

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Magín Pont Clemente

Abogado

Master en Derecho Tributario

“Existe la necesidad de propugnar la colaboración y la armonía de las diversas disciplinas en nombre del principio de la unidad superior del derecho y de la solidaridad de las normas jurídicas”

(RODRIGO URÍA, en una conferencia celebrada el 25 de abril de 1944, en la Academia Castrense del Notariado. Reproducido por SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas”. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 70, abril/junio 1991. Pág. 147.)

1. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR A RAÍZ DE LA LEY 1/1998, DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y DEL REAL DECRETO 1930/1998, DE 11 DE SEPTIEMBRE. SU AUTONOMÍA FRENTE AL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

1.1 Inicio

2.1.1 Acto administrativo

2.1.2 Requisitos

2.1.3 Notificación

1.2 Interrupción de la prescripción de la infracción y de la sanción

1.2.1 La prescripción en la Ley General Tributaria hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes.

1.2.2 La Ley 1/98. Nacimiento de un procedimiento sancionador autónomo del procedimiento de comprobación e investigación

1.2.3 Análisis de la reforma prevista

E S T U D I O S

1.3 Los órganos en el procedimiento sancionador tributario por infracción grave

1.3.1 Órganos competentes para iniciar, para instruir, y para resolver

1.3.2 Análisis crítico

1.4 Los órganos en el procedimiento sancionador tributario por infracción simple

1.5 Los órganos en el procedimiento sancionador tributario por infracción simple o grave con imposición de sanciones no pecuniarias

1.6 Instrucción

1.6.1 El período de prueba

1.6.2. Propuesta de resolución

1.6.3. El trámite de audiencia

1.7 Resolución

1.7.1 En un supuesto de conformidad

1.7.2 En un supuesto de disconformidad

1.8 El contenido de la resolución

1.9 Duración del procedimiento

1.9.1 Caducidad del procedimiento

1.9.1.1 Dies a quo y dies ad quem

1.9.1.2 Reapertura del expediente por caducidad del procedimiento

1.10 Tramitación abreviada del procedimiento

2. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA DE LEGE FERENDA

3. BIBLIOGRAFÍA

Miguel Ángel Clemente

I. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR A RAÍZ DE LA LEY 1/1998, DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES Y DEL REAL DECRETO 1930/1998, DE 11 DE SEPTIEMBRE. SU AUTONOMÍA FRENTE AL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

La Ley 1/98 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en adelante LDGC, ha consagrado al fin en el ordenamiento tributario la separación entre procedimiento de gestión y liquidación, y, procedimiento sancionador, elevando a rango de ley algunos de los criterios contenidos en la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990.

El Tribunal Constitucional, en esa sentencia, manifestó, entre otras cosas que: *“si en el acta se configuran hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción merecedora de sanción”*

Así el artículo 34.1 de la LDGC dispone:

“La imposición de las sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.”

El artículo 34 de la LDGC ha supuesto un paso importante en el ordenamiento español con miras a consagrar definitivamente la autonomía del Derecho sancionador tributario dentro del Derecho tributario, y a la vez, permite analizar en clave de Derecho sancionador al Derecho sancionador tributario, que bebe de las mismas fuentes que el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo, por ser todas ellas expresión del *ius puniendi* del Estado. El RD 1930/1998 de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario¹, en adelante, RRST, ha devenido la ocasión perdida para elaborar una norma procedimental al menos igual de garantista que el Reglamento sancionador administrativo, pues al haber sido redactado por y para la Administración, predomina sobremanera el principio de eficacia frente a las garantías del presunto infractor en el seno del procedimiento sancionador tributario.

1.1. Inicio

El procedimiento sancionador tributario, en principio, al igual que el procedimiento sancionador administrativo o que el procedimiento penal puede iniciarse en

E S T U D I O S

cualquier momento dentro del plazo de prescripción establecido por la ley propia reguladora de cada uno de estos procedimientos, siguiendo los cauces procedimentales que tienen señalados. Ahora bien, el procedimiento sancionador tributario tiene una limitación temporal en aquellos casos en los que se haya interrumpido la prescripción de la obligación tributaria por haberse iniciado un procedimiento de comprobación e investigación. Ello es debido a que por mandato del artículo 49.2 letra j) del RGIT el actuario ha de incluir en el acta una mención a *"la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador, en el supuesto de que, (...), no esté justificada su iniciación"*², redacción ésta que proviene de una concepción del ciudadano como permanente trasgresor de la norma tributaria.

El RGIT, a renglón seguido, señala que si no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador en los plazos que veremos a continuación, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la LGT en materia de revisión de actos administrativos.³

Respecto de las actas de conformidad, se remite al artículo 60.2 del mismo Reglamento, que dispone que se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de ésta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector Jefe por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente administrativo a que se refiere el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.

Con relación a las actas de disconformidad, el artículo 60.4 del RGIT señala que el Inspector Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones. Asimismo, continúa señalando el mismo artículo, dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses.

La lectura de los preceptos citados pone de manifiesto la aparente secuencia ordenada de procedimientos por la que *"apuesta"* el RGIT, primero procedimiento de comproba-

¹ Y se introducen las adecuaciones necesarias en el RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el RGIT.

² Reproducción parcial y literal del artículo 49.2 j) del RGIT.

³ El artículo 49.2 j) segundo párrafo del RGIT literalmente señala "A estos efectos, y si transcurridos los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 60 de este Reglamento, en relación a las actas de conformidad, y en el apartado 4 del artículo 60 respecto de las actas de disconformidad no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador en los plazos que veremos a continuación, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la LGT en materia de revisión de actos administrativos".

Acta de conformidad

ción e investigación, y posteriormente procedimiento sancionador⁴, pues del contenido del acta ha de desprenderse si el contribuyente va a ver modificada su situación procesal, para devenir imputado o presunto infractor de una norma tributaria en el seno de un incipiente procedimiento sancionador. Que ello sea así otorga seguridad jurídica al contribuyente, e impide, salvo que así lo acuerde el Inspector Jefe en los términos expuestos *supra*, que se inicie procedimiento sancionador si no consta así en el contenido del acta.

Si el acta de conformidad no prevé el inicio de un procedimiento sancionador, el transcurso del plazo de un mes para que se entienda dictado tácitamente por el Inspector Jefe acto administrativo de liquidación no plantea problemas desde el punto de vista del Derecho sancionador, ello con independencia de las controversias que el artículo 60.2 del RGIT haya generado en la doctrina y en la jurisprudencia.⁵

Mayores problemas plantea el transcurso del plazo de un mes cuando se trata de actas de disconformidad⁶ respecto de las cuales el Inspector Jefe ha de dictar acto administrativo de liquidación u ordenar el reinicio de las actuaciones de comprobación e investigación, para completar el expediente y proceder a dictar una nueva acta, sustitutiva de la anterior.

Sobre los efectos del incumplimiento del plazo de un mes, ha habido amplio debate por parte de la doctrina y de la jurisprudencia para intentar llegar a conclusiones válidas. Así ha habido autores como ANTÓN⁷ que entienden que "*no se fijan con cla-*

⁴ En el mismo sentido se manifiestan CERVERA TORREJON, F., MAGRANER MORENO, F., JUAN LOZANO, ANA M., en "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)", en *QUINCENA FISCAL*, nº 20, diciembre de 1998, pág. 19. Señalan estos autores "que existe una sucesión temporal entre el término de las actuaciones de comprobación e investigación, y la extensión de la correspondiente acta, y el inicio del correspondiente expediente para sancionar las infracciones graves. Dicha sucesión no es meramente causal, en el sentido de que el procedimiento sancionador se inicia porque se ha advertido la comisión de presuntas infracciones durante las actuaciones de comprobación e investigación, sino que la nueva redacción del artículo 49 del RGIT ha introducido una auténtica ordenación temporal que rige la iniciación del procedimiento sancionador (...)".

⁵ Puede admitirse que una propuesta de liquidación formulada en el acta inspectora de conformidad se convierta en liquidación notificada presunta si en el plazo de un mes no hay reparos por parte del Inspector Jefe? Se han subrayado las dificultades jurídicas y técnicas para admitir en nuestro Ordenamiento Jurídico la existencia de liquidaciones "presuntamente notificadas" a la vista de lo dispuesto en preceptos como el artículo 124.1 y 2 de la LGT, pues si una liquidación definitiva que no modifica la provisional debe notificarse, con cuanto más motivo deberá efectuarse la notificación cuando no estamos ante una liquidación provisional, sino sólo ante una propuesta de liquidación. Véase el comentario "Sobre la necesaria notificación de las liquidaciones tributarias", en *JT ARANZADI*, nº 72/1996, pág. 11. Véase También LOPEZ MARTINEZ, J y GOMEZ CABRERA, C en "La judicialización del procedimiento de inspección y las posibilidades de actuaciones de los inspectores jefes ante las propuestas de liquidación de las actas (Análisis crítico de la STSJ de Galicia de 18 de noviembre de 1993", *JT ARANZADI*, nº 78/1996.

⁶ Nos referimos a aquellas actas de disconformidad en las cuales se señala que no concurren los requisitos necesarios para acordar el inicio de procedimiento sancionador.

⁷ Cfr. ANTÓN J.A., "Actas de disconformidad", *IMPUESTOS*, tomo II/89, pág. 277.

E S T U D I O S

ridad los efectos del incumplimiento del plazo del mes que señala el artículo 60.4 del RGIT, por lo que resulta de aplicación la regla del artículo 49 de la LPA, hoy artículo 63 de la LRJAPPAC, que supone la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo". En idéntico sentido, la Sentencia del TSJ de Valencia de 9 de noviembre de 1994 declara que "los efectos del incumplimiento de la obligación de dictar la liquidación en el plazo de un mes, tal y como dispone el artículo 60.4 RGIT, no son otros que los dispuestos en el artículo 49 LPA, de tal suerte que a juicio del Tribunal quiere decir: a) Plazos procedimentales: sólo dan lugar a la responsabilidad del funcionario causante de la demora. B) plazos para el ejercicio de derechos y potestades administrativas: trae como consecuencia su conculcación la invalidez de los actos administrativos. Esta solución está en línea con una interpretación jurisprudencial de los principios constitucionales de seguridad jurídica y eficacia de la Administración".⁸

Sin perjuicio de que doctrina y jurisprudencia entendieran que el incumplimiento del mencionado plazo de un mes tenía como consecuencia la invalidez de los actos administrativos que se dictasen una vez transcurrido dicho lapso de tiempo, es necesario recordar que a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 1998 se ha trasladado la discusión del artículo 60.4 del RGIT al 31.4 del mismo cuerpo normativo, al entender que el procedimiento de comprobación e investigación finaliza con el acto administrativo de liquidación, y que el transcurso de más de seis meses entre el acta y el acto administrativo dictado por el Inspector Jefe supone considerar la ficción de que no se había interrumpido la prescripción, cuya consecuencia más inmediata en algunos casos, era la prescripción sobrevenida del derecho de la Administración Tributaria a determinar nuevamente la deuda tributaria y a imponer sanciones, quedando pues aquella cuestión, la del artículo 60.4 del RGIT en un segundo plano.

El motivo por el que le dedicamos atención a esta cuestión responde a la necesidad que nos surge de intentar resolver el siguiente problema: Supongamos un contribuyente que suscribe un acta de disconformidad en la cual se afirma que no concurren indicios suficientes para iniciar procedimiento sancionador, y que en consecuencia el acta es de mera rectificación. Transcurre más de un mes sin que el Inspector Jefe dicte acto administrativo, y al tercer mes, ordena la ampliación de actuaciones por tres meses, concluidos los cuales se incoa nueva acta de disconformidad y se inicia en ese momento procedimiento sancionador. ¿Cómo opera el plazo de un mes desde la perspectiva del Derecho sancionador? ¿Es nulo el procedimiento

⁸ Reproducido parcialmente el FJ primero. *IMPUESTOS*, Tomo 1/95, pág. 909.

Méjico. Sent. Colección

sancionador que se inicia ahora? ¿Qué puede hacer el presunto infractor ante esta manera de proceder administrativa?

Es necesario en este punto, traer a colación la Ley 4/1999, de 13 de enero, modificadora de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de RJAPPAC, que señala que *"en todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento así como, en su caso, los efectos de su falta de resolución serán los previstos en la norma tributaria"*, lo que supone inaplicar el artículo 63.3 de la LRJAPPAC, que es una norma de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y no de procedimiento administrativo común.

Comparto en este punto la opinión de CERVERA TORREJON, F., MAGRANER MORENO, F., JUAN LOZANO, ANA M.⁹, cuando señalan que *"la redacción del RD 1930/1998 es tajante"*, al entender que la misma no deja margen a otra interpretación, al ser taxativos los términos de la misma, lo que significa que transcurrido ese lapso de tiempo, la Inspección de los Tributos ha dejado decaer su derecho a iniciar expediente sancionador.

