

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

ASPECTOS CRÍTICOS DE LA NUEVA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Begoña Sesma Sánchez

*Profa. Dra. de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo*

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: SEPARACIÓN E INDEPENDENCIA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

2. FUENTES NORMATIVAS REGULADORAS DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. EL PRINCIPIO DE GARANTÍA DE UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR (ARTÍCULO 134.1 LRJAP-PAC) ANTE LA LGT Y LA LDGC.

2.1. Situación anterior a la aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador.

2.2. Situación actual.

3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

3.1. Breve referencia a las particularidades de los principios informadores de la potestad sancionador administrativa en el ámbito tributario.

3.2. Fases de un procedimiento sancionador tributario.

3.3. Duración del procedimiento: plazos y prescripción.

4. RELACIONES ENTRE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y OTROS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN: SEPARACIÓN E INDEPENDENCIA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

Una de las aportaciones más significativas y destacadas de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante LDGC) ha sido la recogida en su **artículo 34** que, en líneas generales, garantiza a los contribuyentes que las sanciones tributarias les serán impuestas en un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de su situación tributaria¹. El precepto, como señala PALAO TABOADA, forma parte del “núcleo duro” de la Ley, es “posiblemente la norma de mayor calado” y “cuando entre en vigor dará lugar a importantes transformaciones en el Derecho sancionador tributario”². Desde luego para el contribuyente, *a priori*, una tramitación separada del expediente sancionador con un específico trámite de audiencia al efecto supone en principio una garantía frente al automatismo con que actualmente se imponen las sanciones tributarias y le permite invocar, “con matices”, como es sabido, pero con mayor fundamento, los principios propios del *ius puniendi* del Estado. La intención del precepto es, pues, a primera vista, positiva y loable.

La demanda de un procedimiento sancionador tributario independiente no es nueva. Es cierto que diversas decisiones jurisprudenciales (especialmente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos) han provocado recientemente una mayor presión doctrinal al respecto, pero en sí, la reivindicación viene de antiguo. Al potenciarse las competencias sancionadoras de todos los órganos integrantes de la Administración Tributaria como consecuencia, a su vez, del incremento de sus facultades comprobadoras, se ha puesto de manifiesto esa típica confusión de órganos, funciones y procedimientos (liquidadores, inspectores y sancionadores) que caracteriza a nuestra organización tributaria. Tal mixtificación ha sido constantemente criticada. En favor de la autonomía e independencia del procedimiento sancionador tributario se han aducido entre otros argumentos la distinta finalidad entre el procedimiento de liquidación y el sancionador, el diferente alcance del deber de colaboración en uno y otro caso, los

¹ Dice así este artículo 34, titulado “Procedimiento separado”:

1. La imposición de 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.

2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.

3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.

4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.

distintos principios y finalidades de cada uno de estos procedimientos, el escaso margen entre la condición de sujeto pasivo y sujeto infractor, la inclusión de las sanciones dentro del concepto de deuda tributaria a los efectos, por ejemplo, de garantizar la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria, el automatismo en la imposición de las sanciones y, sobre todo, la imposibilidad de asegurar una correcta aplicación de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano frente a cualquier manifestación punitiva o represora del Estado, especialmente a raíz de la STC 76/1990 de 26 de abril, en la que el Tribunal Constitucional, como es sabido, también ha extendido "con matices" las garantías y principios propios del derecho penal al ámbito sancionador administrativo en general y al tributario en particular. Y la primera y la forma más fácil de otorgar esas garantías es instaurando la *existencia de un procedimiento sancionador tributario específico, autónomo e independiente* que tenga por objeto única y exclusivamente determinar la existencia de una infracción tributaria y sancionarla debidamente³. A tal fin responde el artículo 34 de la LDGC, aunque con un dudoso éxito, según iremos viendo.

La parquedad de este precepto ha provocado, sin embargo, un *optimismo moderado* y una patente *inseguridad jurídica* hasta la aprobación de su imprescindible desa-

³ Vid. C. PALAO TABOADA, "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", *Estudios Financieros*, nº 171, p. 27.

¹ Sobre esta cuestión vid., en general, A. NIETO GARCIA, *Derecho Administrativo Sancionador*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1994, pp. 165 y ss. y J. GARBERI LLOBREGAT, *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, Ed. Trivium, Madrid, 1989, *in totum*. Entre la jurisprudencia constitucional favorable a la extensión de las garantías penales al ámbito sancionador administrativo vid., entre otras, las STC 77/1983, de 3 de octubre, 29/1989, de 6 de febrero, 42/1989, de 16 de febrero, y la STC de 12 de mayo de 1994. En el ámbito tributario en particular, sobre la defensa de un procedimiento sancionador tributario independiente, vid., especialmente, J.ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, p. 67., E. ESEVERRI "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *Información Fiscal*, marzo/abril, 1994, pp. 7 y ss., también publicado en *Revista Técnica Tributaria*, nº 28, 1995, pp. 73 y ss., M.T. SOLER ROCH, "Deberes tributarios y Derechos Humanos", *Revista Técnica Tributaria*, nº 30, 1995, pp. 101 y ss., y más recientemente, su comentario al artículo 34 LDGC, "Derechos y garantías en el procedimiento sancionador", en prensa, J.F.PONT CLEMENTE, "Separación en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria del procedimiento de liquidación respecto de procedimiento sancionador", *Revista Técnica Tributaria*, nº 27, octubre-diciembre, 1994, pp. 75 y ss., A.M.JUAN LOZANO, "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales", *Estudios Financieros*, nº 173-174, agosto-septiembre, 1997, pp. 5 y ss., J.F.PONT MESTRE, "El procedimiento sancionador tributario", en VVAA, *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 134, A.M.LOPEZ MOLINO, "Articulación entre los procedimientos de inspección y de sanciones tributarias", *Impuestos*, nº 2, 1998, pp. 9 y ss. y E.BARRACHINA JUAN, "La sanción tributaria como concepto de la deuda tributaria: su posible inconstitucionalidad", *Gaceta Fiscal*, nº 155, junio 1997, pp. 30 y ss. Con más dudas, en cambio, especialmente en lo relativo a la independencia y separación del procedimiento sancionador tributario como vía para extender y aplicar en su integridad las garantías y principios generales del procedimiento penal se muestra J.J. BAYONA DE PEROGORDO, "El procedimiento sancionador", *Información Fiscal*, nº 16, 1996, pp. 7 y ss.

E S T U D I O S

rollo reglamentario. El artículo 34, como el resto de la LDGC, haciendo gala del *carácter programático* y de *declaración de principios* que se menciona en su exposición de motivos y que caracteriza a esta norma, dejó, *sorprendentemente a nuestro juicio*, inalterada la LGT. Tampoco se acordó del RD 2631/1985, que regulaba el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias ni de ciertos preceptos del Reglamento de Inspección relativos a la imposición de sanciones cuyo tenor resultaba incompatible con el artículo 34 LDGC. Nada estableció acerca del procedimiento sancionador en los ámbitos de gestión y recaudación e ignoró la aplicación reivindicada doctrinal y jurisprudencialmente de las normas de régimen jurídico sancionador contenidas en la Ley 30/1992 y la *supletoriedad* establecida de modo particular en el artículo 1.3 del RD 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. El recentísimo **Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos** (en adelante, Reglamento de régimen sancionador) ha corregido en parte esa inseguridad jurídica, pero, con todo, las cosas podían haberse hecho mejor. Por ello, la primera cuestión crítica que debe abordarse acerca del nuevo procedimiento sancionador tributario es la relativa a sus fuentes normativas.

2. FUENTES NORMATIVAS REGULADORAS DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: EL PRINCIPIO DE GARANTÍA DE UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR (ARTÍCULO 134.1 LRJAP-PAC) ANTE LA LGT Y LA LDGC.

2.1. Situación anterior a la aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador.

El artículo 134.1 de la Ley 30/1992, *norma directamente aplicable al ámbito tributario* por cuanto que incorpora una garantía y un principio fundamental de la potestad sancionadora de la Administración, señala que *"El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido"* y que *"En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento"*. Pues bien, es cierto que el artículo 34 de la LDGC ha consagrado en cierta medida la autonomía procedimental de la tramitación de los expedientes sancionadores, pero, desde luego, hasta la reciente aprobación del Reglamento de régimen sancionador, la regulación existente sobre la forma de imponer sanciones tributarias no respetaba adecuadamente, en mi opinión, esa garantía de un procedimiento sancionador normativamente establecido que exige el artículo 134.1 LDGC. Pero vayamos por partes.

Ya resultaba criticable, desde luego, que la LGT ignorase la existencia de un procedimiento para la imposición de las sanciones tributarias más comunes (multas pecuniarias) -al que ni siquiera prestó atención en la reforma del régimen de infracciones y

sanciones de 1995⁴- y que se limitara a señalar en su artículo 81.2, como particularidad procedimental, que la imposición de *sanciones no consistentes en multas* se realizará en un expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes⁵. Es más, la LGT consagra la plena confusión de la función liquidadora y la sancionadora como accesoria de aquella, tanto en el aspecto orgánico como en el procedimental (a salvo de las sanciones no consistentes en multas). Prueba de ello es que genéricamente reconoce potestad sancionadora a "cualesquiera órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas...si consisten en multa pecuniaria o proporcional" (artículo 81.e). Además, como la LGT no contempla la autonomía e independencia del procedimiento sancionador tributario, tampoco establece una remisión reglamentaria para su regulación o desarrollo. En definitiva, si algo se deduce de la LGT es que, en general, puede imponer sanciones cualquier órgano de la Administración tributaria con competencias liquidadoras y que, salvo para sanciones no pecuniarias, no es preciso un expediente *ad hoc*.

A pesar de la nula atención prestada por la LGT al procedimiento sancionador, al hilo de su reforma en 1985 en materia de infracciones y sanciones, se aprobó el *Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre*, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias como norma reglamentaria de desarrollo. Tal RD no pretendió, sin embargo, establecer un procedimiento sancionador tributario autónomo (salvo para los casos particulares de las sanciones que no consistieran en multas y de las multas pecuniarias proporcionales impuestas al margen de un procedimiento inspector⁶) como lo prueba su sistemática, la omisión de cuestiones procedimentales tan básicas como las fases de la tramitación o el hecho de que mantenga las especialidades procedimentales para la imposición de sanciones en el marco de las actuaciones inspectoras. Más bien se centró en los criterios de

⁴ Una crítica también a la oportunidad perdida con la reforma de la LGT de 1995 de introducir una regulación del procedimiento sancionador tributario en F.ALONSO FERNANDEZ, "La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario", *Impuestos*, nº 2, 1997, pp. 3 y ss.

⁵ Tal precepto refleja claramente como la imposición de sanciones pecuniarias se ha configurado siempre como una función accesoria a la de liquidación. El hecho de que solo para las sanciones no pecuniarias (ya procedan de infracciones simples o graves, ya se detecten en el procedimiento de gestión o de inspección) esté previsto la incoación de un expediente separado "*del procedimiento seguido para la regularización e imposición de las multas pecuniarias correspondientes*", testimonia, claramente, como ha señalado A.M.JUAN LOZANO, que "hasta el momento, el propio legislador tributario había asumido la instrumentalización de las multas a los procedimientos de liquidación por el mero carácter pecuniario de su objeto; como si la naturaleza de las normas represivas apareciera determinada no por su carácter de reacción del ordenamiento frente a la comisión de ilícitos sino por los bienes jurídicos que pudieran verse comprometidos en función del objeto de la sanción establecida", vid., "Una propuesta para la aproximación....", ob.cit., p. 14.

⁶ Supuesto éste último, por cierto, respecto del cual nada dice la LGT en cuanto a su imposición en un expediente sancionador distinto e independiente.

E S T U D I O S

graduación de las sanciones y en ciertas sanciones especiales por infracciones graves y sanciones no pecuniarias. La Disposición Final Segunda de la Ley 25/1995, de reforma de la LGT, mantuvo la vigencia de este Real Decreto de 1985, "en cuanto no se oponga a esta Ley", pero la LDGC nada ha dicho al respecto. Es criticable este dato, sobre todo cuando uno de los derechos consagrados en el artículo 4 de esta Ley es que "Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas", y nada de esto hizo la LDGC respecto de la normativa entonces vigente sobre el régimen sancionador tributario⁷. De ahí que, desde la entrada en vigor de esta norma hasta la reciente aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador, la vigencia del RD de 1985 resultaba, desde luego, muy limitada. Existía una evidente contradicción entre el artículo 34 LDGC y todos aquellos preceptos de la norma reglamentaria que respetaban las particularidades del procedimiento sancionador en el marco de las actuaciones inspectoras (ya que en este ámbito no estaba garantizado un procedimiento sancionador independiente) y, en general, aquellos otros que no contemplaban un expediente separado con expresa audiencia del interesado⁸. El hecho de que el citado RD de 1985 no desarrollara íntegramente un procedimiento sancionador tributario y su incompatibilidad con ciertos preceptos relativos a principios y garantías del procedimiento sancionador administrativo (contenidos en la Ley 30/1992 y en su Reglamento de desarrollo), aplicables en cierta medida en el ámbito tributario, limitaban más aún la posible aplicación de aquel texto, especialmente, como digo, tras la aprobación de la LDGC. En lo demás, a pesar del silencio de la LDGC, en estos últimos siete meses el citado Reglamento podía considerarse formalmente vigente. Esta situación era, desde luego, absurda. Era evidente la necesidad de una norma nueva que desarrollara el artículo 34 LDGC y que derogara el RD de 1985 como ha hecho la Disposición derogatoria única del nuevo Reglamento de régimen sancionador de septiembre de 1998⁹.

⁷ Incluso antes de la aprobación de esta LDGC, la doctrina ya había criticado el hecho de que siguiera formalmente vigente el RD 2631/1985 tras la reforma del régimen de infracciones y sanciones de la LGT de 1995. Como señalaron J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO y J.M. TEJERIZO LOPEZ, "en tanto no se apruebe ese procedimiento, los principios esenciales del procedimiento administrativo sancionador - separación entre órganos de instrucción y resolución, fase probatoria que pueda calificarse como tal, audiencia de las partes que responda sustancialmente a tal concepto, etc.- continúan siendo una quimera", vid. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Madrid, 1997, p. 547. Debe destacarse, no obstante, un Proyecto de Real Decreto de desarrollo de las disposiciones de la Ley General Tributaria, en materia de infracciones y sanciones tributarias y fraude de Ley presentado en 1995 pero que, debido al cambio político, no fue posteriormente aprobado. Tal norma, sin embargo, aún respetando el procedimiento sancionador seguido por la Inspección de los Tributos, recogía básicamente la incoación y tramitación separada e independiente de los expedientes sancionadores.

⁸ Por ejemplo, el artículo 5 en cuanto que permitía una tramitación conjunta de la diligencia como documentación de actuación inspectora y sancionadora, el artículo 6 por el mismo motivo, o el artículo 9 que integraba el trámite de audiencia dentro de la tramitación general de las actas y diligencias de la Inspección y, lo, suprimía, en particular, en el supuesto de actas de conformidad.

⁹ Así lo pusimos de manifiesto en nuestro comentario al artículo 34 LDGC, anterior a la aprobación del Reglamento de régimen sancionador. Vid. B. SESMA SANCHEZ, "Sanciones: procedimiento", en la obra colectiva editada por Lex Nova comentando la LDGC (en prensa).

3.1.2.3. Inspección y sanción

Por otro lado, junto al RD de 1985, y al artículo 34 LDGC han convivido durante estos meses aquellos preceptos del RGI de 1986 que regulaban algún aspecto de la potestad sancionadora de la Inspección en el marco del procedimiento inspector. Preceptos relacionados, en su mayoría, con la documentación de las actuaciones inspectoras en diligencias y actas por cuanto que los mismos debían incluir los hechos constitutivos de infracciones tributarias y las sanciones aplicables al caso. Esa tramitación conjunta de las actuaciones inspectoras y sancionadoras se contradecía abiertamente con lo dispuesto en el artículo 34 de la LDGC que precisamente recogía la independencia del expediente sancionador respecto "del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor". Tampoco la LDGC ha hecho mención alguna a esta norma y por ello, sin perjuicio de otras referencias que haremos posteriormente a las relaciones actuales entre el procedimiento inspector y el sancionador, podía defenderse *la nulidad, por incompatibilidad, de aquellos preceptos del RGI que no garantizaran la independencia y autonomía de un expediente sancionador tributario y que admitían la imposición de sanciones sin un específico trámite de audiencia al interesado*¹⁰.

¹⁰ Vid. B.SESMA SÁNCHEZ, "Sanciones: procedimiento", ob.cit. Entre los preceptos del RGI que, en particular, resultaron afectados por el artículo 34 LDGC cabe citar el *artículo 30.3*, respecto de la interrupción del plazo de prescripción para imponer sanciones una vez iniciado el procedimiento de inspección (ya que si desde ahora son procedimientos separados será necesario establecer también las particularidades de la interrupción del procedimiento sancionador respecto de la interrupción de la prescripción de la acción para comprobar y liquidar) y respecto del cálculo de las sanciones y recargos en los casos de cumplimiento posterior al inicio de las actuaciones de investigación (habrá que entender, a partir de ahora, que solamente se exigirán las sanciones que se contengan en el expediente sancionador independiente); el *artículo 31*, respecto de la posible interrupción -por tramitación de un expediente sancionador- de las actuaciones inspectoras o respecto de su finalización con independencia del desarrollo del procedimiento sancionador, o respecto de la vigencia del cumplimiento espontáneo sin sanción -esto es, con la consiguiente caducidad y archivo del procedimiento sancionador en su caso- en los casos de interrupción injustificada de las actuaciones de inspección; el *artículo 32*, respecto de la incoación de un expediente sancionador (que no tiene previsto trámite de audiencia singularizado), en los casos de desatención de la comparecencia del sujeto; los *artículos 46, 47 y 59.4* respecto de las diligencias como documento en el que se refleje el expediente sancionador, su inicio o la tipificación de las acciones y omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples, por cuanto que dichas diligencias también contienen el resultado de actuaciones comprobadoras; el *artículo 48.2.f)* respecto de la utilización de los informes de la inspección como documento probatorio de los hechos constitutivos de infracción simple; los *artículos 49 a 58* respecto de la documentación de las actuaciones inspectoras en las actas ya que en ellas deben incluirse los hechos constitutivos de infracciones, las sanciones aplicables y los criterios de graduación, sin la debida separación respecto de las actuaciones comprobadoras y sin trámite de audiencia específico en algunos casos -como en las actas de conformidad-; el *artículo 61*, puesto que prevé el recurso contra la liquidación derivada de un acta de inspección incluida la sanción impuesta en ésta, ya que el artículo 34 garantiza la independencia del recurso contra la sanción impuesta, y el mismo precepto en cuanto suprime la condonación graciable de la sanción por recurrir la liquidación derivada de un acta firmada en conformidad; el *artículo 62*, en cuanto al valor probatorio de las actas y su presunción de veracidad en el procedimiento sancionador tributario cuando el acta ha sido firmada por los interesados y presuntos infractores; el artículo 69 en cuanto al cómputo de los intereses de demora, en el que se declara impuesta la sanción (sin acto resolutorio expreso) con la firma del acta en conformidad o con el transcurso del período de alegaciones si el acta es de disconformidad; y el artículo 73, respecto de la propuesta de imposición de sanciones a sujetos pasivos carentes de suficiente capacidad de obrar y otros supuestos especiales de documentación en actas de la imposición de sanciones por infracciones tributarias particulares. El nuevo Reglamento de régimen sancionador, sin embargo, se ha limitado a modificar los artículos 49, 56, 59, 61 y 69 y a incluir, como capítulo III del Título II "Imposición de sanciones tributarias", los artículos 63 bis a 63 quater en el RGI.

