

La reducción de las sanciones por conformidad: su pérdida por la posterior impugnación de la liquidación

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Complutense de Madrid.

Gabinete de Estudios AEDAF.

I. Introducción

La reducción de las sanciones motivada por la conformidad del contribuyente a la liquidación de que aquellas toman su causa, es una figura conocida por ya antigua en el ordenamiento tributario, siendo muchos los problemas que ha suscitado a lo largo de su vigencia y existiendo otros todavía no resueltos o cuestiones que bien pudieran someterse a reconsideración.

En esta última vertiente, queremos centrarnos en un tema que consideramos debe ser vuelto a pensar, con la finalidad de aportar algunas reflexiones al debate que juzgamos debe reabrirse. La cuestión que nos ocupa es la que pasamos a resumir seguidamente por ser sobradamente conocida.

En los artículos 187 y 188 de la Ley 58/2003, General Tributaria se establece, entre los distintos criterios de graduación de las sanciones tributarias, el acuerdo o conformidad del interesado con la liquidación resultante, lo que se traduce en que la sanción que resulte de la aplicación se reducirá en un 30 por ciento, si bien se sujeta al requisito de que el interesado no interponga recurso o reclamación contra la regularización, pues, en este caso, el importe de la reducción practicada se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado. Es decir, se reactiva la sanción en su integridad.

Pues bien, cuando esto sucede, cuando el contribuyente a quien se le ha impuesto una sanción reducida, reclama contra la liquidación y consigue su anulación, lo que viene sucediendo es que la Administración, tras dictar una nueva liquidación –cuando procede– y anular la primera sanción, dicta una nueva sanción pero, ahora, sin aplicar reducción alguna.

La cuestión que nos interesa es precisamente esta, si es absolutamente acertado este proceder o cabe plantearse la posibilidad de que este -segundo- acto sancionador sea también susceptible de reducción por conformidad. Ello dejando a un lado el caso de la reducción de las sanciones en las actas con acuerdo ya que ofrecen unos problemas específicos como consecuencia de un régimen también propio y distinto de lo que es el supuesto más general antes descrito.

Ello, y adelantamos alguna idea, porque a la luz de la normativa vigente puede considerarse que, si la liquidación inicialmente girada ha sido objeto de anulación en el recurso interpuesto en su día, ha dejado de existir y ha sido expulsada del orden jurídico, al dictarse la siguiente –segunda- liquidación debería entenderse que es esta última la única existente y que, por ello, pasa a ser la “regularización” de referencia para prestar la conformidad y para aplicar las precitadas disposiciones legales. Es decir, sólo una impugnación suscitada contra la nueva liquidación sería motivo para la pérdida de la reducción aplicable a la sanción derivada ahora de la misma. Abundaría en esta consideración el hecho de que la primera sanción haya sido asimismo anulada y sustituida por otra.

Somos conscientes que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 5 de marzo de 2004, ha resuelto la cuestión en un caso en que la sala de instancia declaró su negativa a que la impugnación de los intereses de demora llevara consigo la pérdida de la reducción de la sanción por conformidad. Frente a esta doctrina, la Administración solicitaba que se fijase la siguiente doctrina legal: “Que el derecho a obtener la reducción del 30% de la sanción por infracción tributaria grave, regulado en el art. 82.3 de la Ley General Tributaria, está condicionado a la conformidad del sujeto infractor con la propuesta de regularización que se le formule, de modo que, impugnada la liquidación tributaria, por discrepancia con cualquiera de los conceptos a que se refiere el art. 58 de la Ley General Tributaria, incluidos los intereses de demora, se restablecerá la sanción que se hubiera aplicado de no mediar la conformidad”. Ante lo cual el Alto tribunal falló declarando:

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación en interés de la Ley, interpuesto por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de Canarias, contra la Sentencia dictada, en fecha 18 de Octubre de 2001, por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en el recurso contencioso administrativo no. 827/1998 y respetando la situación jurídica particular derivada de la Sentencia recurrida fijamos la siguiente doctrina legal: “Que el derecho a obtener la reducción del 30% de la sanción por infracción tributaria grave, regulado en el art. 82.3 de la Ley General Tributaria, está condicionado a la conformidad del sujeto infractor con la propuesta de regularización que se le formule, de modo que impugnada la liquidación tributaria por discrepancia incluso con los intereses de demora se restablecerá la sanción que se hubiera aplicado de no mediar la conformidad.”