Para estos autores¹⁰ la lectura del artículo 49 in fine del RGIT les sugiere que los redactores del RREST estaban pensando en los procedimientos especiales de revisión y, en particular, parece que el supuesto más frecuente puede venir constituido por la revisión de oficio del artículo 154 de la LGT, determinada por la aportación de nuevas pruebas ignoradas por la Administración al dictar el acto objeto de revisión.

1.1.1 Acto administrativo de inicio

El acuerdo de iniciación del procedimiento, esto es, el acto administrativo de apertura de expediente sancionador, tiene la consideración de acto de trámite, que en consecuencia deviene irrecurrible¹¹, pero cuya ausencia supone la nulidad del procedimiento por vulneración del derecho de defensa, así como por vulneración de las normas de procedimiento, por ser éste un requisito imprescindible en la tramitación del mismo,

⁹ *Op. cit.*, pág. 19.

¹⁰ *Ob. cit.*, pág. 19.

¹¹ Si que existe un cauce procedimental para impugnar este acto administrativo, cual es el de la protección jurisdiccional especial de la Ley 62/1978, que es el único posible para oponerse a los actos de trámite cuando en ellos se aprecia conculcación de un derecho fundamental de la persona, y es obvio que en cualquier estado del trámite del expediente ello puede ocurrir y es atendible la protección.

E S T U D I O S

ausencia incardinable en los supuestos de nulidad del artículo 62 de la LRJAPPAC. Por el mismo camino se encuentra la opinión de SESMA SÁNCHEZ¹².

Deviene, en puridad, el momento procesal en el que se interrumpe válidamente la prescripción de la infracción que se hubiera podido cometer, tal y como argumentaremos con detenimiento en el epígrafe 1.2 de este trabajo. Ocurre, sin embargo, que la Administración Tributaria, a raíz de la separación de procedimientos operada por la LDGC y de algunos artículos publicados¹³, señala expresamente en los actos administrativos de inicio de procedimientos de comprobación e investigación que, con la notificación de inicio de ese procedimiento, se interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a imponer sanciones, lo que significa que mediante ese acto se interrumpe la prescripción de la infracción. Ello supone, amén de vulnerar todas las garantías de los presuntos infractores, y de poner en evidencia, más si cabe, el conflicto entre el derecho a no declararse culpable *versus* obligación de facilitar datos a la Hacienda Pública, viciar de contenido el procedimiento de comprobación e investigación, pues ello significa volver a mixtificar el procedimiento de comprobación e investigación como si la LDGC jamás se hubiese incorporado al Ordenamiento Tributario.

1.1.2 Requisitos

El artículo 29.2 del RRST señala que el acto administrativo de inicio de expediente sancionador deberá contener los siguientes extremos:

- Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.
- Hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, incluyendo la cuantificación de las mismas.
- Órgano competente para la resolución del expediente.
- Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento y del momento y plazos para su ejercicio.

Dicho contenido mínimo no contiene, a diferencia del artículo 135 de la LRJAPPAC y del artículo 13 del REPEPOS, la obligación de referenciar la identidad del instructor, ni el régimen de recusación de los mismos – omisión que suple la instrucción

¹² En "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario". *REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA*, nº 42, pág. 133. Señala que "en cuanto al acto de trámite será necesario advertir el carácter de irrecurrible del mismo, salvo que vulnere una garantía fundamental del ciudadano (como impedir, por ejemplo, la recusación del órgano competente para resolver, la incoación de expediente tratándose de infracciones prescritas o la adopción de medidas provisionales irracionales o desproporcionadas...) en cuyo caso, debería admitirse la posibilidad de su reclamación independiente. En caso contrario, sería prudente advertir las consecuencias que pueda ocasionar un defectuoso contenido de tales acuerdos de iniciación a los fines de su posible subsanación de oficio o a instancia de parte en un plazo determinado".

¹³ PONT CLEMENTE, M.: "La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias a la luz de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes". *FISCAL AL DÍA*, nº 7, septiembre de 1999, págs. 29-33. MAS RAUCHWERK, M. y CORONAS GUINART, J. M., "La prescripción tributaria", *FISCAL AL DÍA*, nº 19, marzo de 2000, págs. 15-46. Interpretación asimismo sugerida sutilmente por ARIAS VELASCO, J., "El Expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares". *QUNCENA FISCAL*, nº 6, marzo 1999, pág. 44.

Módulo de Procedimientos

9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la LDGC, en su apartado 14.2.1.a)-. A pesar del silencio legal, y a la vista de la falta de legitimación de la mencionada instrucción, sólo cabe remitirse a las reglas generales del artículo 29 de la LRJAPPAC. Con relación al procedimiento de comprobación e investigación, sí se prevé expresamente la figura de la recusación en el artículo 33.3 del RGIT, aprobado por el RD 136/2000¹⁴, que contiene una remisión expresa al mencionado artículo 29 de la LRJAPPAC, resultando criticable el silencio legal y reglamentario existente en sede de procedimiento sancionador. En el proceso penal, el derecho a ser informado de los hechos que se le imputan al presunto responsable, viene recogido en el artículo 520 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en términos parecidos.

SESMA SÁNCHEZ¹⁵ señala como *"criticable que se haga constar junto a la calificación de los hechos como infracción, la cuantificación de las sanciones aplicables. (...) este modo de proceder supone prejuzgar la culpabilidad del sujeto, el resultado del procedimiento y, cuando menos, coarta o condiciona la capacidad de defensa del presunto infractor"*.

El objeto de esta comunicación, según tiene declarado el TC en sendas sentencias de 18 de abril y de 11 de septiembre de 1985 es el *"de lograr un equilibrio entre acusador y acusado, imposible de conseguir en caso de desconocerse, por el acusado los hechos que se le imputan y su calificación jurídica"*.

1.1.3 Notificación

Ni la LDGC, ni el RGIT, ni el RRST hacen mención expresa a las formas de notificación del acto administrativo de apertura de procedimiento sancionador ni a los requisitos de la notificación por lo que habremos de remitirnos a la LGT.

El artículo 105.3 de la LGT señala que en los procedimientos de gestión, liquidación comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción, así como de la fecha, la identidad de quién recibe la notificación y el contenido del acto notificado. Brilla por su ausencia una mención al procedimiento sancionador, respecto del cual la normativa sobre notificaciones mantiene el más absoluto silencio¹⁶, lo cual sólo se explica si se observa que la separación de procedimientos y su incorpora-

¹⁴ De 4 de febrero por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

¹⁵ Cfr. *op cit.*, pág. 132.

¹⁶ Observación ya advertida por SESMA SÁNCHEZ, B., al señalar que *"este acuerdo de iniciación deberá ser notificado al presunto responsable y, aunque el nuevo régimen de notificaciones de actos tributarios contenido en el artículo 105.3 de la LGT no podía haber mencionado a los actos derivados de un procedimiento sancionador, lógicamente hay que entender que la notificación de dicho acuerdo seguirá lo dispuesto en este precepto"*, y contenida en *op. cit.* pág. 133.

E S T U D I O S

ción al Ordenamiento Tributario no se han realizado modificando en lo menester la LGT, sino aprobando, por motivos exclusivamente efectistas, la LDGC. Legislar de esa guisa tiene consecuencias, a modo de paradojas, como las ahora observadas.

1.2 Interrupción de la prescripción de la infracción y de la sanción

Acerca de esta cuestión, ciertamente no pacífica y un mucho polémica en la doctrina y en la jurisprudencia, preciso es distinguir dos etapas dos etapas: uno anterior a la Ley 1/1998, y, otra, posterior a la misma.

1.2.1 La prescripción en la Ley General Tributaria hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes

La prescripción ha venido regulada desde la promulgación de la LGT en los artículos 64 a 67¹⁷, como una forma de extinción de la relación jurídico obligatoria.

La iniciación del procedimiento de comprobación e investigación suponía tradicionalmente la interrupción de la prescripción tanto a efectos de la deuda tributaria propiamente dicha como de la infracción tributaria que hubiese podido cometerse, así como de la sanción que pudiera derivarse, todo ello, a pesar de la confusa regulación que de la misma hacia la LGT.

¹⁷ Así el artículo 64 de la LGT disponía:

Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

El artículo 65, reza como sigue:

El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior, como sigue:

En el caso a), desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; en el caso b) desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario, en el caso c), desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones, y en el caso d), desde el día en que se realizó el ingreso indebido.

El artículo 66:

1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. A estos efectos, se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

c) Por cualquier aclaración del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

2.- El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia.

Miguel Ángel Clemente

Junto con estos artículos, no hemos de olvidar, por su importancia, el artículo 58 de la LGT, que incorpora entre los elementos integrantes de la deuda tributaria a la sanción, así como el artículo 30 del RGIT, que dispone en su apartado 3 que:

“La comunicación debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección, que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos:

a) *La interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo (...).”*

Queremos traer aquí a colación, brevemente, la deficiente técnica gramatical empleada por el legislador de 1963 en la redacción del artículo 64 de la LGT, que ha generado numerosas discusiones doctrinales, y en particular de la letra c), transcrito *supra*.

FALCÓN Y TELLA¹⁸, para salvar la mala redacción de la letra c) del mentado artículo, sostiene que este precepto se refiere en realidad, *“a la prescripción de la responsabilidad derivada de la infracción más que a la prescripción de la acción para imponer sanciones, pues lo que prescribe es dicha responsabilidad y no directamente la potestad sancionadora, que, como todas las potestades es imprescriptible. La potestad sancionadora no podrá ejercitarse, en algún caso concreto, cuando desaparezca el presupuesto habilitante –la responsabilidad derivada de la infracción – como consecuencia de la prescripción, pero la potestad perdura y puede ser utilizada en otros supuestos”*.

LONGAS LAFUENTE¹⁹ sostiene, en cambio, que *“la Ley 30/1992, de 26 de noviembre es aplicable directamente al ámbito tributario en aquellos artículos que recogen las bases del régimen jurídico. Entre estos se encuentra el artículo 130.1 de la citada Ley, que será supletorio en ausencia de norma expresa. Si consideramos que el artículo 64 c) de la LGT no regula expresamente la prescripción de las infracciones tributarias, deberemos concluir con la aplicación del artículo 130.1 de la Ley 30/1992”*.

En cuanto a la prescripción de las sanciones, entiende FALCÓN Y TELLA²⁰ con PEREZ ROYO, que si se trata de una sanción pecuniaria, *“debe considerarse incluida dentro de la fórmula del apartado b) del artículo 64 de la LGT, relativo a la prescripción de la “acción” para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. A efectos de prescripción, por tanto, las sanciones ya impuestas forman parte de la deuda tributaria, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 58 de la LGT. Esta situación, sin embargo,*

¹⁸ Cfr. “La prescripción de Tributos y Sanciones”, *REDF*, nº 98, abril/junio 1998, pág. 263.

¹⁹ Cfr. “El plazo de prescripción de las infracciones tributarias: Estudio del artículo 64 c) de la Ley General Tributaria. Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre”, *CRÓNICA TRIBUTARIA*, número 80, 1996, pág. 96.

²⁰ Cfr. *op.cit.*, pág. 264.

E S T U D I O S

no resulta satisfactoria, pues la consideración de las sanciones como un elemento de la deuda conlleva la aplicación del régimen de la prescripción de la obligación tributaria, lo que en ocasiones, resulta difícilmente compatible con los principios que rigen la prescripción penal”.

1.2.2 La Ley 1/98. Nacimiento de un procedimiento sancionador autónomo del procedimiento de comprobación e investigación²¹

A raíz de la reforma operada a través del artículo 34 de la LDGC, surge la duda relativa a determinar el alcance de la separación del procedimiento de comprobación e investigación *versus* procedimiento sancionador.

Es por ello, que hay que analizar en primer lugar, las relaciones entre procedimiento tributario estricto y procedimiento sancionador tributario. Parece evidente que el primero se constituye en preliminar del segundo²². Para llegar a una verdadera separación entre los procedimientos debe poderse afirmar que los dos órdenes, el liquidatorio y el sancionador, son radicalmente distintos, y que los requerimientos de prueba en ambos son también distintos. En efecto, en el orden liquidatorio aunque la Administración debe probar los hechos constitutivos de su derecho, puede aplicar para ello las presunciones que establecen las normas o aquellos procedimientos indiciarios que el legislador haya previsto. El contribuyente puede también aceptar determinados hechos como válidos en ese preciso orden liquidatorio. Pero en el orden sancionador, la prueba de los hechos debe ser radicalmente estricta, dado que rige el principio de presunción de inocencia y aquí no caben ni presunción ni estimaciones indiciarias, sino pura y llanamente prueba de los hechos.

Llegados a este punto, tenemos que el procedimiento tributario estricto se configura aparentemente como previo al procedimiento sancionador, y que, en consecuencia, solamente cuando aquél ha concluido –momento en el que se dicta el acta– se inicia el procedimiento sancionador, poniendo en conocimiento del ciudadano la apertura del mismo, y su condición de imputado²³.