E S T U D I O S

La evidencia de la falta de un adecuado procedimiento sancionador tributario tras la entrada en vigor de la LDGC se puso de manifiesto con la aprobación de la **Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los contribuyentes**. Esta Instrucción, desarrolló, a su conveniencia, la forma de imposición de las sanciones graves detectadas en el marco del procedimiento de inspección con todas sus fases: iniciación, reconocimiento de culpabilidad, tramitación, propuesta de resolución, audiencia del interesado y resolución del expediente. Tales fases incluyen actuaciones procedimentales originales o nuevas, no recogidas hasta ahora en el RGI (como la tramitación y el período de prueba) además de otras particularidades introducidas, por ejemplo, para la admisión de pruebas solicitadas por el sujeto infractor, para la posible supresión del trámite de audiencia o para el desarrollo de actuaciones complementarias posteriores al trámite de audiencia pero previas a la resolución del expediente. Si bien esta Instrucción intentó establecer un marco procedimental ante la parquedad del artículo 34 LDGC, el problema es que lo hizo, como decía, a su conveniencia, sin un adecuado respaldo normativo al respecto¹¹.

A mi juicio, ante esta situación normativa, era posible invocar, desde luego, la ilegalidad y nulidad de pleno derecho de las sanciones graves impuestas por la Inspección a través del un procedimiento sancionador tributario contenido en esa Instrucción que, como tal, no tiene eficacia normativa frente a terceros ni tiene legitimidad para desarrollar el contenido del artículo 34 de la LDGC. La citada Instrucción podría haber concretado, a lo sumo, las particularidades de la imposición de sanciones no consistentes en multas o como consecuencia de ciertas infracciones simples acordadas en los procedimientos de inspección (que ya tenían un previo desarrollo reglamentario compatible con el artículo 34 LDGC, aunque fuera mínimo). Pero lo que no puede admitirse es la imposición de una sanción atendiendo un procedimiento creado ex novo en una Instrucción, máxime cuando, por ejemplo, se fijan plazos para practicar el trámite de audiencia vinculantes para el presunto infractor, se obliga a que los interesados hagan constar su conformidad o disconformidad

¹¹En efecto, el procedimiento desarrollado en la citada Instrucción incorpora, por ejemplo, una fase de reconocimiento de culpabilidad consistente en que si el sujeto infractor reconoce su responsabilidad, se podrá resolver el procedimiento con la imposición de la sanción que proceda sin necesidad de "práctica de actuaciones posteriores, procediéndose a formalizar la propuesta de sanción". Este trámite no había sido recogido, hasta ahora, formalmente en las normas sobre procedimientos sancionadores en el ámbito tributario pero es evidente que una Instrucción no puede eludir el trámite esencial de audiencia al interesado que regula la Ley, al menos no puede hacerlo, si una norma (Ley o reglamento) no lo contempla. También la citada Instrucción (regla 14.2.1c)) desarrolla una auténtica fase de tramitación con actuaciones del instructor del procedimiento, fase de alegaciones de los interesados, aportación de pruebas durante el plazo fijado por el instructor, la posibilidad de que el presunto infractor renuncie expresamente al plazo de alegaciones, la obligación que se le impone en ese momento de prestar su conformidad o disconformidad con la sanción o la práctica de actuaciones complementarias practicadas por el órgano competente para imponer la sanción una vez se le remita la propuesta de resolución por el instructor..., en definitiva, incidencias procedimentales que, hasta la fecha, no se recogían de forma específica en el Reglamento de la Inspección para la imposición de sanciones graves.

José María Sánchez Sánchez

con la propuesta de sanción (sin indicación de qué efectos puede suponer tal respuesta para el sujeto infractor), se regula un periodo de prueba a solicitud de los interesados respecto del cual, será el instructor el que acuerde su práctica "previa declaración de su procedencia", se regula un plazo excepcional para practicar actuaciones complementarias de siete días posteriores al trámite de audiencia pero previas a la resolución del expediente o, en fin, se acepta como motivación suficiente del acto de imposición de la sanción, a juicio del Inspector Jefe, "la motivación fáctica y jurídica incorporada en las actas.... obviándose su reproducción". La imposición de sanciones por infracciones graves por los órganos de la Inspección siguiendo este procedimiento ha de ser considerada nula de pleno derecho. No constituye garantía jurídica alguna para los presuntos infractores que las sanciones les sean impuestas, como manifestación de una actividad punitiva administrativa, siguiendo el procedimiento contenido en una Instrucción que opera, únicamente, como norma interna de la Administración y que, no teniendo, en principio, efectos frente a terceros, pretende convertirse en la norma procedimental a falta de una verdadera norma jurídica al respecto. Según mi criterio, hasta la reciente aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador, la garantía de un procedimiento sancionador normativamente establecido que exige el artículo 134 LRJAP-PAC no resultaba satisfecha ni con el artículo 34 LDGC -dada su parquedad y su limitado contenido procedimental-, ni con el RD de 1985 -dudosamente vigente por incompatible con la LDGC-, ni con el RGI -manifiestamente incompatible-, ni con la citada Instrucción -dada su ausencia de valor como norma jurídica-.

En cuanto a las sanciones impuestas en el ámbito de la gestión tributaria, la citada Instrucción se limita a señalar que en estos casos, "se seguirán tramitando de conformidad con la normativa que les resulte aplicable" y que, "en su defecto, se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores" (regla 14.3). La insuficiencia de la normativa que les resulte aplicable (artículo 123 LGT e Instrucción 6/1995, de la Dirección General de la AEAT por la que se fijan los criterios a seguir por los órganos dependientes de los departamentos de aduanas e impuesto especiales, gestión tributaria e inspección financiera y tributaria para el inicio o reanudación de los expedientes sancionadores suspendidos por la Instrucción de esa Dirección General de 14 de diciembre de 1994) hace posible defender también la nulidad de pleno derecho de las sanciones pecuniarias impuestas por los órganos de gestión cuando no existiera la debida separación procedimental entre las actuaciones de comprobación y liquidación y las sancionadoras¹².

¹² En el ámbito de la gestión tributaria, esto es, la gestión derivada de las comprobaciones formales o abreviadas del artículo 123 LGT, la insuficiencia de un adecuado procedimiento sancionador resulta más patente que en el caso de la Inspección, por el hecho de que no exista un Reglamento de gestión. Es cierto que para estos casos, cabía invocar en parte el artículo 6 del RD de 1985, pero supone una importante inseguridad jurídica el desconocer quienes son los órganos competentes para iniciar, tramitar y resolver los expedientes sancionadores derivados de liquidaciones provisionales de oficio o ignorar las fases procedimentales (por ejemplo, si las alegaciones a la liquidación provisional de oficio pueden servir como alegaciones al expediente sancionador), si es posible el desarrollo de actuaciones complementarias a la notificación de la propuesta de resolución del expediente sancionador, cómo debe desarrollarse el periodo de prueba, cómo debe computarse el plazo de los seis meses que recoge el artículo 34.2 LGDC, etc.

E S T U D I O S

Idénticas conclusiones cabe extraer de la situación normativa en que se encontraba la competencia sancionadora reconocida a los órganos recaudadores respecto de las solicitudes de información para el embargo de bienes establecida en el artículo 113.6 del RGR, en un dudoso, por excesivo, desarrollo reglamentario del artículo 133 LGT. La Instrucción de 2 de noviembre de 1995, del Departamento de Recaudación de la AEAT sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias cometidas en vía de recaudación, como su nombre indica, detalla un auténtico procedimiento sancionador para castigar las infracciones a los deberes de información tipificadas en el artículo 78.1.b) y f) de la LGT. En la medida en que esta instrucción contempla la incoación de un expediente sancionador distinto e independiente del expediente ejecutivo y un trámite de audiencia, principales garantías del procedimiento sancionador establecidas en el artículo 34 LDGC, podría salvarse la validez de las sanciones acordadas por los órganos de recaudación. Sin embargo, a mi juicio, respecto de la competencia sancionadora de estos órganos de recaudación confluyen otras dudas que permitirían sugerir, igualmente, la nulidad de las sanciones impuestas por ellos. Así, la inconstitucionalidad sobrevenida del antiguo artículo 128.2 LGT que atribuía competencia a los órganos recaudadores para exigir la información necesaria para los embargos haría dudar, hasta la reforma de 1995 que introdujo el artículo 133 LGT, de la competencia de los órganos recaudadores para sancionar los incumplimientos de tal deber de colaboración¹³. Igualmente, la tramitación acumulada de las fases de alegaciones y del trámite de audiencia, la incorporación inmediata de la propuesta de sanción al acto de notificación de iniciación del procedimiento sancionador o el hecho de que aquella Instrucción también desarrolle, sin base legal alguna, los criterios de graduación de las sanciones en estos supuestos, provocan una inseguridad jurídica incompatible con la garantía procedimental que exige cualquier manifestación del ius puniendi estatal.

Otra de las cuestiones a resolver relativas a las normas aplicables al procedimiento sancionador tributario es la posible aplicación directa o supletoria de las normas generales del derecho administrativo sancionador común. En efecto, por una parte, respecto de la **LRJAP-PAC**, resultan aplicables de forma directa al ámbito tributario aquellos

¹³En efecto, desde 1992 hasta 1995 el artículo 128.5 de la LGT que confería a los órganos recaudadores la potestad para exigir una colaboración informativa a los efectos de embargos estuvo viciado de inconstitucionalidad por haber sido introducido a través de la Ley General de Presupuestos para 1992, tal y como posteriormente declaró el TC (STC 195/94). Sobre esta cuestión vid., en particular, F. ALONSO MURILLO y L. PEREZ DE LA VEGA, "El otorgamiento de facultades de comprobación e investigación a los órganos recaudatorios, en el artículo 128.5 de la Ley General Tributaria: problemas de constitucionalidad", *Información Fiscal*, marzo-abril, 1994, pp. 21 y ss. A mi juicio, en tal supuesto, si el órgano carecía de competencia expresa para exigir dicha colaboración, las sanciones impuestas al amparo del precepto constitucional resultarían nulas de pleno derecho. El TSJ de Madrid, sin embargo, en una reciente sentencia de 23 de mayo de 1997, estimó conforme a derecho la sanción impuesta por infracción simple a un Banco que no había suministrado la información solicitada al amparo del artículo 128 de la LGT. A juicio del Tribunal a pesar de la inconstitucionalidad sobrevenida del precepto, la entidad bancaria venía obligada a suministrar tal información de conformidad con el artículo 111.1 de la LGT, ya fuera en su redacción anterior o posterior a la reforma de 1995.

preceptos de “régimen jurídico”, esto es, no procedimentales, contenidos en el Título IX de esta norma, tanto los “principios de la potestad sancionadora” (artículos 127 a 133) como algunos de los “principios del procedimiento sancionador” (artículos 134 a 138) en la medida en que consagran derechos y garantías de los ciudadanos frente a la actuación punitiva de la Administración¹⁴. Por otro lado la norma reglamentaria dictada en

¹⁴ La aplicación en el ámbito tributario de los principios y garantías del régimen sancionador administrativo contenidos en la Ley 30/1992 se ha fundamentado, especialmente, en un doble motivo. Por una parte, en que la conocida Disposición Adicional quinta de la Ley 30/1992 excluye de su ámbito de aplicación, únicamente, a los procedimientos tributarios de “gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación”, sin mencionar de forma expresa el procedimiento sancionador. Argumento, a mi juicio, con débil fundamentación ya que si la LGT nunca conoció un procedimiento sancionador tributario independiente era difícil que aquella Disposición Adicional quinta lo mencionara. Por otro lado, con mayor peso, porque en los citados preceptos del Título IX, y no solo en los de su capítulo I, se contienen normas de régimen jurídico directamente aplicables al ámbito sancionador tributario puesto que consagran garantías y derechos de los administrados frente a la actuación punitiva de la Administración y que constituyen, a su vez, derivaciones de las propias garantías aplicables en el ámbito penal muchas de ellas, además, de origen constitucional como el principio de legalidad o el principio de irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos fundamentales (Vid., sobre este último argumento, entre otras, la STS de 22 de enero de 1993 que declaró aplicables al ámbito tributario los preceptos del capítulo I del Título IX de la Ley 30/1992, la SAN de 25 de febrero de 1997 y más recientemente, aunque modificando la postura de la anterior, la SAN de 5 de marzo de 1998, sobre la aplicación de la caducidad regulada en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 al ámbito sancionador tributario, en contra de lo dispuesto en el artículo 105.2 LGT, y la STSJ de Valencia de 22 de abril de 1995, entre otras, que aplicó la suspensión de la ejecutividad de una sanción tributaria ateniéndose a la citada Ley en vez de lo dispuesto en la LGT). No tendría sentido, por lo demás, que siendo la Administración única, la tributaria en particular quedara al margen de los principios generales sobre la potestad sancionadora establecidos en la LRJAP-PAC, en la medida en que constituyen, además, principios generales sobre la potestad y sobre el procedimiento sancionador. Sobre esta cuestión vid., en particular, J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, ob.cit., in totum, F.URIA FERNANDEZ, “Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal*, nº 49, 1994, pp. 47 y ss. y GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992, desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 119 y ss.

J.J.BAYONA DE PEROGORDO, en cambio, parece apartarse de la postura mayoritaria que aboga por la extensión de los principios y garantías propios del “ius puniendi”, aunque matizados, al ámbito sancionador tributario. A su juicio, la potestad sancionadora atribuida en general a la Administración no se ejerce sino en el marco y de forma accesoria o complementaria a otras funciones administrativas. El poder punitivo es única y exclusivamente estatal, mientras que la potestad sancionadora de la Administración es únicamente un complemento de las funciones administrativas que realiza. Además, los bienes jurídicos protegidos y los medios a emplear en uno y otro caso son diferentes. Por ello, en definitiva, en su opinión, “es erróneo identificar la naturaleza de ambos órdenes como manifestaciones de un único poder punitivo y mucho menos que, por esa común regulación se pretenda la aplicación en bloque del artículo...24.2 (CE) a todo el orden administrativo forzando la letra y el espíritu del texto constitucional”, vid., “El procedimiento sancionador”, ob.cit., pp. 19 a 23. Según nuestro criterio, sin embargo, como ha señalado la doctrina administrativa, la extensión de los principios del proceso penal al procedimiento sancionador es necesaria para garantizar su eficacia ya que si la imposición de sanciones administrativas (en nuestro caso tributarias) estuviera sometida a garantías procedimentales más débiles que la de penas en sentido estricto, el legislador podría eludir fraudulentamente la aplicación de las garantías procesales establecidas por la CE (a pesar del rango superior de ésta), calificando determinadas conductas como infracciones administrativas y no como delitos o faltas penales, cfr., A.HUERGO LORA, “El procedimiento sancionador”, en *VVAA, Manual de Derecho Administrativo*, (I), Colex, Madrid, 1997, p. 290.

En contra también de la aplicación supletoria de las normas de derecho sancionador administrativo al ámbito tributario se manifiesta M.T.QUEROL GARCIA, para quien tales disposiciones administrativas quedan fuera de

E S T U D I O S

desarrollo de esta Ley, que fue el **Real Decreto 1398/1993**, de 4 de agosto, regulador del Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, en su artículo 1.3 proclama su aplicación supletoria respecto de los procedimientos sancionadores en materia tributaria y social¹⁵. Así pues mientras ciertos preceptos de la LRJAP-PAC de "régimen jurídico" sancionador pueden considerarse directamente aplicables al ámbito tributario puesto que son garantías generales de la potestad sancionadora administrativa, las normas reglamentarias contenidas en el citado Real Decreto de 1993, en la medida en que se declaran asimismo supletorias respecto de normas tributarias, solamente podrían aplicarse previa existencia de una regulación tributaria de su propio procedimiento sancionador.

Pues bien, hasta la reciente aprobación del Reglamento de régimen sancionador, en la medida en que no existía en rigor una norma tributaria reguladora del procedimiento sancionador tributario adaptada al artículo 34 LDGC, podía dudarse de la aplicación supletoria del reglamento sancionador administrativo. Dicho de otro modo ¿era necesario que existiera un procedimiento sancionador tributario ad hoc regulado normativamente - con indicación de órganos competentes, plazos, fases....- para que procediera la supletoria del RD de 1993?. Según mi criterio, el artículo 34 LDGC no puede considerarse una norma procedimental que permita la aplicación supletoria del procedimiento sancionador administrativo común. Aunque recoge lo básico de un procedimiento sancionador (expediente separado y trámite de audiencia) no garantiza, desde luego, un adecuado marco procedimental (con sus órganos, fases, trámites, incidencias...) en el que se respeten las garantías y derechos fundamentales del contribuyente frente a la actuación punitiva de la Administración tributaria. Mientras no se aprobó el nuevo Reglamento de régimen sancionador, es cierto que la aplicación supletoria del RD de 1993 para algunas sanciones no expresamente amparadas por el RD de 1985 ni por el RGI (por incompatibles con el artículo 34 LDGC), era la única forma de imponer sanciones tributarias pero, en mi opinión, se planteaban dos problemas básicos que hacían dudar de su suficiencia e idoneidad como norma procedimental a seguir en la imposición de una sanción tributaria. Por un lado,

aplicación del ámbito tributario porque el artículo 77.2 de la LGT, tras la reforma de 1995, señala expresamente que "Las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su legislación específica". A juicio de aquella autora, tal precepto implica que las normas administrativas solamente serán aplicables de forma subsidiaria, cfr. "Infracciones y sanciones en la nueva Ley de reforma parcial de la LGT", Carta Tributaria, nº 247, mayo, 1996, p. 4. En mi opinión, en cambio, el artículo 77.2 LGT solamente se refiere a la propia tipificación de las infracciones y sanciones tributarias -como lo prueba la salvedad que menciona respecto de las relacionadas con el contrabando-. El artículo 77.2 no está pensando -como tampoco hace el resto de la LGT- en un procedimiento sancionador tributario y mucho menos en señalar sus fuentes normativas.

