

LA CADUCIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES TRIBUTARIOS DERIVADOS DE UN PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN: ANÁLISIS COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y COSTA RICA

Luis Alejandro Segura Sánchez

Abogado Asociado a Consortium Legal, Costa Rica

Máster en Derecho Público por la Universidad de Costa Rica

Máster en Alta Especialización en Asesoría Fiscal por la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense de Madrid.

Correo electrónico: lalesegura@gmail.com

Title

Lapse in tax sanctioning procedures derived from an inspection process: a comparative analysis between Spain and Costa Rica

Resumen

El presente trabajo se aboca al estudio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, lo que comprende el análisis de los principios que la rigen y las garantías mínimas que debe respetar el procedimiento sancionador. Posterior a ese examen general, se estudian las singularidades del procedimiento sancionador tributario en el ordenamiento jurídico de España y Costa Rica. El objetivo de lo anterior, es explicar el instituto jurídico de la caducidad como medio de terminación del procedimiento.

Palabras clave

Potestad sancionadora. Procedimiento sancionador. Procedimiento de inspección. Inactividad Administrativa. Caducidad.

Abstract

This work focuses on the study of the sanctioning authority of the Tax Administration, which includes analyzing the principles governing it and the minimum guarantees that the sanctioning procedure must respect. Following this general examination, the specificities of the tax sanctioning procedure in the legal systems of Spain and Costa Rica are studied. The

purpose of the above is to explain the legal concept of the «lapsed process» as a means of terminating the procedure

Keywords

Sanctioning authority. Sanctioning procedure. Inspection procedure. Administrative inactivity. Lapse.

Fecha de Recepción: 6-01-2025/Fecha de aceptación: 24-02-2025

Cómo citar: Segura Sánchez, L.A. (2025). La caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de un procedimiento de inspección: análisis comparado entre España y Costa Rica. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 123-166.

SUMARIO

1. Introducción: justificación del objeto de estudio, metodología y estructura del trabajo
2. Ideas generales sobre la potestad sancionadora de la administración y el procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria
 - 2.1. El ius puniendi reconocido a la Administración tributaria
 - 2.2. Los principios que rigen la potestad sancionadora en materia tributaria
 - 2.3. Procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria
3. Procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de inspección en España
 - 3.1. Singularidades del procedimiento
 - 3.2. Caducidad del procedimiento y efectos jurídicos que produce
4. Procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de inspección en Costa Rica
 - 4.1. Singularidades del procedimiento
 - 4.2. La caducidad del procedimiento y efectos jurídicos que produce
5. Conclusiones
6. Bibliografía
 - 6.1. Doctrina
 - 6.2. Jurisprudencia
 - 6.3. Normativa

Abreviaturas

CE:	Constitución española.
CNPT:	Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
LGAP:	Ley General de la Administración Pública.
LGT:	Ley General Tributaria.
LIVA:	Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado
LPAC:	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LRJSP:	Ley de Régimen Jurídico del Sector Público
PGR:	Procuraduría General de la República.
RPT:	Reglamento de Procedimiento Tributario.
RRST:	Reglamento general del régimen sancionador tributario.
TCA:	Tribunal Contencioso-administrativo.
TFA:	Tribunal Fiscal Administrativo.

1. **Introducción: justificación del objeto de estudio, metodología y estructura del trabajo**

La falta de resolución, inacción o parsimonia de la Administración ante los requerimientos de los ciudadanos en un procedimiento administrativo, quienes aguardan con expectativas una respuesta, es sin duda una situación desconcertante para la gran mayoría. Esto se torna aún más preocupante si dicha pasividad se constata en procedimientos administrativos de carácter sancionador, especialmente de naturaleza tributaria, donde los administrados están expuestos a la imposición de multas, ya sean pecuniarias o no, que pueden afectar su esfera jurídica y/o patrimonial.

En este contexto, según GIL SÁNCHEZ, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas forma parte del derecho a una tutela judicial efectiva¹, lo cual es aplicable independientemente del sistema legal que se analice, que en el caso concreto, por interés del presente trabajo, se limita al español y costarricense. Debido a que la Administración debe garantizar una justicia pronta y expedita para asegurar el bien común y el interés general², la ausencia de resolución expresa en procedimientos administrativos contraviene el derecho fundamen-

1 Gil Sánchez, Justo, *La constitucionalización del Derecho a la justicia pronta* [Tesis doctoral, Universidad de Alicante], Repositorio Institucional de la Universidad de Alicante, 1999, p. 49. <http://hdl.handle.net/10045/3555>

2 Ramió, Carles, *Burocracia inteligente. Guía para transformar la Administración pública*. Ed. Los Libros de la Catarata, Madrid, 2022, p. 41.

tal a una justicia pronta y cumplida, el cual se resguarda en los artículos 24.1³ y 103.1⁴ de la CE, así como del artículo 41⁵ y 191⁶ de la Constitución de Costa Rica.

Este derecho también encuentra respaldo normativo en el artículo 81 de la LRJSP, que dispone que las entidades que integran el sector público están sometidas en su actuación a los principios de legalidad y eficiencia, entre otros. Mientras tanto, en la legislación costarricense, el artículo 4 de la LGAP establece que *«la actividad de los entes públicos deberá estar sujeta en su conjunto a los principios fundamentales del servicio público, para asegurar su continuidad, su eficiencia»*. De otro lado, el artículo 225 del mismo texto legal reconoce que el procedimiento administrativo deberá conducirse a fin de lograr la máxima celeridad y eficiencia, lo que implícitamente reitera el 269 al añadir que la actuación administrativa deberá seguir las normas de economía, simplicidad, celeridad y eficiencia.

Concretamente en materia tributaria, la LGT establece en su artículo 3 que *«la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios»*. En Costa Rica, el CNPT dispone en su artículo 176 que las normas del procedimiento administrativo tributario son de obligatorio cumplimiento para la Administración tributaria, garantizando así la eficiencia y eficacia de los derechos del contribuyente, mientras que el 181 expresa que la Administración está obligada a conducir el procedimiento con el fin de lograr un máximo de celeridad y eficiencia.

En consecuencia, desde la perspectiva del interés público, la inactividad administrativa, especialmente la de naturaleza formal, es jurídicamente reprochable⁷. De acuerdo con GARCÍA NOVOA, la inactividad administrativa⁸ refiere a la ausencia de manifestación de la voluntad administrativa, es decir, a la inercia de la Administración frente a un deber legal de actuar⁹.

La inactividad puede manifestarse de dos formas: formal, referida *«a la falta de declaración de voluntad, juicio o conocimiento con ocasión de una gestión formulada por un administrado, con la consecuente ausencia del ejercicio de una competencia o potestad pública, respecto de una situación jurídica singu-*

3 «1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión».

4 «1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

5 «Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias o daños que hayan recibido en su persona, propiedad o intereses morales. Debe hacérseles justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes».

6 «Un estatuto de servicio civil regulará las relaciones entre el Estado y los servidores públicos, con el propósito de garantizar la eficiencia de la administración».

7 Sierra Bocanegra, Raúl, *Lecciones sobre el acto administrativo*. Ed. Arazandi, S.A., Navarra, 2012, p. 97.

8 García Novoa, Cesar, *El silencio Administrativo en Derecho Tributario*. Ed. Arazandi, Navarra, 2001, p. 20

9 García Novoa op. cit., p. 35-36.

lar»¹⁰, y material, entendida como «*la omisión administrativa de una actividad técnica o material de trascendencia externa*»¹¹. En este contexto, la doctrina ha apuntado que la inactividad de la Administración representa un comportamiento pasivo que los administrados no deben sufrir, lo que motiva al legislador a establecer herramientas jurídicas para corregir esa conducta indebida de quien tiene la obligación legal de garantizar la seguridad de los sujetos sobre los que ejerce sus competencias¹².

Específicamente en lo que respecta a la inactividad formal, sobresalen algunos mecanismos que la pueden contrarrestar: el silencio negativo o positivo (en procedimientos declarativos de derecho) y la caducidad (primordialmente en casos de procedimientos de gravamen). Como se analizará a *posteriori*, esta última merece especial interés para el presente estudio.

De acuerdo con la sentencia 7940/2012, de 30 de noviembre de 2012, de la Sala Civil del Tribunal Supremo, la caducidad «*es el modo de extinción del derecho por el mero transcurso del tiempo*» (FD 2º)¹³. En ese precedente, la Sala Civil del Tribunal Supremo sostiene que el derecho que caduca se extingue con eficacia retroactiva, como si nunca hubiera existido en el ordenamiento jurídico, razonamiento que aplica análogamente para cuando opera la caducidad respecto a los procedimientos¹⁴ iniciados de oficio por la Administración.

En sentido similar, SANZ CLAVIJO reflexiona que la caducidad, «*más que un modo de extinción de procedimientos, es una consecuencia del incumplimiento del deber de resolver y notificar en plazo*»¹⁵, en otras palabras, en lugar de limitarse a extinguir un procedimiento, el surgimiento de la caducidad es el resultado de la inactividad administrativa. Asimismo, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha sentenciado que la «*caducidad afecta al procedimiento produciendo su ‘desaparición’ jurídica, pero no afecta al derecho sustantivo que*

10 Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 177-2014, de 30 de octubre del 2014.

11 Jinesta Lobo, Ernesto, *Manual del Proceso Contencioso-Administrativo*. Ed. Jurídica Faro, 2.ª ed., San José, 2018, p. 149.

