

# ¿ES FACTIBLE SUBSANAR LOS VICIOS SUSTANTIVOS O FORMALES QUE AFECTAN A UNA SANCIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DE UN PROCEDIMIENTO REVISOR ADMINISTRATIVO O CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO?

---

José Manuel Almudí Cid

*Director de la Revista Técnica Tributaria*

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad Complutense de Madrid*

*(España)*

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2025). ¿Es factible subsanar los vicios sustantivos o formales que afectan a una sanción tributaria en el marco de un procedimiento revisor administrativo o contencioso-administrativo? *Revista Técnica Tributaria*, (149), 7-13.

El procedimiento administrativo y la vía de recurso ofrecen a los administrados oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental. Así, por ejemplo, si el interesado no fue oído en el procedimiento que da origen al acto administrativo impugnado, esa falta puede eventualmente reme-

diarse con la interposición del correspondiente recurso cuya propia tramitación incluye un nuevo periodo de audiencia y vista del expediente. Este planteamiento determina que al socaire del principio de economía procesal, prevalezca el Derecho material o sustantivo sobre el Derecho formal o procedimental.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2005<sup>1</sup>

---

1 Rec. núm. 631/2002.

constituye un buen ejemplo de aquellas decisiones judiciales que han considerado perfectamente enmendables tales vicios, ya sea en el marco del recurso reposición, en sede económico-administrativa o en vía judicial, invocando como principal argumento el principio de economía procesal<sup>2</sup>. Esta línea jurisprudencial, que tiene como principal ámbito de actuación, en el ordenamiento tributario, los procedimientos de aplicación de los tributos, en los que las garantías constitucionales de índole procedimental se ciñen al cumplimiento del deber de buena administración y al procedimiento administrativo debido, en determinadas ocasiones, se ha deslizado indebidamente al terreno del procedimiento sancionador tributario.

En efecto, una de las cuestiones más controvertidas que ha venido suscitando la eficacia de los acuerdos sancionadores está relacionada con la posibilidad de que los vicios, tanto materiales como formales, detectados en el acuerdo sancionador, resulten subsanados ulteriormente en la vía administrativa revisora o en sede judicial. Ahora bien, el Tribunal Constitucional ha sabido ponderar acertadamente las funciones que tienen atribuidas los tribunales, negando que la

vía contencioso-administrativa resulte adecuada para subsanar las irregularidades detectadas en el proceso de imposición de sanciones.

Desde una perspectiva sustantiva, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 218/2005<sup>3</sup>, en la que se advierte que el principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta, en cada concreto acto administrativo sancionador, la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del ejercicio de la potestad sancionadora. No obstante, atentaría contra el principio de legalidad la subsunción por el Tribunal de los hechos probados en un tipo infractor distinto al inicialmente invocado por la Administración.

En lo tocante a los vicios formales, el Tribunal Constitucional también se ha encargado de precisar que tampoco cabrá reparar, en sede judicial, la vulneración del principio de contradicción acontecida en vía administrativa, al dictarse la resolución sancionadora por el órgano administrativo con anterioridad a la finalización del

---

2 Según se advierte en la sentencia citada, «el procedimiento administrativo y la vía de recurso ofrecen al administrado oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental. Así, por ejemplo, si el interesado no fue oído en el expediente primitivo, esa falta puede eventualmente remediarse con la interposición del correspondiente recurso cuya propia tramitación incluye un nuevo período de audiencia y vista del expediente. En otros casos, la omisión inicial de trámite de audiencia puede entenderse, salvo en algún caso, subsanada y se hace intrascendente, no pudiendo en buena lógica dar lugar a la nulidad del acto y en este sentido se pronuncian numerosas sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. Por otra parte, la interposición de un recurso permite a la Administración poner en juego los poderes de convalidación que le reconoce la Ley y subsanar los defectos iniciales una vez advertida su existencia, así como permite al administrado la constancia de todos los elementos de hecho y de Derecho que sirvieron de base al acto administrativo impugnado, así como ofrecer las pruebas necesarias para desvirtuarlos».

3 STC 218/2005, de 12 de septiembre de 2005.

plazo legalmente fijado para formular alegaciones<sup>4</sup>.

En concreto, en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2004<sup>5</sup> se declara que «(a)ntes con todo, conviene insistir una vez más en que, frente a lo que sostiene el Abogado del Estado, el posterior proceso contencioso-administrativo no puede servir nunca para remediar las posibles lesiones de garantías constitucionales causadas por la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora. Finalmente, entre otras razones, porque como recuerda la STC 89/1995, de 6 de junio, y subraya por su parte la STC 7/1998, de 13 de enero, «no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción». En consecuencia, como entonces advertíamos, nunca podrá concluirse que sean los Tribunales contencioso-administrativos quienes, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, sancionen al administrado.

*Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución.*

*Por consiguiente, en el presente asunto, el que la demandante de amparo disfrutara luego, en el proceso judicial, de la posibilidad de alegar y probar sus derechos e intereses en nada desmiente la lesión constitucional observada. Debe insistirse, la vigencia del principio de contradicción, al igual que sucede con el resto de las garantías constitucionales que conforme al art. 24 CE ordenan el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, se predica precisamente del procedimiento administrativo sancionador, en el que, como manifestación que es del *ius puniendi* del Estado, debe garantizarse el ejercicio sin trabas de las garantías de defensa de relieve constitucional (STC 160/1994, de 23 de mayo). Lo que negativamente significa, en efecto, que el posterior proceso contencioso no pudo subsanar la infracción del principio de contradicción en el procedimiento sancionador que liminar-*

---

4 La STC 59/2004, de 19 de abril afirma que «(...) conviene insistir una vez más en que (...) el posterior proceso contencioso-administrativo no puede servir nunca más para remediar las posibles lesiones de garantías constitucionales causadas por la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora. (...) entre otras razones, porque (...) no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, nunca podrá concluirse que sean los Tribunales contencioso-administrativos quienes, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, sancionen al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. Por consiguiente, en el presente asunto, el que el demandante de amparo disfrutara luego, en el proceso judicial, de la posibilidad de alegar y probar sus derechos e intereses en nada desmiente la lesión constitucional observada. Debe insistirse (en que) la vigencia del principio de contradicción, al igual que sucede con el resto de garantías constitucionales que conforme al artículo 24 CE ordenan el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, se predica precisamente del procedimiento administrativo sancionador, en el que, como manifestación del *ius puniendi* del Estado, debe garantizarse el ejercicio sin trabas de las garantías de defensa de relieve constitucional. Lo que negativamente significa, en efecto, que el posterior proceso contencioso no pudo subsanar la infracción del principio de contradicción en el procedimiento sancionador que liminarmente antes se ha observado. Pues de otro modo, no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales recogidos en el artículo 24 CE».

5 STC 59/2004, de 19 de abril.

*mente antes se ha observado. Pues, de otro modo, no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa "se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE" (STC 125/1983, de 26 de diciembre)».*

Como cabe observar, esta jurisprudencia estima inaplicable, en el ámbito administrativo sancionador, las construcciones dogmáticas y jurisprudenciales que relativizan la eficacia invalidante de los defectos procedimentales cuando el interesado conoció la resolución sancionadora y pudo recurrir en tiempo y forma la misma. Se descarta, por tanto, que en el seno del procedimiento de recurso puede sanarse el derecho de defensa<sup>6</sup>, al otorgarse al particular nuevamente la facultad de proponer cuantos medios de prueba resulten

admisibles en Derecho y alegar cuanto estime oportuno a la vista del expediente<sup>7</sup>.

Dicho en otros términos, la regla de la relatividad del efecto invalidante de las obligaciones formales, aplicable con carácter general en los restantes procedimientos administrativos<sup>8</sup>, cede en beneficio de la protección del derecho de defensa del presunto infractor, que habrá de articularse necesariamente en el marco del procedimiento sancionador legalmente establecido. Por consiguiente, según señaló el Tribunal Constitucional en la sentencia 18/1981<sup>9</sup>, los derechos fundamentales que inspiran la configuración del procedimiento sancionador deberán hacerse efectivos necesariamente en el seno de dicho cauce procedimental, sin que resulte factible subsanarlos en el marco de un recurso

---

6 En esta misma línea cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 26 de mayo de 2008, en la que se declara que «tales razonamientos abocan necesariamente a la estimación del recurso, no sólo porque los actos sancionadores adolecen de una completa falta de motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, sin que la vía económico-administrativa sea el momento procedimental idóneo para sustituir el criterio del órgano sancionador en la apreciación de este elemento sustantivo (...)». Curiosamente, el mismo Tribunal, en sentencias de 17 de mayo de 2006 y 28 de abril de 2008, admitió que la subsanación de los defectos del acto sancionador puede tener lugar en vía de reposición o en la jurisdicción contencioso-administrativa.

7 En esta misma línea cabe citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 26 de mayo de 2008, en la que se declara que «tales razonamientos abocan necesariamente a la estimación del recurso, no sólo porque los actos sancionadores adolecen de una completa falta de motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, sin que la vía económico-administrativa sea el momento procedimental idóneo para sustituir el criterio del órgano sancionador en la apreciación de este elemento sustantivo (...)». Curiosamente, el mismo Tribunal, en sentencias de 17 de mayo de 2006 y 28 de abril de 2008, admitió que la subsanación de los defectos del acto sancionador puede tener lugar en vía de reposición o en la jurisdicción contencioso-administrativa.