¹⁵ Literalmente dice así este precepto: "3. Quedan excluidos del presente Reglamento los procedimientos de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria y los procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social. No obstante, este Reglamento tiene carácter supletorio de las regulaciones de tales procedimientos".

como vimos, la falta de una adecuada norma procedimental tributaria que actuara como fuente normativa principal y que permitiera la supletoriedad del citado reglamento administrativo. Por otro, se planteaban diversos problemas prácticos al tiempo de adaptar las especialidades de esa norma administrativa a la esfera tributaria. Piénsese, por ejemplo, en la compensación de las medidas cautelares y provisionales con la sanción impuesta (artículo 4.2 RD 1993) respecto de su aplicación a la esfera tributaria; en la diferente competencia de los órganos para imponer sanciones (artículo 10 RD 1993 frente al artículo 2 del RD 1985); en las formas de iniciación del procedimiento sancionador administrativo (artículo 11 RD 1993) respecto de las particularidades que puedan derivarse en el campo tributario como consecuencia de actividades comprobadoras o de investigación en los distintos procedimientos tributarios; en el plazo, período y medios de prueba (artículo 17 RD 1993) respecto de las particularidades que pueda establecer la normativa general tributaria, etc. Por ello, como digo, el RD de 1993 podía ser útil para resolver mínimamente algunos aspectos procedimentales en la imposición de ciertas sanciones tributarias pero, a mi juicio, las sanciones tributarias impuestas ateniéndose única y exclusivamente al esquema procedimental propio del Derecho administrativo común, adaptado al ámbito tributario según la conveniencia y libre apreciación del órgano tributario competente para imponer la sanción a falta de una norma tributaria principal directamente aplicable, resultarían nulas en la medida en que ese procedimiento sancionador adaptado -de forma discrecional- no garantizaría al contribuyente una seguridad jurídica suficiente que le permitiera conocer y ejercer sus derechos debidamente. En definitiva, tampoco defendiendo la aplicación supletoria del RD de 1993 el contribuyente disponía de la garantía de un procedimiento normativamente establecido que exige el artículo 134.1 LRJAPC.

2.2. Situación actual.

Por lo expuesto hasta ahora, podemos concluir que, si bien hasta la aprobación de la LDGC la validez de las sanciones tributarias impuestas podía salvarse, desde el punto de vista procedimental, por el hecho de que la LGT no exigiera su imposición a través de un específico procedimiento sancionador, distinto e independiente, tras la publicación de aquella la situación ha variado. A la vista de este precepto, para imponer sanciones tributarias eran posibles varias alternativas: la aplicación limitada del RD 2631/1985, para los casos en los que contemplaba dicho expediente separado (multas no pecuniarias y multas pecuniarias proporcionales no derivadas de actuaciones de la inspección); el RGI respecto de la imposición de sanciones derivadas de infracciones simples o sanciones no consistentes en multas; o el RD administrativo de 1993 como norma supletoria para integrar las lagunas normativas existentes siempre que se defendiera como norma principal y suficiente el artículo 34 LDGC. Si a este panorama normativo añadimos aquel procedimiento singular establecido en la Instrucción 9/1998, resultaba evidente que este conjunto de normas no garantizaba en modo alguno la exigencia de un procedimiento sancionador normativamente establecido. Las garantías y derechos de los ciudadanos presuntamente infractores no quedan aseguradas cuando la imposición de sanciones se hace aplicando analógicamente procedimientos sancio-

E S T U D I O S

nadores previstos para otros ámbitos, para otras infracciones, contenidas en viejas normas reglamentarias no actualizadas o en normas internas de funcionamiento de la Administración. En tales casos resulta patente que el ciudadano comienza ya por desconocer de qué forma, quién y cómo le va a sancionar y necesariamente hay que dudar de la validez de la sanción así impuesta. Por otra parte, tampoco es coherente que existan distintas formas de imposición de sanciones tributarias en función del tipo de sanción ni que, de existir, tales procedimientos se rijan tanto por normas tributarias como por normas administrativas. En principio cabe pensar que el artículo 34 de la LDGC pretende establecer un único procedimiento sancionador tributario, regulado por normas tributarias y no por una combinación de preceptos de aquí y de allá. En fin, es ilógico, por ejemplo, que sólo para determinadas sanciones resulten aplicables las normas del derecho administrativo sancionador en general y, en cambio existan otras sanciones que, por seguir, el RD de 1985 no se vean favorecidas por los trámites procedimentales que se regulan en el RD de 1993 o que, por el contrario, tales trámites puedan invocarse a conveniencia del órgano tributario competente para la imposición de la sanción. Y todo ello, sin perjuicio, además, de los problemas antes comentados derivados de la integración de los principios y garantías del derecho administrativo sancionador (como la separación entre el órgano instructor y el órgano competente para imponer la sanción) que no obtienen una adecuada respuesta en el ámbito de los procedimientos de gestión tributaria, por ejemplo.

Con la aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador tributario algo hemos mejorado, al menos, en el hecho de que se ha derogado el RD de 1985 y otras normas tributarias que contenían específicas reglas aplicables al ámbito sancionador tributario¹⁶ y de forma particular, los principales preceptos del RGI de 1986 que hacían referencia a la inclusión de aspectos sancionadores en las actas o diligencias de la Inspección o a la imposición de sanciones no consistentes en multas (antiguo artículo 74 RGI, hoy suprimido).

Ahora bien, la nueva regulación no ha puesto fin a los problemas relativos a las normas aplicables al procedimiento sancionador tributario. Sistemáticamente, algunas de las cuestiones que quedan sin resolver son las siguientes:

1. Efectivamente el reglamento recoge un procedimiento sancionador tributario pero ni es único y uniforme para la generalidad del ámbito tributario ni, en rigor, es distinto e independiente de otros procedimientos tributarios. No es único ni uniforme porque si la sanción es impuesta en el marco de un procedimiento de inspección se esta-

¹⁶ Así, se han derogado igualmente, el artículo 19 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal y el artículo 5 del Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, por el que se desarrolla el artículo 77 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de las Haciendas Locales.

Bernabé Somoza Somolinos

blecen particularidades procedimentales que no existen cuando la infracción tributaria se detecta en otros ámbitos de la Administración tributaria, como lo prueba la nueva inclusión de los artículos 63 bis a 63 quarter en el RGI¹⁷. Tampoco puede decirse que este Reglamento garantice la independencia del procedimiento sancionador respecto de otros procedimientos tributarios y especialmente, de los de liquidación y de los de comprobación e investigación. El artículo 26 continua en la línea de mezclar las competencias liquidadoras y las sancionadoras, al atribuir competencia sancionadora para la imposición de sanciones graves a los órganos “que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de las retenciones o ingresos a cuenta de los mismos”¹⁸.

Más grave resulta la tramitación simultánea procedimental y orgánica de las actuaciones de comprobación e inspección y sancionadoras ejercidas por los órganos de la Inspección en los nuevos artículos 63 bis a 63 quarter RGI. A título de ejemplo, el artículo 63 bis, respecto de la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones graves permite que “cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de la infracción, puedan acumularse en su iniciación e instrucción, no obstante su resolución individualizada” los expedientes sancionadores y las actas de la inspección, y a tales efectos, tanto la iniciación como la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución podrán ser realizadas por el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación. Pues bien, es verdad que el artículo 34 LDGC sólo exige que el expediente sea distinto e independiente del utilizado para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto, pero también lo es que permitir la tramitación simultánea, procedimental y orgánica, de las actas de inspección y de los expedientes sancionadores es tanto como confirmar que la supuesta independencia y separación del procedimiento sanciona-

¹⁷ Las particularidades que presenta la imposición de sanciones tributarias como resultado de actuaciones de la Inspección pueden traer consigo una peor situación para el sujeto sancionado en este ámbito que para el sancionado por otro órgano de la Administración Tributaria. En este contexto, resultan criticables. Ahora bien, es cierto que el artículo 34 LDGC no exige que exista un único procedimiento sancionador tributario idéntico en todos los ámbitos procedimentales.

¹⁸ La situación es desde luego criticable por la inseguridad jurídica que introduce para los sujetos infractores. A mi juicio, la LDGC debiera haber regulado más ampliamente el procedimiento sancionador tributario. Al no hacerlo y, sobre todo, al dejar inalterada la LGT, el nuevo Reglamento de procedimiento sancionador no ha podido hacer otra cosa que respetar el contenido de la LGT que, como digo, en su artículo 81.e) atribuye competencia sancionadora a los órganos liquidadores. La pretensión de una autonomía procedimental del procedimiento para sancionar infracciones tributarias se concilia mal con esta acumulación de funciones en unos mismos órganos y tiene importantes efectos, como veremos posteriormente, porque asumir funciones liquidadoras implica asumir las previas de comprobación e investigación (ya sean practicadas por los órganos de gestión o inspección), de forma que el derecho a un órgano objetivo e imparcial que imponga una sanción queda claramente atenuado cuando ha sido el mismo órgano el que ha practicado la comprobación e investigación, el que liquida y el que puede sancionar. No obstante, la crítica, en este punto, debe hacerse al artículo 81.e) LGT que es el que recoge esta dualidad de funciones en un mismo órgano.

E S T U D I O S

dor es solo aparente. Físicamente se instruirán expedientes sancionadores separados e independientes de las actas (con la consiguiente duplicidad de actuaciones para los actuarios que seguirán siendo los mismos y harán trabajo doble en dos documentos) pero procedimental y orgánicamente serán o podrán ser tramitados simultáneamente y por los mismos órganos. Con lo que, en realidad, no se mejora la situación anterior. Porque además, como veremos posteriormente, esta simultaneidad y coincidencia orgánica lo es en todo, esto es, en que se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección incoadas (y posiblemente será exigible un expediente por cada infracción) y en que la documentación del expediente sancionador consistirá en la incorporación formal mediante diligencia de los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en las actuaciones comprobadoras¹⁹. La parquedad e indeterminación del artículo 34 ha permitido al Reglamento de régimen sancionador esquivar esa independencia y diferenciación del procedimiento sancionador total y plena que podía esperarse de aquel precepto. Y sobre todo, así desarrollada esa independencia y diferenciación del procedimiento sancionador no se ha satisfecho la demanda doctrinal que se pretendía, que no era otra que dicha separación implicara a su vez la plena integración y respeto de las garantías y principios penales (si bien matizados) al ámbito sancionador tributario tales como la presunción de inocencia, la objetividad e imparcialidad del órgano competente para imponer la sanción, el derecho a no autoinculparse, un régimen probatorio específico, etc²⁰. Para este viaje no se necesitaban alforjas.

2. Ni el artículo 34 LDGC ni el nuevo Reglamento de régimen sancionador dicen nada acerca de la supletoriedad de las normas sancionadoras administrativas y en este sentido, es criticable que deban ser éstas las que se declaren asimismo supletorias en el ámbito tributario y no a la inversa. Esta omisión, no obstante, deja inalterada la situación normativa existente hasta ahora. Esto es, la LRJAP-PAC continuará actuando como norma directamente aplicable al ámbito sancionador en cuanto a principios y garantías del ius puniendi amparadas directamente en la Constitución y el RD de 1993, de desarrollo del régimen sancionador administrativo, podrá actuar como norma supletoria, sólo aplicable, en defecto de normas tributarias.

3. Por último, el Reglamento determina su ámbito de aplicación en función del concepto de "sanción tributaria" recogido en el artículo 80 de la LGT, pero también, en

¹⁹ Hasta el punto de que, como señalamos anteriormente, la Instrucción 9/1998, llega a proponer, para evitar trabajo a la Inspección, que "si se considerase suficiente la motivación fáctica y jurídica incorporada en las actas bastará con que el Inspector-jefe se remita expresamente a la misma, obviando su reproducción" a los efectos de motivar la resolución del expediente sancionador.

²⁰ Por ello, como ha señalado recientemente GARCIA BERRO, la distinción de expedientes que ha consagrado el artículo 34 LDGC no asegura "en la práctica la observancia de las garantías propias del procedimiento sancionador, sobre todo, porque sin duda resulta inevitable y psicológicamente hasta explicable, una cierta predisposición del actuario a percibir infracciones donde no hay más que simples discrepancias en la liquidación", vid., Los procedimientos tributarios..., ob.cit., p. 242.

una confusa redacción, prevé su aplicación “en el ámbito estatal” respecto de la “imposición de sanciones tributarias distintas de las anteriores previstas en las leyes, en defecto, total o parcial, de reglas específicas” (artículo 1). Cabe pensar que el precepto se está refiriendo a las sanciones derivadas de infracciones en el ámbito tributario porque, de otro modo, no tiene sentido referirse a “sanciones tributarias” distintas de las “sanciones tributarias” del artículo 80. El Reglamento, por otra parte, podía haber aprovechado la ocasión para delimitar con mayor precisión el concepto de sanción tributaria y su diferenciación respecto de otros recargos o sanciones encubiertas e indirectas presentes en el ordenamiento tributario.

Tampoco ha sido preciso en la delimitación de su ámbito territorial de aplicación. Salvo una simple mención sobre la competencia de las Haciendas territoriales acerca de la imposición de sanciones no pecuniarias cuando se trate de subvenciones o ayudas cuya concesión les corresponda o de beneficios o incentivos fiscales relativos a tributos de su competencia (artículo 27.2), el citado reglamento solamente se declara asimismo inaplicable en beneficio de la competencia autonómica respecto de los expedientes sancionadores relativos al Impuesto sobre el Patrimonio (D.A.tercera). Nada se dice, en cambio, respecto del ámbito local.

3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

3.1. Breve referencia a las particularidades de los principios informadores de la potestad sancionadora administrativa en el ámbito tributario.

Como señalaba anteriormente, una de las principales razones esgrimidas para la defensa de la autonomía de un procedimiento sancionador tributario fue la de asegurar los derechos y garantías de los ciudadanos propios del ámbito penal (tales como el principio de legalidad, la audiencia del interesado, el principio de culpabilidad...) al ámbito sancionador tributario²¹. El propio TC comenzó extendiendo, en primer lugar, tales garantías y principios al ámbito sancionador administrativo (así, la STC 18/11981). Más tarde se refirió en particular al ámbito sancionador tributario, en especial, en la sentencia 76/1990, de 26 de abril. En ambos casos, una constante afirmación de la jurisprudencia constitucional fue la aplicación y extensión “matizada” de las garantías penales al ámbito sancionador administrativo en general o tributario en particular. No vamos a desarrollar, sin embargo, con detalle, qué particularidades presentan tales principios al

²¹ Como ha señalado ZORNOZA PEREZ, la sustancial identidad entre el bien jurídico protegido en el ilícito penal tributario y el administrativo (el interés general en la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 CE), sustenta la aplicación al ámbito de las infracciones tributarias de los principios garantizadores del orden penal, puesto que ambas son manifestaciones del orden punitivo del Estado, cfr. El sistema de infracciones..., ob.cit., p. 67. Vid., nota 3 infra.

E S T U D I O S

ser aplicados al ordenamiento sancionador tributario. Únicamente nos limitaremos a efectuar algunas consideraciones generales que, a nuestro juicio, tienen especial relevancia en la configuración del procedimiento sancionador tributario.

a) Con relación al **principio de legalidad**, esto es, a la atribución normativa de la potestad sancionadora y de su ejercicio a través de una Ley o de un reglamento (artículo 127 LRJAP-PAC) a un órgano administrativo determinado, su plasmación en el ámbito tributario dada la amplitud e imprecisión del 81 LGT ha sido criticada. Tal precepto enumera genéricamente los órganos competentes para imponer sanciones tributarias, menciona algunos (como los Directores Generales del MEH) apenas competentes, antepone unos jerárquicamente inferiores respecto de otros y priva de la capacidad para imponer sanciones pecuniarias fijas a los órganos liquidadores en general. El Reglamento de régimen sancionador, no obstante, ha mejorado sustancialmente la ordenación de los órganos correspondientes para imponer sanciones tributarias en función del tipo de sanción en sus artículos 25, 26 y 27, especificando, además, la competencia de los órganos competentes de las Haciendas territoriales para la imposición de sanciones no pecuniarias respecto de subvenciones o ayudas propias de su ámbito territorial, cuestión, hasta el momento, sin resolver²².

Por otro lado, resulta criticable que, en contra de lo dispuesto en el artículo 127.2 de la LRJAP-PAC, el artículo 81.b) LGT admita la delegación de la competencia sancionadora del Ministro de Economía y Hacienda para la imposición de sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, en la medida en que ello implica, en definitiva, una enorme relatividad y flexibilidad del principio de legalidad en este ámbito.

Igualmente, también debería revisarse la interdependencia que debe existir entre la competencia de un órgano tributario para exigir un deber o practicar determinada actuación y su competencia para sancionar su incumplimiento. No cabe admitir la validez de una sanción impuesta por un órgano incompetente para exigir el deber cuyo incumplimiento motiva la sanción, como ha sucedido, por ejemplo, con la potestad de los órganos recaudadores para exigir información sobre bienes embargables al amparo de la anterior redacción del artículo 128.2 LGT posteriormente declarado inconstitucional²³.

²² ALONSO FERNANDEZ ya había señalado que “sería deseable que la norma reglamentaria que desarrolle los preceptos de la Ley General Tributaria concretase tal atribución de competencias evitando tener que rastrear las normas reglamentarias relativas a la organización central y periférica del Ministerio de Economía y Hacienda para tener que conocer el órgano competente en la imposición de cada sanción no pecuniaria”, vid. “La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario”, Impuestos, nº 2, 1997, p. 51.

²³ Vid., nota 23 infra.

b) Respecto del **principio de tipicidad**, es decir, la necesidad de una tipificación normativa de las infracciones, sanciones y criterios de graduación (artículo 129 LRJAP-PAC), aunque tanto en el ámbito administrativo como en el tributario se admite una versión más atenuada de la tipicidad penal, dando cabida a una mayor intervención de las normas reglamentarias, existen actualmente situaciones en las normas tributarias que apenas satisfacen una tipicidad mínima²⁴. Así, por ejemplo, la tipificación de las infracciones simples como las que no son graves y siempre que no constituyan elementos de graduación de la sanción que se efectúa en el artículo 78 LGT no parece, en principio, suficiente²⁵. No obstante, la inclusión en 1995 de una lista ejemplificativa de infracciones simples y la concreción de las mismas a través de las sanciones que les correspondan establecida en el nuevo Reglamento de régimen sancionador ha corregido en parte ese defecto de tipicidad. Por el mismo motivo, también resultaba criticable la ausencia de un desarrollo reglamentario de los criterios de graduación de las sanciones introducidos en la LGT en 1995, defecto igualmente subsanado en el Reglamento de régimen sancionador²⁶. En el mismo sentido cabría citar las pautas de interpretación de tales criterios contenidas en Instrucciones y Circulares de la AEAT imponiendo mínimos sancionables superiores a los legales o permitiendo la aplicación de los nuevos criterios de graduación del artículo 82 LGT cuando todavía no habían sido objeto de desarrollo reglamentario²⁷. Tales situaciones normativas, en parte corregidas en el nuevo Reglamento, se contradicen abiertamente con el principio de tipicidad normativa en materia sancionadora.

²⁴ Sobre esta cuestión vid., por todos, F. PEREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, 1986, *passim*.

²⁵ Que esta forma de tipificación de las infracciones simples no respeta los principios de legalidad y tipicidad, aunque tras la reforma de 1995, se citen a título ejemplificativo, determinadas conductas calificadas como infracción simple también ha sido criticado, entre otros, por R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 1997, p. 422; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J. M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero...*, *ob.cit.*, p. 533; J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, *ob.cit.*, p. 82 y F. ALONSO FERNANDEZ, "La Ley 25/1995, de 25 de julio...", *ob.cit.*, pp. 10 y ss. Un análisis particular de la defectuosa tipificación de una infracción simple en la LGT puede verse en F. HERNANDEZ GONZALEZ, "Los deberes contables y registrales y los principios de legalidad tributaria sancionadora y de tipicidad", *Revista Técnica Tributaria*, nº 31, octubre-diciembre, 1995, p. 83.

²⁶ Aunque el alcance de la tipicidad respecto de los criterios de graduación puede ser menor que la tipificación de la infracción y de la sanción, a mi juicio, debe respetarse la intención del legislador de que sea una norma reglamentaria (y no mediante circulares e instrucciones, que es como suele hacerse en la práctica) la que determine la aplicación de cada uno de estos criterios. En la misma línea vid. F. ALONSO FERNANDEZ, *ibidem*, p. 40.