La pregunta que se nos plantea es la siguiente: ¿La autonomía del procedimiento sancionador frente al procedimiento tributario estricto llega hasta tal extremo, que la

²¹ Las páginas relativas a esta cuestión, son en su mayor parte, reproducción de un artículo publicado por este autor en *op.cit.*, págs., 29 a 33.

²² Así se desprende de la lectura, por ejemplo, del artículo 63.bis del RGIT, que en su párrafo segundo señala: “A estos efectos, se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, de conformidad con lo previsto en el artículo 49 de este Reglamento (...)”, de lo que se colige precisamente la secuencia ordenada de procedimientos a la que me he referido antes.

²³ Sin embargo, el artículo 63 bis del RGIT parece señalar lo contrario, al prever que el procedimiento sancionador se puede iniciar en cualquier momento de la tramitación del procedimiento de comprobación e investigación, regulación que tiene su fundamento, como expondremos más adelante, en el traslado del tanto de culpa al Ministerio Fiscal.

Algunos Factores Circunstanciales

prescripción del derecho de la Administración a perseguir la infracción tributaria no queda interrumpida hasta el momento en el que se notifica la apertura del expediente sancionador al presunto infractor de la norma tributaria, hasta ese momento, ciudadano-contribuyente?²⁴.

Antes de intentar resolver la cuestión, analizaremos como se resuelve la misma en el Derecho penal y en el Derecho sancionador:

En Derecho penal, rige como principio general, que la prescripción del delito sólo queda interrumpida a partir del momento en el que se le comunica al presunto imputado que se halla inmerso en un proceso penal por la presunta comisión de un delito. Recientemente, el Tribunal Supremo configuró la denominada "*teoría de la banda*", en el asunto "*MAREY*", en virtud de la cual, iniciado el procedimiento penal contra una persona determinada, los efectos de la misma podían extenderse a efectos del cómputo de la prescripción a otras personas que posteriormente devinieran imputadas en el mismo procedimiento penal.

En Derecho sancionador administrativo, la cuestión queda resuelta por la LRJAP-PAC que en su artículo 132.2 establece:

"El plazo de prescripción de las infracciones comenzará a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido.

Interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, (...)".

Concluimos pues, que dentro del Derecho sancionador, el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo, se rigen básicamente de igual modo: No queda interrumpida la prescripción, en principio, hasta el momento en el que se le notifica al ciudadano su nueva situación procesal, esto es, imputado.

Procede ahora volver al Derecho sancionador tributario.

En primer lugar, el artículo 30.3 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, pone trabas a una interpretación que nos lleva a la misma conclusión que en el resto del Derecho Sancionador. Éstas, sin embargo, quedan superadas por dos motivos:

²⁴ En términos similares, se plantearon la cuestión CERVERA TORREJON, F., MAGRANER MORENO, F., JUAN LOZANO, ANA M., dejando la solución en el aire. "¿Los actos desarrollados por la Administración Tributaria para comprobar y liquidar la deuda tributaria –que claramente tiene virtualidad interruptiva sobre el plazo de prescripción para liquidar- interrumpen también el plazo de prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias o, por el contrario, este último plazo sólo se interrumpe con la iniciación del procedimiento sancionador?" *op.cit*, pág. 16-17.

E S T U D I O S

A/ Por la manifiesta ilegalidad del citado artículo 30.3, pues contraviene el principio de legalidad, y en particular el artículo 10 de la LGT, que establece la reserva de ley en materia de plazos de prescripción, que se hace lógicamente extensible a los actos que válidamente interrumpen la misma.

B/ Porque el artículo 30.3 del RGIT ha de ser, cuanto menos, reinterpretado a la luz del artículo 34.1 de la LDGC.

En segundo lugar, el artículo 66 de la LGT, mantiene su redacción anterior, y por tanto, la literalidad de la norma difiere de las soluciones que el Derecho penal y el Derecho sancionador administrativo ofrecen en sus respectivos cuerpos normativos. Aparentemente las cosas siguen igual, sin embargo, entendemos que el artículo 66 de la LGT debe ser reinterpretado a la luz de la Constitución de 1978, a la vista de los principios que rigen el procedimiento sancionador, y por ende de la LDGC. Y ello sobre la base de una serie de motivos que iremos desgranando sucesivamente:

1/Las actuaciones a que se refiere el art. 66 a) se realizan frente al sujeto pasivo, y no frente al presunto infractor. Mientras en el Ordenamiento Tributario la figura del "*imputado*" no tenía carta de naturaleza, todas las actuaciones se realizaban frente al sujeto pasivo, persona en la que concurrían al mismo tiempo la condición de obligado tributario y responsable de la infracción tributaria, sin que ello diera lugar a procedimientos distintos. En el contexto del histórico legislador de la LGT, las actuaciones tendentes a perseguir la infracción tributaria no tenían sustantividad propia, sino que la sanción simplemente era un elemento más de la deuda tributaria, que se determinaba sin el denominado "*derecho al procedimiento*". Entendemos pues, que la redacción del artículo 66 respondía perfectamente a aquel estado de las cosas, y a la histórica concepción de la sanción como elemento integrante de la deuda tributaria.

Volviendo a la frase inicial de este apartado 1, las consideraciones efectuadas *supra*, han de ser revisadas a la luz del nacimiento de un procedimiento sancionador tributario autónomo del procedimiento tributario estricto. De no ser así, convertiríamos al presunto infractor de una norma tributaria en un ciudadano de peor condición que el presunto infractor de una norma administrativa o de una norma penal. Luego veremos porque.

La consecuencia más inmediata de la aparición del procedimiento sancionador, como procedimiento distinto y separado del procedimiento de comprobación e investi-

²⁴ En términos similares, se plantearon la cuestión CERVERA TORREJON, F., MAGRANER MORENO, F., JUAN LOZANO, ANA M., dejando la solución en el aire. "¿Los actos desarrollados por la Administración Tributaria para comprobar y liquidar la deuda tributaria –que claramente tiene virtualidad interruptiva sobre el plazo de prescripción para liquidar- interrumpen también el plazo de prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias o, por el contrario, este último plazo sólo se interrumpe con la iniciación del procedimiento sancionador? *op.cit.*, pág. 16-17.

Magno Post-Cesante

gación, es el nacimiento de una figura dotada de sustantividad propia, titular de una serie de garantías y derechos que le son expresamente reconocidos, que denominamos presunto infractor. Ello no significa que antes de la LDGC no existiera tal figura, pero desde luego no con el vigor actual, consecuencia de la separación de procedimientos.

A raíz de la separación de ambos procedimientos, el procedimiento tributario estricto queda en estado de pureza, en el sentido de que su objeto es exclusivamente tributario, determinar el hecho imponible, cuantificar el mismo, recaudar la deuda tributaria, etc... siendo el ciudadano en calidad de sujeto pasivo quién actúa frente a la Administración Tributaria. Es evidente que durante la sustanciación de éste, la figura del presunto infractor brilla por su ausencia, siendo irrelevante a estos efectos, que la persona del sujeto pasivo y la del presunto infractor puedan coincidir, cosa que ocurre habitualmente.

Ahora bien, la condición de sujeto pasivo y de presunto infractor, recaído sobre una misma persona, son incompatibles en el tiempo, por la secuencia ordenada de procedimientos prevista en el Ordenamiento Jurídico, -primero procedimiento tributario estricto, segundo procedimiento sancionador-, de tal manera que la figura del presunto infractor sólo aparece en escena una vez concluido el procedimiento de comprobación e investigación, esto es, en el momento en el que se le comunica al sujeto pasivo su condición de presunto infractor de alguna norma tributaria. Ese momento temporal es el de la notificación de la apertura del expediente sancionador, mediante el correspondiente acto administrativo.

A la vista de lo anterior, parece concluirse que el procedimiento sancionador se inicia, a todos los efectos, en el momento de la notificación de la apertura de expediente sancionador.

2/ El presunto infractor de una norma tributaria, está protegido por una serie de garantías de carácter procesal, como consecuencia precisamente de la situación de "*imputado*" en la que se encuentra. Éstas son, entre otras, el derecho de audiencia e igualdad de partes, junto con otros, como el principio de presunción de inocencia e "*in dubio pro reo*". Estas garantías son las mismas, con ciertos matices, que las que ostenta el presunto infractor de una norma penal o el de una norma sancionadora administrativa, de tal manera que en el plano de las garantías descritas no se producen diferencias dentro del Derecho sancionador, mostrando algo tan deseable como es la unidad del Ordenamiento Jurídico.

Ahora bien, ¿existen argumentos que justifiquen que el instituto de la prescripción opere de forma distinta dentro de las distintas ramas del Derecho sancionador, en lo que atañe a los actos que válidamente la interrumpen?, ¿Significa esto que el presunto infractor de una norma tributaria es un ciudadano de peor condición que el presunto infractor de una norma administrativa o de una norma penal?, ¿Infringe acaso el principio de igualdad, el de seguridad jurídica?, ¿Genera indefensión?

E S T U D I O S

Suele definirse la prescripción penal como la extinción por el transcurso del tiempo del derecho del Estado a imponer la pena o a hacer ejecutar la pena ya impuesta. Sin embargo, para dar cabida en este concepto a la prescripción de las infracciones y sanciones no criminalizadas, entendemos que es preferible aludir a la extinción de la responsabilidad derivada de la infracción, por un lado, y de las sanciones ya impuestas, por otro. La prescripción en materia de infracciones y sanciones se caracteriza por provocar un efecto extintivo de la responsabilidad derivada de las infracciones cometidas o de las sanciones ya impuestas, según los casos. La prescripción descansa en este sector del ordenamiento, en el principio de seguridad jurídica, pues el paso del tiempo dificulta la investigación de la infracción y crea una confianza en que ésta ya no será sancionada. Como indica la STS de 5 de enero de 1988, "*la prescripción penal responde a principios de orden público primario. "Es de orden público, interés general y política penal"*" (STS de 1 de febrero de 1968), "*respondiendo a la necesidad de que no se prolonguen indefinidamente situaciones jurídicas expectantes del ejercicio de acciones penales*" (STS de 31 de mayo de 1976).

Precisamente es esa función de garante del principio de seguridad jurídica de que goza la prescripción penal, el fundamento esencial que nos invita a afirmar que carece de sentido que la iniciación del procedimiento tributario estricto con conocimiento formal del sujeto pasivo interrumpa la prescripción de las infracciones y sanciones en el orden sancionador tributario, máxime cuando se desconoce todavía si se ha producido infracción alguna. Carece de sentido atribuir efectos interruptivos de la prescripción de las infracciones y sanciones al acto administrativo de apertura del procedimiento de comprobación e investigación o cualesquiera otro producido con conocimiento formal del sujeto pasivo, porque tienen por objeto cuestiones radicalmente distintas, y por ende, porque tal y como están regulados actualmente, éste se configura como anterior a aquél.

No creemos que el legislador haya deseado a propósito crear una situación de peor trato al presunto infractor de una norma tributaria frente al "*imputado*" en un procedimiento penal o sancionador administrativo. Simplemente, el legislador desconocía el verdadero alcance de la reforma operada en el artículo 34.1 de la LDGC. Probablemente, si en vez de incorporar una nueva ley al Ordenamiento Jurídico, se hubiera limitado a modificar la LGT, incorporando a ésta el mismo cuerpo normativo que el previsto en la LDGC, se hubiese dado cuenta de la contradicción en la que incurría el artículo 66 de la LGT y el 34.1 de aquel cuerpo normativo, y probablemente, hubiese podido evitar algunas de las cuestiones que plantea la aplicación de la LDGC respecto de la LGT, problemas que en ocasiones se resuelven en favor de aquélla (LDGC) sobre la base del viejo principio *lex posterior derogat lex anterior*, plenamente aplicable tratándose de normas de igual rango.²⁵

²⁵ SESMA SANCHEZ, B. *op. cit.*, pág. 141, camina por el sentido contrario, al precisar "que la aclaración normativa debe hacerse, en todo caso, para evitar que la separación procedimental provoque también una completa separación de las prescripciones sin efectos entre los procedimientos liquidadores, comprobadores y el sancionador".

Mirgin Pont Clemente

Resulta cuando menos artificial entender que las actuaciones realizadas en el seno del procedimiento tributario estricto puedan generar efectos interruptivos de la prescripción de las infracciones y sanciones, aparte de por los motivos ya expuestos, porque ello supone en el orden procesal que de alguna forma el procedimiento sancionador ya ha nacido, o cuando menos que existe la expectativa de que puede nacer en cualquier momento, lesionando los derechos del presunto infractor, que todavía no es tal porque no se le ha comunicado su nueva situación procesal, y que asimismo desconoce si va a iniciarse materialmente dicho expediente sancionador, lo cual casa mal con el fundamento de la prescripción en el Derecho penal, y por ende en el Derecho sancionador, cual es el principio de seguridad jurídica.

Procede concluir pues, que sólo interrumpe la prescripción de la infracción tributaria el inicio, con conocimiento formal del sujeto pasivo mediante la notificación al mismo, del acto administrativo de apertura de expediente sancionador. Invita a la misma conclusión la lectura del artículo 36.2 del RRST²⁶, referido a la prescripción de las sanciones no pecuniarias.