12 Gómez Zamora, Leopoldo et al., Capítulo I. Introducción y Conceptos. En Gómez Zamora, Leopoldo (Coord.), *La inactividad y el silencio de la Administración*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, p. 38.

13 En su análisis, el Tribunal señaló: «*La caducidad es un concepto nacido a principios del siglo XX en la doctrina alemana y de ella pasó a estudios monográficos en España y décadas más tarde, a toda la doctrina; tal como recuerda la sentencia de 12 de febrero 1996, este concepto entró en la jurisprudencia a partir de la sentencia de 30 de abril 1940, que dice que genera decadencia del derecho en forma automática, o como dice la de 12 de junio 1997, modo de extinción de un derecho por el mero transcurso del tiempo, o la de 10 de julio 1999, término en donde fenece por el transcurso del tiempo señalado para ejercitar una acción. Es decir, como conclusión, es el modo de extinción del derecho por el mero transcurso del tiempo*» [FD 2º, sentencia núm. 7940/2012, de 30 de noviembre de 2012, (ECLI:ES:TS:2012:7940)].

14 Según Sanz Clavijo la problemática de la caducidad comienza con su mera conceptualización, «*pues, más allá de su confusión con otras figuras afines como la prescripción o caducidad de derechos y acciones, dos son los términos a los que recurre habitualmente la doctrina y la jurisprudencia para referirse a la misma: concretamente, junto a la expresión caducidad de procedimiento de la que se ha venido haciendo uso, gracias al impulso del Profesor GONZÁLEZ NAVARRO con sus aportaciones doctrinales y con su labor como magistrado del Tribunal Supremo, se ha extendido la denominación de perención para hacer mención igualmente a la terminación del expediente por inactividad de la Administración Pública*». Sanz Clavijo, Alfonso, *La caducidad del procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*. Ed. Wolters Kluwer España S.A., Madrid, 2009, p. 150.

15 Sanz Clavijo op. cit. p. 167.

se ejerce en dicho procedimiento, de tal forma que mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción de ese derecho podrá iniciarse un nuevo procedimiento»¹⁶.

En relación con lo anterior, cabe referirse a la figura de la caducidad-perención desarrollada por la doctrina del Tribunal Supremo, que ha señalado que *«perención únicamente significa que el expediente o actuaciones administrativas practicadas, han perdido su eficacia intrínseca por haber permanecido paralizado durante el tiempo y en las condiciones que marca la ley, o por haber rebasado su duración el tiempo máximo que la ley señaló para su conclusión; pero tales efectos (puramente adjetivos) para nada afectan al derecho subjetivo o potestativo que en el expediente se actuaba, el cual sigue unas vicisitudes y una vida propias, distintas de aquellos»¹⁷. Otro aspecto relevante es que, a diferencia de la prescripción, la caducidad no se interrumpe¹⁸.*

Desde una perspectiva general del procedimiento administrativo, el artículo 25.1 de la LPAC establece que *«en los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras, o en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorable o de gravamen, se producirá la caducidad»*. Por otro lado, en la normativa costarricense, el artículo 340 de la LGAP dispone que *«cuando el procedimiento se paralice por más de seis meses en virtud de causa, imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, de oficio o por denuncia, se producirá la caducidad y se ordenará su archivo»*.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha concluido que la caducidad, en los procedimientos, *«posee su fundamento en el art. 9.3 de la CE, principio de seguridad jurídica, reforzado, si cabe, en el procedimiento sancionador, con el fin de que el ejercicio de la potestad sancionadora no se retrase más allá de un tiempo razonable; fundamento que hace aconsejable, como aspiración, en beneficio de la garantía de los ciudadanos frente a los poderes públicos, que se regule legalmente en los procedimientos sancionadores este aspecto, evitando que el inicio del procedimiento contra alguna persona se demore en demasía creando una situación indeseable de incertidumbre»¹⁹.*

En el ámbito tributario, la LGT incluye varias normas relacionadas con la caducidad. Verbigracia, el artículo 100 señala de manera expresa que la caducidad pondrá fin a los procedimientos tributarios, el artículo 104 menciona que la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario por más de tres meses producirá su caducidad, el artículo 127 regula lo referente a

16 FD quinto, sentencia núm. 1708/2024 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 3 de abril de 2024, (ECLI:ES:TS:2024:1708).

17 FD primero, sentencia núm. 6258/2002 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 27 de setiembre de 2002, (ECLI:ES:TS:2002:6258).

18 Así lo confirmó el Tribunal Supremo en su sentencia núm. 2595/2019, en la cual señaló: *«(...) no resulta lógico que careciendo de relevancia la pretendida interrupción justificada en el procedimiento inspector, sin embargo se traslade esta figura al procedimiento sancionador que, con mayor razón, y por efecto del papel esencial que juega en el mismo la caducidad, no es susceptible de interrupción»*. FD sexto, sentencia núm. 2595/2019, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 10 de julio de 2019, (ECLI:ES:TS:2019:2595).

19 FD segundo, sentencia núm. 1912/2022 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 17 de mayo de 2022, (ECLI:ES:TS:2022:1912).

la terminación del procedimiento de devolución por caducidad, el 139 trata la caducidad en los procedimientos de comprobación limitada, y el artículo 211 lo relacionado con la caducidad del procedimiento sancionador en materia tributaria. Por el contrario, el CNPT carece de disposiciones específicas sobre caducidad, pero deja abierta la posibilidad de recurrir a esta herramienta mediante una aplicación supletoria conforme al artículo 155 de dicho texto legal.

Con el objetivo de delimitar el campo de estudio, el presente trabajo se aboca al análisis de la caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de un procedimiento de inspección, tanto en el marco legal de España como de Costa Rica. Esta limitación temática surge del interés en examinar el *ius puniendi* reconocido constitucionalmente a la Administración tributaria y entender cómo dicho instrumento jurídico puede contrarrestar la inactividad administrativa en procedimientos tendentes a imponer multas por infracciones administrativas.

Además, como motivación adicional, se busca comprender el funcionamiento de la caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios en el ordenamiento jurídico español, contrastándolo con el costarricense, en el cual, como se anticipó, no está explícitamente regulada en la legislación tributaria, a pesar de que sí lo está para los procedimientos administrativos ordinarios.

De esta manera, el enfoque del presente trabajo adoptará una metodología cualitativa y descriptiva, centrándose en un análisis sistemático de fuentes formales que incluirán doctrina, normativa y jurisprudencia, tanto en el contexto costarricense como en el español, con el propósito de ofrecer reflexiones sobre la temática en estudio. Para lograr dicho cometido, se propone una estructura que partirá examinando algunas ideas generales sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria, lo que incluirá el análisis de su fundamento constitucional-legal y sus principios ordenadores.

Debido a la limitación planteada, el siguiente apartado del trabajo estudiará el procedimiento sancionador tributario surgido de un procedimiento de inspección en España, abordando todas sus fases (iniciación, desarrollo y terminación), con un enfoque final en la caducidad como mecanismo de extinción del procedimiento. Posteriormente, se realizará un análisis similar de las etapas del procedimiento sancionador tributario en el ordenamiento jurídico costarricense, reservando un último subapartado para revisar la caducidad. Esta estructura permitirá dedicar un último apartado a exponer brevemente las conclusiones obtenidas.

2. Ideas generales sobre la potestad sancionadora de la administración y el procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria

Antes de referirse a la aplicación del instituto de la caducidad en los procedimientos sancionadores derivados de una inspección, es necesario realizar un análisis general sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria con cobertura a los ordenamientos jurídicos de España y Costa Rica.

2.1. El *ius puniendi* reconocido a la Administración tributaria

Conforme al artículo 103 de la CE, la Administración Pública debe actuar con imparcialidad en beneficio de los intereses generales y seguir los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, siempre respetando la ley y el Derecho. Esto se complementa con el artículo 3 de la LRJSP, cuyo propósito, según su artículo primero, es establecer y regular las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas, los principios del sistema de responsabilidad y de la potestad sancionadora, así como la organización y funcionamiento de la Administración General del Estado y de su sector público institucional.

De manera similar al caso español, el artículo 191 de la Constitución de Costa Rica dispone que un estatuto de servicio civil regulará las relaciones entre el Estado y los empleados públicos, con el objetivo de asegurar la eficiencia de la Administración. Por otra parte, como se indicó anteriormente, el artículo 4 de la LGAP precisa que la actividad de los entes públicos debe estar sujeta en su conjunto a los principios fundamentales del servicio público para asegurar su continuidad y su eficiencia.

Para ambos casos, aplica el mismo razonamiento: la Administración entabla una relación jurídica con los administrados con el objetivo de garantizar el cumplimiento de los fines de la función pública. En esa relación simbiótica, la Administración se encuentra en la obligación de hacer un uso adecuado de sus potestades para evitar actuaciones indebidas, excesivas o arbitrarias, de manera tal que respete los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado.

Concretamente en relación con el *ius puniendi* de la Administración, en España, el ordinal 1 de la LRJSP establece que su objeto es regular las bases del régimen jurídico de las administraciones públicas, pero también lo relacionado con la potestad sancionadora del Estado, específicamente lo concerniente a sus principios. Por otra parte, el artículo 1 de la LPAC señala que su propósito es regular los requisitos de validez y eficacia de los actos administrativos, el procedimiento administrativo común a todas las administraciones públicas, incluyendo el sancionador, cuya regulación se encuentra en los artículos 63, 64, 85, 89 y 90 del mismo texto legal.

