ LATORRE señala que el Derecho «es una organización de poder, una de sus finalidades es garantizar el respeto a las normas jurídicas, imponer la «ley y el orden» [...] así el Estado ocupa el lugar central del mecanismo jurídico en el interior de su comunidad: crea Derecho, lo aplica y lo impone por la fuerza si es preciso. Aparece en su triple faz de «juez, gendarme y legislador»» (A. LATORRE: *Introducción al Derecho*. 9.ª ed., Barcelona, Ariel, 1983, pp. 22-23).

⁸ DÍAZ: *Sociología...*, *op. cit.*, pp. 11-12.

ción jurídica creada no sólo ha de pretender la legalidad de su establecimiento sino que ha de buscar un contenido valorativo, una legitimidad material. Dicho planteamiento se desprende del art. 1.1 de la Constitución Española: «España se constituye en un Estado social democrático y de Derecho que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político». Es por ello que el Derecho, al castigar las conductas transgresoras de los valores sociales juridizados, halla su fundamento en la existencia del Estado (en la organización que preconiza), y su límite en la conformación de éste como de Derecho, Democrático y Social (en el sistema de valores que le sustentan).

Para cumplir su misión de ordenación social el Derecho se vale de distintas técnicas de motivación, de instrumentos para compeler e incentivar a las personas a comportarse de acuerdo con el orden preconizado, básicamente las técnicas premiales y las sancionadoras. No se ha de confundir identificando toda manifestación de la coactividad jurídica con la técnica sancionadora⁹ ya que la primera antecede a la segunda. La sanción es una específica consecuencia jurídica de determinados incumplimientos normativos, y la coacción es una compulsión genérica que abarca diferentes presupuestos originantes. La coacción antecede siempre al acto de imposición de la sanción por la finalidad preventiva de ésta. LEGAZ LACAMBRA pretende distinguir coactividad y sanción en base a que: «La coactividad es el principio, la sanción el resultado, o bien es ésta el medio que se esgrime, como amenaza, para conseguir un resultado, al paso que la coactividad es la posibilidad y legitimidad —inseparable del orden jurídico en tanto que posee valor autárquico— de utilizar ese medio»¹⁰. Lo anterior no empece para que la sanción constituya una técnica de coacción, en palabras de la STC 164/95, de 13 de noviembre, una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una san-

⁹ Son numerosos los autores, sobre todo desde la perspectiva de la filosofía del Derecho, que identifican toda consecuencia jurídica subjetivamente no deseable con sanción. Así ELÍAS DÍAZ: «El Derecho puede ser impuesto coactivamente: significa esto que puede forzarse, incluso físicamente, al cumplimiento de las normas jurídicas y que, en consecuencia, la imposible desobediencia y violación de la norma lleva consigo la correlativa imposición de una determinada sanción. Coacción, o coercibilidad entendida como posibilidad de coacción, aparecen así en última instancia como dimensiones esenciales, fundamentales si se quiere, de la normatividad jurídica». (DÍAZ: *Sociología...*, *op. cit.*, p. 26). También KELSEN afirma que «Un orden heterónimo sin sanciones no tiene sentido pues carecería del medio específico para lograr su cumplimiento» (H. KELSEN: *Compendio de Teoría General del Estado*. Barcelona, Editorial Blume, 1979, p. 59).

¹⁰ L. LEGAZ LACAMBRA: *Filosofía del Derecho*, Barcelona, Bosch, 1961, p. 376.

ción¹¹. Toda conducta que contraría lo que el Derecho impone tiene unas consecuencias negativas o una ausencia de las consecuencias deseadas —la pérdida de ventajas, la ineficacia de los actos, ...— pero no siempre conlleva e implica la aflicción de un mal¹². Así DE CASTRO señala que «los medios de reacción del Derecho frente al acto o la situación antijurídica son muy diversos. Los de carácter positivo más importantes son: la ejecución forzosa, la autorización de la propia defensa, la pena, la acción de indemnización de daños y perjuicios, la actuación impeditiva de las autoridades y la responsabilidad administrativa. Entre las de carácter negativo se encuentran la nulidad del acto, la pérdida de ventajas y la no colaboración de los funcionarios públicos». Resultan especialmente prolíficas en el ámbito tributario las medidas de coacción que no son, o que no pretenden adoptar el *nomen iuris* de sanción. Así cabe citar al recargo por regularización extemporánea —híbrido represivo-indemnizatorio—, el cierre registral ante diversos incumplimientos, y la ineficacia de operaciones mercantiles por carecer de NIF. Se trata de medidas complejas y heterogéneas, alguna de ellas enmascara una sanción —v.gr. recargo—, otras se mueven en la ambivalencia y comportan, además de la distorsión al tráfico jurídico, el traspaso de obligaciones de control a terceros¹³. Esta problemática se planteará sobre todo al analizar las infracciones que afectan al Número de Identificación Fiscal. En concreto, en la aplicación de medidas coactivas que conllevan la ineficacia de actos jurídico-privados, v.gr. cierre registral, cancelación de cuentas... Por ello, una cosa es que tales medidas sean coactivas, otra muy distinta, que sean sancionadoras, y otra, también distinta, que sean adecuadas por las distorsiones que originan en el tráfico económico. La medida de cierre registral y la ineficacia de operaciones mercantiles originan el traspaso de tareas de coacción y control a manos de terceros, a manos de particulares. La ley de prevención del fraude (Ley 36/2006, de 29 de noviembre) ha sido especialmente prolífica