Para CERVERA TORREJON *et alii*²⁷, en cambio, sólo puede concluirse de esta forma bajo un formalismo riguroso, en virtud del cual; *"podría decirse que aquel principio jurisprudencial de independencia procedimental conduce a que sólo los actos que funcionalmente se insertan en el procedimiento sancionador pueden interrumpir el plazo de prescripción de las sanciones tributarias, con lo que el transcurso de éste continuará intacto mientras se desarrolla el procedimiento de liquidación"*.

1.2.3 Análisis de la reforma prevista

El proyecto de Ley de Acompañamiento a los Presupuestos del año 2001, prevé la modificación del artículo 66.1 de la Ley General Tributaria, en el sentido que sigue:

"1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a) b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador²⁸."

²⁶ "Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley General Tributaria en materia de interrupción de la prescripción, los plazos de prescripción para imponer sanciones no pecuniarias se interrumpirán por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente a imponer las sanciones pecuniarias de las que aquéllas traigan causa".

²⁷ *Op.cit.*, pág. 18.

²⁸ En negrita aparece la modificación introducida.

E S T U D I O S

Tal y como he señalado en otro lugar²⁹, si la modificación prevista del artículo 66 de la LGT llega a consumarse, el legislador convertirá al presunto infractor de una norma tributaria en un ciudadano de peor condición que el presunto infractor de una norma administrativa o de una norma penal, vulnerando, entre otros, los artículos 14, 24 y 103 de la Constitución.

En dicho artículo, se analiza la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, en lo atinente al alcance del principio de igualdad ante la Ley, para concluir que la desigualdad de trato que se produciría en el supuesto de que se aprobase la modificación del artículo 66 de la LGT, a tenor del Proyecto de Ley de Acompañamiento, no tendría amparo alguno, vulnerando, de esta forma, el principio de igualdad. No se aprecia de entrada una justificación objetiva y razonable que permita tratar de forma desigual situaciones idénticas. La introducción de elementos diferenciadores en la figura del infractor/imputado en las diversas ramas del Derecho sancionador sería arbitraria y carecería de fundamento racional, siendo explicable sólo desde el punto de vista de la voracidad recaudatoria de la Administración, que de esta forma vería garantizada la recaudación por este concepto, con independencia, en principio, del lapso de tiempo que transcurriera entre el inicio de uno y otro procedimiento. Así, se quiebra la unidad del Derecho sancionador, se deja vacía de contenido la modificación operada por la LDGC, se vuelve a la mixtificación de procedimientos, y en definitiva, la Administración pasa a estar sometida a la Ley, pero no al Derecho, (artículo 103 C.E.), con lo es obligado concluir que la citada modificación del artículo 66 de la LGT deviene inconstitucional.

1.3 Los órganos en el procedimiento sancionador tributario por infracción grave

Ha de distinguirse aquí en cuanto a órganos competentes, los que lo son para iniciar el procedimiento, los que lo son para instruirlo, y, los que lo son para resolver.

1.3.1 Órgano competente para iniciar, para instruir y para resolver

A) Para iniciar.- El artículo 29 del RRSST señala que el procedimiento se iniciará de oficio, mediante acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento, bien por propia iniciativa, bien como consecuencia de orden superior o petición razonada de otros órganos, sin precisar quién es el órgano competente, por lo que hay que remitirse, en lo que concierne a procedimientos sancionadores que tienen su origen en procedimientos de comprobación e investigación, al artículo 63 bis del RGIT, en la redacción

²⁹ Pont Clemente, Magín, "Acerca de la modificación prevista en el proyecto de Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, del artículo 66 de la ley general tributaria, relativo a la interrupción del plazo de prescripción de la infracción tributaria". FISCAL AL DÍA, nº 33. Noviembre de 2000.

Mogin Pont Clemente

dada por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en el que se señala que el órgano competente para acordar la iniciación del expediente sancionador será el funcionario, equipo o unidad que hubiese desarrollado la actuación de comprobación e investigación o *"aquél que se designe por el Inspector Jefe³⁰"* mediante autorización que éste podrá conceder, en ambos casos, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación.

Los conceptos propia iniciativa, orden superior y petición razonada han sido definidos en el artículo 11 del RD 1398/1993, de 4 de agosto por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, (en adelante REPEPOS), y que reproducimos por su acierto conceptual.

Se entiende por propia iniciativa la actuación derivada del conocimiento directo o indirecto de las conductas o hechos susceptibles de constituir infracción por el órgano que tiene atribuida la competencia de iniciación, bien ocasionalmente o por tener la condición de autoridad pública o atribuidas funciones de inspección, averiguación o investigación.

Orden superior es la orden emitida por un órgano administrativo superior jerárquico de la unidad administrativa que constituye el órgano competente para la iniciación, y que expresará, en la medida de lo posible, la persona o personas presuntamente responsables; las conductas o hechos que pudieran constituir infracción administrativa y su tipificación; así como el lugar, la fecha o período de tiempo continuado en que los hechos se produjeron.

Finalmente, del concepto petición razonada, el REPEPOS precisa que es la propuesta de iniciación del procedimiento formulada por cualquier órgano administrativo que no tiene competencia para iniciar el procedimiento y que ha tenido conocimiento de las conductas o hechos que pudieran constituir infracción, bien ocasionalmente o bien por tener atribuidas funciones de inspección, averiguación o investigación.

Una vez cerrado este breve paréntesis conceptual, hay que retomar la cuestión relativa al órgano competente para iniciar el expediente sancionador, señalando que del análisis de dichos preceptos puede concluirse:

1.- Que la autorización del Inspector Jefe para iniciar el expediente sancionador deviene preceptiva, y ha de producirse con anterioridad al acto administrativo de liquidación, sea expreso o tácito, con el que finaliza el procedimiento de comprobación e investigación. Se desconoce, por ausencia de regulación normativa, si la autorización ha

³⁰ Este entrecomillado ha sido incorporado en la Disposición Final Primera, apartado 12, del RD 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

E S T U D I O S

de ser verbal o escrita, los requisitos formales de la misma, y si la misma ha de incorporarse formalmente al expediente que posteriormente se iniciará. Desde nuestro punto de vista, la autorización debería incorporarse al expediente, como primer documento del mismo, que serviría de garantía al imputado de que el procedimiento que contra él se dirige se ha iniciado respetando el mandato de la norma, esto es, la necesidad de autorización del Inspector Jefe para que aquél pueda iniciarse.

2.- Hay que distinguir dentro de este epígrafe entre órganos competentes para solicitar o sugerir el inicio del mismo, órgano competente para autorizar el inicio del expediente sancionador y finalmente, entre órganos competentes para dictar el acto administrativo de apertura de expediente sancionador. Distinción ésta que nos recuerda que una cosa es la autorización para iniciar el expediente y otra muy distinta es el acto administrativo de apertura de expediente sancionador, que ha de contener los requisitos establecidos en el artículo 29 del RRSST, conforme hemos visto supra.

3.- El procedimiento sancionador tributario, a diferencia del procedimiento sancionador administrativo, sólo puede iniciarse de oficio, al no ser posible iniciar directamente el procedimiento a instancia de parte mediante denuncia. No obstante, mediante denuncia se podrá poner en conocimiento del órgano competente, la posible comisión de una infracción tributaria, para que si éste así lo acuerda, ordene la incoación de expediente sancionador. SESMA SÁNCHEZ³¹ advierte que *"aunque la denuncia pública dará origen, normalmente, a una previa actividad comprobadora, sería necesario precisar sus particularidades en un procedimiento sancionador a los efectos de determinar el alcance, por ejemplo, de las pruebas o testimonios del denunciante, de su actuación en el procedimiento sancionador o del propio desarrollo de las actuaciones previas a la incoación del expediente sancionador"*.

4.- Como habrá podido observarse el artículo 63 bis.2) *in fine* del RGIT prevé la posibilidad de que el Inspector Jefe autorice la apertura de expediente sancionador en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación, lo que supone, vía interpretativa, la posibilidad de que formalmente se inicie dicho procedimiento sancionador antes de la conclusión de aquél (entendiéndose por conclusión el momento en el que se dicta el acta). Ello supone romper con la secuencia ordenada de procedimientos que parecía haber previsto el Ordenamiento Tributario, en el sentido de que el procedimiento de comprobación e investigación tenía el carácter de previo al procedimiento sancionador, y éste no se iniciaba hasta que no se hubiera dictado el acta, (paso previo a la conclusión del procedimiento), de tal suerte que se cumplía con el mandato del artículo 29 del RRSST, que establece la necesidad de comunicar la cuantía de las posibles sanciones, y con el contenido del artículo 63.bis.1) del RGIT, que señala que se

³¹ *Cfr. op. cit.* pág. 131.

³² SESMA SÁNCHEZ, B., entiende en un sentido distinto la lectura del artículo 63 bis 1), pues para ella se deduce la "tramitación simultánea, procedimental y orgánica". *ib.cit.* pág 105.

Mapa Funcional

iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hayan incoado³². Si a ello le añadimos que para determinar el *quantum* de las sanciones pecuniarias se requiere conocer el importe de las cantidades dejadas de ingresar o el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos, parece plausible concluir que el Ordenamiento Tributario configura un procedimiento como previo al otro, a pesar de que esté previsto expresamente que no sea así.

Este inciso del artículo 63.bis.2 del RGI sólo se entiende, a nuestro juicio, si se pone en relación con el artículo 5 del RRST, relativo al reenvío del expediente al Ministerio Fiscal.

5.- Respecto de los procedimientos sancionadores que tengan su origen en una liquidación provisional surgida de un procedimiento de gestión, v.g.r., comprobaciones masivas de declaraciones del IRPF, el RRST y el RGIT silencian cualquier referencia al órgano competente para acordar la iniciación, la instrucción y la tramitación. Sólo está previsto el órgano para resolver, que es como veremos *infra*, el que deba dictar el acto administrativo de liquidación.

B) Para instruir.- El RRST silencia mención alguna al órgano instructor competente para la tramitación de esta fase del procedimiento sancionador, a la que sin embargo, sí se refiere el artículo 63 bis.3 del RGIT, señalando que la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente podrá encomendarse al funcionario equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso.

C) Para sancionar.- Los artículos 81.1.d) de la LGT y 26 del RRST prevén que serán competentes para imponer sanciones por infracciones graves consistentes en multa pecuniaria proporcional los que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos. El RGIT³³ precisa que será competente para resolver el expediente sancionador el Inspector-Jefe.

1.3.2 Análisis crítico

La regulación reglamentaria efectuada en desarrollo de la LDGC ha consagrado al Inspector Jefe como monarca absoluto, gozando de las más amplias facultades, que van desde ordenar el inicio de expediente sancionador, hasta la resolución del mismo, pasando por la opción de que goza para ordenar la ampliación de actuaciones. Esta ha sido una ocasión perdida para consagrar en el Ordenamiento Tributario la separación entre órganos instructores y sentenciadores, aunque hay que señalar que la LDGC

³³ Véase artículo 63 bis.4 del mencionado Reglamento.

E S T U D I O S

ordenaba la separación entre procedimiento de comprobación e investigación y procedimiento sancionador, sin hacer mención alguna a la separación orgánica, a diferencia del artículo 134.2 de la LRJAPPAC, que consagra en el Derecho sancionador el principio del Derecho penal de la separación entre órgano instructor y órgano sentenciador.

En el mismo camino que la norma reglamentaria parece caminar la STC de 26 de abril de 1990, cuando señala que “el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley y a un proceso con todas las garantías –entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial, no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos”. En cuanto a la doctrina, ha habido autores como SÁNCHEZ PEDROCHE³⁴ y SESMA SÁNCHEZ³⁵ que aceptan como válido el modelo por el que opta el RREST, frente a autores como, CERVERA TORREJON *et alii*³⁶, que critican con diversos argumentos la opción escogida.

La cuestión relativa a los órganos, merece un análisis sosegado y prudente. En primer lugar, debe señalarse al legislador de la LDGC como primer responsable del actual estado de cosas, por no haber ordenado en la misma la separación de órganos, respetando de esta forma el mandato del artículo 134.2 de la LRJAPPAC³⁷, modificando en lo menester el artículo 81.1 e) de la LGT.

En segundo lugar, el verdadero conflicto surge del concepto de órgano que emplean la LRJAPPAC y el REPEPOS. La ley, en su artículo 11, señala que los órganos administrativos se encuentran formados por unidades administrativas, mientras que el artículo 10 del REPEPOS precisa que a los solos efectos de este Reglamento, son órganos administrativos competentes para la iniciación, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores las unidades administrativas, lo que supone poner en conflicto los artículos 134.2 y 11 de la Ley con el 10 del Reglamento. Artículo este último que encuentra respaldo en el Preámbulo: “*La innovadora recepción que efectúa la LRJAPPAC del principio del orden penal de la separación entre órgano instructor y órgano que re-*

³⁴ “Algunas cuestiones de interés atinentes a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario”, *CEF*, 43/2000, julio.