Es relevante destacar que ni la LPAC ni la LRJSP abordan aspectos atinentes a la potestad sancionadora de la Administración en procedimientos de naturaleza tributaria, pues la disposición adicional primera de la LPAC establece, al igual que hacía la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria se regirán por las normas específicas y solo supletoriamente por lo dispuesto en esa ley²⁰.

20 Debe valorarse que los artículos 7 y 97 de la LGT permiten acudir supletoriamente a las disposiciones generales del derecho administrativo.

A diferencia de la normativa española, la LGAP en Costa Rica no establece de manera explícita que regulará aspectos relacionados con el procedimiento administrativo sancionador. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha ratificado la existencia y el alcance del *ius puniendi* del Estado, indicando que «*doctrinaria y jurisprudencialmente se ha reconocido la existencia de un ius puniendi estatal que se justifica en la necesidad de tutelar bienes jurídicos de importancia para la colectividad*», y que «*de esta potestad genérica del Estado derivan tanto la potestad sancionatoria administrativa como la sancionatoria penal*»²¹.

Debe mencionarse que la LGAP regula los asuntos tributarios de manera similar a la normativa española, en el sentido de que solo supletoriamente se acudirá a las disposiciones normativas generales del derecho administrativo. El artículo 367 de dicho texto legal dispone que se exceptuará de la aplicación de lo dispuesto en esa ley, con respecto al procedimiento administrativo, «*la materia tributaria que lo tenga establecido por ley*». De este modo, al igual que en el caso español, dicha regulación será de aplicación supletoria, esto es, en ausencia de disposición expresa²².

De lo anterior se puede concluir que, tanto en España como en Costa Rica, la regulación de la potestad sancionadora tributaria del Estado se realiza a través de normas específicas según la materia, y únicamente de manera supletoria a través de las leyes generales del procedimiento administrativo común. Así las cosas, a partir del análisis que se desarrollará en los siguientes párrafos, será posible determinar si, al menos en el caso costarricense, es viable recurrir a esta aplicación supletoria de normas para emplear la caducidad en procedimientos sancionadores tributarios.

En cuanto a la relación jurídica-tributaria entre la Administración y los contribuyentes, el artículo 17 de la LGT indica que de esta interacción «*pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento*». El Título IV de la LGT, denominado «La potestad sancionadora», que consta de cuatro Capítulos, regula el ejercicio del poder sancionador del Estado en materia tributaria. Esto se complementa con el Título VI de la LGT, que regula «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública».

En la normativa especial costarricense es el Título III, denominado «HECHOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS» del CNPT y compuesto de tres Capítulos, el que detalla lo concerniente a la potestad sancionadora tributaria. Así, su artículo 65 establece que la Administración tributaria «*será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios*».

Las anteriores consideraciones tienen como objetivo plasmar un marco general sobre el origen de la potestad sancionadora tributaria de la Administración en el ordenamiento jurídico costarricense y español. A partir de este panorama, el siguiente paso será fijar los principios que la autoridad tributaria debe res-

21 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 13329-2006, de 6 de setiembre de 2006.

22 Así lo establece el artículo 229 de la LGAP.

petar para ejercer efectivamente su potestad de sancionar a los sujetos pasivos ante infracciones administrativas cometidas.

2.2. Los principios que rigen la potestad sancionadora en materia tributaria

El desarrollo de la potestad sancionadora por parte de la Administración tributaria ha llevado a los Estados de Derecho democráticos a reconocer principios y garantías procesales, que tradicionalmente se asociaban al ámbito penal, en el Derecho administrativo sancionador, aunque con ciertas diferencias o matices. De acuerdo con ALMUDÍ CID, a partir de dicho avance, ha sido lógico considerar que existe una similitud entre la sanción administrativa y la condena penal, motivo por el cual su régimen jurídico debe ser, en lo fundamental, esencialmente común²³.

Lo anterior fue reconocido en España por el Tribunal Constitucional al analizar la posible infracción del artículo 24 de la CE, que reconoce el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, cuando afirma que «*los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como lo refleja la propia Constitución*»²⁴. En sentido prácticamente idéntico, el Tribunal Constitucional costarricense, al resolver una consulta de constitucionalidad del entonces Proyecto de Ley de Justicia Tributaria, afirmó que «*los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado*»²⁵.

Según CRESPO IRIGOYEN, los principios constitucionales que rigen la materia sancionadora cumplen un doble objetivo: por un lado, proteger los derechos de los ciudadanos frente a la Administración, y por otro, establecer límites a la actuación del órgano administrativo en su función sancionadora.²⁶ En otras palabras, el ejercicio del *ius puniendi* del Estado está limitado por los «*principios intradogmáticos y adjetivos inherentes a la construcción, legitimación y conservación del propio Estado democrático social de Derecho*»²⁷, con el fin de permitir a los individuos defenderse frente a las imputaciones que se les realicen y de evitar actuaciones arbitrarias.

Concretamente sobre estos principios, el artículo 178 de la LGT establece que «*la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los*

23 Almudí Cid, José Manuel, *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Ed. Tirant lo Blanch, 1.ª ed., Valencia, 2022, p.36.

24 FJ 2º, sentencia núm. 18/1981, de 8 de junio de 1981, (ECLI:ES:TC:1981:18).

25 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 3929-1995, de 18 de julio de 1995.

26 Crespo Irigoyen, María Gabriela, *LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*, Ediciones Olejnik, 1.ª ed., Buenos Aires, 2021, p. 35.

27 Cervini, Raúl, «Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho», *Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay*. Revista de Derecho (Número 2), 2007, p. 46.

principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley». Así las cosas, en los procedimientos sancionadores tributarios se aplicarán los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad, salvo en los supuestos previstos en el segundo inciso del artículo 10.2 de la LGT²⁸. Además, como señala BERTRÁN GIRÓN en la obra «Infracciones tributarias y delitos fiscales», a estos debe añadirse también el principio de culpabilidad, derivado del artículo 183.1²⁹.

En el ordenamiento jurídico costarricense no existe una norma específica que enuncie los principios aplicables en el ejercicio del *ius puniendi* por parte de la Administración, sino que el artículo 77 del CNPT se limita a señalar que la autoridad tributaria deberá imponer las sanciones con apego a los principios de legalidad y al debido proceso. Además, añade que, en ausencia de norma expresa, se aplicarán las disposiciones generales del procedimiento administrativo de la LGAP.

No obstante, los mencionados principios han encontrado desarrollo vía jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de la jurisdicción contenciosa-administrativa. Así, el Tribunal Constitucional ha sentenciado que a las infracciones administrativas les resultan de aplicación «*mutatis mutandis los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad propios de los delitos*»³⁰. En igual sentido, el TCA ha señalado que para imponer una sanción por la comisión de una infracción administrativa la Administración está obligada a acreditar «*que la conducta objeto de examen es típica, antijurídica y culpable, pues el ejercicio sancionatorio dista de ser un efecto automático*»³¹.

De esta manera, las infracciones administrativas tienen un carácter punitivo o represor que hace a estas instituciones formalmente idénticas, no sustanciales, a las del Derecho Penal³². Dado que el propósito de este trabajo no es adentrarse en profundidad en cada uno de los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración, a continuación se realizarán algunas breves apreciaciones sobre los principios enlistados en el artículo 178 de la LGT, todos los cuales son aplicables igualmente en el ordenamiento jurídico costarricense con los matices exigidos por la normativa propia.

El principio de legalidad es probablemente el más importante de todos los mencionados, pues según su doctrina las infracciones administrativas tributarias deben estar reguladas en una norma con rango de ley³³. De acuerdo con el

28 «(...) las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

29 Bertrán Girón, María, Capítulo IV: Procedimiento Sancionador. En Merino Jara, Isaac (Coord.), *Infracciones tributarias y delitos fiscales*, Ed. Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., 1.ª ed., Madrid, 2022, p. 329.

30 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 13329-2006, de 3 de setiembre de 2006.

31 Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 847-2010, de 19 de enero de 2010.

32 Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Arazandi S.A., Navarra, 2005, p. 351.

33 Casana Merino, Fernando, *Las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Ediciones Arazandi, 2.ª ed., Navarra, 2021, p. 250.

Tribunal Constitucional español, el principio de legalidad sancionadora, derivado del artículo 25.1 de la CE, exige taxatividad (*lex certa*) en la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas para que los administrados puedan tener seguridad jurídica de las consecuencias de sus acciones³⁴. De manera similar, el Tribunal Constitucional costarricense ha señalado que el principio de legalidad en materia penal, derivado del artículo 39 de la Constitución, requiere que la predeterminación de las conductas ilícitas y las sanciones aplicables emanen de normas legales³⁵.

Como derivación del principio de legalidad y también fundamentado en el artículo 25.1 de la CE, surge el principio de tipicidad, que básicamente implica que las infracciones tributarias deben estar tipificadas previamente en una norma de rango legal. En este sentido, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha declarado que las potestades sancionadoras de la Administración tributaria están vedadas para realizar una interpretación extensiva fuera de los supuestos y límites que las normas sancionadoras determinan³⁶.