No obstante, creemos que pueden existir argumentos para revisar esta situación en algunos extremos en los que claramente creemos que tal doctrina incurre en excesos. Para ello es necesario hacer un recordatorio de la figura de que ahora nos ocupamos.

II. La reducción de las sanciones por conformidad: naturaleza y fundamento

La doctrina ha debatido sobre la naturaleza de esta figura, discutiendo, con amparo en los cambios de criterios habidos en la propia regulación legislativa, si se trata de una forma de condonación automática

de las sanciones (de carácter parcial) o, a contrario, si de un criterio de graduación de aquéllas. Pues, como decimos, encontramos también en este debate posiciones del legislador que se alinean en uno u otro sentido. Así, hasta la LGT en su redacción de 1985 se consideró una manifestación de la condonación automática, pasando a ser, a partir de aquella reforma y hasta la ley 25/1995, en que se volvió a seguir esta tesis, un criterio de graduación de las sanciones. Tesis esta última que acoge la vigente Ley 58/2003, General Tributaria.

Por otra parte, parece claramente aceptado que el fundamento de la reducción por conformidad no es otro que el de procurar la mayor celeridad en la resolución de los procedimientos tributarios, evitándose además lo que se ha considerado como una litigiosidad excesiva, lo que nos conduce a recordar que esta figura fue enjuiciada por el Tribunal Constitucional, en sentencia 76/1990, en la que se planteó su constitucionalidad pues a *“a juicio de los demandantes, repugna tanto a los principios del Derecho Penal como a los del Derecho Administrativo sancionador la aceptación de ese tipo de «negociación» entre Administración y ciudadano sancionado con la finalidad de que éste renuncie a su derecho a recurrir las sanciones que se le impongan, porque ello coloca a este último en una inconstitucional situación de indefensión, que redundaría en la violación del derecho fundamental enunciado en el art. 24.1 de la Constitución, que es en lo esencial un derecho de acceso a los Tribunales de Justicia. Los recurrentes vinculan, por último, esta alegación al art. 106.1 de la Constitución, en la medida en que este precepto reitera el reconocimiento del derecho de acceso a la jurisdicción en lo tocante a la actuación de la Administración”*.

A la vista de las anteriores alegaciones, el TC declaró (Fto. Jur. 7º)

« Se trata de una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios y cuyo empleo es por ello frecuente en la legislación comparada, no siendo tampoco completamente ajena al campo de la legislación penal, como lo acredita el hecho de que en el art. 9.9 de nuestro Código Penal se contemple un atenuante que guarda alguna similitud con el criterio sancionador que ahora examinamos, ni tampoco al de la legislación procesal penal, en la cual el art.793.3.11 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal autoriza al Juez de lo Penal a reducir sensiblemente la pena, llegando incluso hasta la absolución, en una Sentencia de conformidad en la que el acusado hubiese reconocido los hechos.

Advertido lo cual debe desde luego añadirse que nada obliga a aquellos sujetos a prestar tal conformidad, y que si lo hacen es porque esperan obtener un beneficio -la reducción de la cuantía de la multa- que de otro modo, sin tener derecho a ello, no hay seguridad en obtener. Se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar. Por otro lado, como hace notar el Abogado del Estado, la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de justicia. En resumidas cuentas, la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía. Mantener la conformidad es, pues, una facultad -no una

obligación, ni siquiera un deber- para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación in melius de la cuantía de la sanción pecuniaria.