³⁵ *Op. cit.*, págs 116 a 120. Se interroga acerca de “si constituye una garantía constitucional para los presuntos infractores que en el ámbito tributario existan órganos –no funcionarios- claramente diferenciados que instruyan y resuelvan el procedimiento sancionador. Desde luego, la postura más garantista exigiría esa separación y no sólo en el marco del procedimiento sancionador sino también respecto de los procedimientos de comprobación y liquidación. Por otro lado, es evidente que esta identidad del órgano que comprueba y liquida e instruye y puede resolver el expediente sancionador pone en entredicho esa separación e independencia que se proclama en el artículo 34 de la LDGC. Ahora bien, en mi opinión, este *modus operandi*, puede considerarse admisible. Para empezar, considero que la separación orgánica y procedimental de la fase instructora y resolutoria del procedimiento sancionador no constituye una exigencia constitucional aplicable al ámbito tributario.”

³⁶ *Op.cit.*, pág. 18.

³⁷ Que no olvidemos es una norma de régimen jurídico por encontrarse ubicada en el título IX de esta ley.

Miguel Ángel Cleaver

suelve ha de entenderse, como es evidente y ha sido declarado por la jurisprudencia constitucional (sentencia de 8 de junio de 1981), de forma adecuada a la naturaleza administrativa. En el orden penal, el principio atiende a la configuración, en muchos casos unipersonal, de los órganos judiciales y pretende, por tanto, que no sea la misma persona o personas las que acusen y resuelvan. En sede administrativa la traslación de tal principio requiere, para que constituya una verdadera garantía, que el concepto de órgano no sea asimilable al de órgano administrativo meramente organizativo y jerárquico que recogen algunas normas, sino que la capacidad de autoorganización que el artículo 11 de la LRJAPPAC reconoce a las Administraciones Públicas debe traducirse en el ámbito sancionador en una flexibilización al servicio de la objetividad. En consecuencia, el concepto de órgano que ejerce –iniciando, instruyendo o resolviendo– la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que, en el marco del procedimiento de ejercicio de la potestad sancionadora y a sus efectos, se constituyen en órganos, garantizándose que no concurren en el mismo las funciones de instrucción y resolución”.

El conflicto señalado *supra*, ya fue observado por GARBERI³⁸, para quién “la anterior contradicción, sin embargo, no debería ser objeto de censura, -dado que viene a constituirse en una solución airosa al callejón sin salida que hubiera supuesto la impracticable distribución de funciones entre verdaderos y genuinos órganos administrativos- si no fuera porque a ella se añaden los artículos 72 de la LRJAPPAC Y 15.1 del REPEPOS una nueva contradicción que incide igualmente sobre la “parcialidad” de la autoridad llamada a decidir el procedimiento al conferirle la atribución de decretar medidas cautelares (...)”.

Aunque la solución señalada por este autor pueda resultar acertada desde el punto de vista práctico, no resuelve en el plano jurídico el conflicto señalado *supra* entre el artículo 134.2 en su relación con el artículo 11 de la LRJAPPAC frente al artículo 10 del REPEPOS, toda vez que aquellos no otorgan amparo expreso al reglamentador para modificar/anular el mandato de la ley, de tal suerte que cabe preguntarse ¿y el principio de jerarquía normativa?

³⁸ Quién en *El procedimiento administrativo sancionador*, TIRANT LO BLANC, Valencia, 3ª edición, 1998, pág 228, señala “En definitiva encontrándose la organización administrativa informada, no por el principio de la independencia sino por el de jerarquía (103.1 CE), carece de sentido trasladar las garantías propias del personal judicial con independencia orgánica e individual a los funcionarios que conducen el procedimiento administrativo sancionador, dado que resulta en principio la separación o no de las funciones de investigación y decisión entre funcionarios pertenecientes a una misma organización y sometidos todos ellos al criterio jerárquico. Esta ha sido sin duda la razón por la cual el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora ha diluido el rigor que primariamente exigía el artículo 134.2 de la LRJAPPAC, el cual, como ya es sabido, aparte de determinar la separación de funciones de instrucción y decisión exige igualmente que cada una de ellas sea encomendada a “órganos distintos”. (...) El concepto de órgano que ejerce –iniciando, instruyendo o resolviendo– la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que (en este marco)... se constituyen en órganos. De este modo, y en contradicción con lo prevenido en el artículo 11.1 de la LRJAPPAC, según el cual los órganos se componen de unidades administrativas, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora afirma que las “unidades administrativas”, a los efectos del procedimiento administrativo sancionador, son “órganos”.

E S T U D I O S

Como señala GARCIA DE ENTERRIA³⁹, la regla de la separación en órganos distintos entre la fase instructora y la sancionadora contenida en el 134.2 de la LRJAPPAC *"proviene de su formulación en las sentencias constitucionales de 12 de julio de 1988, 12 de diciembre de 1991, 23 de septiembre y 13 de octubre de 1992, de que el instructor no dependa jerárquicamente de la autoridad sancionadora, pues en otro caso la separación de órganos carece de cualquier significado"*.

Después de este preámbulo, conviene trasladarse al Derecho sancionador tributario, y en particular, al RRST, que silencia sepulcralmente cualquier referencia a esta cuestión, ofreciendo al tributarista el siguiente panorama normativo:

- El REPEPOS consagra en su artículo 1.3 su supletoriedad respecto del RRST. Este último nada dice acerca de la supletoriedad del REPEPOS en lo que no regule expresamente.⁴⁰

- El artículo 10 del REPEPOS, relativo a los órganos, advierte que a los efectos de este Reglamento modifica el concepto de órganos previsto en el artículo 11 de la Ley, dejando vacío de contenido el mandato del artículo 134.2 de la misma.

- El artículo 134.2 de la LRJAPAC es directamente aplicable al procedimiento sancionador tributario por ser una norma de régimen jurídico ubicada sistemáticamente en el capítulo IX,⁴¹ titulado de la potestad sancionadora.

- La LDGC nada dice al respecto.

Los interrogantes son obvios: Si el artículo 10 del REPEPOS es, a pesar del matiz que incorpora, supletoriamente aplicable al RRST *por mor* de lo dispuesto en el 1.3 del REPEPOS. Si es así, como queda la relación entre el 134.2 de la LRJAPAC con el RRST y el artículo 1.3 y 10 del REPEPOS.

Si no es así, la confrontación directa entre el principio consagrado en el artículo 134.2 de la LRJAPAC y el RRST plantea extraordinarios problemas de validez a este último, de los que podría derivarse su nulidad, con las consecuencias que de ello se derivarían en el plano práctico.

A similar conclusión parece llegar GARCIA IZQUIERDO⁴², al advertir que *"dado el silencio que sobre la separación de órganos guarda la LDGC y la sola cobertura re-*

³⁹ Cfr. *"La problemática puesta en aplicación de la LRJ-PAC: el caso del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal"*, Ed. CIVITAS, REDA, núm. 80, pág. 662.

⁴⁰ Observación efectuada también por SESMA SÁNCHEZ, B., *op.cit.*, pág. 105.

⁴¹ Como ya señaló en su día, entre otros, PONT MESTRES, M., (coordinador), en *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de régimen Jurídico de la Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, MARCIAL PONS, Madrid 1995, págs. 40 y ss.

⁴² Cfr. *Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario*, CEF, nº 190, enero 1999, pág. 11.

El Poder Sancionador

glamentaria de la que goza, será inevitable que la cuestión acabe resolviéndose pronto en los Tribunales, máxime teniendo en cuenta que tras la nueva Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, se ha venido a ampliar la posibilidad de impugnación y anulación, en su caso, de los Reglamentos ilegales".

SESMA SÁNCHEZ⁴³, en sentido contrario, advierte que *"al no mencionar de forma expresa la LDGC –Ley posterior y Ley especial- la separación de fases y órganos (instructores y sancionadores) dentro del propio procedimiento sancionador, hay que dudar también que dicha separación, recogida en el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, resulte directamente aplicable en el ámbito tributario. A mi juicio, la citada separación no constituye un "principio de régimen jurídico" sancionador, sino meramente procedimental, que puede existir en el ámbito sancionador administrativo y no existir en el ámbito tributario".*

En mi sentir, la formulación que hace el Derecho⁴⁴ de los principios ley posterior frente a ley anterior y *lex specialis* frente a *lex generalis*, lo es en un sentido exclusivamente positivo, de tal suerte que sólo la regulación positiva contenida en la norma puede desplazar a otra en su aplicación. Precisamente, cuando existe una anomia, como ocurre en el presente caso, se acude a otra rama del ordenamiento para resolverla en nombre del principio de la unidad superior del derecho y de la solidaridad de las normas jurídicas, pues de no ser así nos encontraríamos ante una paradoja sin solución.

Este panorama normativo, cercano al caos, recuerda a GONZALEZ PEREZ⁴⁵, cuando de forma magistral señala: *"la tensión que subyace en todo el Ordenamiento Administrativo entre prerrogativa y garantía, eficacia y seguridad, interés público y particular, adquiere su máxima relevancia en la regulación del procedimiento administrativo. Sólo en el justo equilibrio entre los principios de eficacia y de sometimiento pleno de las Administraciones a la Ley y al Derecho –que sanciona el artículo 103.1 de la Constitución- se logrará un procedimiento que permita la satisfacción de las necesidades públicas sin detrimento de los derechos fundamentales".*

1.4 Los órganos en el procedimiento sancionador tributario por infracción simple

A) Para iniciar.- Serán órganos competentes para acordar la iniciación del expediente sancionador los Directores Generales del Ministerio de Hacienda, los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la esfera central,

⁴³ Cfr. *op.cit.*, págs. 118 y 119.

⁴⁴ Véase por ejemplo los arts. 1 y 2 del Código civil.

⁴⁵ Cfr., "Ante la nueva regulación del procedimiento administrativo", *CIVITAS, REDA*, nº 77, enero-marzo 1993, págs. 28 y 29.

E S T U D I O S

los Delegados especiales y Delegados de dicha Agencia, así como los Administradores y Administradores de Aduanas e Impuestos Especiales de la misma y los Delegados del Ministerio de Hacienda, en la esfera territorial (artículo 63 ter del RGIT).

B) Para instruir.- El artículo 63 ter del RGIT señala que la tramitación e instrucción podrá encomendarse al actuario que desarrolló las actuaciones en cuyo procedimiento se pusieron de manifiesto los hechos o actuaciones que pudiesen ser constitutivos de infracción tributaria simple.

C) Para resolver.- Serán órganos competentes para resolver el expediente sancionador los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la esfera central, los Delegados especiales y Delegados de dicha Agencia, así como los Administradores y Administradores de Aduanas e Impuestos Especiales de la misma, los Delegados del Ministerio de Hacienda, en la esfera territorial (artículo 81.1 de la LGT, 25 del RRST y 63 ter del RGIT).

1.5 Los órganos en el procedimiento sancionador tributario por infracción simple o grave con imposición de sanciones no pecuniarias

A) Para iniciar.- El órgano competente para acordar la iniciación es el mismo que el facultado para resolver, tal y como exponemos *infra*, en el epígrafe 1.5.3.

B) Para instruir.- No está previsto expresamente quién es el órgano facultado para instruir este expediente sancionador, aunque suponemos que será aquel actuario que haya apreciado en el seno del procedimiento sancionador por infracción grave o simple la necesidad de imponer una sanción no pecuniaria.

C) Para resolver.- Tal y como señala el artículo 63 quater del RGIT en su conexión con el artículo 27 del RRST, será competente para resolver:

- El Gobierno, si la sanción consiste en suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

- El Ministro de Hacienda o el órgano en quien delegue cuando consistan en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.

- Los Directores generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la esfera central y los Delegados especiales de dicha Agencia en la esfera territorial si consisten en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.

1.6. Instrucción

La fase de instrucción se inicia una vez notificada al ciudadano su condición de presunto infractor de una norma tributaria, mediante el acto administrativo de apertura de expediente sancionador. En ella, el instructor realizara de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de responsabilidades susceptibles de sanción.

En puridad, éste sería el momento procesal oportuno para que, por parte del instructor, se efectuase una labor de obtención de pruebas para la instrucción del expediente sancionador, pero que ha quedado desvirtuado, al menos en el plano teórico, por el artículo 34.3 de la LDGC y por el 29.3 del RRSST que prevén que cuando *"en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia"*. El contenido de este artículo ha suscitado un apasionante debate doctrinal⁴⁶ acerca del valor de las pruebas aportadas voluntariamente por el contribuyente en el seno del procedimiento inspector y que son posteriormente utilizadas como elemento inculpativo en el procedimiento sancionador. Supone, elevar al máximo la tensión entre el derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador y el deber de colaboración en el seno del procedimiento inspector.

Dentro de esta fase de instrucción, la parte acusada puede formular las alegaciones que tenga por conveniente, aportando las pruebas que estime oportuno o solicitando la apertura del período de prueba.