En el ordenamiento jurídico costarricense, la jurisprudencia del Tribunal Contencioso-Administrativo ha reconocido que la tipicidad «se corresponde a grandes rasgos con las exigencias básicas del numeral 39 de nuestra Constitución Política, de modo que no es posible que a un administrado se le imponga una sanción si no es por falta o infracción previamente establecida: *lex scripta, lex previa, lex certa*»³⁷. De este modo, para que una conducta sea sancionable, es necesario que exista una norma previa que haya considerado la actuación del administrado como una infracción al ordenamiento jurídico.

En cuanto el principio de proporcionalidad, es importante comentar que la LGT no contiene disposiciones específicas al respecto. Por esta razón, es necesario remitir supletoriamente al artículo 29.1 de la LRJSP para definirlo como la necesidad de que la sanción administrativa se ajuste a la gravedad de la acción u omisión del sujeto infractor³⁸. En el análisis de este principio, concretamente en relación con la infracción del artículo 170.Dos.4 de la LIVA y la sanción del artículo 171.Uno.4 de la LIVA que cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, el Tribunal Supremo consideró que un órgano jurisdiccional puede anular un «acto sancionador y la consiguiente inaplicación de una norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal com-

34 «El derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) absorbe el derecho a la legalidad sancionadora administrativa y se articula a través de una doble garantía, material y formal. La primera es la exigencia de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones» [FJ 4º, sentencia núm. 145/2013, de 11 de julio de 2013, (ECLI:ES:TC:2013:145)].

35 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 2808-2013, de 1 de marzo de 2013.

36 [FD segundo, sentencia núm. 4323/2020 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de noviembre de 2020, (ECLI:ES:TS:2020:4323)].

37 Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 38-2022, de 20 de abril de 2022.

38 Recuérdese que el artículo 25.3 de la CE dispone: «La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad».

petente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la Unión Europea (...)»³⁹.

En Costa Rica, el Tribunal Constitucional ha sido enfático en reconocer que este principio consiste «*en la necesaria relación que debe existir entre la gravedad de la conducta, el objeto de tutela y la consecuencia jurídica*»⁴⁰. En relación con este principio, el Tribunal Contencioso Administrativo ha sentenciado que «*En el Derecho Administrativo Sancionador, el análisis de culpabilidad tiene una gran trascendencia que muchas veces se pasa por alto, en tanto es un componente fundamental en el test de razonabilidad y proporcionalidad que debe efectuar la Administración (...)*».⁴¹

Por otra parte, el artículo 178 de la LGT incluye como principio ordenador de la potestad sancionadora el de irretroactividad, el cual se aplicará «*con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10*» de ese cuerpo normativo⁴². La excepción que plantea dicho apartado no deja de ser trasunto del principio general de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales que garantiza la Constitución española, conforme a su artículo 9.3.

La retroactividad de las normas sobre infracciones y sanciones en materia tributaria, entendida como la incidencia de la nueva regulación en los efectos jurídicos ya producidos en situaciones jurídicas⁴³, está prohibida. A este respecto, GARCÍA NOVOA menciona que lo que queda vedado es la posibilidad de agravar la posición del contribuyente de forma retroactiva⁴⁴, mas no la aplicación retroactiva en su beneficio tratándose de normas sancionatorias.

De forma armonizada con la normativa española, el artículo 169 del CNPT establece que «*las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de recargos, multas e intereses, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado*». El Tribunal Constitucional costarricense ha sentenciado que, de acuerdo con el artículo 34 de la Constitución, el principio de irretroactividad de las normas resulta de aplicación a toda la legislación, salvo casos excepcionales, como ocurre en material penal cuando la nueva norma sustantiva es más favorable para el imputado⁴⁵, aspecto trasladable *mutatis mutandis* a materia sancionatoria administrativa.

39 FD octavo, sentencia núm. 3509/2023 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3509).

40 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia núm. 1781-2015, de 6 de febrero de 2015.

41 Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Sentencia núm. 076-2019, de 26 de junio de 2019.

42 Al respecto, el citado artículo 10.2 dispone que las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, pero que tratándose de las normas del régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos, estas tendrán «*efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*».

43 Hernández Valle, Rubén, *El Derecho de la Constitución Tomo II*, Ed. Juricentro San José 2008, p. 633.

44 García Novoa, Cesar, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Ed. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2000, p.172.

45 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 618-2001, de 24 de enero de 2001.

Los otros dos principios que el artículo 178 de la LGT contempla expresamente son el de responsabilidad y el de no concurrencia, los cuales son explicados en los artículos 179, 180, 250 y 251. A tal efecto, el 179 señala que las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición) podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

En relación con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, el artículo 180 de la LGT establece que *«una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente»* y los artículos 250 y 251 de la LGT disponen cómo debe proceder la Administración tributaria si aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública. En ambos casos, deberá pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.

El Tribunal Constitucional español se ha referido a este principio, aclarando que se ha aplicado principalmente *«para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos»*⁴⁶. En armonía con el régimen español, el Tribunal Constitucional costarricense ha indicado que el principio *non bis in idem* constituye *«una prohibición a doble persecución judicial por un mismo hecho a una misma persona»*, resultando de plena aplicación en sede administrativa⁴⁷. Ese Alto Tribunal ha sentenciado también que dicha prohibición, desde la dimensión material o sustantiva, impide que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismos hechos⁴⁸.

En otro orden de cosas, y como se mencionó, el principio de culpabilidad no está literalmente incorporado en el artículo 178 de la LGT, pero se desprende del artículo 183.1 de dicho texto que establece que *«son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley»*. Bajo este contexto, es pertinente referir a la explicación que proporciona CRESPO IRIGOYEN acerca del concepto la culpabilidad, la cual entiende, en términos gene-

46 En aquella ocasión, se sentenció: *«Según consolidada jurisprudencia constitucional, que se inicia en la STC 2/1981, ha de entenderse implícitamente incluido el principio non bis in idem en el art. 25. C.E., como íntimamente vinculado a los principios de legalidad y de tipicidad de las infracciones, principio que se configura como un derecho fundamental del sancionado. Este principio ha venido siendo aplicado fundamentalmente para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos, pero ello no significa que sólo incluya la incompatibilidad de sanciones penal y administrativa por un mismo hecho en procedimientos distintos correspondientes a ordenes jurídicos sancionadores diversos»* [FJ 3º, sentencia núm. 154/1990, de 15 de octubre de 1990, (ECLI:ES:TC:1990:154)].

47 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 6235-2005, de 31 de mayo de 2005.

48 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 4658-2005, de 26 de abril de 2005.

rales, como el juicio de reproche que debe realizar una persona, sea física o jurídica, ante una situación específica⁴⁹.

En Costa Rica, la jurisdicción contenciosa-administrativa ha apuntado que la culpabilidad debe ser entendida como «*el juicio de reproche que cabe realizar a quien pudiendo actuar de una determinada manera, no lo hace, realizando en consecuencia una acción típica y antijurídica*»⁵⁰. Además, se ha subrayado que ese juicio de reproche requiere al menos de tres condiciones básicas: (a) la imputabilidad, es decir, la posibilidad de atribuir un comportamiento a una persona, que no es otra cosa más que reconocer su capacidad volitiva, (b) la culpabilidad o reprochabilidad propiamente dicha, es decir, el conocimiento o aptitud de la persona para conocer el carácter antijurídico de su conducta, y (c) la ausencia de causas de justificación o eximentes de responsabilidad⁵¹.

A la vista de lo expuesto en este subapartado del trabajo, se puede afirmar que la potestad sancionadora de la Administración tributaria en los ordenamientos jurídicos de España y Costa Rica —sin perjuicio de las especialidades propias de las normas nacionales— se rige por los mismos principios fundamentales. Una vez efectuado este barrido de carácter general, es apropiado realizar un breve análisis del procedimiento sancionador en asuntos de índole tributaria.

2.3. Procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria

Como se indicó, la LGT y el CNPT establecen que de la relación jurídica-tributaria existente entre la Administración y los contribuyentes, el Estado tiene la potestad de imponer sanciones por infracciones administrativas derivadas del incumplimiento de deberes formales y materiales. De acuerdo con CRESPO IRIGOYEN, una infracción administrativa se refiere a una acción u omisión contraria a la ley, realizada por un ciudadano, que no alcanza el nivel de gravedad para ser considerada como delito penal⁵².

La LGT precisa en su artículo 184 que «*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esa u otra ley*», las cuales se calificarán en leves,

49 La autora menciona que «*la culpabilidad es principio y circunstancia concurrente del doble carácter en el hecho: ilícito y antijurídico, adoloscetes de causas que le eximen de correspondiente sanción al autor que ha cometido la infracción, teniendo plena capacidad de actuar y obrar, que estaba en conocimiento de la antijuricidad de aquello que iba a cometer y eligió la vía jurídicamente castigada, pudiendo haber empleado la diligencia debida y elegir otra conducta distinta, que no hubiera causado perjuicio a ningún bien jurídico protegido (...) La construcción normativa del concepto de culpabilidad, entiende que quien actuaba de «esa» forma, tuvo la oportunidad de elección, pudiendo haber tomado una actitud distinta y actuar de otra manera, pero procedió a quebrantar la norma*». Crespo Irigoyen, María Gabriela, *LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*, Ediciones Olejnik, 1.ª ed., Buenos Aires, 2021, p. 79.

50 Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 38-2022, de 20 de abril de 2022.