²⁷ En efecto, en la Instrucción 6/1995, la Circular 9/1998 y en otras normas internas similares, es frecuente encontrar normas de cuantificación exactas de las sanciones aplicables (por ejemplo, señalando que por la falta de presentación de una declaración de operaciones intracomunitarias, se impondrá una sanción fija de 15.000 pesetas) con importes superiores a los legales y sin que exista, en estos supuestos, un criterio agravante de la sanción. También el nuevo Reglamento ha elevado el rango de esta mecánica de cuantificación y graduación de las sanciones.

E S T U D I O S

Por último, conviene reseñar que este principio de tipicidad también exige una utilización moderada de “conceptos jurídicos indeterminados” tanto en la tipificación de las infracciones como de los criterios de graduación en la medida en que ello perjudica la seguridad jurídica que exige el artículo 25 de la Constitución en materia sancionadora²⁸.

c) El alcance del **principio de irretroactividad de las normas sancionadoras desfavorables** (artículo 9 de la Constitución y 128 de la LRJAP-PAC) no está previsto de forma expresa en el ámbito sancionador tributario. Por contra, la **retroactividad de las normas sancionadoras favorables** sí ha sido reconocida expresamente en el artículo 4.2 de la LDGC al establecer que “las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”²⁹. El verdadero alcance práctico de este principio se advierte claramente en el momento actual en el que, al revisar las sanciones no firmes, debe optarse por el régimen sancionador más favorable -el anterior o posterior a 1995-. La propia elección del régimen, el órgano que debe practicar esa elección, la falta de competencia sancionadora de los Tribunales ordinarios frente a la “competencia sancionadora” de los Tribunales Económico Administrativos así como la posible “suspensión automática” de las sanciones tributarias tras la aprobación de la LDGC respecto de las que hasta entonces no eran firmes, reflejan perfectamente la problemática de este principio en el sistema tributario sancionador que únicamente nos limitamos a mencionar³⁰.

d) Con relación a las implicaciones actuales del **principio de culpabilidad** (artículo 130 LRJAP-PAC), es sabido que en el ámbito sancionador tributario el grado de culpabilidad sancionable es el mínimo, la “simple negligencia” que menciona el artículo 77 LGT³¹.

²⁸ Vid., entre otras, la STC 117/1993. Sobre esta cuestión vid R.L. RODRIGUEZ VINDAS, “Aproximación a los matices...”, ob.cit., p. 49. La utilización de tales conceptos indeterminados es la que evita, a mi juicio, que en derecho tributario sancionador llegue a plantearse la analogía. Es decir, tanto las infracciones como las sanciones están tipificadas de forma tan generosa que a la Administración tributaria no le hace falta recurrir a la analogía, para sancionar una conducta, basta con una interpretación extensiva, invocando la mens legislatoris, o el resultado ilícito producido, para encajarla en alguno de los tipos de infracciones tributarias. Igualmente, debe advertirse del riesgo de que, bajo la presencia de conceptos jurídicos indeterminados en la tipificación de las infracciones, se califiquen conductas simuladas, “negocios indirectos” o realizada en fraude de Ley como infracciones.

²⁹ Sobre el principio de irretroactividad en general en el ámbito sancionador tributario vid. J.ZORNOZA PEREZ, El sistema de infracciones y sanciones..., ob.cit., pp. 92 y ss.

³⁰ Un análisis detallado de los problemas de retroactividad de la reforma de la LGT de 1995 puede verse en los trabajos de I.JIMENEZ COMPAIRED, “La revisión de las sanciones no firmes por infracciones tributarias cometidas antes de la Ley 25/1995, de 25 de julio”, Jurisprudencia Tributaria, 1996, pp. 13 y ss., J. MARTIN FERNANDEZ, “Algunos problemas que plantea la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tras la reforma de la Ley General Tributaria”, Jurisprudencia Tributaria, 1997, pp. 15 y ss. y E. ARAGONES BELTRAN, La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 25 de julio), Cedesc, Barcelona, 1995, pp. 402 y ss.

A pesar de la poca culpa requerida para ser sancionado, conviene mencionar varias cuestiones pendientes relacionadas con la culpabilidad en el ámbito tributario. Por una parte, la intervención de los Tribunales revisando la ausencia de culpabilidad en los casos de interpretaciones razonables de la norma tributaria o errores invencibles que, por la frecuencia con la que se estiman, ha convertido tales supuestos, en definitiva, en circunstancias eximentes de origen jurisprudencial que bien podían haberse incorporado formalmente al artículo 2 del nuevo Reglamento de régimen sancionador relativo a la "exención de responsabilidad". Por otra, se han planteado problemas en la práctica, todavía sin resolver, relacionados con la supuesta presunción de culpabilidad por la firma en conformidad de un acta³² y con la defensa de la inocencia de una infracción simple si, respecto de la infracción grave, opera la exoneración de culpabilidad debida al cumplimiento espontáneo³³. Igualmente, permanece abierta la cuestión de probar la culpabilidad respecto de hechos tipificados como presunciones legales, resultados de estimaciones indirectas, de comprobaciones de valores y presunciones de veracidad imputables a los hechos documentados en actas y diligencias de la Inspección³⁴.

De forma crítica cabe señalar, además, la interpretación restrictiva que efectúa el artículo 4 del nuevo Reglamento de régimen sancionador respecto de los efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador. El cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias que se menciona en el artículo 61.3 LGT traía consigo una exención de responsabilidad justificada, a mi juicio, en la ausencia de culpabilidad de quien cumple, aunque sea tarde, pero voluntariamente sus obligaciones tributarias. El citado artículo 4 contiene, sin embargo, una interpretación restrictiva del 61.3 en la medida en que sólo exime de sanción a quien regularice "antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización"³⁵. Tal precepto, a mi juicio, contiene una

³¹ Sobre este principio vid., por todos, I.SANCHEZ AYUSO, *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

³² Según la SAN de 8 de abril de 1997, la firma de un acta de conformidad no presupone culpabilidad.

³³ Sobre esta cuestión vid., ALONSO FERNANDEZ, "La Ley 25/1995, de 20 de julio....", *ob.cit.*, p. 14.

³⁴ Sobre la prueba en general en derecho tributario véase el reciente trabajo de A.M.LOPEZ MOLINO, *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998, *in totum.*, y en particular, del mismo autor, "La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales", *Información Fiscal*, nº 21, mayo-junio, 1995, pp. 39 y ss. Sobre las relaciones entre el principio de culpabilidad y las presunciones en derecho tributario, vid. E. ESEVERRI GONZALEZ, *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, IEF, 1995 y D.MARÍN BARNUEVO, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, MacGraw Hill, Madrid, 1996. En general, sobre las implicaciones de dicho principio en el ámbito de la estimación indirecta, comprobación de valores, e interpretación de la presunción de veracidad de las actas de la Inspección vid., J.ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, *ob.cit.*, pp. 139 y ss.

³⁵ El precepto añade, además, que "Si el sujeto pasivo, el retenedor u obligado a ingresar a cuenta efectúa ingresos con posterioridad a la recepción de la notificación antes mencionada, dichos ingresos tendrán el ca-

E S T U D I O S

interpretación ultra vires, del artículo 61.3 LGT en la medida en que en ningún momento este precepto condiciona los efectos del cumplimiento espontáneo a la iniciación de “actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización”. La imprecisión de esta expresión (nótese que se habla de “determinación” y no de “liquidación”) puede implicar que basta la notificación de que se van a comprobar determinados ejercicios tributarios (el Reglamento se refiere genéricamente a “deudas tributarias”) para que se impida el cumplimiento espontáneo sin sanción.

Estrechamente relacionado con este principio de culpabilidad opera el **principio de presunción de inocencia** que exige que toda sanción impuesta venga precedida de una actividad probatoria objetiva y plena que desvirtúe la presunción de inocencia. Pues bien, en el ámbito tributario hasta la aprobación de la reciente LDGC existía un grave atentado contra este principio derivado de la ejecutividad inmediata, salvo suspensión solicitada y garantizada a costa del contribuyente, de las sanciones tributarias. El artículo 35 de esta Ley ha remediado, en parte, esta situación estableciendo la suspensión automática de las sanciones, sin necesidad de garantía alguna, en la vía administrativa³⁶.

En esta línea conviene hacer una mención acerca de la relación existente entre la presunción de inocencia y la presunción de buena fe en derecho tributario. El artículo 33 de la LDGC consagra esta última al disponer que “la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe” (apartado 1) y que “corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias” (apartado 2). Pues bien, por una parte, como ha señalado PALAO TABOADA, en la medida en que las normas tributarias no condicionan sus efectos a la existencia de buena fe en el contribuyente, tal presunción no tiene otro sentido que el de actuar como una “presunción de ausen-

rácter a cuenta de la liquidación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la deuda tributaria resultante de la liquidación y las cantidades ingresadas con anterioridad a la notificación aludida”.

³⁶ La reforma, no obstante, ha sido incompleta, en la medida en que la inejecutividad de la sanción (mejor se hubiera hablado de su inejecutividad que de su suspensión), no se extiende a la vía contencioso administrativa, no se ha aclarado su entrada en vigor (con las dudas de su posible aplicación retroactiva), y permite sospechar un incremento desproporcionado de medidas cautelares tendentes a asegurar la ejecución de la sanción sino se puede ejecutar antes de su firmeza. Sobre los problemas de la ejecución inmediata de las sanciones y su suspensión, entre otros, vid. C.CHECA GONZALEZ, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 28, 1995, pp. 65 y ss., M.CARPI ABAD, “La presunción de inocencia y la ejecutividad de los actos sancionadores”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 22, 1993, pp. 21 y ss. y F.GARCIA DORADO, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias y las garantías constitucionales”, *Impuestos*, nº 23, 1997, pp. 24 y ss. Sobre esta cuestión conviene advertir que el artículo 37.3 del nuevo Reglamento de régimen sancionador ha estipulado que las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa. Tal previsión, a mi juicio, es dudosa legalidad. Esto es, si la sanción se impone por la comisión de una infracción y adquiere su firmeza cuando el acto de imposición no puede ya recurrirse, sorprende que durante este tiempo, y desde que se cometió la infracción, esa sanción devengue mora.

cia de culpabilidad", esto es, como "presunción de inocencia"³⁷. Prueba de ello es ese segundo inciso del artículo 33. Pero además, la presunción de buena fe del artículo 33 debe constituir una evidencia más de que es la Administración tributaria la que debe probar la culpabilidad de los contribuyentes y no éstos su inocencia. Y de que las pruebas, además, han de ser obtenidas durante el procedimiento sancionador, respetando los derechos fundamentales del sujeto, estarán motivadas y serán concluyentes y no presuntivas. Asimismo, además de reforzar el principio de culpabilidad en el ámbito tributario, la presunción de buena fe puede operar como eximente de culpabilidad de infracciones cometidas en los casos de errores de hecho o de derecho en la medida en que, como ha interpretado recientemente el TS (STS de 29 de octubre de 1997), "la buena fe es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a derecho.... sin intención engañosa, abusiva o fraudulenta". Aún más, tal presunción también podría interpretarse en el sentido de que no solo corresponde a la Administración la prueba de la culpabilidad sino también la prueba de la "mala fe", del elemento intencional y doloso del presunto infractor para poder sancionarle. Habrá que esperar, no obstante, al desarrollo jurisprudencial que se haga de este principio en el ámbito sancionador tributario porque, siendo realistas, cabe pensar que algunas de las implicaciones de la presunción de buena fe del artículo 33 LDGC señaladas anteriormente no llegarán a reconocerse en el ámbito sancionador tributario y desde luego, por la definitiva configuración del procedimiento sancionador, es dudoso que estuvieran presentes en la mens legislatoris.

Otra de las consecuencias derivadas de la presunción de inocencia en el procedimiento sancionador tributario habrá de ser la libre apreciación de los hechos documentados en las actas y diligencias de la Inspección como una prueba más de culpabilidad que puede ser contrarrestada por el presunto infractor por cualquier medio de defensa en el trámite de audiencia. Según el TC (STC 76/1990) el proceso penal no está condicionado por una presunción previa de culpabilidad derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación. Sin embargo, en el procedimiento sancionador tributario, la situación es bien distinta. El propio artículo 34.2 LDGC señala que "cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último". Y el nuevo artículo 63.bis. 6) del RGI confirma que "A efectos de la documentación del expediente sancionador, se incorporarán formalmente al mismo mediante diligencia los datos, pruebas o circunstancias que hayan sido obtenidos en el expediente instruido con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del presunto infractor". La ambigüedad de estos textos induce a pensar que dicha incorporación formal de

³⁷ Vid. C.PALAO TABOADA, "Lo "blando" y lo "duro"...", ob.cit., pp. 9 y ss.

E S T U D I O S

pruebas, preceptiva además según el tenor de los artículos, implica una presunción plena de culpabilidad de los hechos documentados en actas y diligencias a los efectos del procedimiento sancionador tributario. Pues bien, a mi juicio, esta interpretación plantea varias cuestiones que pueden sistematizarse como sigue:

1ª. Que dicha incorporación es o puede ser lícita siempre que quede garantizado el principio de libre apreciación de la prueba en el procedimiento sancionador, que tales documentos pueden constituir pruebas suficientes para incoar un expediente sancionador a juicio del órgano instructor y que, en todo caso, permanece inalterado el derecho del presunto infractor a utilizar los medios de defensa que estime convenientes para atacar esos hechos, datos o circunstancias recogidos en los documentos de la Inspección³⁸.

2ª. Que, como veremos posteriormente, aunque dicha incorporación permite usar como pruebas autoinculpatorias las informaciones obtenidas coactivamente del presunto infractor durante el procedimiento de liquidación o de comprobación, será necesario precisar lo siguiente: a) que el sujeto, en ejercicio de su derecho a no declarar contra sí mismo, tiene derecho a conocer al inicio de los procedimientos de comprobación e investigación el potencial alcance incriminatorio de la información que suministre; b) que será necesario derogar el artículo 83.3.g) LGT que sanciona la falta de aportación de pruebas como infracción tributaria y c) que, no obstante, la obligación de colaborar durante las actuaciones comprobadoras o investigadoras podrá exigirse siempre que se trate de datos documentados (no manifestaciones verbales) que tengan una "existencia independiente de su voluntad" y deban ser conocidos y utilizados para la liquidación del tributo³⁹.

3ª. Que debe reputarse ilegal la regla 14.2.1.f) de la Instrucción 9/1998, en cuanto permite considerar como motivación suficiente de la resolución del expediente sancionador los datos recogidos en las actas. Según dispone tal instrucción "si se considerase suficiente la motivación fáctica y jurídica incorporada a las actas, bastará con que el Inspector-Jefe se remita expresamente a la misma, obviando su reproducción". La presunción de inocencia y consiguientemente la prueba de culpabilidad impide, a mi juicio, utilizar como única motivación del expediente sancionador la motivación fáctica y jurídica de las actas y más aún, eludir su incorporación formal al expediente sancionador o su motivación como prueba de cargo⁴⁰.

³⁸ En el mismo sentido M.T.SOLER ROCH, "Derechos y garantías...", ob.cit.

³⁹ Como señala GOMEZ CABRERA, "de este modo, en conclusión, los únicos datos obtenidos en el curso de una inspección que no podrán ser utilizados en un procedimiento sancionador serán los aportados por el sujeto a requerimiento individualizado y cuyo único soporte material sean manifestaciones, orales o escritas, del propio obligado", vid., "Derechos y garantías...", ob.cit., p. 265.

⁴⁰ Del mismo modo, en mi opinión, resulta criticable y atentatorio contra el principio de presunción de inocencia la práctica cotidiana de incorporar a los expedientes de liquidación (actas de inspección y liquidaciones provisionales de oficio) una propuesta de la sanción cuantificada cuando todavía no ha sido posible dar audiencia al interesado para que alegue lo que le convenga en su defensa. A juicio del TEAC (vid., por ejemplo, la Resolu-

Según mi criterio, la independencia del procedimiento sancionador tributario respecto de otros debe implicar un régimen probatorio diferenciado. Los hechos y circunstancias recogidos en actas pueden ser útiles en un procedimiento de liquidación, pero a los efectos de imponer una sanción, tales documentos solamente pueden probar "hechos", no calificaciones jurídicas, juicios de valor u opiniones particulares de los inspectores actuarios. En cualquier procedimiento sancionador debe insistirse en la necesaria obligación de la Administración de probar la veracidad de los hechos y circunstancias recogidos en las actas y diligencias que, a su juicio, deban reputarse antijurídicos y puedan utilizarse en la instrucción del expediente sancionador. Las actas y diligencias para servir de prueba en un procedimiento sancionador, deben constituir una auténtica prueba de cargo obtenida con todas las garantías, lo cual excluye, por ejemplo, que haya sido el presunto infractor el que haya manifestado verbalmente o por escrito pruebas o testimonios autoinculpatorias sin conocer dicho alcance y bajo la amenaza de sanción si no colaboraba.

Por otro lado, un acta firmada en conformidad únicamente testimonia que el sujeto coincide en la veracidad de los hechos allí consignados, pero no puede presuponer una autodeclaración de culpabilidad, una admisibilidad de la calificación sancionatoria de los hechos allí contenidos o una presunción de culpabilidad en su contra. La conformidad se presta únicamente respecto de los datos utilizados para la liquidación tributaria pero no necesariamente suponen la autoinculpación del sujeto en una infracción tributaria. Igualmente, dada la frecuencia con la que en la práctica se solicita la colaboración judicial de los funcionarios de la Administración tributaria, en calidad de peritos en las causas penales sobre delitos contra la Hacienda Pública, debe ponerse en duda la imparcialidad y objetividad de su testimonio si, sobre todo, han practicado una previa actividad comprobadora o investigadora de la situación tributaria del imputado penal o han participado en la instrucción del expediente sancionador tributario incoado en su caso.

e) La separación procedimental y orgánica de las fases de instrucción y de resolución del expediente sancionador, que se recoge en el artículo 134.2 LRJAP-PAC como principio del procedimiento sancionador, también presenta algunas particularidades en el ámbito sancionador tributario⁴¹. Es bien sabido que en el ámbito tributario ya se

ción de 10 de julio de 1996), en estos supuestos no existe tal atentado contra tal derecho fundamental, porque indicar al sujeto infractor la propuesta de la sanción solo significa informarle del posible alcance de la resolución a adoptar, sin que ello suponga en modo alguno prejuzgar el resultado del procedimiento. A mi juicio, sin embargo, aunque tal modus operandi deberá ser atajado tras la entrada en vigor del artículo 34 LDGC que exige la incoación de un expediente sancionador distinto e independiente, la notificación en el acuerdo de iniciación del expediente de la sanción cuantificada significa una presunción de culpabilidad notificada sin haber tenido ocasión de escuchar la defensa del presunto infractor y, por ello, contraria a la presunción de inocencia. Sobre ello volveremos más tarde.

⁴¹ Señala este precepto: "Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos".