El derecho a formular alegaciones, se deduce, a pesar de no estar previsto expresamente, de la lectura del artículo 31.3⁴⁷ del RRSST, siendo criticable la falta de sistemática del mismo, en comparación con su homónimo, el REPEPOS, que si prevé de forma clara y con una acertada sistemática el derecho del presunto infractor de una norma administrativa a formular alegaciones durante la fase de instrucción y con anterioridad a la propuesta de resolución.

⁴⁶ Véase LAGO MONTERO, J.M.: "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse", *IMPUESTOS*, nº 15-16, agosto 1999. FALCON Y TELLERA, R.: "El carácter reservado de la información tributaria: la Sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento tributario", *QUINCENA FISCAL*, nº 12, 1997, págs 5 y ss., SESMA SÁNCHEZ, B., *op.cit.* pág. 105. CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "Separación de procedimientos -de liquidación y sancionador- sin separación de órganos", *LA LEY, IMPUESTOS*, nº 15-16, agosto 2000, pag 162 y ss., PALAO TABOADA, C.: "Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente", *CEF*, nº 171, junio de 1997.

⁴⁷ 31.3 RRSST: "Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que a la vista de las alegaciones formuladas (...)".

E S T U D I O S

1.6.1 El período de prueba

Una vez presentadas las alegaciones en la fase de instrucción y antes de la propuesta de resolución, es dable la apertura de un período de prueba por acordarlo así el instructor, aunque no esté previsto expresamente su práctica en el seno del procedimiento sancionador tributario. Y ello a la luz de lo previsto en el REPEPOS, (de aplicación supletoria), en particular en el artículo 17 del mismo titulado Prueba. El derecho a la práctica de la prueba no deja de ser un derecho inherente al derecho de defensa, y por ende al proceso, lo que invita a concluir la plena admisibilidad de la misma en el procedimiento sancionador tributario, a pesar de la anomia observada.

Podrá objetarse a este argumento, que las pruebas ya han sido aportadas formalmente por la incorporación a este procedimiento de los documentos que obraban en el procedimiento de comprobación e investigación, pero ello es una verdad a medias. En primer lugar, porque son documentos aportados al expediente sancionador por la parte acusadora, en segundo lugar, porque provienen de un procedimiento con una finalidad radicalmente distinta, y en tercer lugar, porque ello no obsta a que el presunto infractor pueda solicitar el ejercicio de su derecho, la práctica de la prueba. Además, desde la perspectiva del Derecho sancionador, parece ineluctable concluir que ambos procedimientos otorgan o habrían de otorgar las mismas garantías a quienes vulneran las normas administrativas y tributarias. En ese sentido es invocable el artículo 135 de la LRJAPPAC⁴⁸, que reconoce entre los derechos del presunto responsable, "el de utilizar los medios de defensa admitidos por el Ordenamiento Jurídico que resulten procedentes". Y entre los medios de defensa, el de solicitar el recibimiento del pleito a prueba...

Esta proceso hermenéutico nos lleva al artículo 17 del REPEPOS, y a los artículos 80, 81 y 137 de la LRJAPPAC, de los que se concluye que el órgano competente para acordar la apertura del período de prueba es el instructor, que deberá tramitarlo en un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez días, contados desde la notificación de inicio de la misma. Si la parte acusada ha solicitado la práctica de una prueba, el instructor deberá comunicarles si las acepta o no, practicando de oficio las que sean adecuadas para la determinación de hechos y posibles responsabilidades. Sólo podrán declararse improcedentes, mediante resolución motivada, aquellas pruebas que por su relación con los hechos no puedan alterar la resolución final a favor del presunto responsable⁴⁹.

En el mismo acto en el que se comunican por parte del instructor las pruebas que se van a practicar y las que no ha admitido, ha de comunicarse al imputado el inicio de las actuaciones necesarias para la realización de las pruebas admitidas, consignándose

⁴⁸ Norma de régimen jurídico y plenamente aplicable a la Administración Tributaria.

⁴⁹ Interpretación conjunta de los artículos 80.3 y 137.4 de la LRJAPPAC. Ver artículo 17.2 del REPEPOS.

1.6. Prueba de Oficio

el lugar, la fecha y hora en que se practicará la prueba, con la advertencia, en su caso, de que el interesado puede nombrar técnicos que le asistan⁵⁰.

Finalmente, siguiendo al artículo 81.3 de la LRJAPPAC, en los casos en que, a petición del interesado, deban efectuarse pruebas cuya realización implique gastos que no deba soportar la Administración, éste podrá exigir el anticipo de los mismos, a reserva de la liquidación definitiva, una vez practicada la prueba.

1.6.2. Propuesta de resolución

Concluidas las actuaciones en la fase instructora, incluidas las relativas a la práctica de la prueba, se formulará propuesta de resolución en la que, a la vista de las alegaciones formuladas, se fijarán de forma motivada los hechos y su calificación jurídica, determinándose la existencia o no de infracción tributaria, esto es, acción típica antijurídica y culpable/ dolosa. Asimismo, habrá de concretarse la persona o entidad que resulte responsable, especificándose la sanción que se propone con indicación de los criterios de graduación de la misma.

El contenido de la propuesta de resolución en el RRST no coincide plenamente con la del REPEPOS, como consecuencia de que en el seno del procedimiento sancionador tributario no está regulada la práctica de la prueba, lo que puede tener algún ligero sentido si éste nace como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación, pero no cuando éste tiene su origen en un procedimiento de gestión, v.gr., notificación de una liquidación provisional concepto I.R.P.F., (liquidación paralela), con apertura automática de expediente sancionador, en el que la primera noticia que recibe el ciudadano de la Administración es precisamente el acto administrativo de apertura de expediente sancionador.

1.6.3. El trámite de audiencia

Una vez dictada la propuesta de resolución, ésta se notificará al presunto infractor, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de quince días para que formule alegaciones, pudiendo aportar cuantos documentos tenga por conveniente.

Se observa nuevamente un talante más garantista al REPEPOS que al RRST, pues con relación al trámite de audiencia, aquél prevé la inclusión en la notificación de un documento, a modo de índice, en el que se indican los documentos obrantes en el procedimiento a fin de que los presuntos infractores puedan obtener copias⁵¹.

⁵⁰ Ver artículo 81.2 de la LRJAPPAC.

⁵¹ Artículo 19.1 del REPEPOS versus 33 del RRST.

E S T U D I O S

Se dirá que el presunto infractor ya tiene conocimiento de los documentos que obran en el expediente y que no es necesario que se le indique este extremo en el momento de la notificación de la propuesta de resolución. Nuevamente esta hipótesis es sólo parcialmente cierta en los expedientes sancionadores que traen su origen de un procedimiento de comprobación e investigación, siendo que en los procedimientos de gestión que derivan en sancionadores el desconocimiento del contenido del expediente por parte del ciudadano suele ser total.

La ausencia de formulación de alegaciones supondrá, en los términos del artículo 33 del RRST, el traslado de la propuesta de resolución al órgano competente para que éste resuelva.

1.7 Resolución

Hasta este momento procesal del procedimiento sancionador tributario las concordanancias entre uno y otro, sancionador administrativo y sancionador tributario predominaban sobre las divergencias, estuvieran justificadas o no. Ahora bien, la incorporación al Ordenamiento Tributario del artículo 63.bis.8) del RGIT⁵², relativo al procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de comprobación e investigación, supone quebrar la homogeneidad de ambos procedimientos, al trasladar miméticamente del procedimiento de comprobación e investigación el concepto de conformidad o disconformidad a la propuesta de resolución recaída en un procedimiento sancionador, con las consecuencias que de ello se deriva.

1.7.1 En un supuesto de conformidad

Si el presunto infractor de una norma tributaria se muestra conforme con la propuesta de sanción, se entenderá dictada la resolución por el Inspector Jefe, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto.

La conclusión del procedimiento mediante resolución tácita y sin notificación expresa, supone poner de manifiesto la siguiente antinomia, el artículo 35 del RRST *versus* el artículo 63.bis.8 del RGIT (aprobado por el RRST), esto es, la obligación del órgano competente de dictar resolución motivada y notificarla frente a la exoneración de dicha doble obligación. Esta contradicción normativa es un fiel reflejo de la tensión existente entre prerrogativa y garantía, eficacia y seguridad, y en particular, un intento de consagración de la Diosa eficacia como luminaria permanente en las relaciones entre los ciudadanos y la Administración.

⁵² "Con ocasión de la sustanciación del trámite de audiencia, el presunto infractor deberá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del expediente sancionador que se le formule, advirtiéndosele de que, de no pronunciarse expresamente al respecto, se considerará que ha manifestado su disconformidad".

Maple Port Clemente

A pesar de ello, la colisión de dos normas de igual rango, queda resuelta a favor de la primera por aplicación de los artículos 42 y 138 de la LRJAPPAC, que prevén la obligación por parte de la Administración de resolver de forma motivada y expresa todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación⁵³, de forma y manera que la resolución del expediente sancionador de forma tácita carece de cobertura legal, sin que sea oponible a ello el artículo 124 de la LGT, ubicado sistemáticamente en el Capítulo IV, titulado de las liquidaciones tributarias, y que regula las notificaciones que contienen liquidaciones tributarias. El apartado 4 de este artículo establece que *"podrá disponerse por vía reglamentaria en que supuestos no sea preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración Tributaria así lo advierta por escrito al presentador de la declaración, documento o parte de alta"*. Parece evidente que no es aplicable a las notificaciones de los actos administrativos de imposición de sanciones.

El RGIT, a continuación, señala que el Inspector Jefe puede en el plazo de un mes,

- Rectificar los errores apreciados en la propuesta,
- Dejarla sin eficacia
- Ordenar completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.
- Dictar resolución expresa confirmando la propuesta de resolución.

Si el Inspector Jefe opta por rectificar la propuesta de resolución, habrá de notificarse dicho acuerdo al presunto infractor dentro del mismo plazo de un mes computado desde la fecha en que se presentó su conformidad a la propuesta originaria, haciéndose constar el derecho que ostenta a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado.

De forma expresa, sólo está previsto que el presunto infractor dé la conformidad a la propuesta del Inspector Jefe o no ejerza el derecho a formular alegaciones, de tal suerte, que *por mor* de lo dispuesto en el artículo 63.bis.8 in fine del RGIT, la resolución se considerará dictada por éste, en los términos recogidos en el acuerdo de rectificación, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto. Reiteramos la dudosa validez, por falta de amparo legal, de esta forma de concluir el procedimiento sancionador tributario.

En otro orden de cosas, si se presentan alegaciones a la nueva propuesta formulada por el Inspector Jefe, es evidente que el procedimiento concluirá con resolución expresa y motivada, en los términos que veremos en los epígrafes 1.7.2 y 1.8.

La ampliación de las actuaciones sancionadoras, posibilidad que tiene su origen en el procedimiento de inspección y comprobación, ha de tener presente en cualquier caso el

⁵³ Interpretación que se colige de la lectura conjunta de ambos preceptos.

E S T U D I O S

plazo de caducidad de seis meses ordenado por el artículo 34.3 de la LDGC. Podría concluirse que el plazo de tres meses se adiciona a los seis meses iniciales, pero esta interpretación se torna inviable por aplicación del principio de legalidad: la regulación y modificación de los plazos de caducidad son materia reservada a la Ley [art. 10 d) de la LGT].

1.7.2 En un supuesto de disconformidad

En el caso de que el presunto infractor no formule alegaciones o muestre disconformidad con la propuesta de resolución, el Inspector Jefe dictará resolución motivada, sin perjuicio de que con carácter previo pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses⁵⁴.

1.8 El contenido de la resolución

El órgano competente dictará resolución motivada a la vista de la propuesta formulada por el funcionario que hubiese instruido el procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente.

La resolución del procedimiento sancionador contendrá la fijación de los hechos la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción o infracciones cometidas y de la persona o entidad responsable, así como de la sanción que se impone con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que, en su caso, proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 21 del RRSST, o bien la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

No se podrán aceptar en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados al mismo por haber sido acreditados previamente.

Dicha resolución se notificará a los interesados con expresión, además, de los medios de impugnación que puedan ser ejercidos y de los plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos, así como del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.

1.9 Duración del procedimiento

La LGDC y el RRSST señalan que el plazo máximo para resolver el procedimiento sancionador será de seis meses computados desde la notificación al presunto infractor de la apertura de expediente sancionador.

⁵⁴ Ver las observaciones efectuadas en el epígrafe anterior.