8 Vid en este sentido la STS de 9 de enero de 2018, rec. 2980/2016, en la que se declara que «(u)na decisión judicial como la reflejada en la sentencia cuya casación se pretende parece sustentarse en una idea vetusta y superada de la jurisdicción revisora difícilmente conciliable con el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24.1 de la Constitución, pues no puede haber efectividad de la tutela judicial que se postula en el litigio cuando el órgano judicial renuncia a su genuina potestad de "juzgar y hacer ejecutar lo juzgado" (art. 117 CE), en el seno de un proceso contencioso-administrativo seguido con todas las garantías, en el cual se ha debatido ampliamente por ambas partes sobre el fondo de la cuestión pretendida —es decir, sobre la procedencia o no del derecho de la recurrente a obtener la nulidad de la declaración de responsabilidad subsidiaria que, en lo relativo a la sanción impuesta, pesa sobre la recurrente, denegado por el acto objeto del recurso—».

9 STC 18/1981, de 8 de junio.

contencioso-administrativo ulterior<sup>10</sup>.

De este modo, de no haberse otorgado debida satisfacción en el seno del procedimiento sancionador tributario al derecho del contribuyente a conocer la acusación o a proponer la prueba, si aconteció una vulneración del principio de presunción de inocencia o el presunto infractor no pudo formular alegaciones (o estas no se tomaron en consideración por la Administración al motivar el acuerdo de imposición de sanción), no cabrá entender reparados tales defectos formales, al albur del principio de economía procesal, como consecuencia de los recursos planteados por el obligado tributario.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta imprescindible advertir que el propio

Tribunal Constitucional ha admitido la viabilidad de sanar, en la vía administrativa de recurso, la indefensión generada como consecuencia de la inobservancia del procedimiento sancionador, según señala en su sentencia 70/2012<sup>11</sup>, en la que se consideró satisfecho el principio de contradicción como consecuencia de las alegaciones presentadas por el administrado a través de un recurso de reposición<sup>12</sup>.

A nuestro juicio, la posibilidad de reparar, en sede administrativa, el vicio formal susceptible de aquejar al acuerdo de imposición de sanción debe ser necesariamente acotada en la esfera tributaria, pues la independencia funcional propia de los tribunales económico-administrativos<sup>13</sup> y su carácter cuasi jurisdiccional<sup>14</sup>

---

10 La sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 declara que «(...) no existe un proceso contencioso-administrativo sancionador en donde haya de actuarse el *ius puniendi* del Estado, sino un proceso contencioso-administrativo cuyo objeto lo constituye la revisión de un acto administrativo de imposición de una sanción. En consecuencia, no es posible concluir que sean los Tribunales contencioso-administrativos los que, al modo de lo que sucede en el orden jurisdiccional penal, 'condenen' al administrado. Muy al contrario, la sanción administrativa la impone siempre la Administración pública en el ejercicio de la potestad que le reconoce la Constitución. De otra manera no se respetaría la exigencia constitucional de que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE (...)».

11 STC 70/2012, de 16 de abril.

12 En el FJ segundo de esta sentencia se establece que «(d)ebemos asimismo tomar en consideración que la demandante, una vez que se le notificó el acuerdo sancionador, interpuso recurso administrativo de reposición contra el mismo, reproduciendo las iniciales alegaciones que no habían sido incorporadas al expediente, las cuales, ahora sí, fueron valoradas expresamente en la resolución de 31 de julio de 2003 que desestimó el recurso de reposición. En consecuencia, la irregularidad inicialmente cometida fue reparada en la misma vía administrativa, evitando así que se consumase una indefensión de carácter material. Esta aptitud de los recursos administrativos para reparar las vulneraciones del derecho de defensa ya fue reconocida por la STC 59/2004, de 19 de abril (FJ 4), en la que también apreciamos que una inicial indefensión causada por la Administración, al no incorporar y valorar el escrito de alegaciones presentado por el interesado, desaparecía si el recurrente había reproducido sustancialmente sus alegaciones en un posterior recurso administrativo y la Administración, al resolver el mismo, las había tomado en consideración (igualmente, ATC 137/2006, de 19 de abril, FJ 2), a diferencia de los supuestos decididos en las SSTC 175/2007, de 23 de julio; y 70/2008, de 23 de junio, en los que, no obstante la interposición de recurso administrativo, la situación de indefensión no fue adecuadamente corregida».