E S T U D I O S

pretendió, sin éxito, una separación entre las funciones liquidadoras y las inspectoras para asegurar la objetividad, imparcialidad, justicia y equidad en la liquidación de los tributos. Y que más tarde, cuando se potenciaron las competencias sancionadoras, las reivindicaciones de una debida separación orgánica entre el órgano inspector y quien debía imponer la sanción se acrecentaron. En la STC 76/1990, el Alto Tribunal rechazó la necesidad de aplicar miméticamente la configuración del proceso penal al ámbito administrativo en general y al tributario en particular. La estricta imparcialidad e independencia de los órganos judiciales no puede predicarse de los órganos administrativos que, por su propia configuración, están insertos en una misma organización que responde a una actuación jerarquizada. Ahora bien, la opinión del TC fue vertida respecto de la función liquidadora y la sancionadora, no con relación a la separación orgánica y procedimental de la fase instructora y resolutoria de un procedimiento sancionador⁴².

Aunque esta jurisprudencia hacía dudar de que dicha separación llegara a exigirse, como garantía fundamental de la potestad sancionadora, en el ámbito tributario, lo cierto es que gran parte de la doctrina financiera siguió insistiendo en ella argumentando básicamente dos tesis. Una, la distinta naturaleza y finalidad de un procedimiento liquidador y un procedimiento sancionador, hasta ahora superpuestos. La mayoría de los procedimientos de liquidación, con sus correspondientes actuaciones investigadoras y comprobadoras, se han configurado tradicionalmente como la fase instructora de los procedimientos sancionadores. En algunos casos, como sucede con las multas pecuniarias impuestas por infracciones graves deducidas en procedimientos de inspección, la confusión entre el acto de liquidación y el sancionador es absoluta. Con ello, resultan perjudicados los derechos de defensa del presunto infractor y se ha judicializado inconvenientemente el procedimiento de liquidación⁴³. Otra, que dicha confusión de funciones inspectoras y sancionadoras, atribuidas a un mismo órgano, impedía una íntegra aplicación de los derechos de defensa del presunto infractor, especialmente, en lo que se refiere a su derecho de no autoinculpación, propio del ámbito sancionador, frente a su deber de colaboración en el ámbito de la gestión⁴⁴.

Pues bien, en mi opinión, un pronunciamiento sobre la separación entre la fase instructora y la fase resolutoria en un procedimiento sancionador con la consiguiente diferenciación de órganos debe tener en cuenta lo siguiente.

⁴²Sobre esta cuestión vid. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, ob.cit., pp. 160 y ss.

⁴³Así, J.J.ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, ob.cit., p. 168 que postuló la clara separación entre los procedimientos de liquidación y los sancionadores para hacer posible la aplicación de los principios propios de la potestad sancionadora al ámbito tributario. En la misma línea, más recientemente, E. ESEVERRI MARTINEZ, "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador", ob.cit., pp. 73 y ss., PONT CLEMENTE, "Separación, en vía de comprobación....", ob.cit., pp. 75 y ss., y A.M.JUAN LOZANO, "Una aproximación....", ob.cit., pp. 23 y ss.

⁴⁴Sobre esta cuestión volveremos más adelante.

Lejón, Susana Rocher

Primero, que previamente a la separación de fases y de órganos dentro del procedimiento sancionador conviene delimitar claramente las diferencias y relaciones entre los procedimientos de liquidación y comprobación en general y el procedimiento sancionador. Como veremos posteriormente, el artículo 34 LDGC se limita a separar el expediente sancionador del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, lo que supone, en definitiva, separar también el procedimiento sancionador del liquidador. Ahora bien, este precepto no exige ni que el órgano que ha comprobado, inspeccionado y liquidado sea distinto de los órganos con competencias sancionadoras ni que dentro del procedimiento sancionador estén diferenciadas, procedimental y orgánicamente, una fase instructora y una resolutoria. Es más, como señalamos anteriormente, el nuevo Reglamento de régimen sancionador persiste en reconocer competencias sancionadoras a los órganos liquidadores (como hace el artículo 81.e) LGT), y más claramente aún, en señalar, respecto de la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones graves, que el órgano competente para acordar la iniciación del expediente sancionador será "el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector-Jefe, quien, en su caso, podrá conceder esta autorización en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación" (artículo 63.bis. RGI). Y que solo como posibilidad, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso, podrá encomendarse la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente a otro funcionario, equipo o unidad distinto (artículo 63.bis.3 RGI). En definitiva pues, como la LDGC no ha establecido nada al respecto, lo que tenemos actualmente es una separación del procedimiento sancionador del procedimiento de comprobación y de liquidación, pero una identidad orgánica entre el órgano que ha comprobado para liquidar y el que inicia, tramita e instruye el procedimiento sancionador⁴⁵.

Segundo. Al no mencionar de forma expresa el artículo 34 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 adminis-

⁴⁵ Para GOMEZ CABRERA, si el procedimiento sancionador ha de ser un procedimiento independiente, "no valdría como instrucción la comprobación inspectora", la cual, actuaría únicamente como simples actuaciones previas, cfr. "Derechos y garantías...", ob.cit., p. 259. A mi juicio, como veremos seguidamente, con ser esta opción la más respetuosa con la idea de una autonomía e independencia absoluta del procedimiento sancionador, lo cierto es que tanto la LDGC, como sus normas de desarrollo admiten que la fase instructora del procedimiento sancionador asuma como pruebas los datos, hechos y circunstancias obtenidas en un procedimiento inspector y que además pueda ser practicada por los mismos órganos.

E S T U D I O S

trativo y no existir en el ámbito tributario⁴⁶. Lo que es exigible es que exista un procedimiento sancionador normativamente establecido en el que se incluya un específico trámite de audiencia (lo cual traerá consigo, generalmente, una fase instructora y una fase final resolutoria) pero no necesariamente que estén diferenciadas orgánicamente. De hecho, debe tenerse presente que la voluntad del ordenamiento tributario se inclina por una separación formal de fases (iniciación, tramitación e instrucción, trámite de audiencia y resolución) pero no por una separación de órganos con distintas competencias sancionadoras. De hecho la separación de órganos no existe si quiera entre las actuaciones de comprobación e investigación y las instructoras del expediente sancionador.

En efecto, las normas tributarias, especialmente las relativas al ámbito inspector, no tienen ni han tenido la intención de diferenciar órganos con competencias sancionadoras distintas. Ya en el antiguo artículo 74 RGI, hoy derogado, se reconocía directamente la doble cualidad de órgano instructor y sancionador al inspector actuario para la imposición de determinadas sanciones tributarias⁴⁷. El nuevo artículo 29.1 segundo párrafo del Reglamento de régimen sancionador dispone como regla general que "Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora" y que "en defecto de norma expresa, será órgano competente aquél a quien se haya atribuido la competencia para su resolución". Más claramente, en el ámbito de la inspección se deduce que quien instruye y tramita el expediente sancionador es quien tiene competencia para resolver. En el artículo 63.bis RGI se dispone como órgano competente para iniciar, tramitar y resolver el expediente el que hubiera desarrollado a su vez la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector Jefe (apartado 2) y que el órgano competente para resolver será el inspector-jefe (apartado 4). Sin embargo, de la tramitación final del expediente sancionador, como veremos más adelante, si el contribuyente presta su conformidad a la propuesta de sanción durante el trámite de audiencia, "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" (apartado 8)⁴⁸.

⁴⁶ También URÍA MENENDEZ, señala que, a su juicio, "la falta de distinción entre las aludidas fases en el seno de los procedimientos sancionadores tributarios no podría fundamentar un juicio de antijuridicidad respecto de las sanciones impuestas en este campo" porque en su opinión, la voluntad del ordenamiento tributario, separándose expresamente del régimen general del procedimiento administrativo, no obliga a extender dicha garantía al ámbito tributario, cfr. "Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario", ob.cit., p.56. En la misma línea, GARCIA BERRO, Los procedimientos tributarios..., ob.cit., pp. 238 y 239.

⁴⁷ Sobre esta cuestión vid. A.M.JUAN LOZANO, "Una aproximación...", ob.cit., pp. 14 y ss.

⁴⁸ Solamente tratándose de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributaria simples, se diferencia entre el órgano que inicie y resuelva el expediente sancionador y los órganos que tramite e instruyan el expediente (vid. artículo 63ter RGI) y similar diferenciación se establece respecto de los órganos competentes para iniciar y resolver y para instruir y tramitar los expedientes por sanciones no pecuniarias por la comisión de infracciones simples o graves (artículo 63 quarter RGI).

En estos casos, como venía sucediendo hasta ahora, se manifiesta la intención de los órganos de inspección de que la iniciación y resolución de los expedientes sancionadores se practique por órganos distintos de los que los instruyan y tramiten⁴⁹.

Tercero. Hasta la reciente aprobación del Reglamento de régimen sancionador, la separación orgánica y procedimental de la instrucción y resolución del expediente sancionador no estaba resuelta normativamente para la imposición de sanciones por los órganos de gestión ni por los órganos de recaudación⁵⁰. Con la nueva regulación del procedimiento sancionador, si bien el Reglamento podía haber sido más explícito, parece diferenciarse un órgano competente para iniciar el procedimiento (el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora), que designará el órgano competente para resolver (artículo 29) y un funcionario que habrá instruido el procedimiento que elevará la propuesta de sanción al órgano competente para resolver en función del tipo de sanción aplicable (artículo 35).

Pues bien ante esta situación cabe preguntarse si realmente 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 (la más penalista) exigiría esa separación y no sólo en el marco del procedimiento sancionador sino también respecto de los procedimientos de comprobación y liquidación⁵¹. 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 LDGC. Ahora bien, en mi opinión, este *modus operandi*, puede considerarse admisible. Para empezar, considero que la separación orgánica y procedi-

⁴⁹ Confirma también que la competencia para resolver que se atribuye al inspector-jefe es solo aparente, el hecho de que la Resolución de 24 de marzo de 1998, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección prevea, la constitución de unidades de inspección, dentro de las Dependencias Provinciales de Inspección, constituidas por subinspectores y dirigidas por un Inspector adjunto al Inspector Jefe, quien, por delegación de éste "dictará los actos de liquidación e impondrá las sanciones que procedan como consecuencia de las actuaciones realizadas por los miembros de la Unidad". En esta resolución también resulta evidente la confusión orgánica y funcional entre el procedimiento de liquidación y el sancionador ya que tales unidades, además, "desarrollarán la totalidad de las actuaciones de comprobación hasta la extensión de las correspondientes actas, así como la instrucción de los expedientes sancionadores que se deriven de aquéllas".

⁵⁰ Respecto de las sanciones impuestas en el marco de los procedimientos de gestión, la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, no contempla la separación ni de fases ni de órganos instructores y resolutorios. En cambio, la Instrucción de 2 de noviembre de 1995 sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias por los órganos de recaudación, contempla tanto la separación de fases (salvo en el caso de que el órgano de recaudación ya tuviera en su poder todos los elementos de hecho y pruebas que le permitieran formular la propuesta de imposición de sanción) como de órganos en la imposición de sanciones por el incumplimiento del deber de información.

⁵¹ En este sentido, GOMEZ CABRERA, "Derechos y garantías...", *ob.cit.*, p.259.

E S T U D I O S

mental de la fase instructora y resolutoria del procedimiento sancionador (recogida en el artículo 134.2 LRJAP-PAC) no constituye una exigencia constitucional aplicable al ámbito tributario. Lo que cabe exigir es que los órganos de la Administración tributaria en el ejercicio de sus respectivas funciones actúen con objetividad e imparcialidad y que si existen dudas sobre ello el presunto infractor tenga asegurada la posibilidad de su recusación por motivos justificados. Además, como digo, la realidad demuestra que el ordenamiento tributario tanto antes y después de la LDGC no tiene voluntad de establecer dicha separación. Igualmente, siendo realistas y conociendo la organización y funcionamiento de la Administración tributaria, hay que pensar que esta solución es más rápida, y que para ciertas infracciones detectadas, por ejemplo, por los órganos de gestión o recaudación, que son evidentes y que se deducen de comprobaciones masivas de carácter formal, tiene sus ventajas. La defensa de las garantías penales en el ámbito sancionador tributario no puede alcanzar, en mi opinión, a exigir tantos órganos como funciones comprobadoras, liquidadoras y sancionadoras, máxime cuando, a fin de cuentas, todos forman parte, a través de su respectivo Departamento, del organigrama de la AEAT. Quiero decir con ello que, efectivamente, podría sugerirse la creación ex novo de un Departamento independiente dentro de la AEAT con competencias sancionadoras en el que, a su vez, estuvieran diferenciados los órganos con competencia para instruir y aquellos otros con competencia para sancionar pero, insisto, en el momento actual conviene tener en cuenta otros factores como la gravedad o la evidencia de la infracción cometida, el marco procedimental en el que se ha detectado, el alcance de las actuaciones comprobadoras para deducirla e incluso la eficiencia y economía de la medida, antes de exigir órganos independientes para instruir y sancionar. Lo que si resulta imprescindible, sin embargo, es que en el procedimiento sancionador se garantice la utilización de todos los medios de defensa posibles al sujeto infractor a través de la notificación de un acuerdo de iniciación del expediente debidamente justificado, un trámite de alegaciones y o de prueba y una resolución expresa y motivada susceptible de recurso.

f) El **principio de proporcionalidad**, establecido en el artículo 131 de la LRJAP-PAC constituye, a mi juicio, una norma de régimen jurídico directamente aplicable al ámbito sancionador tributario en la medida en que, como ha señalado la doctrina administrativa, es una manifestación más del principio de legalidad y está estrechamente relacionado con la prohibición de una actuación administrativa arbitraria. Con carácter general, este principio parte de una premisa según la cual las infracciones administrativas no podrán ser sancionadas con penas privativas de libertad. Pero además pretende asegurar: que las sanciones pecuniarias impuestas no resulten más beneficiosas para el sujeto infractor que el cumplimiento de las normas infringidas; que la sanción debe resultar proporcionada a la entidad de la infracción cometida y que, por tal motivo, podrá graduarse, en más o en menos atendiendo a unos criterios establecidos en una norma con carácter previo.

Pues bien, el principio de proporcionalidad despliega toda su eficacia en la graduación de las sanciones tributarias, graduación que, debe quedar claro, no puede ejercerse de forma automática a priori sin tener en consideración las circunstancias del caso, y que no es una actuación discrecional sino que debe ajustarse a su interpretación normativa siendo, además, revisable jurisdiccionalmente. Así entendida, la proporcionalidad se contradice, en mi opinión, con la práctica sancionadora actual en la que son circulares e instrucciones internas de la AEAT las que cuantifican de forma exacta la sanción aplicable para los distintos tipos de infracciones simples, estableciendo sanciones mínimas superiores a las legales e ignorando las circunstancias del caso particular⁵²; también resulta incompatible con la proporcionalidad la utilización de conceptos jurídicos indeterminados que no han sido interpretados normativamente (como sucedía con alguno de los criterios de graduación incorporados en la reforma de 1995 de la LGT que no han sido desarrollados hasta el reciente Reglamento de régimen sancionador) Igualmente, se concilia mal con este principio el hecho de que no existan criterios de graduación para la cuantificación de las sanciones no pecuniarias, de que haya sido la jurisprudencia la que haya rechazado la imposición de sanciones por infracción simple en los supuestos de presentación espontánea fuera de plazo y de que, en los casos de infracciones continuadas (por ejemplo, no presentar las declaraciones trimestrales de operaciones intracomunitarias) se tipifiquen y sancionen cada omisión singular de un solo dato en vez de aplicar una sanción más grave pero única por el mismo hecho. Por último, debe tenerse presente que la motivación de la sanción impuesta y de los criterios utilizados en su graduación es la única garantía que puede asegurar el control de la discrecionalidad administrativa en la imposición de sanciones tributarias a la vista de la indeterminación normativa de algún supuesto (por ejemplo, el concepto de "trascendencia tributaria" que se utiliza como criterio de graduación y que en la práctica siempre opera como agravante y rara vez como atenuante de la infracción cometida) y de los amplios márgenes para graduar la sanción aplicable⁵³.

⁵² En efecto, sin ánimo de desarrollar en este momento los problemas que suscita la graduación de las sanciones tributarias en general, conviene reseñar que entre las cuantías máximas y mínimas que fija la LGT, diversas circulares e instrucciones han concretado exactamente las sanciones aplicables a imponer provocando, en ocasiones, resultados desproporcionados. Por ejemplo, las infracciones procedentes por incumplimiento de las obligaciones de información son sancionables, según la LGT, entre 1.000 y 200.000 pesetas por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en las declaraciones. A efectos interno, sin embargo, se ha cuantificado que no atender al primer requerimiento será sancionado ya con 10.000 pesetas y con 20.000 pesetas el segundo, con independencia de que el dato omitido u operación haya sido solamente uno. Como tal forma de cuantificación puede dar lugar, evidentemente, a cuantías muy elevadas, la LGT ha debido introducir un tope máximo a esta cuantificación que tiene en cuenta el volumen de actividad económica del sujeto infractor, solución discutible, a mi juicio, porque encubre la posibilidad de sancionar en más a quien más gana cuando el criterio de la capacidad económica es irrelevante a los efectos de sancionar un ilícito.

⁵³ De ahí la frecuencia con la que los Tribunales anulan sanciones tributarias impuestas por insuficiente motivación de la graduación de la sanción impuesta. Como ejemplo de ello, en la STSJ de Galicia de 28 de abril de 1995 se redujo la sanción impuesta a la cuantía mínima porque "ni en el escrito de apertura del expediente san-

E S T U D I O S

g) El artículo 133 de la LRJAP-PAC garantiza el **principio de non bis in idem**, esto es, que “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento”. Este principio, como ha señalado la jurisprudencia constitucional, va íntimamente unido al principio de legalidad y tipicidad de las infracciones establecido en el artículo 25 CE. Por este motivo, como hiciera la STS de 22 de enero de 1993 respecto de ciertos preceptos del artículo 32 RGI, resulta aplicable en el ordenamiento tributario en el que existen, además, indicios de su vigencia como el artículo 77.6 LGT o el artículo 5 del nuevo Reglamento de régimen sancionador.

Entre sus implicaciones más recientes en el ámbito tributario conviene reseñar las siguientes. Primera, la imposibilidad de sancionar en vía administrativa y en vía penal un mismo hecho mediante una calificación jurídica “artificiosa”. Si el hecho punible está tipificado como delito, no sólo tiene preferencia la jurisdicción penal sino que debe asegurarse la paralización del procedimiento sancionador tributario (no basta la simple suspensión), incluida la actividad comprobadora, en su totalidad, tanto respecto de la posible liquidación como de la sanción⁵⁴. Segunda, a mi juicio, resulta incompatible con este principio el hecho de que las infracciones simples estén tipificadas a su vez como criterios de graduación potencialmente aplicables a ellas mismas cuando son una misma conducta. Tal es el caso, por ejemplo, del criterio de graduación establecido en el artículo 82.1.b) de la LGT en cuanto a la “resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora” que está tipificada en el artículo 78.1.f) como infracción simple. Es evidente que no pueden aplicarse simultáneamente ambos preceptos y que tal criterio de graduación sólo debe actuar para sancionar las infracciones graves⁵⁵. Tercero, según mi criterio, resulta igualmente incompatible con este principio que una misma conducta pueda ser calificada simultáneamente como dos infracciones distintas. Por ejemplo, está sucediendo en la práctica, que el incumplimiento de los deberes de colaboración se sanciona primero como infracción simple del artículo 78.1.b) de la LGT, y si posteriormente, la colaboración se intenta de nuevo y no se obtiene entonces la Administración tributaria tipifica la conducta como “resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de

cionatorio del Inspector actuario ni en la ulterior confirmación del mismo por el Inspector-Jefe se hace referencia alguna a la concurrencia de circunstancias agravantes de la infracción.... A falta de tal justificación, debe entenderse lesionado el principio de proporcionalidad, en tanto en cuanto que principio informador del Derecho administrativo sancionador” (F.J.cuarto)

⁵⁴ En esta línea vid. la STS de 26 de abril de 1996. Sobre la forma de proceder en estos casos vid. F.ALONSO FERNANDEZ, “La Ley 25/1995, de 20 de julio....”, ob.cit., pp. 44 y ss. y I.GONZALEZ VADILLO, “Papel de la Inspección de los tributos en los delitos contra la Hacienda Pública”, Gaceta Fiscal, nº 165, mayo, 1998, pp. 151 y ss.