5.2.2. Dilaciones indebidas

Este plazo de tiempo previsto en el procedimiento sancionador tributario supone la positivización del principio constitucional del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, al que se refirió, por vez primera la sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de febrero de 1981⁵⁵, motivo por el cual se le considera un derecho fundamental. Posteriormente, la sentencia del TC de 4 de julio de 1988, concretó los límites del concepto de dilación indebida, pues para el Tribunal *"no toda dilación o retraso en el proceso puede identificarse con tal violación constitucional, sino que las dilaciones indebidas son un supuesto extremo de funcionamiento anormal de la Administración de Justicia, con una irregularidad razonable o la negligencia o inactividad de los órganos encargados de la Administración de Justicia"*. DOMÍNGUEZ VILA⁵⁶, a renglón seguido, señala que *"debe tenerse en cuenta la responsabilidad del proceso, la especificidad de cada caso concreto y ponerse en relación con la correspondiente decisión que se pretende del órgano judicial y respecto de la cual se predica el excesivo retraso constitutivo de una dilación indebida"*.

El RRSST señala dos casos en los cuales el plazo de seis meses se entiende válidamente interrumpido, que son, por un lado, en el supuesto de que concurrieran dilaciones en la tramitación del procedimiento sancionador que fueran imputables al presunto infractor, y por otro lado, en el supuesto de suspensión del procedimiento como consecuencia del envío del tanto de culpa al Ministerio Fiscal, a los efectos de que inicie la vía penal por delito fiscal. En el epígrafe 2.2. de este trabajo analizaremos con mayor detalle la cuestión relativa al envío del expediente al Ministerio Fiscal.

Con relación al primero de los dos supuestos, dilaciones imputables al presunto infractor⁵⁷, nos encontramos ante un supuesto bastante improbable, ya que el procedimiento sancionador suele iniciarse una vez concluido el procedimiento de comprobación e investigación, (referido dicho momento a la firma del acta), de tal suerte que por mandato del artículo 34.2 de la LDGC aquel expediente se incorpora a éste con carác-

⁵⁵ "Este derecho a la jurisdicción reconocido en el párrafo 1 del mencionado artículo 24 no puede entenderse como algo desligado del tiempo en que debe prestarse por los órganos del Poder Judicial, sino que ha de ser comprendido en el sentido de que se otorgue por éstos dentro de los razonables términos temporales en que las personas lo reclaman en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. El ámbito temporal en que se mueve el derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales sólo viene a consagrar el párrafo número 2 del mismo art. 24 de la Constitución, al hablar de "un proceso sin dilaciones indebidas", y aunque pueda pensarse que, por el contexto general en que se utiliza esta expresión, sólo está dirigida en principio a regir los procesos penales, ello no veda que dentro del concepto general de la efectiva tutela judicial debe plantearse como un posible ataque al mismo las dilaciones injustificadas que puedan acontecer en cualquier proceso. Es en este sentido en el que se manifiesta la Convención Europea para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, al establecer en su artículo 6, número 1, que "toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente, públicamente y dentro de un plazo de tiempo razonable por un Tribunal independiente e imparcial ..."

⁵⁶ Cfr. *Constitución y Derecho sancionador administrativo*. MARCIAL PONS, Madrid 1997, pág. 339.

⁵⁷ Para una visión muy crítica sobre la suspensión del plazo de seis meses por dilaciones imputables a los interesados, SESMA SÁNCHEZ, B., *op.cit.* págs. 140 y 141.

E S T U D I O S

ter formal, de forma y manera que al presunto infractor solo le asiste el derecho al trámite de audiencia y a presentar alegaciones.

La incorporación, vía reglamentaria de esta garantía procesal a favor de la Administración, no es más que la traslación de los artículos 29 y 23 de la LDGC, que regulan en estos artículos los plazos de duración de los procedimientos de comprobación e investigación y de gestión respectivamente.

1.9.1 Caducidad del procedimiento

Dos son al menos los problemas que plantea el instituto de la caducidad en el seno del procedimiento sancionador tributario, el primero, concerniente a los momentos temporales dentro de los cuales ha de desarrollarse el procedimiento sancionador, esto es, qué actos inician y concluyen válidamente el plazo de caducidad de seis meses que otorga el RRSST a la Administración Tributaria para iniciar, instruir, desarrollar y concluir el mismo. El segundo se refiere a la posibilidad de reiniciar el procedimiento sancionador por caducidad del mismo.

A diferencia del procedimiento de comprobación e investigación, en el procedimiento sancionador tributario, sí se regula de forma expresa la caducidad del procedimiento, aunque de forma confusa y poco clara como veremos a continuación.

1.9.1.1 *Dies a quo* y *dies ad quem*

El RRSST señala, que transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador, que es de seis meses, computado desde la notificación al presunto infractor de la apertura de expediente sancionador hasta la fecha en el que el órgano competente dicta resolución sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento.

La solución adoptada por el reglamentador coincidía parcialmente con la adoptada en su día por la LRJAPPAC, y con su desarrollo reglamentario, el REPEPOS, señalando como *dies ad quem* el acto administrativo por el que se resuelve el respectivo procedimiento, soluciones hoy no coincidentes *por mor* de lo dispuesto en la Ley 4/99, de 13 de enero, de modificación de la LRJAPPAC, que modifica los artículos 42 y 44 de la Ley 30/92, en el sentido de señalar como *dies a quo* de los procedimientos abiertos de oficio la fecha del acuerdo de iniciación, y como *dies ad quem*, el día de la notificación al interesado de la resolución final.

Con relación al *dies a quo*, ambos procedimientos dan soluciones distintas, pues frente a la ya señalada *supra* por la LRJAPPAC, el RRSST toma como fecha la de notificación al contribuyente de la iniciación de expediente sancionador, lo que merece la acer-

Miguel Post-Clemente

tada crítica de GARCIA IZQUIERDO⁵⁸, para quién “*el cómputo del plazo de los seis meses, tratándose de un procedimiento que se inicia de oficio el plazo máximo habría de computarse no desde la fecha en que la iniciación del procedimiento sancionador se notifique al interesado, sino a partir de la fecha de iniciación del mismo, o, en su caso, desde la fecha en que se acuerda por el Inspector Jefe la apertura del procedimiento sancionador [art. 49.2j) in fine RIGT en relación con el 29.1. RRST]*”.

Por otro lado, suscribo plenamente la opinión de SÁNCHEZ PEDROCHE⁵⁹ cuando refiriéndose al *dies ad quem*, señala que la solución adoptada por la LRJAPPAC, “*ha de ser calurosamente acogida, toda vez que la reforma ha operado teniendo en cuenta la perspectiva garantista del ciudadano enervándose así la posibilidad de antedatar las resoluciones que podía articularse como una corruptela administrativa con el fin de soslayar el vencimiento del plazo máximo establecido para resolver*”.

Modificación ésta que viene acompañada, por motivos obvios, por la del artículo 58 de la LRJAPPAC, que al incorporar un nuevo apartado 4 señala:

“Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga cuando menos el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado”.

Permitiendo de esta forma soslayar problemas de fechas en lo concerniente a la validez de la notificación de actos administrativos que contuvieran defectos formales distintos del contenido del acto.

La reciente modificación de la LRJAPPAC suscita de entrada muchos interrogantes, v.gr., el distinto tratamiento que de la caducidad hacen ambas normas, la existencia de una posible antinomia en sede de Derecho sancionador, la incidencia de los artículos 42 y 44 en el RRST, la aplicabilidad de la Disposición Adicional Quinta... interrogantes que trataremos de resolver, tomando como luminaria la unidad del Derecho sancionador, y por ende, la coherencia del ordenamiento en sí mismo considerado.

El instituto de la caducidad nos lleva nuevamente ante la eterna discusión acerca de la singularidad de lo tributario, de si existen o no argumentos jurídicos que permitan soluciones distintas en supuestos idénticos. La verdad, dicho sea de paso, es que no, aunque no es este el lugar para resolverlo, toda vez que la divergencia se produce entre una norma de carácter legal y general frente a una norma ubicada en el seno de un reglamento sancionador, lo que plantea otros problemas.

⁵⁸ *Op. cit.*, pág. 20.

⁵⁹ *Cfr. op.cit.*, pág. 100.

E S T U D I O S

Desde la perspectiva del Derecho sancionador, la figura del presunto infractor de una norma administrativa o tributaria no se encuentra, al menos en una primera interpretación de las normas, en una situación de paridad, sin que se observen motivos para que ello sea así. Consecuencia de esto, es la inseguridad en la que se encuentra éste, (el infractor de la norma tributaria), ante la posibilidad que tiene la Administración Tributaria de antedatar los actos administrativos sin tener plazo alguno, en apariencia, para notificar el contenido de la resolución.

En las líneas inmediatamente anteriores, hemos sugerido la existencia de una posible antinomia sobrevenida en sede de Derecho sancionador, surgida de la confrontación directa de los artículos 42 y 44 de la LRJAPPAC y del artículo 36 del RRST, en lo que al instituto de la caducidad se refiere, y en particular, respecto del *dies a quo* y del *dies ad quem*. Ahora bien, antes de entrar en el análisis de ambos preceptos, resulta menester observar la ausencia en el seno del RRST de un plazo para notificar la resolución del procedimiento sancionador, anomia que se hace extensible al resto del Ordenamiento Tributario, pues lo que resuelve el RRST es la cuestión relativa al plazo para resolver, brillando por su ausencia cualquier referencia al lapso de tiempo del que dispone la Administración Tributaria para notificar el acto administrativo de imposición de sanciones.

El artículo 9 de la LGT nos invita a acudir a otras ramas del Ordenamiento Jurídico, véase Derecho administrativo, a los efectos de integrar el mismo en supuestos como éste de ausencia de regulación normativa en sede de Derecho tributario. En particular, es de enorme utilidad el título IV de la LRJAPPAC y especialmente los artículos 42⁶⁰ y 44⁶¹, en la redacción dada por la Ley 4/99, de 13 de enero.

Los artículos 42 y 44 de la LRJAPPAC, al igual que el artículo 35 de la misma contienen normas de régimen jurídico de las Administraciones Públicas, por encon-

⁶⁰ Reproducimos el art. 42.2 y 3. El art. 42.2 establece: "El plazo máximo en el que debe notificarse la resolución expresa será el fijado por la norma reguladora del correspondiente procedimiento. Este plazo no podrá exceder de seis meses salvo que una norma con rango de ley establezca uno mayor o así venga previsto en la normativa comunitaria europea.

3.- Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen el plazo máximo, éste será de tres meses. Este plazo y los previstos en el apartado anterior se contarán:

- a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha del acuerdo de iniciación.
- b) En los iniciados a solicitud del interesado, desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

⁶¹ Reproducción parcial del art. 44: "En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver, produciendo los siguientes efectos:

.....

2.- En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 92."

Notas de la Ley 4/99

trarse ubicadas sistemáticamente en el título IV, titulado De la actividad de las Administraciones Públicas, de tal suerte que son directamente aplicables en las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, sin que sea posible escudarse en la singularidad de lo tributario. Singularidad que se torna irrelevante toda vez que el Derecho tributario, y por ende, el RRST, no regulan la misma, de forma y manera que aun tratándose de normas de procedimiento, no sería oponible la Disposición Adicional Quinta, párrafo segundo, cuando se refiere a que “en todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento así como, en su caso los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria⁶²”, pues precisamente ahora se plantea la cuestión en torno al plazo para notificar, y no para dictar resoluciones, que son cosas totalmente distintas, y respecto de la cual, (plazo para notificar), reina el silencio.

Conviene en este punto hacer un paréntesis, haciendo una breve reflexión acerca del estado de las cosas antes de la Ley 4/99. El artículo 43.4 de la LRJAPPAC, en su redacción originaria, señalaba:

“Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento.”

Hasta la Ley 4/99, de la interpretación conjunta del artículo 44.3 de la LRJAPPAC y del 36 del RRST se colegía que la Administración tenía un plazo de seis meses para resolver el procedimiento sancionador tributario, tomando como *dies a quo* la notificación del acto administrativo de apertura de expediente sancionador, y un plazo de treinta días para notificar la resolución contados desde que se dictaba la misma⁶³.

Ahora bien, la modificación operada por la Ley 4/99, en el sentido de unificar el plazo para resolver y notificar, de tal suerte que el plazo máximo es de seis meses, supone un nuevo esfuerzo por reinterpretar ambas normas, buscando la unidad y coherencia del ordenamiento.

⁶² Dicción literal de la Disposición Adicional Quinta, párrafo segundo en la redacción dada por la Ley 4/99 de 13 de enero.

⁶³ Esta duplicidad de plazos plantea la discusión de si se solapaban en el tiempo, o eran consecutivos. Acerca de esta cuestión, véase la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 29 de junio de 1999, CEF, nº 204, marzo 2000, pág 154 y ss.

E S T U D I O S

Hay una primera vía de interpretación, que sería la de tomar en consideración el plazo de tres meses previsto en el artículo 42.3. de la LRJAPPAC, lo que resulta absurdo toda vez que el RRSST prevé un plazo de duración de seis meses, por lo que ha de ser descartada.