13 Estimamos que no estorba nuestra conclusión lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/14, en la que se niega la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales habida cuenta de su falta de independencia, lo que no permite considerarlos, de acuerdo con el estandar comunitario, como auténticos tribunales desde la perspectiva del derecho originario de la Unión Europea.

14 Así lo considera el Tribunal Supremo en sus sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017) y de 20 de mayo de 2021 (rec. núm. 470/2020).

debe conducir a que se extrapolen a este ámbito las conclusiones del Tribunal Constitucional relativas a que la fase contencioso-administrativa no es el escenario donde debe producirse la efectiva garantía de los derechos fundamentales que demanda la correcta aplicación del *ius puniendi* estatal.

A favor de esta interpretación hemos de traer a colación la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 15 de marzo de 2021<sup>15</sup>, relativa a un déficit de motivación acontecido en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, en la que se declara que «(...) *la exigencia de motivación no se satisface cuando las dilaciones se justifican en vía revisora por el Tribunal Económico-Administrativo Regional, pues le corresponde hacerla al órgano que dicta la resolución que finaliza el procedimiento e impone el gravamen al obligado tributario, dado que, como expone la parte recurrente, "es el único que puede ofrecer una justificación coherente que obedezca a la realidad, por ser quien ha seguido la tramitación del procedimiento y, por tanto, constatado la existencia de las dilaciones y su influencia en el discutir del mismo"*»<sup>16</sup>.

Como cabe observar, habida cuenta de la especial naturaleza de la vía revisora económico-administrativa, incluso en un ámbito ajeno al procedimiento sancionador, se exceptúa por el Tribunal Supremo la regla general de relatividad de las infracciones formales. Resulta evidente, por

tanto, que no nos encontramos ante un principio absoluto y que los tribunales, pese a tener plenamente interiorizados sus postulados, en ocasiones, se encargan de matizarlo con el fin garantizar el principio de buena administración, aunque ciertamente esto podría llegar a generar, cuando se trata de un procedimiento de aplicación de los tributos, un perjuicio para el administrado<sup>17</sup>.

Sea como fuere, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, consideramos que la interposición de reclamaciones y recursos ante los órganos económico-administrativos no puede servir para que la Administración subsane los defectos del acto sancionador impugnado, pues será en el marco del procedimiento sancionador tributario donde debe darse adecuada satisfacción al derecho de defensa y los principios instrumentales que lo informan.

Más controvertido resulta determinar, a la luz de la mencionada sentencia 70/2012<sup>18</sup> del Tribunal Constitucional, si cabría estimar sanados los vicios formales que afectan al acto sancionador impugnado al hilo de un recurso de reposición interpuesto por el presunto infractor, dado que le corresponderá resolverlo al mismo órgano que dictó el acto impugnado.

En nuestra opinión, este último planteamiento no deja de ser cuestionable, pues las garantías punitivas deberían operar, desde un principio,

---

15 Rec. núm. 526/2020.

16 En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2017 (rec. núm. 3175/2016) manifiesta que «(...) no pueden ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación».

17 El reenvío al órgano liquidador puede redundar en perjuicio del obligado tributario, al alargarse el proceso con la consiguiente pérdida de energías, tiempo y dinero (público y privado), tal y como ponen de manifiesto los críticos de la doctrina de los vicios de orden público.

18 STC 70/2012, de 16 de mayo.

en el marco del procedimiento sancionador<sup>19</sup>. En cualquier caso, ante la jurisprudencia constitucional existente, el obligado tributario deberá sopesar cuidadosamente la conveniencia de invocar en reposición la existencia de vicios formales tributa-

rios, especialmente ante los fatales efectos que, como ha declarado recientemente el propio Tribunal Supremo, pueden derivarse para la Administración de la inobservancia de determinados trámites del procedimiento sancionador<sup>20</sup>.

---

19 En sentido distinto, cfr. la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de julio de 2016 (rec. núm. 1158/2014) en la que se declara que «(s)i bien la parte actora aduce que el órgano de revisión no puede subsanar los defectos del primer acuerdo sancionador, ese argumento no puede ser acogido por la Sala toda vez que el recurso de reposición se resuelve por el mismo órgano que dictó el acto recurrido y somete a su conocimiento todas las cuestiones que ofrezca el expediente, con el único límite de que la resolución final no puede empeorar la situación inicial del recurrente (arts. 223.4 y 225.1 de la LGT)»

20 Sobre esta cuestión, vid. Almudí Cid, J. M.: ¿Cabe retrotraer actuaciones en el procedimiento sancionador tras la anulación por motivos formales de la liquidación de la que trae causa la sanción impugnada?: La cuestionable lectura por el TEAC de la relevante STS de 15 de enero de 2024, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 145, 2024, pp. 7 a 19.