⁵⁵ Por ello, este comportamiento no figura como criterio de graduación aplicable a la infracción simple consistente en la resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria. Vid., artículo 14.3 del nuevo Reglamento de régimen sancionador.

la Administración tributaria" (artículo 78.1.f) LGT). De este modo, calificando jurídicamente de diferente modo la misma conducta, se sanciona doblemente. Lo procedente, en su caso, sería la regulación específica en el ámbito tributario de las infracciones continuadas. Cuarto. Al no existir una adecuada solución normativa a los problemas de concursos mediales de infracciones, en la práctica, resultan sancionables infracciones simples que no son sino el medio de realizar las infracciones graves en aquellos casos en los que no opera lo dispuesto en el artículo 78.1 LGT, es decir, cuando la infracción simple no ha sido tipificada como criterio de graduación de la infracción grave⁵⁶.

h) Junto a estos principios y garantías informadores de la potestad y del procedimiento sancionador existen también una serie de **derechos subjetivos** de defensa del presunto infractor ejercitables. Algunos de aquellos, como el principio de culpabilidad o la presunción de inocencia operan tanto como principios informadores de la potestad sancionadora como derechos subjetivos del sujeto infractor. Otros, en cambio, se explican mejor como derechos de defensa. Así, el derecho a ser notificado de los hechos que se imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se puedan imponer, de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia (artículo 135 LRJAP-PAC)⁵⁷. El artículo 29.2 del nuevo Reglamento de régimen sancionador ha recogido este derecho a través de la exigencia de notificación al presunto infractor del acuerdo de iniciación del expediente sancionador con expresa mención de la identificación de la persona o entidad presuntamente responsable, de los hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación, las sanciones que pudieran corresponder, del órgano competente para resolver el expediente y de su derecho a formular alegaciones y a ser oído en el procedimiento.

Igualmente, constituye un derecho de defensa esencial la formulación de alegaciones y la utilización de los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes en los procedimientos sancionadores (artículo 135 LRJAP-PAC) así como el derecho a un trámite de audiencia que exige expresamente el artículo 34 de la LDGC respecto de cualquier expediente sancionador. La exigencia actual de este trámite de audiencia invalida todas aquellas normas tributarias que suprimen de algún modo dicho trámite (como sucedía por ejemplo, con la imposición de sanciones acordadas

⁵⁶ Como ha señalado ALONSO FERNANDEZ, el artículo 78.1 de la LGT, en realidad, incorpora una regla penológica en el elemento intergente de la infracción simple que resuelve un concurso de infracciones. En efecto, no es que el precepto destipifique como infracción simple aquellas conductas que se califican como criterios de graduación de las infracciones graves, sino que dicha norma resuelve el concurso de infracciones evitando la sanción de la simple con la agravación de la infracción grave, cfr., "La Ley 25/1995, de 20 de julio....", ob.cit., p. 15.

⁵⁷ A mi juicio, este principio puede calificarse de "régimen jurídico sancionador" y por tanto, de aplicación directa en el ámbito tributario, en la medida en que garantiza el derecho fundamental de que "nadie puede ser condenado sin haber sido acusado".

E S T U D I O S

en un acta de inspección firmada de conformidad). El artículo 33 del nuevo Reglamento de régimen sancionador ha fijado el plazo de 15 días de duración para el trámite de audiencia. No ha previsto, sin embargo, la posibilidad de renunciar al mismo o su posible acumulación con el trámite de alegaciones. Opción ésta última que, a mi juicio, resulta adecuada por ejemplo, a título de procedimiento simplificado para ciertas infracciones deducidas en los procedimientos de gestión y de recaudación.

En la misma línea, el derecho a ser representado en el procedimiento sancionador, previa acreditación expresa de la representación al efecto, también constituye una garantía de la defensa del presunto infractor que merecía una atención normativa⁵⁸. El artículo 30 del nuevo Reglamento de régimen sancionador ha dispuesto que "la intervención como representante en el procedimiento sancionador requerirá su acreditación a tal efecto en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 27 RGI". Sin embargo, el precepto ha dejado sin aclarar, por ejemplo, si la representación conferida en el procedimiento inspector incluye la habilitación para actuar en el procedimiento sancionador que se incoe a un mismo sujeto o las consecuencias derivadas de un cambio de representante a los efectos de exigir la rebaja de la sanción por conformidad del acta. Hay que advertir, además, que la inseguridad normativa en este punto puede favorecer la anulación de las sanciones impuestas por deficiencias o insuficiencias en la representación conferida⁵⁹.

Mención especial merece el **derecho a la no autoinculpación o a no declarar contra sí mismo**. Tal derecho aparece expresamente mencionado en el artículo 24 de la Constitución, sin embargo, no se recoge ni en el ámbito administrativo sancionador ni en el tributario. Estas omisiones no pueden considerarse argumentos para sostener su inaplicación en los procedimientos sancionadores de carácter administrativo en la medida en que, además del rango constitucional, el derecho a no declarar contra sí mismo se encuentra calificado como derecho humano implícitamente incluido en el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos a la que pertenece nuestro país.

⁵⁸ Que ya habíamos reclamado anteriormente, vid., B.SESMA SANCHEZ, "Sanciones: procedimiento", ob.cit.

⁵⁹ No es necesario, sin embargo, desde el punto de vista del derecho de defensa, que la representación sea una asistencia letrada. Según la reciente STS de 20 de octubre de 1997, no es una exigencia constitucional la asistencia letrada en un procedimiento de inspección cuando los hechos descubiertos por la Inspección pudieran ser constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública. A juicio del Tribunal, la obligación de la Administración de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente absteniéndose de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, impide considerar que la actuación de la Inspección opere como preconstitución alguna de los supuestos fácticos que constituyen el tipo penal de los delitos fiscales, "por ello no se requiere en absoluto la asistencia letrada en vía administrativa, porque las garantías de los contribuyentes desplegarán toda su eficacia ante los órganos de la jurisdicción penal" (F.J.octavo).

La problemática que encierra este derecho de defensa se relaciona abiertamente con el deber de colaboración en el ámbito tributario que establecen los artículos 111 a 113 de la LGT respecto de cualquier órgano de la Administración Tributaria. En concreto, el problema es el siguiente ¿atenta contra el derecho de no autoinculpación la información obtenida de forma coactiva por la Administración tributaria? ¿pueden los órganos tributarios sancionar con base en esas informaciones autoinculpatorias obtenidas directamente del presunto infractor?.

El tema no es nuevo, pero diversas decisiones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos han reavivado la polémica y han servido de base, además, como señalamos al comienzo de este trabajo, para potenciar la independencia y separación de un procedimiento sancionador tributario. En efecto, ya en la STC 76/1990, el Tribunal tuvo ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión. Y su postura consistió en defender que la actividad investigadora de la Inspección de los Tributos demandando información no significa que se exija al contribuyente que declare contra sí mismo, "lo único que se le impone es el deber de aportar datos que puedan ayudar a la investigación", deber que está al servicio de la correcta aplicación del sistema tributario y en particular del artículo 31 de la Constitución. Sin embargo, frente a la posición mantenida por nuestro TC, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha defendido sin reparos el artículo 6 de la Convención y, en consecuencia, ha otorgado preferencia al derecho a no declarar contra sí mismo frente al deber de colaboración exigido en cualquier procedimiento especialmente, si su incumplimiento, puede ser sancionado⁶⁰.

⁶⁰ En concreto, las decisiones del Tribunal relativas a esta cuestión han sido el caso Funke, de 25 de febrero de 1993, el caso Bendenoun, de 24 de febrero de 1994 y más recientemente el caso Saunders, de 17 de diciembre de 1996, en el que se examina en particular la legitimidad de utilizar en un proceso penal las declaraciones exigidas coactivamente en un procedimiento inspector de carácter administrativo. Un comentario a estas decisiones en S.FROMMEL, "The European Court of Human Rights the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?", *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 6, 1993, p.2152, M.DASSESE, "Human rights, European Law and Tax Law: The implications of the Judgement of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau", *EC Tax Review*, Nº 3, 1994, pp. 86 Y ss. Entre la doctrina española merecen destacarse los comentarios de M.T. SOLER ROCH, "Deberes Tributarios y Derechos Humanos", ob.cit., R. FALCON TELLA, "El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno", *Editorial Quincena Fiscal*, nº 12, 1997, pp.. 5 y ss., HERRERA MOLINA, "Los derechos a guardar silencio...", ob.cit., pp. 141 y ss. y JUAN LOZANO, "Una aproximación...", ob.cit., pp. 33 y ss.

Este problema también ha sido objeto de atención en otros sistemas tributarios pero, en principio, las soluciones aportadas en otros países, resultan difícilmente trasladables al nuestro dadas las diferencias orgánicas y procedimentales. Tal es el caso, por ejemplo, de la diferenciación entre procedimientos de control y procedimientos de investigación a los efectos de exigir o imponer una colaboración de los contribuyentes que, en muchos casos, resulta previamente fiscalizada por una autoridad judicial o ministerio fiscal para valorar adecuadamente la proporcionalidad de dicha medida y asegurar el respeto de las garantías fundamentales del sujeto. Sobre el tema vid., C.LOPEZ, *Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada*, L'Harmattan, París, 1997 y V.O.DIAZ, *Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado*, Depalma, Buenos Aires, 1997, especialmente, pp. 30 y ss.

E S T U D I O S

Pues bien, en mi opinión, el origen del conflicto está en la confusión de funciones, órganos y procedimientos existentes en nuestro sistema tributario que impide aplicar correctamente los principios y garantías de una adecuada defensa frente a una potestad sancionadora que en sí, se ejerce de forma simultánea junto a otras potestades tributarias. Junto a ello, como ha señalado SOLER ROCH, "esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda, el nudo gordiano de la cuestión"⁶¹. Las soluciones propuestas en nuestro sistema tributario a este problema pueden reconducirse, a mi juicio, a tres posturas.

1ª. La que aboga por una aplicación directa del artículo 6 de la Convención al ámbito sancionador tributario en nuestro país y, en consecuencia, exige la íntegra aplicación de los derechos de defensa (incluida la negativa a proporcionar información autoinculpatoria) no sólo en los procedimientos sancionadores sino incluso, en los previos de gestión y comprobación e investigación, en la medida en que operan como actuaciones instructoras de la decisión sancionatoria. Ello exige, consecuentemente una clara separación entre los procedimientos de liquidación, comprobación e investigación y el procedimiento sancionador para delimitar los ámbitos en los que puede demandarse el deber de colaboración⁶². La defensa de esta tesis provoca, a su vez, varias consecuencias. En primer lugar, que los datos suministrados a la Inspección de forma coercitiva no pueden ser utilizados por la Administración ni para iniciar un proceso penal, ni durante el mismo ni tampoco en un proceso sancionador tributario⁶³. En segundo lugar, como el derecho a no proporcionar esa información exigida de forma coactiva puede ejercitarse tanto en el marco de las actuaciones comprobadoras e inspectoras como en el procedimiento sancionador, la negativa a proporcionarla provocará en la mayoría de los casos una estimación indirecta para determinar no sólo la deuda tributaria sino la presunta infracción cometida. Ahora bien, y en tercer lugar, por tratarse del ejercicio de un derecho fundamental, la negativa a suministrar información autoinculpatoria no puede ser sancionada como infracción tributaria y surgiría la duda de si cabe sancionar el resultado de una estimación presunta.

⁶¹ Vid. M.T. SOLER ROCH, "Deberes tributarios y derechos humanos", ob.cit., p.112.

⁶² La separación procedimental como posible solución a este problema es defendida por E. ESEVERRI, "Procedimiento de liquidación tributaria...", ob.cit., pp. 7 y ss., SOLER ROCH, "Deberes tributarios...", ob.cit., p. 114 y PONT CLEMENTE, "Separación, en vía de comprobación....", ob.cit., p.80.

⁶³ Por ello FALCON Y TELLA, uno de los principales defensores de esta postura, apunta incluso la nulidad del artículo 113.1.a) de la LGT por cuanto que resultaría incompatible con el citado artículo 6 y por incompatibilidad, también con el artículo 24 CE, propone una interpretación restrictiva de las letras b), c) y d) del mismo artículo 113 LGT y del artículo 64.1 del RGI, vid., "El carácter reservado....", ob.cit., p.7. En la misma línea se manifiestan también PALAO TABOADA, "Lo "blando" y lo "duro"...", ob.cit., pp. 33 y HERRERA MOLINA, "Los derechos a guardar silencio...", ob.cit., pp. 141 y ss. y

2ª. Una postura más moderada intenta conseguir un equilibrio entre la necesidad de un deber de colaboración y de información en general como complemento de la función tributaria y la garantía de los derechos de defensa en el ámbito sancionador tributario. Conforme a ello, se exige también la separación procedimental de funciones liquidadoras, inspectoras y sancionadoras. Pero dicha separación debe estar informada por tres principios básicos. Por un lado, el principio de adecuación al fin que intenta garantizar que en el ámbito de cada procedimiento se realicen únicamente las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio. Por otro, el principio de claridad del procedimiento, que permite una exacta determinación de los derechos y deberes del obligado tributario y de la Administración. Por último, el principio de separación de órgano instructor y órgano decisor en el procedimiento sancionador teniendo en cuenta, a su vez, una previa diferenciación entre el órgano instructor del procedimiento sancionador y el órgano gestor o inspector que haya impulsado o culminado los procedimientos de liquidación. Junto a ello, como garantía adicional para evitar la utilización de informaciones obtenidas en otros procedimientos tributarios suministradas por el propio sujeto infractor, se reforzarían las exigencias derivadas del principio de culpabilidad y la presunción de inocencia. En este sentido se cuestionarían, por ejemplo, el valor probatorio de las pruebas preconstituidas (formuladas, por ejemplo, en actas o diligencias), se reforzaría la idea de que la presunción de inocencia significa la prohibición de una responsabilidad objetiva, lo cual supondría, vetar las prohibiciones de culpabilidad del autor y, por último, se desterraría la idea de que la colaboración e información tributaria suministrada por el sujeto implica una confesión de culpabilidad en la comisión de una infracción⁶⁴. En definitiva pues, en el procedimiento sancionador, se potenciaría el principio de culpabilidad y de la utilización de pruebas obtenidas con todas las garantías de defensa del presunto infractor.

3ª. Una tercera postura es la defendida por BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, proponiendo la revisión de la verdadera naturaleza del procedimiento de regularización tributaria en el sentido de que siendo la potestad sancionadora una función complementaria de la verdadera función tributaria, la naturaleza del procedimiento sancionador no debe ponerse en relación con "ese pretendido poder punitivo del Estado", sino con el procedimiento de regularización de la situación tributaria que, a su vez, se inserta en la función administrativa de gestionar los tributos con el fin de satisfacer el deber del artículo 31 de la Constitución. Esta postura propone, en consecuencia, una interpretación mucho más matizada de los principios penales en el ámbito tributario, y en

⁶⁴ Esta postura es defendida por J.J.ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, ob.cit., pp. 162 y ss. y especialmente por A.M.JUAN LOZANO, "Una aproximación....", ob.cit., pp. 41 y ss. También en un tono moderado, con expresa intención de lograr un equilibrio entre el deber de colaboración y el derecho a la no autoinculpación en el procedimiento sancionador pueden verse las acertadas conclusiones de GOMEZ CABRERA, "Derechos y garantías....", ob.cit., p. 37.

E S T U D I O S

particular, se opone a una “desmesurada ampliación del derecho a no declararse culpable entendiendo que cualquier declaración o la simple aportación documental podría desembocar en el descubrimiento de un ilícito tributario...”⁶⁵.

Frente a estas posturas y al interés doctrinal cada vez mayor por el tema, huelga decir que este problema es desconocido en la normativa tributaria. Es más, si algo se deduce de ésta, es la plena utilización de la información obtenida en cualquier procedimiento tributario, al amparo de los deberes de colaboración, en el ámbito sancionador. Prueba de ello es la claridad con la que el artículo 34.2 de la LDGC obliga a la incorporación formal al expediente sancionador, antes del trámite de audiencia, “cuando vayan a ser tenidos en cuenta” (lo cual implica una actuación discrecional inadmisibles, a mi juicio, en la medida en que permite la incorporación de aquellas cuestiones que sólo interesen al órgano instructor) de los “datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable”. Ninguna restricción se contiene pues en este precepto legal, respecto de la utilización de la información o colaboración autoinculpatória obtenida en los procedimientos de comprobación en el ámbito sancionador⁶⁶. El nuevo Reglamento de régimen sancionador ha confirmado también la plena utilización en el procedimiento sancionador de los datos, pruebas y circunstancias obtenidos en el procedimiento de inspección, con independencia de cómo y quién haya proporcionado tales pruebas. Así se deduce del artículo 29.3, del artículo 35.2 y del nuevo artículo 63 bis RGI que permiten acumular la tramitación de las actas de inspección y de los expedientes sancionadores “cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de la infracción”.

Ante esta situación, en mi opinión, la solución posible a este problema se aproxima a la segunda de aquellas tesis. La primera postura, la más extrema, provocaría consecuencias difícilmente admisibles en la configuración de nuestro sistema tributario. Por una parte, daría lugar con toda probabilidad a una generalización de las estimaciones indirectas (para evitar suministrar información autoinculpatória), esto es, de estimaciones presuntivas que, aparte de la potencial arbitrariedad que podría ocasionar en la actuación administrativa buscando índices y sistemas para calcular la deuda tributaria y la

⁶⁵ Vid. BAYONA DE PEROGORDO, “El procedimiento sancionador”, ob.cit., pp. 7 y ss. y SOLER ROCH, “Deberes tributarios y derechos humanos”, ob.cit., pp. 114 y 115.

⁶⁶ Como ha señalado PALAO TABOADA, “la norma en cuestión es puramente procedimental o formal, mientras que los problemas que plantea la relación entre ambos procedimientos son de índole material; no consisten en determinar cuándo se pueden insertar en el procedimiento sancionador los elementos de hecho obtenidos en el de liquidación, sino resolver en qué casos y bajo qué condiciones y límites tal incorporación es posible, teniendo presente sobre todo las exigencias derivadas del principio constitucional según el cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”, vid. C.PALAO TABOADA, “Ley de Derechos y Garantías...”, ob.cit., p. 14.