A lo hasta ahora dicho, es menester añadir una última precisión. Tal y como destaca el Abogado del Estado debe excluirse, por carecer de sentido, una interpretación de la letra h) del art. 82 que propiciara una agravación de la sanción tributaria en el caso de que no se acepte la propuesta de liquidación que la Administración formule. Sólo la conformidad del contribuyente tiene expresamente reconocido en la Ley un efecto graduatorio de la sanción, y obviamente con un sentido mitigador de la misma. En consecuencia, no puede admitirse que dicho criterio -o, por mejor decir, su contrario: la disconformidad- pueda jugar también in peius para agravar la sanción al sujeto pasivo, retenedor o responsable, pues ello conllevaría un injustificable efecto intimidatorio que menoscabaría el derecho de defensa de los interesados dentro de un procedimiento sancionador de carácter contradictorio. En consecuencia, no puede entenderse el art. 82 h) como norma impeditiva del recurso a la jurisdicción, en cuyo caso sería inconstitucional por contrario al art. 24.1 de la Constitución, sino como un beneficio ofrecido al contribuyente conforme con la liquidación para graduar in melius la sanción que, según la Administración tributaria, le corresponde.»

Por lo anterior, tampoco cabría ahora argumentar por nuestra parte en la dirección que se hizo en el citado recurso, pues la constitucionalidad de la figura está salvada con esta sentencia, si bien – los hemos resaltado en negrita- se hace con argumentos que nada tienen que ver con la cuestión ahora planteada pues al contribuyente no se le solicita su conformidad con los hechos o el reconocimiento de los mismos, sino con la liquidación tributaria. Es decir, con el derecho; con la aplicación de la Ley al caso. Pero la sentencia está dictada.

En resumen, que tenemos dos sentencias –Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional- que parecen cerrar cualquier reflexión útil sobre la materia, a pesar de lo cual creemos que la solución dada no es enteramente correcta y que ha de volverse sobre lo hasta ahora consolidado.

III. Su regulación actual

Aunque sea brevemente, advertiremos que la reducción de las sanciones por conformidad no tiene una aplicación general sino restringida y sujeta a determinadas condiciones y requisitos.

Así, según el artículo 187.1 LGT, su aplicación se realizará en los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada así como en el de Inspección. Procediendo exclusivamente tal reducción sobre las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de la ley. Es decir, no es aplicable a todas las sanciones sino en aquellas en las que existe una liquidación precedente. Su importe se cifra en una reducción del 30 por ciento de la cuantía de la sanción, una vez aplicados los restantes criterios de graduación.

Por otra parte, los requisitos que se exigen para aplicar la reducción, deducimos que son dos: la conformidad con la liquidación y la no interposición de un recurso contra ésta. Este último parece ser el condicionamiento determinante, pues es sabido que, prestada la conformidad a la regularización, es posible recurrir el acto de regularización o liquidación, en un momento posterior.

En cuanto a la conformidad con la liquidación, diremos que se ha debatido sobre su naturaleza, afirmando unos que se trata de un acto semejante a la confesión extrajudicial —lo que confirmaría la exposición de motivos del Reglamento General de Inspección de 1986—, mientras que otros la consideran como una transacción, en donde Administración y contribuyente se hacen concesiones recíprocas. Ambas posiciones han merecido críticas acertadas ya que ninguna logra dar explicación satisfactoria de los efectos de la conformidad del contribuyente a la propuesta de regularización.

Toda la doctrina al respecto —relativa a la naturaleza y alcance de la conformidad— se ha venido construyendo sobre lo ya elaborado en relación con la conformidad del contribuyente a las actas de inspección, sin que se haya resaltado que, con este fundamento, habría de acogerse, como comúnmente aceptado, que la conformidad sólo puede extenderse a los elementos de hecho y nunca resultaría vinculante cuando versase sobre los elementos de derecho —el derecho se aplica con independencia de la voluntad de los sujetos—, razón por la que bien podría entenderse que la discusión sobre cuestiones jurídicas afectantes al acto de regularización no romperían la conformidad prestada por el interesado. Sin embargo, la ley tributaria viene exigiendo que la conformidad se extienda a la “regularización” en su totalidad o más precisamente, a la liquidación. Es decir, a la cuota, recargos e intereses.