51 Loc. cit.

52 Crespo Irigoyen, María Gabriela, *LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*, Ediciones Olejnik, 1.ª ed., Buenos Aires, 2021, p. 123.

graves y muy graves, según lo dispuesto en cada caso en los artículos del 191 al 206 de la ley. Mientras tanto, el CNPT no proporciona una definición explícita de «infracción tributaria», pero establece en su artículo 65 que los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.

En la normativa tributaria española las infracciones tributarias están reguladas en los artículos del 191 al 206. Este trabajo no profundizará en cada una de ellas, pero es importante destacar que entre estas infracciones están: el incumplimiento de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191), la presentación incorrecta o incompleta de declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192), la obtención indebida de devoluciones (art. 193), la acreditación improcedente de ingresos, gastos o créditos tributarios a compensar o deducir en declaraciones futuras (art. 195), el incumplimiento de obligaciones contables o registrales (art. 200), la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria (art. 203), entre otras.

En Costa Rica las infracciones tributarias se identifican del artículo 78 al 87 del CNPT. Tampoco es de interés de este trabajo profundizar en las particularidades de cada infracción administrativa, pero entre estas se incluyen: la omisión de la presentación de declaraciones tributarias (art. 79), la omisión, inexactitud, o por solicitud improcedente de compensación o devolución, o por obtención de devoluciones improcedentes (art. 81), la resistencia a las actuaciones administrativas de control (art. 82), el incumplimiento en el suministro de información (art. 83), la no emisión de facturas (art. 85), el cierre de negocios para aquellos sujetos que reincidan en la no emisión de facturas (art. 86), entre otras.

Para que la Administración tributaria pueda ejercer potestad sancionadora y aplicar las infracciones administrativas, ya sea en España o en Costa Rica, necesariamente debe hacerlo mediante un procedimiento administrativo. La LPAC no incorpora una definición explícita de procedimiento administrativo en ninguna de sus disposiciones normativas, pero en su preámbulo II lo delimita como el *«conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cause legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración»*.

En Costa Rica la LGAP tampoco define expresamente este concepto jurídico, pero en su artículo 224 establece que el procedimiento administrativo servirá para asegurar el mejor cumplimiento posible de los fines de la Administración y que *«su objeto más importante es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final»*. En doctrina, ORTIZ ORTIZ ofrece una definición bastante acertada del procedimiento administrativo, entendiéndolo como *«el conjunto de actos preparatorios concatenados según un orden cronológico y funcional, para verificar la existencia de la necesidad pública a satisfacer y de los hechos que lo crean, así como para oír a los posibles afectados y voceros de intereses conexos»*⁵³.

53 Ortiz Ortiz, Eduardo, «Nulidades del Acto Administrativo en la Ley General de la Administración Pública», *Colegio de Abogados de Costa Rica*. Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo, 1981, p. 383.

Partiendo de estos planteamientos, se puede afirmar que el procedimiento sancionador tributario es aquél en el cual se dictan una serie de actos preparatorios que siguen un orden secuencial, cronológico y lógico, mediante los cuales la Administración ejerce su *ius puniendi* con el propósito de imponer una sanción al administrado que haya incurrido en alguna de las infracciones previamente tipificadas. Por esta razón, el objetivo de este procedimiento es la verificación de la verdad real de los hechos, con el fin de evitar la imposición de multas mecánicas⁵⁴.

En España la regulación del procedimiento sancionador tributario está tipificada a partir del artículo 207 de la LGT, el cual establece que se regirá por las normas especiales contenidas en la ley y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, como por ejemplo, el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (RRST). A su vez, el citado artículo 207 dispone que, en su defecto, se regirá por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

En Costa Rica, las disposiciones normativas sobre el procedimiento sancionador se encuentran dispersas a lo largo del Código Tributario, pero interesan especialmente el artículo 77, que exige a la Administración tributaria imponer las sanciones conforme a los principios de legalidad y debido proceso, y que dispone que, en materia de procedimiento, a falta de norma expresa, deberán aplicarse las disposiciones generales del procedimiento administrativo. Por otro lado, el artículo 150 del CNPT detalla de manera explícita el procedimiento para sancionar a los obligados tributarios, sin embargo, este tema será abordado con mayor profundidad *a posteriori*.

Desde su inicio, el procedimiento sancionador tributario debe abordar diversos aspectos fundamentales para salvaguardar el derecho de defensa y el debido proceso de los administrados, y así evitar la imposición automática de multas. Al respecto, el artículo 208.3 de la LGT dispone que los procedimientos sancionadores garantizarán derechos tales como a ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y la norma que atribuya tal competencia, a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico y los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de la LGT⁵⁵.

En sentido similar, el artículo 22.1. del RRST dispone que la notificación del acuerdo del órgano competente debe contener la identificación de la persona o

54 En relación con este tema, el Tribunal Constitucional español ha sentenciado que es responsabilidad de la Administración probar su culpabilidad, «*excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta negligente del contribuyente*». FJ 4º, sentencia núm. 76/1990, de 26 de abril de 1990, (ECLI:ES:TC:1990:76).

55 Entre estos se incluyen el derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, derecho a ser tratado con el debido respeto, derecho a formular alegaciones, derecho a ser oído en el trámite audiencia, entre otros.

la entidad presuntamente responsable, la conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, el órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor, así como la indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio. Este contenido mínimo de garantías ha sido reconocido en varias sentencias del Tribunal Constitucional español, entre las que se pueden citar la STC 18/1981, de 8 de junio⁵⁶, la STC 87/2001, de 2 de abril⁵⁷ y la STC 205/2003, de 1 de diciembre⁵⁸.

Por otra parte, la jurisdicción contenciosa-administrativa en Costa Rica, analizando un antecedente del Tribunal Constitucional⁵⁹, ha sentenciado que todo procedimiento sancionador que pretenda imponer obligaciones a los administrados necesariamente debe iniciar con un acto administrativo que impute, intime y comunique las actuaciones que se seguirán en su contra⁶⁰. Corolario de lo anterior, los principios de intimación (derecho de ser instruido de los cargos que se imputan) e imputación (derecho a tener una acusación formal) son elementos integrales del derecho de defensa y del debido proceso de los administrados y, por lo tanto, deben ser observados por la Administración.

Las anteriores observaciones constituyen evaluaciones generales sobre el procedimiento administrativo sancionador tributario, las cuales, como se ha señalado, presentan puntos de conexión en los ordenamientos jurídicos de España y Costa Rica, tanto normativa, como jurisprudencialmente. Habiendo hecho esta breve introducción, los capítulos siguientes analizarán las particularidades de cada como procedimiento como resultado de una actuación de inspección, desde su inicio hasta su conclusión, con el propósito de examinar el instituto de la caducidad.

56 FJ 2º, sentencia núm. 18/1981, de 8 de junio de 1981, (ECLI:ES:TC:1981:18).

57 FJ 6º, sentencia núm. 87/2001, de 2 de abril de 2001, (ECLI:ES:TC:2001:87).

58 En esta sentencia el Tribunal Constitucional destacó: «(...) Por otra parte, debemos recordar asimismo que desde la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 2), hemos reconocido que las garantías anudadas al derecho al proceso equitativo se aplican al procedimiento administrativo sancionador si bien con las modulaciones requeridas en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 de la Constitución (...) Entre estas garantías trasladables al procedimiento administrativo sancionador hemos incluido específicamente el derecho a ser informado de la acusación, esto es, el derecho a conocer los cargos que se formulan contra el expedientado y el consiguiente derecho a la inalterabilidad de los hechos esenciales objeto de acusación y sanción». FJ 4º, sentencia núm. 205/2003, de 1 de diciembre de 2003, (ECLI:ES:TC:2003:205)

59 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 5469-1995, de 4 de octubre de 1995.

60 Al respecto, se indicó: «La notificación es un deber jurídico de la Administración, cuya finalidad es asegurar el verdadero, real e íntegro conocimiento por parte de los afectados del establecimiento de un procedimiento administrativo en su contra y de sus consecuencias. Indudablemente, la debida notificación constituye una manifestación más de los elementos que integran el debido proceso, los que ha definido la Sala Constitucional de la siguiente manera: a) hacer traslado de cargos al afectado, lo cual implica comunicar en forma individualizada, concreta y oportuna los hechos que se imputan; b) permitirle el acceso irrestricto al expediente administrativo, c) concederle un plazo razonable para la preparación de su defensa, d) concederle la audiencia y permitirle aportar toda prueba que considere oportuna para respaldar su defensa; e) fundamentar las resoluciones que pongan fin al procedimiento; f) reconocer su derecho a recurrir contra la resolución sancionatoria». Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Cuarta, sentencia núm. 037-2018, de 16 de mayo de 2018.

3. Procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de inspección en España

El artículo 145 de la LGT dispone que el procedimiento de inspección tiene por objeto *«comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones»*. El mismo artículo agrega que esa comprobación *«tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones»*, de forma tal que la investigación permita *«descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios»*.

Debido a que el propósito de este trabajo no es profundizar en las particularidades del procedimiento de inspección, lo cual requeriría un análisis aparte, basta con señalar, siguiendo a CASANA MERINO, que este *«es el más complejo entre los procedimientos tributarios de comprobación e investigación»*⁶¹. Comparado con los procedimientos de verificación de datos y de comprobación limitada, *«en el procedimiento de inspección la Administración dispone de más potestades de comprobación e investigación y de un plazo más amplio para comprobar, a la vez que se incrementan las formalidades que exige la tramitación»*⁶².