Revisión de la Situación

presunta infracción, se alejarían de la idea de gravar una capacidad económica real y no ficticia⁶⁷. Junto a ello, probablemente este sistema traería como consecuencia la defensa de la imposibilidad de sancionar cuando las deudas tributarias han sido liquidadas o determinadas utilizando técnicas presuntivas desproporcionadas o irracionales, alegando la prohibición de sancionar con base en presunciones no legales. Esta tesis, evidentemente, es la que más beneficia a los obligados tributarios en general pero, en mi opinión, imposibilita en su totalidad la exigencia de un deber de colaboración que, sin embargo, resulta fundamental para asegurar el deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución.

La postura relativa a una revisión de la naturaleza del procedimiento de regularización tributaria, a mi juicio, tiene el inconveniente de oponerse a la postura mayoritaria defendida tanto doctrinal como jurisprudencialmente que propone la aplicación, aunque “matizada”, de los principios y garantías del orden punitivo a la potestad sancionadora de la Administración tributaria. Sin perjuicio de la necesidad de configurar adecuadamente la potestad sancionadora tributaria, la accesoriedad de ésta respecto de la función tributaria general, en mi opinión, no es argumento suficiente para negar la presencia de derechos fundamentales del individuo ante cualquier manifestación represiva estatal. El deber constitucional de sostenimiento a los gastos públicos no puede legitimar que la función tributaria se ejerza privando a los ciudadanos de sus derechos fundamentales como la presunción de inocencia, la prueba de la culpabilidad, el derecho de audiencia, etc. La voluntad del legislador plasmada, por ejemplo, en los principios generales de la potestad sancionadora establecidos en la Ley 30/1992, refleja claramente la presencia de garantías fundamentales del individuo en los procedimientos sancionadores. Por otro lado debe tenerse presente que alejar tal potestad de las garantías penales puede favorecer una actuación fraudulenta del legislador calificando determinadas conductas como infracciones administrativas y no como delitos o faltas penales para evitar la aplicación de tales garantías.

Por ello, dentro de la dificultad del tema, la segunda de las tesis es, a mi juicio, la que más se acerca al equilibrio que debe existir entre el artículo 31 de la Constitución y la garantía de los derechos de defensa del artículo 24 en el ámbito tributario. Es decir, el fundamento de los deberes de información y colaboración reside en facilitar el cumplimiento del deber de contribuir del artículo 31 de la Constitución. Aunque en el momento actual, es cierto que las informaciones requeridas individualizadamente puedan ser excesivas, se hayan convertido en una forma más de iniciación de las actuaciones comprobadoras, no respeten un principio de subsidiariedad, se interpreten generosamente conceptos como la “trascendencia tributaria” de la información para fundamentar los requerimientos y se interpreten, cada vez de forma más restrictiva, los posibles límites a dicho deber de información (derecho a la intimidad, secreto profesional...), entre otras críticas, también es verdad que la función tributaria, para realizarse debidamente, precisa de una colaboración. Todo ello significa, en

⁶⁷ En el mismo sentido vid. A.M.JUAN LOZANO, “Una aproximación..”, ob.cit., p. 39.

E S T U D I O S

definitiva, que no parece apropiado que, alegando la potencial incriminación de la información suministrada, se impida de forma absoluta a la Administración obtener esa colaboración en los procedimientos de liquidación. Lo que es necesario es que los procedimientos tributarios se desenvuelvan según sus respectivas finalidades y que el deber de información y de colaboración se ejercite en sus justos términos. Es imprescindible además, que en el ámbito concreto del procedimiento sancionador, se regulen los límites para incorporar las pruebas obtenidas en otras actuaciones tributarias de forma coactiva (esto es, bajo la amenaza de sanción del artículo 83.3.g) LGT) y que, en este concreto procedimiento, se impida exigir la colaboración del sujeto pasivo. Aparte de ello, y de las consideraciones expuestas al explicar esta segunda tesis, resulta igualmente imprescindible que el presunto infractor y en general cualquier contribuyente, ante un requerimiento individualizado de información conozca el potencial alcance incriminatorio de su conducta para actuar según su interés. Este derecho a ser informado del alcance incriminatorio queda amparado perfectamente, en mi opinión, en los artículos 27 LDGC y 3.a) LDGC. Al mismo tiempo, debe garantizarse que la Administración no puede utilizar única y exclusivamente, como confesión y prueba de culpabilidad, la información obtenida de forma coactiva y mediante requerimiento individualizado, manifestación oral o escrita del propio obligado tributario en el ámbito de actuaciones y comprobaciones tributarias no sancionatorias. La colaboración en las actuaciones comprobadoras debe limitarse al suministro de información documentada que resulte exigible por imposición del deber de su llevanza o posesión en una norma. En el procedimiento sancionador, el presunto infractor sigue investido del derecho a la presunción de inocencia y, en consecuencia, le asiste el derecho a que sea la Administración la que pruebe una culpabilidad sancionable o de cargo utilizando pruebas obtenidas con todas las garantías, entre las que se incluye, el derecho a no declarar contra sí mismo.

3.2. Fases de un procedimiento sancionador tributario.

Los artículos 28 a 36 del nuevo Reglamento de régimen sancionador han establecido finalmente un procedimiento sancionador tributario tipo para la generalidad de sanciones tributarias excepto para aquellas que puedan imponerse como consecuencia de actuaciones de la Inspección. En estos casos, a través de la modificación del RGI, se han introducido ciertas particularidades procedimentales que iremos viendo. Pues bien, las fases del nuevo procedimiento sancionador serán las siguientes:

a) Iniciación.

Según el artículo 28.1 del Reglamento "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"⁶⁸. Como se advierte, el Reglamento no impone restricción ni condicionamiento

⁶⁸ A ellas nos referimos ya en un trabajo anterior vid. B.SESMA SÁNCHEZ, "Sanciones: procedimiento", ob.cit.

alguno a las formas de iniciación de expedientes sancionadores. Es más, tratándose de actuaciones inspectoras, parece ser preceptiva la incoación del expediente sancionador, de tantos expedientes como actas tramitadas (artículo 63.bis.2 RGI) y, aunque el Reglamento no lo dice ¿de tantos expedientes como infracciones?. Prueba de este carácter preceptivo de la incoación de los expedientes sancionadores es que en las actas de la Inspección ahora “se hará constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador, en el supuesto de que, a juicio del actuario, no esté justificada su iniciación” (artículo 49.2.j RGI). Por otro lado, 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.

El órgano competente para iniciar el procedimiento será el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. Serán por tanto, las resoluciones de la AEAT las que concreten, dentro de cada Departamento, los órganos competentes para iniciar los expedientes sancionadores que, como señalamos anteriormente, podrán ser los mismos que hayan practicado actividades de comprobación o liquidado la deuda tributaria. De forma particular, no obstante, la nueva redacción del artículo 63.bis RGI señala que el órgano competente para acordar la iniciación del expediente sancionador para la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias graves será “el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector- Jefe quien, en su caso, podrá conceder esta autorización en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación”⁶⁹. Tratándose de infracciones simples sancionadas con multas, los órganos competentes para acordar la iniciación serán “los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT en la esfera central y 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 Economía y Hacienda en la esfera territorial” (artículo 63.ter.2). Por último, tratándose de sanciones no pecuniarias, también impuestas en el marco de los procedimientos de inspección, serán

⁶⁹ Como señalamos anteriormente, tal precepto no hace sino confirmar que la práctica sancionadora va a seguir como hasta ahora, esto es, que será o podrá ser el mismo funcionario, equipo o unidad que haya practicado la inspección el que acuerde la iniciación de un procedimiento sancionador. El artículo 34 LDGC estableció la separación procedimental pero como indiqué anteriormente, no la orgánica respecto de las actuaciones de comprobación. De este modo, la no consagración de esa separación orgánica que era la que evidentemente podía garantizar una mayor objetividad e independencia en la instrucción del expediente sancionador ha mitigado parte de las expectativas puestas en el citado precepto y, en general, parte de las deseadas respecto del procedimiento sancionador.

E S T U D I O S

los actuarios los competentes para iniciar el procedimiento sancionador (artículo 63.bis.quater.2).

Iniciado el procedimiento sancionador resulta imprescindible su comunicación al presunto infractor a los efectos de garantizarle su derecho a ser notificado de los hechos que se le imputan, de su posible calificación jurídica, del nombramiento del órgano instructor, del órgano competente para resolver y de su posterior derecho a un trámite de audiencia. Hasta la reciente aprobación del Reglamento de régimen sancionador, según las distintas normas internas la AEAT, no existía una igualdad de contenido entre los respectivos acuerdos de iniciación de los expedientes sancionadores⁷⁰. En la actualidad, sin embargo, los acuerdos de iniciación de cualquier expediente sancionador deberán contener los extremos recogidos en el artículo 29.2 del Reglamento. De entre ellos, resulta criticable que se haga constar, junto a la calificación de los hechos como infracción, la cuantificación de las sanciones aplicables. Como criticamos anteriormente, 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.

Por otro lado, el artículo 34.2 LDGC no aclara si la incorporación formal de los datos, pruebas o circunstancias que obren en el expediente de comprobación e investigación al expediente sancionador debe hacerse en el mismo acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador o en un momento posterior. Sólo se exige, según el artículo 29.5 del Reglamento, que dicha incorporación se practique con anterioridad al trámite de audiencia y que si el expediente sancionador es resultado de una actividad inspectora, según el artículo 63.bis.5 RGI, tales datos se incorporan al expediente mediante diligencia. Pero nada se establece de la forma y momento de incorporación de esas pruebas en los expedientes sancionadores deducidos de procedimientos de gestión y de recaudación. A mi juicio, dada la importancia que para el procedimiento sancionador tributario puede tener la incorporación de tales actuaciones, debe asegurarse su debida comunicación al sujeto en el momento de iniciación del procedimiento sancionador. De este modo se asegura que el procedimiento comienza con una adecuada fundamentación y se pone en conocimiento del sujeto las pruebas obrantes en poder de la Administración que pueden servir para inculparle.

Sería preciso, además, garantizar normativamente la independencia y autonomía de este acuerdo de iniciación respecto de otros actos de gestión o inspección para evitar, por ejemplo, que en una liquidación provisional de oficio, en una diligencia o en un acta, se incluyera dicho acuerdo. De este modo se pondría fin a la práctica de notificar liquidaciones provisionales de oficio que ya llevan incorporadas la notificación al sujeto de la incoación de un expediente sancionador sin mayor precisión respecto de las

⁷⁰ Tampoco en el ámbito administrativo sancionador general está uniformado este contenido respecto de los distintos procedimientos sancionadores.

Agustín Sosa Sánchez

otras indicaciones mencionadas (nombramiento de instructor, en su caso, del órgano competente para resolver....).

Este acuerdo de iniciación deberá ser notificado expresamente 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 precepto⁷¹.

En cuanto acto de trámite será necesario advertir del carácter irrecurrible del mismo, salvo que vulnere una garantía fundamental del ciudadano (como impedir, por ejemplo, la recusación del órgano competente para resolver, la incoación del 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.

b) Instrucción y tramitación.

La regla 14.2.1.b) de la Instrucción 9/1998 incluye, con anterioridad a la fase de instrucción y tramitación del expediente sancionador, una posibilidad que se recoge en el artículo 8 del RD de 1993 que desarrolla el procedimiento administrativo sancionador, consistente en el reconocimiento de la culpabilidad del sujeto infractor. Dicha asunción de culpabilidad -en principio sólo prevista para sancionar infracciones graves deducidas de procedimientos de inspección - permitiría la formulación de la propuesta de resolución sin necesidad de actuaciones ulteriores. A mi juicio, sin embargo, tal posibilidad, en cuanto supone la supresión del trámite de audiencia, debe ser considerada ilegal, sobre todo, cuando carece de una específica habilitación normativa previa al efecto. Es evidente que las normas internas de la Administración tributaria no pueden incorporar solamente aquellas fases o actuaciones que les convienen respecto de las recogidas en la normativa administrativa sancionadora y no otras.

En todo caso, una vez notificada la iniciación del procedimiento, se desarrollará el trámite de alegaciones y pruebas que tanto el instructor como el interesado acuerden practicar. Aunque el artículo 31.1 del Reglamento de régimen sancionador sólo se refiere a la práctica de oficio de cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar en su caso la existencia de responsabilidades susceptibles de sanción, a mi juicio, tam-

⁷¹ Aunque, a mi juicio, al igual que para el resto de actos tributarios, resulta muy discutible el nuevo régimen de notificaciones tan flexible para la Administración y, consecuentemente, tan potencialmente perjudicial para los obligados tributarios.

E S T U D I O S

bién a instancia de parte, como garantía de los derechos de defensa del presunto infractor, podrán instarse actuaciones relacionadas con la instrucción del procedimiento sancionador.

En esta fase del procedimiento tienen especial importancia la utilización de pruebas obtenidas en otras actuaciones tributarias que pudieran resultar autoinculpatorias, el valor probatorio y la presunción de veracidad de las actas y diligencias de la inspección (sometidas al principio de libre valoración de prueba y al hecho de que se traten de documentos que reúnan los requisitos exigidos normativamente) y la posibilidad de que el órgano instructor tenga competencia para pronunciarse sobre la pertinencia de las pruebas solicitadas por el sujeto interesado (posibilidad que contempla la Instrucción 9/1998 y que, en caso de admitirse, debe traer consigo la garantía de su impugnación en la medida en que pueda provocar indefensión al presunto infractor por el rechazo de pruebas solicitadas). Todas estas cuestiones ya han sido objeto de atención específica en este trabajo, baste por el momento retener la importancia de que se desarrollen normativamente las garantías y los derechos de defensa del presunto infractor en esta fase del procedimiento sancionador tributario en la que corresponde a la Administración probar suficientemente y con pruebas obtenidas de forma lícita y garantista la culpabilidad del presunto infractor.

c) Trámite de audiencia y propuesta de resolución.

Desarrollado el período de prueba, el instructor del procedimiento formulará una propuesta de resolución en la que de forma motivada especificará los hechos -con indicación de los que considere probados-, su calificación jurídica como infracción o, en caso contrario, la declaración de inexistencia de infracción, la persona o personas responsables, la sanción propuesta y la indicación de los criterios de graduación de la misma (artículo 31.3 del Reglamento de régimen sancionador).

Esta propuesta de resolución debe ser notificada a los interesados para que en el plazo de 15 días puedan proponer alegaciones, pruebas y presentar los documentos e informaciones que estimen convenientes. En este trámite se asegura la defensa del inculcado ante una eventual calificación jurídica de la conducta distinta o ante la admisibilidad de pruebas que le favorezcan. La Instrucción 9/1998 contempla la posibilidad de que el interesado renuncie al trámite de audiencia, previsión que, sin embargo, no se recoge en el artículo 34 LDGC. A mi juicio, el trámite de audiencia, como derecho subjetivo del interesado a su defensa, puede ser objeto de renuncia pero la instrucción citada no es la norma adecuada para regular este efecto. Por ello, habría que considerar la nulidad de la sanción impuesta sin trámite de audiencia, salvo que de algún modo resulte probado que no se ha producido indefensión para el inculcado.

En el ámbito tributario, además, el trámite de audiencia tiene especial importancia por cuanto que, según aquella Instrucción y la práctica administrativa hasta ahora, era en esta fase en la que el contribuyente debía prestar o no su conformidad o disconformidad con la sanción propuesta. Tal previsión no hacía sino mantener el criterio sos-

Región Insular

tenido hasta la fecha por los órganos de Inspección, según el cual, para obtener la reducción de la sanción que contempla el artículo 82.3 LGT, la conformidad debía prestarse tanto al resultado de la liquidación (cuota e intereses) como a la sanción impuesta. Frente a esta postura, es sabido que la doctrina y también cierta jurisprudencia vienen defendiendo la interpretación del citado precepto (que menciona la conformidad con "la propuesta de regularización que se les formule") en el sentido de admitir la suficiencia de la conformidad respecto del acto de liquidación sin necesidad de alcanzar la propuesta de sanción (ello no sería sino una confesión de culpabilidad). Pues bien, la solución normativa a esta cuestión se ha recogido en el nuevo Reglamento de régimen sancionador. El artículo 21 y el 63.bis.7 del RGI han dispuesto que, si el sujeto manifiesta su conformidad con la propuesta de regularización de su situación tributaria que se le formule relativa a la cuota tributaria, recargos e intereses de demora, en el plazo habilitado para ello y, en su caso, antes de que se dicte el acto de liquidación correspondiente, la cuantía de la sanción pecuniaria se reducirá en un 30 por 100. Ante todo conviene advertir que, lejos de constituir una ventaja para los obligados tributarios, a partir de ahora, la conformidad con la propuesta de liquidación como legitimadora de la reducción de la sanción va a ser arriesgada. En efecto, como la conformidad se presta respecto del acta, y todavía entonces, no se conoce la sanción que se pueda imponer, prestar dicha conformidad no garantiza (al contrario de lo que sucedía hasta ahora) que realmente la sanción vaya a resultar bonificada y entraña el riesgo, además, de incrementar la sanción finalmente impuesta en un 30 por 100 si se optara por recurrir la liquidación derivada del acta. La posible negociación de la sanción queda, de este modo, mucho más limitada que en la situación anterior.

Por otra parte, debe tenerse presente la posibilidad de una **tramitación abreviada del expediente sancionador** que se ha recogido novedosamente en el artículo 34 del nuevo Reglamento. Tal precepto, en definitiva, permite que la propuesta de imposición de la sanción se incorpore ya al acuerdo de iniciación "cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular" dicha propuesta. De este modo, tras su notificación al interesado y la concesión de un plazo para que alegue, presente las pruebas y documentos que estime oportunos, podrá dictarse la resolución "de acuerdo con dicha propuesta". A mi juicio, este *modus operandi* resulta criticable en muchos sentidos. Primero, porque contiene una presunción de culpabilidad del presunto infractor en la medida en que va a ser discrecionalmente el órgano que inicie el procedimiento el que, si considera que tiene en su poder todas las pruebas de cargo, sin trámite de audiencia y alegaciones, en el propio acuerdo de iniciación ya se va a incluir la propuesta de imposición de la sanción. En segundo lugar, porque prueba de la culpabilidad ya preconstituida, es que esa tramitación abreviada prevé la resolución del expediente "de acuerdo con dicha propuesta". Y en tercer lugar, y sobre todo, porque el citado Reglamento carece de una habilitación legal en las normas tributarias para articular el procedimiento sancionador de ese modo.

E S T U D I O S

d) Resolución.

La resolución del expediente sancionador tendrá en cuenta todas las cuestiones planteadas en el mismo, deberá ser motivada (tanto en la calificación jurídica de la infracción como en la sanción aplicable y en el criterio de graduación utilizado, en su caso), dictada por el órgano competente para imponer la sanción y notificada al interesado con indicación del plazo y órgano de impugnación así como del lugar y plazo para el ingreso de la sanción. Dicha resolución, según el artículo 35.2 del nuevo Reglamento, 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 pueda proceder por la firma en conformidad del acta.