Respecto de las formas de expresión de la conformidad del contribuyente, las normas de aplicación tratan de facilitar su manifestación, si bien sólo se entiende prestada definitivamente cuando sea posible tener constancia de que el obligado tributario no ha interpuesto recurso o reclamación contra el acto de regularización. Así, el artículo 7 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, distingue dos situaciones:

Primera, los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada. En estos casos, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entiende producida la conformidad cuando el contribuyente no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación. A este efecto, se aplica una reducción de carácter “provisional” en la sanción cuando, en el momento en que se vaya a imponer ésta, todavía no hubiera transcurrido el plazo para interponer el recurso o reclamación contra la liquidación. Ello sin perjuicio de que posteriormente se restablezca en su integridad el importe de la sanción en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación. En segundo lugar, los procedimientos de inspección. En estos casos las normas facilitan en gran medida la forma en que ha de entenderse prestada la conformidad, pues se admite cuando el contribuyente suscriba un acta de conformidad; cuando, en un momento posterior, manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación que hubiese ordenado el inspector-jefe; y cuando, habiéndose suscrito un acta de disconformidad, el contribuyente manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

Es precisamente debido a este contexto normativo (arts. 187.1 LGT y 7 RD 2063/2004), y como ha señalado Almudí Cid citando la Resolución del TEAC 12 de julio de 2006 y la SAN de 8 de noviembre de 2005 (“El procedimiento sancionador en materia tributaria), por lo que se entiende que la conformidad deberá prestarse en el seno de los procedimientos de liquidación, razón por la que será posible aplicar la reducción cuando, la resolución o sentencia que declaren la inadecuación a derecho de la liquidación, ordenen una retroacción de actuaciones de los procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, ya que con tal retroacción de actuaciones nos volveríamos a situar en el seno de estos procedimientos. Si bien, se rechaza esta posibilidad —una segunda reducción de la sanción—

cuando se haya dictado resolución o sentencia anulatoria de la liquidación y se produzca otra nueva liquidación en sustitución de la primera, pues, al tenor de las normas tributarias, nos encontraríamos en el seno de un procedimiento de ejecución de la sentencia y no en un procedimiento de aplicación del tributo. Tesis esta última que tratamos precisamente de revisar en esta líneas.

En cuanto al segundo de los requisitos – la no impugnación de la liquidación– que las normas vigentes exigen para reducir la sanción, una vez prestada, o supuestamente prestada, la conformidad, solo indicaremos ahora que la Ley lo establece en los siguientes términos: “siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa”, ordenando también que, el importe de la reducción practicada se exija sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización (art. 188 LGT).

Ha de señalarse al respecto que la recuperación de la sanción en su integridad, cuando se recurre la liquidación, ha tratado de regularse en la LGT como una actuación sin nuevos actos administrativos y sin procedimiento, razón por la que ordena que simplemente se le notifique al contribuyente. Ahora bien, en todo caso, pensamos, el contribuyente siempre podrá interponer un recurso o reclamación contra esta “elevación al íntegro” de la sanción, al menos cuando el recurso se fundamente en la improcedencia de esta “recuperación” del importe total de la sanción. Es decir, estamos ante un acto administrativo por el que se rectifica uno anterior –la sanción reducida– pudiendo discutirse la utilización de este momento, el de la notificación del acto rectificado, para reabrir la revisión de la sanción, salvando siempre esta posibilidad cuando el motivo del recurso se centre precisamente en la improcedencia o defecto de la rectificación practicada.

Al respecto nada dicen las normas, salvo que por un principio de economía procesal, se ordena en ese mismo precepto (art. 188 LGT) que no será necesario interponer recurso independiente contra el acto de rectificación de la sanción si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida. En tal caso, también se dispone que “la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija”.

IV. La dependencia de la sanción respecto de la liquidación de la que toma su causa

Una vez expuestos en forma resumida los elementos sustanciales de la figura que nos ocupa y algunas de las cuestiones que no tienen solución cierta, expondremos los argumentos que consideramos exigen matizar las anteriores afirmaciones y, en su caso, revisarlas en todo o en parte.

Con este fin, comenzaremos por examinar la relación existente entre las sanciones y las liquidaciones de que aquéllas traen causa, pues a nuestro juicio tal relación se establece en dos planos diferentes: el procedimental y el material o sustantivo.