¹¹ Las garantías de la sanción no son aplicables a otros ámbitos en los que se ejerza coacción. En tal línea la doctrina del TC «los postulados del art. 25 CE no pueden aplicarse a ámbitos que no sean específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica, como resulta de las SSTC 73/1982 (RTC 1982, 73), 69/1983 (RTC 1983, 69) y 96/1988 (RTC 1988, 96), a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen un verdadero carácter sancionador» (STC 164/1995, de 8 de noviembre [RTC 1995, 164], F. 4).

¹² DE CASTRO: *Derecho...*, op. cit., p. 594. Sobre medidas coactivas ver también J. SUAY RINCÓN: *Sanciones administrativas*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1989, p. 60.

¹³ En tal sentido ver la diferenciación entre comportamientos sancionadores y no en el tratamiento que efectuamos del recargo del art. 27 de la LGT.

en dicha técnica por lo que en la actualidad asistimos a un proceso de privatización de la tarea de coacción jurídica. El daño o perjuicio subjetivamente considerado como tal, por los beneficios mediatos e indirectos dejados de obtener, difícilmente puede considerarse sanción. Todo ello al margen que su eficacia para el tráfico o mercado pueda resultar pernicioso, o las medidas coactivas resultar inadecuadas. En todo caso, la existencia de un daño patrimonial no atribuible a la compensación o restitución de otro previamente causado, ha de considerarse *prima facie* como sanción. La lesión directa, objetiva y evaluable sobre el patrimonio del sujeto que no obedezca a reintegrar un previo menoscabo resulta una lesión, un mal. Dicho mal será sanción, aunque no existe un procedimiento sancionador, ni se otorgue el *nomen iuris* de sanción a sus consecuencias. La calificación jurídica no desvirtúa la naturaleza de aquello que es.

También se ha de diferenciar la existencia de instituciones que conlleven coactividad, de la utilización coactiva de las instituciones. En definitiva, una utilización que supone un mal uso o abuso de las potestades administrativas. En puridad se origina una desviación de poder, ya que supone la utilización de mecanismos jurídicos para fines distintos de los que estaban concebidos. Un ejemplo podría resultar el dilatar la apertura de un procedimiento sancionador con el fin de obtener, en el procedimiento de inspección, pruebas posteriormente utilizables en aquél¹⁴. Otro ejemplo podría ser el de la aplicación arbitraria del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles. La estimación indirecta actúa genéricamente sobre el presupuesto de determinados incumplimientos formales —relativos a la presentación de declaraciones tributarias, obligaciones contables, y resistencia— que impiden el conocimiento de los datos básicos para la determinación de la base imponible. Ha de existir una relación directa entre el incumplimiento señalado y la imposibilidad de conocer las bases, según el método de estimación aplicable. La exigencia defectuosa o poco rigurosa de tal inferencia, puede conllevar una instrumentalización coactiva de la institución. Con ello, *de facto*, se compelería al cumplimiento de tales obligaciones formales; no tan sólo con la amenaza de una sanción, sino también con las eventuales consecuencias negativas que supondría la aplicación tributaria de tal régimen. Dicha utilización ha de ser corregida, pues constituye una desviación de poder al utilizar facultades tributarias con fines diversos, y la aplicación desviada de dicho régimen tendría una finalidad de compulsión propia de la sanción.

¹⁴ Supuesto ya comentado en M. A. SÁNCHEZ HUETE: *La graduación de las sanciones en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2006, pp. 220-222.