Existe otra vía interpretativa, más compleja, en virtud de la cual, la unificación del plazo para resolver y notificar plasmado en los artículos 42 y 44 de la LRJAPPAC supone la modificación del artículo 20.6 del REPEPOS⁶⁴ sobre la base del principio de jerarquía normativa, y la reinterpretación del artículo 36 del RRSST sobre la base de dos argumentos. El primero, en ausencia de regulación normativa en el seno del RRSST, es de aplicación supletoria el REPEPOS, en particular del artículo 20.6 modificado por la LRJAPPAC. El segundo, por aplicación directa al procedimiento sancionador tributario de los artículos 42 y 44, por tratarse de normas de régimen jurídico de las Administraciones Públicas. En otros términos, de la interpretación conjunta de los artículos citados se colige de forma clara que la Administración tiene un plazo de seis meses para resolver el procedimiento sancionador tributario y notificar la resolución, tomando como *dies a quo* la notificación del acto administrativo de apertura de expediente sancionador.

De esta forma la aparente antinomia antes apuntada, queda superada sobre la base de una interpretación que dota al Ordenamiento de unidad y coherencia, y a la figura del presunto infractor de seguridad jurídica.

1.9.1.2 Reapertura del expediente por caducidad del procedimiento

El artículo 36 del RRSST señala a continuación, *“sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción.”*

Con relación al instituto de la caducidad en el marco del procedimiento de comprobación e investigación, existe un extenso e interesante trabajo de ARIAS VELASCO⁶⁵, en el cual postula que lo que caduca es el derecho al procedimiento, y que en consecuencia, decae el derecho de la Administración a volver a utilizar el mismo procedimiento para iniciar otro expediente sobre los mismos hechos, interpretación que entiendo plenamente aplicable en sede Derecho sancionador tributario, por ser plenamente trasladables al presente supuesto los argumentos por él expuestos. De esta forma se deja vacío de contenido el último inciso del artículo 36.1 reproducido *supra*,

⁶⁴ Conviene recordar que el REPEPOS es una norma supletoria respecto del RRSST, por disponerlo así el artículo 3.1. del mismo Reglamento.

⁶⁵ *Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras*. Obra coordinada por PONT MESTRES, Magín y PONT CLEMENTE, Joan Francesc. Título: ESTUDIOS TRIBUTARIOS APLICADOS. (Fundación Antonio Llançua), Universidad de Barcelona, 1998, págs. 245 y ss.

Magín Poat Clemente

otorgando seguridad jurídico-procesal al presunto infractor de una norma tributaria, pues tiene el convencimiento de que el incumplimiento de los plazos establecidos en la norma por parte de la Administración acusadora no tiene como consecuencia el reinicio del expediente como si nada hubiera ocurrido.

Con independencia de lo anterior, ha de tenerse en cuenta lo expuesto en el epígrafe 1.1 del presente trabajo, referido al plazo de un mes de que dispone la Administración para iniciar expediente sancionador contado desde la firma del acta. Dicho plazo ha de entenderse como preclusivo. Esto significa, que si un procedimiento sancionador, derivado de un previo procedimiento de comprobación e investigación e iniciado dentro del plazo de un mes, se declara caducado por la Administración al haberse excedido del plazo de seis meses para su resolución y notificación, no podrá la misma iniciar un nuevo expediente sancionador sobre los mismos hechos y ello sobre la base del siguiente argumento: Si un expediente caduca, significa que no ha existido en el derecho, que no ha producido efecto alguno, y que, en consecuencia, la Administración ha dejado transcurrir el lapso de tiempo de que dispone desde la firma del acta para ejercer el derecho a iniciar el expediente sancionador. Esto supone, que al iniciar de nuevo dicho procedimiento habrá dejado transcurrir el plazo de preclusión establecido por la norma, dejando sin efecto el artículo 36.1 del RRST, en lo que a esta cuestión atañe.

Finalmente, aunque el último inciso del artículo 36.1 del citado Reglamento fuera plenamente aplicable, en los supuestos en los que un expediente sancionador fuera declarado nulo por cualquier Tribunal, administrativo o judicial, la Administración debería ceñirse exclusivamente al mandato del Tribunal expuesto en el contenido del Fallo, en el sentido de que si el Tribunal anula la sanción sin más, la Administración carece de fuero para volver a abrir un nuevo procedimiento sancionador sobre los mismos hechos, pues se encuentra vinculado, al igual que el ciudadano, al contenido del Fallo por mandato del artículo 103.1 de la Constitución.

1.10 Tramitación abreviada del procedimiento

El RRST, al igual que el REPEPOS, prevén la posibilidad de que la Administración pueda acordar la tramitación abreviada del procedimiento, cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encuentren en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de resolución. El problema radica, por ejemplo, en quién decide que todos los elementos obran en posesión de la Administración, o en si la decisión sobre el tipo de procedimiento es un acto recurrible o no, etc..., cuestiones sobre las que la normativa mantiene un silencio absoluto.

La tramitación abreviada supone vaciar de contenido la actividad del instructor hasta la fase de redacción y notificación de la propuesta de resolución. A partir de este iter procesal, el procedimiento se desarrolla en los términos infraexpuestos (véase

E S T U D I O S

epígrafes 1.6.3 y 1.7), otorgándose trámite de audiencia al presunto infractor de la norma tributaria.⁶⁶

2. CONCLUSIÓN Y PROPUESTA DE LEGE FERENDA

La separación de procedimientos consagrada en la LDGC, y desarrollada en el RRST supone sólo el primer paso hacia la ordenación de un procedimiento sancionador tributario con las garantías propias del Derecho sancionador. Se desprende del texto reglamentario un cierto apego a la *singularidad* de lo tributario, consecuencia de que el desarrollo normativo del procedimiento sancionador tributario se ha dejado en manos de la Administración, lo que ha sido un craso error, como se ha podido comprobar a lo largo de las páginas precedentes, donde han salido a la luz toda una suerte de anomias, antinomias y paradojas, que hemos intentado analizar y resolver bajo el prisma de la necesaria unidad del Ordenamiento, aplicando los principios generales del Derecho.

El primer responsable de la tensión normativa existente, es el legislador por haber dado carta blanca a la Administración a la hora de elaborar el RRST, sin haber incorporado a la LDGC ninguno de los preceptos contenidos en la LRJAPPAC, referente permanente en el Derecho administrativo, y por ende, en el tributario, ya sea de forma directa o supletoria. Comparar ambos reglamentos, REPEPOS y RRST, requiere de una enorme dosis de paciencia, pues de la claridad, sistematicidad y transparencia del primero, pasamos a la oscuridad, asistematicidad y confusión del segundo, brillando por su ausencia una exposición ordenada de las fases del procedimiento, siendo necesario tener dos reglamentos en la mano (RGIT y RRST) para llegar a conclusiones.

La LDGC es a la vez la solución equivocada a un falso problema, y una fuente de conflictos. Una futura modificación normativa debería seguir una senda parecida a la siguiente:

1.- Resolver el problema de los actos que válidamente interrumpen la prescripción, consagrando la autonomía del procedimiento sancionador tributario hasta sus últimas consecuencias, dotando al Derecho sancionador de una cierta homogeneidad. Debería modificarse el artículo 66 de la LGT, incorporando una mención expresa al envío del expediente al Ministerio Fiscal, hoy sólo prevista en sede reglamentaria.

2.- Incorporar al artículo 105 de la LGT, relativo a notificaciones, una referencia al procedimiento sancionador.

⁶⁶ Parte de la doctrina ha sido muy crítica acerca de la figura de la tramitación abreviada del procedimiento, así por ejemplo SESMA SÁNCHEZ, CERVERA TORREJON *et alii*.

Magín Pont Clemente

3.- Debería preverse cuales son los órganos para acordar la iniciación, para iniciar, instruir y tramitar los procedimientos sancionadores por infracción grave que no tengan como presupuesto previo un procedimiento de comprobación e investigación, v.gr., los derivados de un procedimiento de gestión. Hoy sólo reina el silencio en el seno del RRST.

4.- El principio de la separación de órganos consagrado en el artículo 134.2 de la LRJAPPAC debería ser respetado en el seno del RRST, pues la unicidad orgánica que ahora establece este Reglamento no resiste el menor juicio de la *imparcialidad objetiva* (principio plenamente aplicable en la justicia anglosajona bajo el adagio *justice must not only be done; it must also be seen to be done*, o sea que la justicia no sólo debe ser real, sino también parecerlo).

5.- El derecho a la práctica de la prueba, hoy invocable supletoriamente por aplicación del REPEPOS, habría de regularse de forma específica en el RRST.

6.- El artículo 63 bis 8) del RGIT, regulador de la figura de la conformidad y disconformidad en el seno del procedimiento sancionador tributario, debería modificarse, pues la conclusión del expediente sancionador por la tácita contradice, al menos, el artículo 35 del RRST.

3. BIBLIOGRAFÍA

ANTÓN J.A.: "Actas de disconformidad", *IMPUESTOS*, tomo II/89, pág. 277.

AGUALLO AVILÉS, Á.: *Infracciones. Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. INSTITUTO DE ESTUDIO FISCALES. 1991. Vol. 2.

ARIAS VELASCO, J.: "El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares". *QUINCENA FISCAL*, nº 6, marzo 1999.

- *Caducidad del procedimiento y prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria en la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras*. Obra coordinada por PONT MESTRES, Magín y PONT CLEMENTE, Joan Francesc. Título: ESTUDIOS TRIBUTARIOS APLICADOS. (Fundación Antonio Lancuentra). Universidad de Barcelona, 1998.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "Separación de procedimientos -de liquidación y sancionador- sin separación de órganos", *LA LEY, IMPUESTOS*, nº 15-16, agosto 2000.

CERVERA TORREJON, F., MAGRANER MORENO, F., JUAN LOZANO, A. M.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)", en *QUINCENA FISCAL*, nº 20, diciembre de 1998.

E S T U D I O S

DOMÍNGUEZ VILA, A.: *Constitución y Derecho sancionador administrativo*. MARCIAL PONS, Madrid 1997.

FALCON Y TELLA, R.: "El carácter reservado de la información tributaria: la Sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el Ordenamiento Tributario", *QUINCENA FISCAL*, nº 12, 1997.

- "La prescripción de Tributos y Sanciones", *REDF*, nº 98, abril/junio 1998.

- "La prescripción en materia tributaria" 2. *LA LEY*, Madrid, 1992.

GARBERI LLOBREGAT, J.: *El procedimiento administrativo sancionador*, TIRANT LO BLANC, Valencia, 3ª edición, 1998.

GARCIA DE ENTERRIA, E.: "La problemática puesta en aplicación de la LRJ-PAC: el caso del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal", *Ed. CIVITAS, REDA*, núm. 80.

GARCIA IZQUIERDO, S.: "Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario", *CEF*, nº 190, enero 1999.

GIMBERNAT ORDEIGA, E.: "Concurso de leyes, error y participación en el delito". *ANUARIO DE DERECHO PENAL Y CIENCIAS PENALES*. 1992. Fasc. III, sept-dic. 1992.

GONZALEZ PEREZ, J.: "Ante la nueva regulación del procedimiento administrativo", *CIVITAS, REDA*, nº 77, enero-marzo 1993.

GOMEZ CORRALIZA: *La caducidad*, MONTECORVO, Madrid, 1990.

LAGO MONTERO, J.Mª: "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse", *IMPUESTOS*, nº 15-16, agosto 1999.

LONGAS LAFUENTE, A.: "El plazo de prescripción de las infracciones tributarias: Estudio del artículo 64 c) de la Ley General Tributaria. Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre". *CRÓNICA TRIBUTARIA*, nº 80, 1996.

LOPEZ MARTINEZ, J y GOMEZ CABRERA, C: "La judicialización del procedimiento de inspección y las posibilidades de actuaciones de los inspectores jefes ante las propuestas de liquidación de las actas (Análisis crítico de la STSJ de Galicia de 18 de noviembre de 1993", *JT ARANZADI*, nº 78, 1996.

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: "Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias". *CIVITAS, REDA*, núm. 48.

MAS RAUCHWERK, M. y CORONAS GUINART, J.Mª: "La prescripción tributaria", *FISCAL AL DÍA*, nº 19, marzo de 2000.

PALAO TABOADA, C.: "Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente", *CEF*, Nº 171, junio de 1997.

Mtro. Pont Clemente

PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria, (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, EDERSA, 1986.

- "La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario", *REDFHP*, nº 192, noviembre-diciembre de 1987.

PONT CLEMENTE, M.: "La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias a la luz de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes". *FISCAL AL DÍA*, nº 7, septiembre de 1999.

- "Acerca de la modificación prevista en el proyecto de Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, del artículo 66 de la ley general tributaria, relativo a la interrupción del plazo de prescripción de la infracción tributaria". *FISCAL AL DÍA*, nº 33. Noviembre de 2000.

PONT MESTRES, M.: (coordinador), en *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de régimen Jurídico de la Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, MARCIAL PONS, Madrid 1995.

PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F.: "Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria", *CIVITAS*, 1995.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas". *REDF, CIVITAS*, nº 70, abril/junio 1991

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: "Algunas cuestiones de interés atinentes a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario", *CEF*, 43/2000, julio.

SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario". *REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA*, nº 42, 1999.