En el plano procedimental, hemos de advertir que, a partir del momento en que se separa el procedimiento liquidador del sancionador, el hecho de prestar la conformidad con la liquidación ya no es, como decía el Tribunal Constitucional, “un beneficio ofrecido al contribuyente conforme con la liquidación para graduar in melius la sanción”, sino que ha pasado a ser, al menos, un beneficio no actual, pues en el momento en que

se exige al contribuyente que preste su conformidad a la liquidación, todavía no se conoce si procede o no algún tipo de sanción a la que se le aplicaría la reducción. Es más, se pueden incluso suscitar problemas derivados de los plazos habilitados legalmente para iniciar el procedimiento sancionador. Esto es lo que se pone de manifiesto en la sentencia del TSJ de Canarias de 28 de abril de 2005, cuando declara que «al depender la cuantificación de la sanción de la cantidad que se ha dejado de ingresar, la anulación de la liquidación que fija dicha cuota debe llevar a que se estime el recurso, anulándose la sanción impuesta, no porque la conducta no esté tipificada, ni no sea sancionable, sino porque es necesario partir de la liquidación girada para la correcta fijación de la multa proporcional, de manera que siendo un acto derivado de la liquidación, procede la anulación, a fin de que girada la nueva liquidación conforme a lo establecido por la resolución del TEAR, se incoe un nuevo expediente sancionador, si no hubiera prescrito el derecho de la Administración, y se dicte una nueva resolución sancionadora». Y, en igual sentido, la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2008.

Por su parte, en el plano material o sustantivo la sanción resulta ser un acto dependiente de la validez de otro, la liquidación. De ahí que pueda decirse que, aplicada la reducción a una sanción, ésta no deviene “definitiva” (J. Aneiros emplea la expresión “provisional” para referirse a la reducción inicialmente aplicada pero reactivable) hasta que han transcurrido los plazos habilitados para la interposición de los recursos o reclamaciones.

Así, la jurisprudencia ha declarado la dependencia de la sanción a la suerte que corra la liquidación en lo que se refiere a su cuantificación y a su propia existencia, “por lo que, incluso con posterioridad a la imposición de la sanción, y a pesar de que ésta haya devenido firme y consentida, la nulidad total o parcial de la liquidación tendrá incidencia sobre aquélla” (Almudí Cid). En este sentido, la STSJ de Madrid, de 22 de marzo de 2007, declara que:

«... es cierto, como apunta la Administración, que en general la interposición en plazo de los recursos contra los actos administrativos es un requisito necesario para su viabilidad, pero en este caso la anulación del acuerdo sancionador no está condicionada por esa exigencia legal, sino que deriva de la revocación de la liquidación de la que trae causa, de tal manera que la subsiguiente anulación de la sanción es una consecuencia jurídica inherente a la revocación de la liquidación, anulación que debe decretarse incluso de oficio y que en este caso debió declarar el TEAR de Madrid en la resolución impugnada en virtud de la petición deducida en tal sentido por el reclamante».

Y, más claramente, el mismo TSJ de Madrid, en la sentencia de 4 de noviembre de 2008 (rec. 439/2006. Ponente: Gandarillas Martos, Miguel de los Santos) resolviendo un recurso contra una liquidación por cuota e intereses de demora que resultó estimada en parte y en la que se ordenaba la práctica de nueva liquidación, declaró:

«TERCERO.Para desestimar la reclamación el órgano de revisión afirmó que la anulación de la liquidación no conlleva la anulación de la sanción, “que constituye una liquidación autónoma contra la que se pueden interponer los recursos procedentes, y que corre una suerte independiente de la liquidación principal”.....

CUARTO. No puede estar la Sala más en desacuerdo con la afirmación del TEAR. La vinculación entre sanción y liquidación, en los supuestos de dejar de ingresar, son tan obvios, que sin la primera resulta

imposible hablar de infracción típica y sancionable. Resulta un profundo contrasentido afirmar la viabilidad de una sanción por dejar de ingresar deuda tributaria, en todo o en parte, del artículo 79.a) de la derogada Ley General Tributaria, cuando lo que no existe es cuota, bien por la falta de determinación, bien porque determinada haya sido anulada.