Ahora bien, como se indicó, en el desarrollo de un procedimiento de inspección pueden surgir hechos que merezcan no solo una investigación para practicar una liquidación y corregir las declaraciones tributarias, sino también para sancionar el incumplimiento de obligaciones tributarias. Es importante destacar que si bien los sujetos pasivos pueden ser sancionados con cualesquiera de las infracciones tributarias contempladas en los artículos del 191 al 206 de la LGT, algunas de estas tienen más tendencia a derivar de un procedimiento de inspección.

Verbigracia, infracciones tributarias por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación (art. 191 LGT)⁶³, por incumplir la obligación de presentar en forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192 LGT), por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes (art. 195 LGT), entre otras. Independientemente de la infracción tributaria que se pretenda imponer, debe resaltarse que con fundamento en el artículo 208 de la LGT, los procedimientos para su imposición se tramitan de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

61 Casana Merino, Fernando, *Las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Ediciones Arazandi, 2.^a ed., Navarra, 2021, p. 170.

62 Loc. Cit.

63 De hecho, de acuerdo con el Tribunal Supremo esta infracción administrativa está íntimamente conectada a la liquidación. [FD tercero, sentencia 2687/2020 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687)].

BERTRÁN GIRÓN reflexiona que en la práctica esta separación es más «*formal que de fondo y ello, sin duda, tiene sus efectos en la forma de inicio del procedimiento cuando trae causa en un procedimiento de aplicación de los tributos*»⁶⁴. De acuerdo con la autora, esto sucede debido a que⁶⁵: el procedimiento sancionador puede ser instruido por el mismo funcionario que se encargó del procedimiento de aplicación de los tributos⁶⁶, se faculta a que los datos y las pruebas obtenidas en el procedimiento de aplicación de los tributos se incorporen al sancionador (art. 210.2 LGT), el obligado puede renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 208.1 LGT) y a que, en caso de que se interponga una reclamación económico-administrativa contra una sanción, si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que deriva, esta se acumulará a aquella (art. 230.1 LGT).

No procede analizar las ventajas o desventajas de la tramitación separada o conjunta de procedimientos, ni ahondar en las reflexiones que ello puede suscitar, pues dista del objetivo del presente trabajo. Por esta razón, en los siguientes párrafos el análisis se centrará en el desarrollo del procedimiento sancionador desde su inicio hasta su terminación, particularmente en casos de tramitación separada.

3.1. Singularidades del procedimiento

3.1.1. En la iniciación

El artículo 209.1 de la LGT establece que «*el procedimiento sancionador en materia tributaria iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente*». En el caso de los procedimientos sancionadores derivados de un procedimiento de inspección, el artículo 25.1 del RRSST aclara que el órgano competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador será el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe designe otro diferente.

El acuerdo sancionador al que refiere el artículo 209.1 de la LGT es tan solo un acto preparatorio o de instrucción del procedimiento, el cual contiene indicios de la comisión de una infracción administrativa, mas no equivale a una resolución sancionadora. Así, de conformidad con el artículo 22 del RRSST, ese acuerdo sancionador debe contener la identificación de la persona o entidad presuntamente responsable, conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, el órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor, y la indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

64 Bertrán Girón, María, Capítulo IV: Procedimiento Sancionador. En Merino Jara, Isaac (Coord.), *Infracciones tributarias y delitos fiscales*, Ed. Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., 1.ª ed., Madrid 2022, p. 330.

65 Loc. Cit. 330.

66 Artículo 25 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el RRSST.

Un aspecto que resulta relevante para el presente trabajo es lo dispuesto en el artículo 209.2 de la LGT. Esta norma establece que los procedimientos sancionadores que se inicien como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración, verificación de datos, comprobación o inspección, no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de seis meses⁶⁷ desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Es decir, si dentro de los seis meses siguientes a la notificación de la liquidación o resolución la Administración no notifica el acuerdo sancionador, el plazo habrá caducado. Este tema será abordado con mayor detalle en un apartado siguiente.

3.1.2. En el desarrollo

En cuanto al desarrollo del procedimiento, el artículo 210.1 de la LGT establece que el procedimiento sancionador se regirá por las normas especiales del artículo 99 del mismo texto legal, entre las que se encuentran la obligación de la Administración de facilitar a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos, la negativa a presentar documentos no exigidos por la normativa tributaria, y el derecho obtener copia del expediente administrativo, entre otras. Por otro lado, el artículo 210.2 de la LGT dispone que los datos, pruebas o circunstancias obtenidas en los procedimientos de aplicación de los tributos que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador *«deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución»*.

A mi entender, esta disposición normativa colisiona con la finalidad de la separación de procedimientos del artículo 208.1 de la LGT, ya que los datos declarados por el obligado tributario en el procedimiento de inspección pueden ser utilizados en el procedimiento sancionador. Esta disyuntiva genera otro problema: en los procedimientos de inspección, como parte de las actuaciones de comprobación e investigación, los sujetos pasivos se ven coaccionados por la Administración a aportar información que posteriormente puede resultar en una sanción en su contra, vulnerando así el principio de inocencia protegido por el artículo 24 de la CE.

De acuerdo con el artículo 210.3 de la LGT, en el desarrollo del procedimiento sancionador, la Administración puede adoptar medidas cautelares con fundamento en el artículo 146 de la misma ley, las cuales podrán consistir en el pre-cinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamientos de datos. Es relevante mencionar que estas medidas deben ser proporcionales y limitadas temporalmente para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias.

⁶⁷ Este plazo era de tres meses, fue reformado por Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

El artículo 210.4 de la LGT dispone que, concluidas las actuaciones, se formulará al obligado tributario una propuesta de resolución sancionadora *«en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad»*. Esta propuesta concretará la sanción, indicando expresamente los criterios de graduación aplicados. Una vez notificada, el interesado tendrá un plazo de quince días hábiles para presentar los alegatos, documentos y prueba que considere pertinentes⁶⁸.

Finalmente, en línea con el artículo 23.6 del RRSST y según HERMOSÍN ÁLVAREZ, del artículo 210 de la LGT se pueden diferenciar dos modalidades de tramitación del procedimiento sancionador tributario. Por un lado, está la modalidad ordinaria, *«en la que el órgano instructor llevará a cabo todas la fases del procedimiento (iniciación, obtención de pruebas, formulación de propuestas para dar trámites a las alegaciones y resolución del expediente)»*, y por otro, está la denominada «tramitación abreviada», derivada del artículo 210.5 de la LGT.

Este último artículo establece que *«cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación»*⁶⁹. Luego, se notificará al interesado, otorgándole un plazo de quince días hábiles para que alegue lo que considere pertinente y presente los documentos y pruebas que estime oportunos. Así, reflexiona la autora citada, *«un mismo documento contendrá el inicio del procedimiento sancionador y la propuesta de sanción, indicándosele al interesado que de no aportar nuevos elementos de prueba ni formular alegaciones, el Inspector Jefe emitirá la resolución en base a la propuesta inicial»*⁷⁰.

3.1.3. En la terminación

De acuerdo con el artículo 211 de la LGT, el procedimiento sancionador puede concluir de dos maneras: mediante resolución o por caducidad. En el apartado siguiente se profundizará en la terminación por caducidad, que es objetivo principal del presente trabajo. Por ahora, es importante señalar que el artículo 24 del RRSST dispone que *«el órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas»*, caso en el cual deberá formularse una nueva propuesta de resolución y se le otorgará al interesado un nuevo plazo de quince días hábiles para formular alegatos y ofrecer pruebas.

68 Es importante valorar que el artículo 23.4 del RRSST permite presentar alegatos y pruebas incluso antes de la notificación de la propuesta.

69 Hermosín Álvarez, Montserrat, Capítulo IV: Procedimiento Sancionador, 2. Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria. En Merino Jara, Isaac (Coord.), *Infracciones tributarias y delitos fiscales*, Ed. Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., 1.ª ed., Madrid 2022, p. 348.

70 Hermosín Álvarez op. Cit., p. 352.

Conforme al artículo 211.3 de la LGT, la resolución expresa del procedimiento sancionador *«contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad financiera y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda»*. Ello se complementa con el artículo 24.3 del RREST, el cual dispone que la resolución notificada al obligado deberá hacer mención a los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, los plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos, el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta, eventuales reducciones, y la no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa.

Por otro lado, es relevante mencionar que el artículo 211.1 de la LGT regula la posibilidad de una resolución tácita del procedimiento sancionador, que ocurre cuando, dentro un procedimiento sancionador iniciado como resultado de una inspección, el interesado manifiesta su conformidad a la propuesta de resolución. En tal caso, según esta disposición normativa, *«se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, si necesidad de nueva notificación expresa al efecto»*.

En relación con la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de una inspección, el artículo 25.5. del RREST establece que si el interesado manifiesta su disconformidad con la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará una resolución motivada. Por el contrario, según el artículo 25.6, si el interesado expresa su conformidad con la propuesta, *«se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de una nueva notificación expresa al efecto»*, a menos que dentro de ese plazo el órgano competente notifique un acuerdo en el que rectifique errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar actuaciones, dicte resolución expresa confirmando la propuesta o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta.