En el ámbito de la Inspección, debe destacarse una importante particularidad en la resolución de los expedientes sancionadores y es que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 63.bis.8 del RGI "con ocasión 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 que, de no pronunciarse al respecto, se considerará que ha manifestado su disconformidad". Pues bien, esta obligación de prestar la conformidad o disconformidad al expediente sancionador, para empezar, carece de habilitación legal y resulta más que discutible. Las consecuencias de manifestar o no la conformidad con la propuesta de sanción no afectan a su cuantía de la sanción, que podrá estar o no bonificada según se haya prestado conformidad o no con el acta. Los efectos que provoca son únicamente procedimentales y afectan a la posterior tramitación del expediente. Si se firma en conformidad "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, salvo que en el curso de dicho plazo el inspector-jefe rectifique los errores apreciados en la propuesta o la deje sin eficacia y ordene completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses o que, en el curso de tal plazo, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de resolución"⁷². Si, por contra, se manifiesta la disconformidad respecto de la propuesta de resolución del expediente sancionador, "el inspector jefe dictará re-

⁷² "En el caso de que el inspector-jefe rectifique la propuesta, se notificará dicha rectificación al interesado dentro del mismo plazo de un mes a contar desde la fecha en que éste manifestó su conformidad con la propuesta originaria, haciendo constar el derecho del interesado a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado. Transcurrido el plazo de alegaciones sin que éstas se hayan producido o si el contribuyente presta su conformidad a la rectificación realizada por el inspector-jefe, la resolución se considerará dictada por éste, en los términos recogidos en el acuerdo de rectificación, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto",

solución motivada sin perjuicio de que con carácter previo pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses”.

Pues bien, esta complicada tramitación de los expedientes sancionadores por sanciones pecuniarias derivadas de infracciones graves plantea, de principio, los siguientes problemas: a) El atentado que supone desde el punto de vista de la garantía y seguridad jurídica que precisa toda actuación sancionadora, el dictado tácito de la resolución del expediente por el inspector jefe, perentorio además, en cuanto a su resultado durante el plazo de un mes (en el que el citado inspector jefe puede modificar la propuesta) y carente de notificación expresa al interesado como acto de resolución separado e independiente; b) El problema de los plazos concedidos en esta tramitación (uno y tres meses) a los efectos de considerar concluido el procedimiento sancionador, como señala el artículo 34 LDGC, en el plazo de seis meses. Hay que señalar que como el propio Reglamento elude pronunciarse sobre esta cuestión, esto es, sobre cuando se entiende finalizado el expediente sancionador en estos casos, de nuevo serán los Tribunales los que deban interpretar esta laguna normativa; c) La posible consideración como “actuaciones de comprobación e investigación” a los efectos del artículo 29 LDGC y de los doce meses de duración, de esas “actuaciones complementarias” practicadas durante un plazo no superior a tres meses que se contempla en el caso de manifestar la disconformidad con la propuesta de resolución del expediente; d) Por último, esta tramitación final de los expedientes sancionadores confirma nuevamente que en el ámbito tributario y particularmente en el ámbito de la Inspección, si bien formalmente los órganos que instruyen y los que resuelven son aparentemente distintos, en la práctica evidentemente no es así y no va a ser así.

3.3. Duración del procedimiento: plazos y prescripción.

El artículo 34.3. de la LDGC señala que “el plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses”. Nada precisa, sin embargo, acerca de cuando se entiende iniciado el expediente sancionador, de cuando finaliza, de si cabe su interrupción, ni de los efectos que produce el incumplimiento de este plazo. Tampoco está señalado si el procedimiento sancionador debe iniciarse en un plazo determinado respecto de otros procedimientos tributarios, como el de inspección o el de comprobación abreviada que efectúen los órganos de gestión. Ni se menciona nada sobre la posible caducidad del procedimiento o las causas y efectos de la interrupción de ese plazo de seis meses⁷³. El nuevo Reglamento de régimen sancionador ha solucionado sólo algunas de estas cuestiones.

⁷³ Vid., en este sentido, el comentario del artículo 34 LDGC antes de la aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador SESMA SANCHEZ, “Sanciones: procedimiento”, ob.cit.

E S T U D I O S

En primer lugar, el procedimiento sancionador se entiende iniciado desde la notificación del acuerdo de iniciación al presunto infractor⁷⁴. No obstante, conviene señalar, que respecto de los expedientes sancionadores derivados de actas de inspección, el nuevo artículo 49.2 RGI dispone que si transcurridos los plazos fijados para la tramitación de las actas de conformidad (artículo 60.2) o de disconformidad (artículo 60.4), "no se hubiera ordenado la iniciación de procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos". A mi juicio, la intención del precepto es garantizar la obligatoriedad de iniciar expedientes sancionadores cuando se hayan dictado actas de inspección que hayan puesto de manifiesto irregularidades en la gestión tributaria. Si el acta ha sido de comprobado y conforme, evidentemente, no será necesario la iniciación de expediente sancionador alguno. Sin embargo, el precepto pone de manifiesto nuevamente la estrecha relación y concatenación entre el procedimiento de inspección y el sancionador. Da a entender que el resultado lógico de una inspección es una sanción y que si no se inician los trámites para imponerla, no podrá hacerse, salvo que se acuda a la revisión de actos administrativos. Para el contribuyente, no obstante, supone una cierta seguridad jurídica que quede garantizada la tramitación sucesiva de las actas de inspección y de los expedientes sancionadores sin que medie tiempo entre uno y otro. Al mismo tiempo, conviene advertir del cuidado que habrán de poner los órganos de la inspección en iniciar la tramitación de los expedientes sancionadores so pena de no poder hacerlo sin acudir antes a los procedimientos de revisión de oficio. Por otro lado, la iniciación de un procedimiento sancionador interrumpirá, a mi juicio, la prescripción del derecho a liquidar y a sancionar.

El Reglamento, no ha fijado, sin embargo, cuando se entiende finalizado el procedimiento y la cuestión es fundamental, precisamente, a los efectos de computar su plazo máximo de duración de seis meses, su posible caducidad, suspensión e interrupción. Pues bien, con carácter general, el procedimiento finalizará con la notificación de la resolución motivada al sujeto infractor. Sin embargo, tratándose de expedientes sancionadores que sean resultado de una actividad inspectora, el nuevo artículo 63.bis.8 del RGI plantea diversos problemas. Como señalamos anteriormente, según dicho precepto, cuando el sujeto reciba durante el trámite de audiencia la propuesta de resolución del expediente deberá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con el mismo, y si no lo hace, se entenderá que ha manifestado su disconformidad. Si se muestra conforme, "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 notificación expresa al efecto". Ahora bien, como durante ese mes, el inspector jefe tiene la posibilidad de mo-

⁷⁴ Así lo señala el artículo 36.1 del Reglamento y así lo habíamos puesto de manifiesto con anterioridad. Habrá que precisar, no obstante, si el acuerdo de iniciación puede acumularse con la notificación de una liquidación o de un acta o diligencia a los efectos del cómputo.

Beatriz Sagumi Sánchez

dificar errores del expediente u ordenar nuevas actuaciones por un plazo no superior a tres meses, hasta que no haya transcurrido aquel mes no podrá considerarse finalizado el expediente sancionador. Si durante el mismo el inspector modifica la propuesta de sanción u ordena nuevas actuaciones, el procedimiento sancionador no finalizará hasta la definitiva resolución del mismo debidamente notificada al sujeto infractor. En caso de disconformidad, en cambio, el procedimiento terminará con una resolución motivada sin perjuicio de que con carácter previo puedan ordenarse nuevas actuaciones a practicar durante un plazo no superior a tres meses. En este supuesto, no existe aquel mes de incertidumbre acerca de la definitiva resolución del procedimiento sancionador. Sólo si con carácter previo, entiendo que al dictado de la resolución definitiva, se acuerdan nuevas actuaciones, el procedimiento sancionador podrá dilatarse hasta tres meses más.

Desde luego, el Reglamento podía haber sido más explícito a los efectos de señalar el fin del procedimiento. Particularmente creo que esta omisión ha sido deliberada en el sentido de conseguir, por la vía de esa tramitación de los expediente sancionadores y de actuaciones complementarias, una prórroga del plazo general de seis meses para la completa resolución. En cualquier caso, debe quedar claro que entre el inicio y la finalización del procedimiento sancionador (con la notificación de la resolución o el transcurso de un mes desde que se hubiera prestado la conformidad con el expediente siempre que este no se haya rectificado o se insten nuevas actuaciones) no pueden transcurrir más de seis meses. Debe advertirse igualmente que el Reglamento tampoco ha relacionado esas "actuaciones complementarias" previas a la resolución del expediente con la duración de doce meses de las actuaciones de comprobación e investigación (artículo 29 LDGC), aunque, en principio, cabe pensar que aquellas sólo podrán ser las propias del ámbito sancionador (nueva proposición de pruebas, nuevas alegaciones...) pero en ningún caso podrán legitimar una nueva actuación comprobadora inquisitiva por parte de los órganos sancionadores.

En todo caso, debe criticarse esa posibilidad de finalizar el procedimiento sancionador sin una expresa resolución definitiva de la sanción debidamente notificada al sujeto infractor. Esta forma de proceder atenta contra el derecho de los contribuyentes consagrado en el artículo 13 LDGC. Una de las principales garantías de la potestad sancionadora debe ser la seguridad jurídica y, en este caso, es evidente que no la misma no existe cuando hay un plazo de incertidumbre de un mes para que se entienda finalizado el procedimiento, cuando no va a existir resolución expresa y motivada del expediente y cuando además, existe el riesgo de un silencio administrativo (por ejemplo, si ordenadas aquellas actuaciones complementarias transcurren tres meses sin resolución expresa) que, a mi juicio, en ningún caso debiera admitirse como forma de terminación de un procedimiento sancionador. Por ello, por falta de resolución expresa y motivada de la resolución del expediente sancionador, podrán atacarse, a mi juicio, invocando el artículo 13 LDGC, gran parte de las sanciones impuestas.

Es posible, que aquel plazo de seis meses no se cumpla, bien por inactividad de la Administración, por actuaciones del sujeto infractor o por otros motivos. En el primer

E S T U D I O S

caso, si el expediente no se resuelve en dicho plazo el Reglamento de régimen sancionador contempla la caducidad del procedimiento y el posterior archivo de las actuaciones⁷⁵. Defender la caducidad (como hiciera la SAN de 25 de febrero de 1997, aplicando el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, en lugar del artículo 105.2 LGT⁷⁶) supone el archivo de las actuaciones, sin perjuicio de la posterior incoación del expediente sancionador dentro del plazo general de prescripción de la acción para imponer la sanción. La caducidad del procedimiento no habría interrumpido en este caso la prescripción del derecho a sancionar (artículo 92.3 LRJAP-PAC).

Ahora bien, el Reglamento se cuida bien en precisar que el plazo de seis meses de resolución del expediente sancionador "se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento" por remisión del expediente al orden penal cuando la Administración tributaria hubiera estimase que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública (artículo 36 en relación con el artículo 5 del Reglamento). Del tenor de aquel precepto se deduce claramente una generosa interpretación de los motivos de interrupción de la duración del procedimiento sancionador que impedirían su caducidad. La amplitud de la expresión "dilaciones en la tramitación imputables a los interesados" pretende que tanto dilaciones imputables a la Administración como a los sujetos contribuyentes, propias de la tramitación del procedimiento sancionador, interrumpan el plazo de duración de seis meses. En tales casos, hay que suponer porque el Reglamento no lo aclara, que el procedimiento sancionador podría dilatarse el tiempo necesario hasta su finalización. Pues bien, tal interpretación, desde luego, debe ser corregida. No es posible que dilaciones debidas a la propia tramitación del expediente sean causa de su interrupción porque afirmar esto es tanto como señalar que cualquier exceso o retraso en alguna de las fases procedimentales ya interrumpe el plazo máximo de resolución. La ambigüedad de este precepto favorece una duración indefinida del pro-

⁷⁵ El Reglamento no señala, sin embargo, a diferencia de las normas administrativas, que con posterioridad a la finalización de dicho plazo, y sin que sea una prórroga mensual del mismo, la Administración dispondrá de un plazo de 30 días para archivar las actuaciones, bien de oficio bien a instancia del interesado (artículo 43.4 LRJAP-PAC).

⁷⁶ También ha resuelto la aplicación de este régimen la STSJ de Valencia de 17 de noviembre de 1997 pronunciándose, incluso, sobre la correcta interpretación del plazo de 30 días establecido en el artículo 20.6 del RD de 1993 que desarrolla la potestad sancionadora administrativa. Con más reservas, sin embargo, diferenciando la caducidad del procedimiento para comprobar y del plazo para dictar resolución, en el ámbito de la inspección se ha pronunciado más recientemente la SAN de 5 de marzo de 1998.

A mi juicio, a pesar del dictado del artículo 105.2 de la LGT que dispone que "la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja", tratándose de un procedimiento sancionador, sostener su vigencia indefinida supone una grave lesión para el interés y seguridad jurídica del presunto infractor carente de justificación. No es admisible que la inobservancia del plazo para sancionar, por causas imputables a la Administración, solo permita reclamar en queja al presunto infractor.

Resolución de la Sala IV

cedimiento sancionadora en perjuicio de la celeridad y seguridad jurídica que resultan exigibles tratándose de una pretensión sancionadora. Por ello, en mi opinión, lo que procede es una interpretación restringida de tal motivo de interrupción, en línea con la regla general que se recoge en el artículo 23.1 LDGC, relativo a la interrupción del plazo de resolución de los procedimientos tributarios “por causas no imputables a la propia Administración”. Lo deseable, por supuesto, es que hubiera sido la propia normativa la que determinara con mayor precisión los motivos de interrupción en vez de dejar en manos de los tribunales su interpretación tal y como ha sucedido, por ejemplo, con la interrupción de la actividad de inspección y comprobación. Es más, sería preciso una expresa regulación normativa de los motivos de interrupción justificados y aquellos otros injustificados que no actuarían como tales a los efectos de suspender el plazo de duración del procedimiento.

Tampoco queda actualmente resuelto qué efectos produce la interrupción injustificada de un procedimiento inspector respecto del procedimiento sancionador. Esto es, ¿en los casos de interrupción injustificada del procedimiento inspector se interrumpe o no el plazo para imponer una sanción tributaria?. A mi juicio, si tal interrupción injustificada no afecta al cómputo de la prescripción del derecho a liquidar, tampoco podrá afectar al cómputo de la acción para imponer sanciones. Sería absurdo, por lo demás, imponer una sanción respecto de una deuda tributaria prescrita. 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.

Ningún problema existirá, en cambio y en mi opinión, en admitir la prescripción del derecho a sancionar sin que haya prescrito el derecho a liquidar, ya que el cómputo de la prescripción en el primer caso opera desde que se cometió la infracción (no desde que se haya iniciado el expediente de comprobación o se haya detectado la infracción por los órganos de comprobación) y en el segundo desde que haya finalizado el plazo para presentar la declaración, en el caso de deudas liquidadas o desde que haya finalizado el plazo de pago voluntario para las deudas autoliquidadas.

Por último, conviene advertir de la particularidad de la prescripción de la acción para imponer sanciones no pecuniarias. Para estos casos, el nuevo artículo 63.4 RGI dispone que “la iniciación del expediente de imposición de las sanciones no pecuniarias se realizará, en su caso, una vez que haya adquirido firmeza la resolución del expediente administrativo del que se derive aquél”. Por ello, la prescripción de la acción para imponer estas sanciones, según el artículo 36.2 “se interrumpirá por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente a imponer las sanciones pecuniarias de las que aquellas traigan causa”. Este motivo de interrupción, si bien no tiene una regulación expresa en el artículo 66 LGT, cabría admitirse como desarrollo reglamentario de su apartado a). Sin embargo, sería mejor que, antes de practicar una interpretación extensiva, el citado precepto se actualizara para incluir diferenciadamente, junto a las acciones administrativas conducentes al reconoci-

E S T U D I O S

miento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible, la acción para imponer tanto sanciones pecuniarias como no pecuniarias dada la independencia procedimental actual del procedimiento sancionador.

4. RELACIONES ENTRE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y OTROS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

El artículo 34 LDGC, dada su parquedad, no presta atención alguna a las relaciones entre el procedimiento sancionador y otros procedimientos tributarios. El nuevo Reglamento de régimen sancionador tampoco lo hace, salvo alguna particularidad que se deduce indirectamente de la modificación de los preceptos del RGI. En efecto, aquel precepto únicamente señala la independencia del expediente respecto del utilizado para la comprobación e investigación de la situación tributaria del infractor, esto es, de los procedimientos de comprobación⁷⁷. Hubiera sido más acertado, a mi juicio, la debida separación de los procedimientos tributarios generalmente admitidos, esto es, gestión, inspección y recaudación. Además, como hemos señalado durante todo el trabajo, la separación procedimental que consagra aquel precepto es, en todo caso, débil. El artículo 34 LDGC se limita a señalar la incoación de un expediente separado para la imposición de sanciones tributarias, pero realmente no separa e identifica debidamente ese procedimiento sancionador (no exige, por ejemplo, que se diferencie una fase instructora y una resolutoria) ni tampoco exige una separación orgánica respecto de los órganos que practiquen esa comprobación e investigación (de hecho, como vimos, lo que permite la norma reglamentaria es que generalmente el órgano que ha practicado la comprobación sea el mismo que ha llevado a cabo la instrucción y tramitación del expediente sancionador). Es más, formalmente separa el procedimiento sancionador de las actuaciones comprobadoras pero seguidamente permite la incorporación de datos, pruebas o circunstancias deducidos de otros procedimientos comprobadores al expediente sancionador y permite, además, la acumulación del recurso contra el acto de imposición de la sanción junto con el recurso contra la liquidación (artículo 34.4). La separación e independencia del procedimiento sancionador que se ha consagrado ha sido, por ello, muy limitada y deja sin resolver muchas cuestiones de relaciones interprocedimentales que ya han sido comentadas. No obstante, conviene señalar sistemáticamente cuales son los puntos más conflictivos de las relaciones entre los procedimientos de inspección y gestión y el sancionador.

Con relación al procedimiento de inspección, los aspectos más controvertidos son, en mi opinión, los siguientes: la identidad entre el actuario y el instructor del ex-

⁷⁷ Al menos el precepto mejora la situación del artículo 81.2 LGT que únicamente separa el expediente sancionador del "instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes".

pediente sancionador (a los efectos, por ejemplo, de la imparcialidad y objetividad de la sanción impuesta o de la valoración de las pruebas de cargo que ya se hubieran obtenido en el procedimiento inspector); la obligación de incoar un expediente sancionador por cada acta de inspección (en principio no de diligencia) y, en caso contrario, la obligación de hacer constar en el acta la ausencia de motivos para su incoación; la incorporación de las pruebas obtenidas en el procedimiento inspector y el valor probatorio de las actas y diligencias en el procedimiento sancionador; la posible tramitación simultánea de ambos procedimientos a los efectos, por ejemplo, de que las actuaciones iniciadas en uno puedan interrumpir o afectar al otro; por último, la posibilidad de que aquellas "actuaciones complementarias" que pueda ordenar el inspector-jefe antes de resolver el procedimiento sancionador puedan considerarse, a su vez, actuaciones de comprobación e investigación.

Las relaciones entre el procedimiento sancionador y los procedimientos de gestión son igualmente conflictivas. El hecho de que no exista un reglamento de gestión, que actuaciones como la comprobación formal o abreviada carezcan de un plazo para su ejercicio (frente a las actuaciones comprobadoras de los órganos de inspección), que no estén regulados debidamente los motivos de interrupción del procedimiento de gestión, que el procedimiento de gestión tenga carácter masivo y que en el mismo, se detecten infracciones fácilmente constatables, obliga a tener en consideración ciertas particularidades en la tramitación de los expedientes sancionadores, a los efectos, por ejemplo, de su tramitación simplificada.