Debería ser la propia Administración, quien de oficio procediera a dejar sin efecto una sanción cuya liquidación ha sido anulada, vía revocación del artículo 105 de la Ley 30/92..... En la actualidad esta vía de revisión está plenamente admitida en el vigente artículo 219.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria .

No obstante y con independencia del régimen jurídico aplicable, parece contrario a toda razón mantener la sanción y la consiguiente vía de apremio, cuando la liquidación de que ambos actos derivaban fue anulada.»

En conclusión, la dependencia de la sanción respecto de la liquidación de que toma su causa, se manifiesta tanto en el plano de los procedimientos, como en el material, existiendo una especie de acto –el sancionador- que no puede mantenerse cuando la liquidación ha sido anulada, ello a pesar de su independencia a ciertos efectos, como es la posibilidad de su reclamación autónoma y distinta respecto de la impugnación del acto de liquidación. Tal dependencia hace que los efectos de la anulación de la liquidación se transfieran a la sanción correspondiente, si bien, esta afirmación debe ser analizada a la luz de otros principios –conservación de actos y trámites- y de lo establecido tanto en la Ley 30/1992 (LRJPAC) como en la propia normativa tributaria.

En efecto, la Ley 30/1992, en su artículo 64, al regular la transmisibilidad de los efectos de la nulidad de un acto, dispone que: *La nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero.* Al respecto, dice González Pérez, comentando la Ley de Procedimiento Administrativo de 1957, que tal disposición “debe interpretarse como alusiva de aquellos actos administrativos que se han dictado sobre el supuesto de la validez de un acto que luego ha venido a anularse, pero con independencia de él”.

Y en el art. 66 (conservación de actos y trámites) de la precitada Ley se declara que: *El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la infracción.*

Ambos preceptos son un efecto de la aplicación del principio favor acti o de economía procesal, que resultan aplicables cuando, en la anulación de un acto y su sustitución por otro, sea previsible que la reiteración de actuaciones conducirá al órgano que dictó el acto anulado a dictar uno nuevo con el mismo contenido, al menos parcialmente. No así cuando aquella previsibilidad carezca de fundamento.

De la conjunción de ambos resulta, de un lado, que la anulación de un acto, debe implicar la nulidad de aquellos otros que sean dependientes del primero, pero, de otra parte, conservando aquellos actos o trámites cuando sea previsible que la reiteración de actuaciones conduciría al órgano que dictó el acto anulado a dictar uno nuevo con el mismo contenido. Es decir, economía procesal pero sólo en los casos en que esté justificada la conservación de lo actuado.

Por su parte, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa y con referencia a las reclamaciones económico administrativas, dispone:

«Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, **se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.**

.....

Quando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, **la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado.** En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados...»

Una vez más, como no podía ser de otro modo, encontramos una regulación sobre los efectos de la nulidad de un acto respecto de los que dependan del primero en el sentido de la necesaria anulación de aquéllos pues habría desaparecido el presupuesto fáctico que les permite subsistir en el orden jurídico, a salvo, aquéllos casos en que puedan conservarse algunos de sus elementos que no se verían afectados. Procediendo entonces su rectificación en lo necesario.

Así es como lo interpreta la STSJ de Galicia de 25 de junio de 2008 al declarar que:

« ... si de la liquidación consecuencia del Acta de Conformidad resulta una cuota inferior a la contemplada en la liquidación provisional practicada por el órgano de Gestión Tributaria, es evidente, conforme a lo dicho, que procederá su reducción en la cantidad correspondiente, ya que fue aquella cuota la determinante de cuantía inicial. Ello determina la anulación de la sanción, sin perjuicio de que se pueda rectificar su importe, al objeto de adecuarlo a la cuota correspondiente en los términos de la presente resolución».

Y, finalmente, en el supuesto de que se estime parcialmente el recurso frente a una liquidación del que derive la imposición de una sanción, habrá de atenderse al contenido del fallo, pues en buena parte de los casos deberá iniciarse un nuevo procedimiento sancionador (Almudí Cid).