Concluido el procedimiento sancionador tributario, el artículo 212 de la LGT otorga el derecho a los administrados de recurrir el acuerdo de resolución. De acuerdo con el inciso 1) de dicha norma, en el caso de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, *«se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda»*. El artículo 212.2 añade que se puede recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1) del artículo 188 de la LGT⁷¹, siempre que no se impugne la regularización.

Finalmente, el artículo 212.3 establece que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción produce los

71 Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de la LGT.

siguientes efectos: (a) la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa, (b) no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

3.2. Caducidad del procedimiento y efectos jurídicos que produce

Al tenor del inciso f) del artículo 8 de la LGT, el establecimiento y la modificación de los plazos de caducidad es reserva de ley tributaria. Por esta razón, el artículo 100.1 del LGT establece que los procedimientos tributarios podrán terminar mediante resolución, desistimiento, renuncia, imposibilidad material de continuarlos por causas sobrevenidas y la caducidad —entendida como el «*modo de extinción del derecho por el mero transcurso del tiempo*» (FD 2º)⁷²—, entre otras. Desde otra visión, GOMÉZ ZAMORA define la caducidad del procedimiento como «*una forma anticipada del procedimiento como reacción frente a la Administración al superarse el plazo máximo legalmente fijado para tramitarlo*»⁷³.

En este sentido, respecto a los procedimientos sancionadores tributarios, es plausible aseverar que la LGT regula al menos dos límites temporales de caducidad, uno en torno al inicio (art. 209.2) y otro respecto a su terminación (art. 211.2 y 211.4). La redacción vigente del artículo 209.2 de la LGT establece que aquellos procedimientos sancionadores «*que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución*».

De acuerdo con esta norma, cabe destacar que el Tribunal Supremo ha sentenciado que el plazo ahí previsto resulta aplicable «*para el inicio de un procedimiento sancionador a los supuestos de incoación de procedimientos sancionadores que traigan causa de un procedimiento previo, iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección*»; pero no para aquéllos procedimientos «*por infracción por no pre-*

72 En su análisis, el Tribunal señaló: «*La caducidad es un concepto nacido a principios del siglo XX en la doctrina alemana y de ella pasó a estudios monográficos en España y décadas más tarde, a toda la doctrina; tal como recuerda la sentencia de 12 de febrero 1996, este concepto entró en la jurisprudencia a partir de la sentencia de 30 de abril 1940, que dice que genera decadencia del derecho en forma automática, o como dice la de 12 de junio 1997, modo de extinción de un derecho por el mero transcurso del tiempo, o la de 10 de julio 1999, término en donde fenece por el transcurso del tiempo señalado para ejercitar una acción. Es decir, como conclusión, es el modo de extinción del derecho por el mero transcurso del tiempo*» [FD 2º, sentencia núm. 7940/2012, de 30 de noviembre de 2012, (ECLI:ES:TS:2012:7940)].

73 Gómez Zamora, Leopoldo et al., Capítulo I. Introducción y Conceptos. En Gómez Zamora, Leopoldo (Coord.), *La inactividad y el silencio de la Administración*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, p. 65.

sentar a tiempo o presentar extemporáneamente la declaración resumen anual del IVA»⁷⁴. De acuerdo con lo anterior, el plazo de caducidad del artículo 209.2 es aplicable a los procedimientos sancionadores derivados de una inspección.

En relación con esta primera modalidad de caducidad, DE DIEGO DIEZ destaca que no se está «ante la caducidad (perención) de un procedimiento sancionador puesto que, en realidad, aun no ha llegado a incoarse»⁷⁵. Así, resalta que en este caso «lo que caduca es la posibilidad de iniciar tal procedimiento y, con ello, caduca también la posibilidad de ejercitar la potestad sancionadora en el caso concreto»⁷⁶. Con base en lo anterior, el plazo de seis meses regulado en el artículo 209.2 de la LGT incorpora un plazo preclusivo para iniciar el procedimiento sancionador, de manera que los efectos jurídicos que produce es que, una vez alcanzado, la Administración está impedida para castigar al sujeto infractor.

De acuerdo con CASANA MERINO, la finalidad de este plazo de seis meses es «garantizar al presunto infractor suficientemente su derecho de defensa, y que conozca de forma anticipada los hechos que son base de la sanción»⁷⁷. Precisamente para asegurar el derecho de defensa y la seguridad jurídica de los obligados tributarios, la Sección Segunda del Tribunal Supremo ha admitido en su jurisprudencia que se puede iniciar un procedimiento sancionador antes de practicar y notificar una liquidación⁷⁸.

Así las cosas, no es posible comenzar un procedimiento sancionador después de los seis meses desde la notificación del acuerdo de liquidación, pero sí se permite iniciarlo previo a esa comunicación. Esta facultad también fue reconocida por la Sección Segunda del Tribunal Supremo en la STS 2687/2020, por la cual afirmó que el artículo 209.2 de la LGT «no establece –para ningún tipo de infracción tributaria– que el procedimiento sancionador solo pueda instruirse después de que se haya dictado la liquidación de la que trae causa». Al contrario, agrega en su análisis, «existen preceptos reglamentarios de los que bien podría

74 FD primero, sentencia núm. 2237/2021 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de mayo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2237)

75 De Diego Díez, L. Alfredo, *Tratamiento y efectos de la caducidad en el procedimiento sancionador*. Ed. Colex, S.L., A Coruña (Galicia), 2020, p. 49.

76 De Diego Díez op. Cit., p. 49.

77 Casana Merino, Fernando, *Las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Ediciones Arazandi, 2.^a ed., Navarra, 2021, p. 286.

78 El Tribunal Supremo ha sentenciado que: «si bien en estos casos el resultado final de la liquidación delimita y determina el alcance de la infracción y las consecuencias derivadas, ni existe norma legal que imponga que hasta que no se produzca el resultado del procedimiento inspector mediante la oportuna liquidación no procede iniciar el procedimiento sancionador, ni se explica por la recurrente, ni encontramos razón alguna, sobre la base de principios generales, garantías y derechos, especialmente el de defensa en plenitud, o normas imperativas de obligada observancia, por los que no pueda iniciarse el procedimiento sancionador ante la concurrencia de hechos determinantes de una/s propuesta/s de liquidación/es en la que concurra la conducta de dejar de ingresar. Es más, resulta obvio que a mayor inmediatez entre la producción de los hechos constitutivos de una infracción y el ejercicio del derecho a defenderse, mejor se procura la defensa plena y la propia seguridad jurídica; y desde luego, de manera acabada el conocimiento de los datos necesarios sobre los que se hace la imputación, se logra cuando existe una propuesta de liquidación». [FD quinto, sentencia núm. 2987/2012 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 26 de abril de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:2987)].

inferirse que dicho procedimiento puede iniciarse sin que se haya practicado aun la liquidación» (FD 3º)⁷⁹.

En el FD 5º de dicha sentencia, el Tribunal Supremo recalca *«que la LGT faculta a la Administración tributaria a iniciar un procedimiento sancionador antes de haberse dictado y notificado el acto de liquidación que pone fin al procedimiento inspector»*, y que ello no vulnera los derechos a ser informado de la acusación de defensa del obligado tributario. Otro aspecto relevante de ese antecedente es la posibilidad de que la notificación de la liquidación y la sanción coincidan en el tiempo, como señala el casacionista en su recurso⁸⁰.

A mi criterio, y en consonancia con lo expresado en la introducción de este trabajo, el artículo 209.2 de la LGT busca evitar dilaciones indebidas para garantizar una justicia pronta y cumplida, asegurando con ello el bien común del administrado. Como reflexiona GONZÁLEZ CAMACHO, no puede hablarse de tutela judicial efectiva en asuntos con excesivo retraso, razón por la cual la tutela *«exige una reducción razonable de los extensos y alambicados procedimientos»*⁸¹. Esta postura también es defendida por ALMUDÍ CID, para quien la caducidad en los procedimientos sancionadores tiene su fundamento en el principio de seguridad jurídica y en criterios de economía y eficacia⁸².

La segunda manifestación de la caducidad de la LGT se encuentra en el citado artículo 211, el cual menciona en su inciso 1) que *«el procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad»*. De forma expresa, el artículo 211.2 de la LGT señala que *«el procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento»*. En este contexto, el *dies a quo* del plazo de seis meses es con la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento sancionador, no desde que se acuerda su inicio, se dicta el acto o se ordena su iniciación. Por otra parte, el *dies a quem* corresponde a la fecha en que se notifica o se intenta notificar⁸³ la resolución sancionatoria.

En otro orden de ideas, el artículo 211.4 del mismo texto legal precisa que el vencimiento del plazo de seis meses estipulado en el inciso 2) *«sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento»*. Además, se añade que *«la declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a ins-*

79 De forma más concreta, el Tribunal Supremo manifestó: *«el inicio del procedimiento sancionador puede producirse cuando el expediente de gestión o de inspección se encuentra todavía en fase de instrucción y se están llevando a cabo actuaciones de comprobación o de investigación, sin que, en ningún momento, esté previsto que sea precisa la previa notificación a la persona o entidad «presuntamente responsable» de la liquidación tributaria de la que el procedimiento sancionador trae causa para que este pueda iniciarse»*. [FD tercero, sentencia núm. 2687/2020 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de 23 de julio de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:2687)].

80 En el análisis del caso, en el FD 6º, el Tribunal Supremo concluye que, en caso de que esto ocurra, simplemente *«se produce una tramitación conjunta en el tiempo —que no confundida— de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimiento sancionador que no conlleva una quiebra al principio de separación de procedimientos»*.