Expuesto lo anterior, podemos ahora concluir que, la dependencia de las sanciones respecto de la liquidación que conforma su necesario presupuesto previo, hace inviable su existencia si la regularización ha sido anulada, salvo que, en virtud del principio de conservación de los actos, éstos puedan ser simplemente rectificadas, lo que deberá administrarse en el sentido de ser aplicable cuando se pueda prever que, en todo caso, el contenido esencial del acto se mantendría invariable. Por otra parte, debemos estar en cualquier supuesto al contenido de la declaración de nulidad efectuada por la resolución o sentencia, pues si esta ordena la retroacción de actuaciones del procedimiento liquidador, parece innegable que la

Administración deberá evaluar de nuevo todas las circunstancias y hechos que puedan ser determinantes para el inicio, o no, de un nuevo procedimiento sancionador.

Es decir, el principio de conservación de actos y trámites, tiene sus límites, más allá de los cuales no debe ser aplicado, de tal modo que, en nuestro caso, una sanción, derivada de una liquidación anulada, sólo debería ser objeto de rectificación cuando, además de no haberse afectado sus elementos sustanciales, sea previsible que la Administración volvería a imponer nuevamente la sanción, aunque pudiera variar el importe de la misma.

V. La pérdida de la reducción en la sanción en caso de impugnación de la liquidación

Una vez que hemos expuesto el estado de la cuestión en el tema que nos ocupa, podemos ya abordar su examen en la forma en que expusimos podría ser objeto de un replanteamiento.

A este fin, recordemos que la reducción de la sanción, conforme se ha regulado en la LGT, se hacía depender de la no impugnación de la liquidación precedente, si bien la forma en que lo dispone la Ley no es exactamente coincidente en las dos ocasiones en que se ocupa de ello. Así, en un caso ordena “que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa” (art. 187 LGT), mientras que, en otro, afirma que se perderá la reducción “cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización” (188 LGT). Posiblemente se trate solamente de diferencias de estilo pero que pueden ser útiles a la hora de conocer con precisión el mandato del legislador.

Pues bien, la primera cuestión que debemos plantearnos es el significado de los términos “recurso o reclamación”, pues, según la norma, su mera interposición –no dice que sea necesario que se produzca “en tiempo y forma”- conlleva la pérdida de la reducción provisionalmente aplicada.

A este efecto recordemos que en el artículo 213 de la LGT al referirse a los medios de revisión se diferencian los procedimientos especiales de revisión (enumerados en el 216) del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas. Esta diferenciación es debida entre otras causas a la diferente calificación que tienen aquellas vías, pues los procedimientos especiales de revisión no pueden calificarse como recurso o reclamación ya que, incluso cuando se pueden iniciar a solicitud del interesado, tal actuación no puede calificarse técnicamente como recurso o reclamación (tampoco el texto de la Ley emplea estas expresiones para referirse a la iniciativa del contribuyente). Pues bien, si a ello añadimos que según vimos anteriormente, la LGT cuando regula la pérdida de la reducción de la sanción emplea la expresión “que la liquidación resultante no sea objeto de **recurso o reclamación económico-administrativa**” (art. 187 LGT), no parece desacertado pensar que, el inicio por parte del contribuyente de cualquiera de los procedimientos especiales de revisión en relación con una liquidación tributaria –la devolución de ingresos indebidos requeriría seguramente algunas precisiones- no debe ser determinante de la pérdida de la reducción del importe de la sanción, aplicada provisionalmente.

Esta argumentación podría extenderse en algunos casos concretos. Así en la revocación o en la rectificación de errores, es totalmente impropio hablar de su naturaleza de recurso o de reclamación, etc. Así lo ha reconocido expresamente la Resolución del TEAC de 30 de mayo de 2007 al mantener la reducción de la sanción en los supuestos en los que el contribuyente interpuso un recurso extraordinario de revisión,

considerando que, otra cosa, supondría un resultado desproporcionado con la finalidad perseguida por la norma.

Por otra parte, si nos fijamos en la declaración de nulidad de pleno derecho, dado que las irregularidades del acto son tan graves que ni el acto ni sus efectos son objeto de protección alguna para el mantenimiento de ninguno de sus efectos en el orden jurídico, es sabido que se le suele imputar por la doctrina y la jurisprudencia su carácter *ex tunc*. Es decir, los efectos de la nulidad se retrotraen al momento en que se dicta el acto para expulsar cualquiera de sus efectos del orden jurídico, razón por la que sería difícil entender que el contribuyente pudo prestar su conformidad a una liquidación absolutamente nula y, menos, pretender el mantenimiento de un efecto tan importante como es la aplicación de una sanción al destinatario de la liquidación anulada. Si ello es así, no debemos dudar que, declarada nula de pleno derecho una liquidación que conllevó una sanción reducida, si fuera posible dictar una nueva liquidación sobre los mismos hechos, habría que aplicar nuevamente la reducción a la sanción que, en su caso, pudiera imponerse. Es decir, el nuevo acto de liquidación que pudiera dictarse deberá ser la referencia única –ya que es el único acto que ha existido– para apreciar si existe conformidad del contribuyente con la liquidación. Ahora bien, debemos advertir que la nulidad de pleno derecho no es un procedimiento, sino que hace referencia a determinados vicios de los actos. Es decir, que los motivos de nulidad plena pueden ser alegados en la vía del procedimiento especial de revisión, pero también dentro, por ejemplo, de la vía económico administrativa. En este segundo caso, no encontraríamos ningún argumento –al margen de la literalidad de la norma– para no mantener en este caso la conclusión alcanzada cuando el contribuyente hubiese instado el procedimiento especial.

Una vez expuesto el sentido en que debe ser entendido el condicionamiento a que somete la Ley para “reactivar” el importe total de la sanción inicialmente reducida, podemos examinar la situación respecto de los recursos ordinarios: reposición y reclamación económico administrativa. Ambos, en principio, determinantes del restablecimiento del importe total de la sanción.

En este caso debemos partir de la propia literalidad de la Ley y de la forma en que se interpreta por la Administración y los tribunales, añadiendo a ello que, los vicios de los actos que son revisables en esta vía no son de tal naturaleza que la presunción de validez y la eficacia del, si no son destruidos, se protegen cuando el acto queda firme y consentido. Pero cuando el acto de liquidación es objeto de anulación, éste ha dejado de existir y ha sido expulsado del orden jurídico, siendo sustituido por la liquidación dictada en ejecución de la resolución del citado recurso o como consecuencia de la retroacción del procedimiento ordenada por la resolución o sentencia.

Entendida así la cuestión, al dictarse la siguiente –segunda– liquidación debería entenderse que es esta última la única existente y que, por ello, pasa a ser la “regularización” de referencia para aplicar la precitada disposición legal. Es decir, sólo la impugnación suscitada contra la segunda liquidación sería motivo para la pérdida de la reducción aplicable a la sanción derivada de la misma. Abundaría en esta consideración el hecho de que la primera sanción también ha sido normalmente anulada y sustituida por otra.

No obstante ello, y a la luz de lo expuesto anteriormente, bien se puede entender que cuando la anulación afecta a elementos de la liquidación (intereses) que no inciden sustancialmente en la sanción, se debe admitir que, por el principio de conservación del acto de la liquidación, éste sigue siendo la referencia necesaria para la sanción impuesta, siendo además previsible que la Administración si hubiera de

desarrollar un nuevo procedimiento sancionador, concluiría con el mismo contenido que el anterior.

Ahora bien, cuando la anulación de la liquidación afecta a los hechos determinantes del ejercicio de la potestad sancionadora (principalmente a la cuota), aunque se puedan mantener los demás elementos de la liquidación en la que nuevamente se dicte, lo cierto es que la sanción se impuso sin fundamento jurídico. Es decir, nunca debió imponerse. En estos supuestos, que naturalmente solo son determinables caso a caso, en los que se hace necesario dictar una nueva liquidación sobre la base de nuevos elementos de hecho o de derecho, en el momento de aplicarse la sanción el único parámetro de referencia para ésta es la nueva liquidación.

Es en estos márgenes en donde, creemos, se debe revisar la situación actual de forma que no se entienda de forma automática que, recurrida la primera liquidación y, aunque anulada, la sanción que, en su caso, se imponga –anulada, o no, de oficio la anterior- no pueda ya ser objeto de reducción por conformidad, siempre que frente a la liquidación de referencia no se interponga recurso o reclamación.