81 González Camacho, Oscar, *La Justicia Administrativa frente a la inactividad material de la Administración Pública* [Tesis doctoral, Universidad de Alcalá], 1998, p. 114.

82 Almudí Cid, José Manuel, *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Ed. Tirant lo Blanch, 1.ª ed., Valencia 2022, p. 254.

83 Artículo 104.2 de la LGT.

tancia del interesado», lo que tendrá como efecto jurídico el archivo de las actuaciones e impedirá el inicio de un nuevo procedimiento sancionador. De este modo, cuando el procedimiento concluye por caducidad, la Administración tributaria no puede ejercer nuevamente su acción sobre la misma conducta, brindando una alta protección garantista en virtud del principio *non bis in idem*.

Según CASANA MERINO, el artículo 211 de la LGT «*atribuye a la caducidad en el procedimiento sancionador un efecto mucho más radical que el que tiene la caducidad en otros procedimientos desfavorables o de gravamen, como el de verificación de datos o el de comprobación limitada*»⁸⁴, así como en comparación con el procedimiento sancionador tributario y el sancionador administrativo general⁸⁵. Esta particularidad también es analizada por DE DIEGO DIEZ, quien considera que el citado artículo «*rompe con la característica general de la caducidad, según la cual procedimiento caducado no impide la iniciación de otro procedimiento por los mismos hechos, si no ha transcurrido el plazo de prescripción [arts. 25.1.b) y 95 de la LPAC]*»⁸⁶.

Al respecto, el artículo 25.1.b) de la LPAC básicamente establece que en los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido por ley sin que se haya dictado y notificado la resolución expresa, producirá la caducidad del procedimiento sancionadora. Sin embargo, el artículo 95 de la LPAC destaca que «*en los casos en los que sea posible la iniciación de un nuevo procedimiento por no haberse producido la prescripción, podrán incorporarse a éste los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse producido la caducidad*».

En otras palabras, a diferencia del procedimiento sancionador tributario, los procedimientos sancionadores administrativos ordinarios permiten iniciar un nuevo procedimiento si el primero caduca. Esto juega en favor de los administrados sobre los cuales recae el *ius puniendi* de la Administración tributaria, ya que, si el primer procedimiento seguido en su contra caduca, el órgano competente no podrá iniciar otro por los mismos hechos. En mi criterio, para garantizar el principio *non bis in idem*, que deriva del principio de inocencia del artículo 24 de la CE y del artículo 180 de la LGT, esta regla debería aplicarse no solo a los procedimientos sancionadores tributarios, sino de modo general a cualquier otro procedimiento administrativo sancionador,

En conclusión, se vislumbra con claridad que en el ordenamiento jurídico español la caducidad es una herramienta jurídica que está expresamente regulada en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de una inspección. Como se indicó, esta regulación tiene al menos dos manifestaciones

84 Casana Merino, Fernando, *Las infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Ediciones Arazandi, 2.ª ed., Navarra, 2021, p. 295.

85 Loc. Cit. 295.

86 El autor enfatiza en que este tipo de caducidad tiene carácter extintivo, pues «*la Administración tributaria solo dispone de una oportunidad para ejercitar la potestad sancionadora en el caso concreto. Si la desaprovecha por exceder el plazo máximo en que debe notificar la resolución definitiva, ya no tendrá posibilidad alguna de perseguir al presunto infractor por esa específica infracción. En esta materia, la caducidad del procedimiento implica también la definitiva caducidad del ejercicio de la potestad sancionadora respecto del ilícito perseguido*». De Diego Díez, L. Alfredo, *Tratamiento y efectos de la caducidad en el procedimiento sancionador*. Ed. Colex, S.L., A Coruña (Galicia), 2020, p. 52-53

principales: el plazo máximo para que la Administración inicie el procedimiento desde la notificación de la liquidación o resolución de la inspección, y el plazo para la terminación del procedimiento sancionador. A partir de este análisis, en la siguiente sección del presente trabajo se examinará si este mecanismo procesal puede aplicarse, aunque sea de forma matizada, en el ordenamiento jurídico costarricense.

4. Procedimiento sancionador tributario derivado de un procedimiento de inspección en Costa Rica

Antes de exponer las singularidades del procedimiento sancionador derivado de un procedimiento de inspección en Costa Rica, resulta necesario realizar algunas consideraciones muy breves sobre las potestades de la Administración tributaria para gestionar y fiscalizar los tributos. Esto permitirá comprender cómo, a partir de una actuación de comprobación e investigación (actuación fiscalizadora o de inspección), puede surgir una infracción administrativa.

En materia de inspección, el artículo el artículo 124 del CNPT faculta a la Administración a determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible o mediante estimación, cuando no se hayan presentado declaraciones tributarias o cuando las presentadas sean objetadas por la autoridad por considerarlas falsas, ilegales o incompletas. De conformidad con el artículo 126 del CNPT, tales determinaciones de oficio serán previas (actuaciones de comprobación abreviada o formal) o definitivas (actuaciones de control intensivo cuyo objeto es comprobar la situación tributaria de los sujetos pasivos).

El artículo 112 del RPT establece que tendrán consideración de liquidaciones previas aquellas catalogadas como de «control extensivo», es decir, aquellas en las que se utilizan los datos y elementos de prueba que estén en poder de la Administración, sin que se pueda extender al examen de los libros contables, o en las que se realiza únicamente una comprobación de mera constatación de la existencia de errores aritméticos o de derecho en la declaración. Mientras tanto, tendrán consideración de liquidaciones definitivas aquellas cuyo fin es verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes materiales de los contribuyentes para propiciar la regularización correspondiente.

Ambos procedimientos de inspección comienzan con la notificación de un acto administrativo de inicio de actuaciones, el cual debe cumplir con una serie de requisitos formales. Entre las principales diferencias procedimentales, según lo estipulado en el artículo 130 del CNPT y el artículo 125 del RPT, en las liquidaciones previas, una vez notificado el inicio del procedimiento, los sujetos pasivos disponen de un plazo de tres días hábiles para rectificar, por una única vez, sus declaraciones tributarias⁸⁷. De otro lado, el artículo 130 del CNPT y los artículos 140 y 143 del RPT disponen que, una vez notificado el inicio de actua-

⁸⁷ Tanto el artículo 130 del CNPT como el artículo 125 del RPT, disponen que las rectificaciones efectuadas después de los tres días hábiles del inicio de la actuación tendrán el carácter de petición, por lo que su aprobación o denegatoria será incorporada en el acto administrativo de determinación.

ciones, no procede la presentación de declaraciones tendentes a rectificar el impuesto y período objeto de las actuaciones⁸⁸.

En cuanto al desarrollo de las actuaciones de inspección, el artículo 144 del CNPT establece que una vez concluidas las actuaciones fiscalizadoras o de comprobación abreviada, los órganos actuantes de la Administración deberán proponer al sujeto pasivo, mediante un procedimiento definido reglamentariamente, la regularización que corresponda. La misma norma agrega que en caso de que el sujeto pasivo no regularice su situación, se continuará el procedimiento trasladándose las observaciones o los cargos que se le formulen.

El artículo 177 del RPT establece que una vez manifestada la posición del sujeto pasivo con la propuesta de regularización, independientemente de su conformidad o no con la misma, la Administración tributaria deberá notificar la infracción que se presume mediante un acto preparatorio denominado «Traslado de Cargos Sancionador». De esta manera, lo usual es que, se trate de una liquidación previa o definitiva, un procedimiento de inspección esté siempre acompañado de un procedimiento sancionador.

Como se mencionó anteriormente, si bien la Administración tributaria puede imponer multas por omisión de la presentación de declaraciones tributarias, resistencia a actuaciones administrativas de control, incumplimiento en el suministro de información, por no emitir facturas, entre otras, la infracción administrativa que por excelencia acompaña a un procedimiento de inspección es la regulada en el artículo 81 del CNPT, la cual sanciona la presentación de declaraciones autoliquidativas inexactas por el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos.

En la práctica, la Administración notifica al obligado el inicio de un procedimiento de inspección, en el cual se lleva a cabo una investigación y comprobación de la declaración tributaria, seguida de una comunicación de propuesta de regularización. Aunque este tema se detallará más adelante, es importante destacar que el procedimiento sancionador no tiene, en sentido estricto, un acto formal de inicio de actuaciones, sino que, junto a la propuesta de regularización del procedimiento de inspección, se comunica al sujeto pasivo la infracción administrativa del artículo 81 del CNPT.

Tras esta breve recapitulación de las actuaciones de comprobación e investigación en el ordenamiento jurídico costarricense, procede ahora analizar el desarrollo del procedimiento de sancionar derivado de una inspección, desde su inicio hasta su terminación.

⁸⁸ No obstante, el artículo 130.5 del CNPT señala que el sujeto pasivo puede plantear después del inicio de actuaciones y hasta la finalización del procedimiento, una petición de rectificación sujeta a la aprobación por parte de los órganos actuantes de la Administración tributaria.

4.1. Singularidades del procedimiento

4.1.1. En la iniciación

Al igual que el ordenamiento jurídico español, en Costa Rica el procedimiento sancionador tributario derivado de una inspección siempre inicia de oficio. Sin embargo, no inicia mediante un acuerdo o un acto de inicio en sentido estricto, sino directamente mediante una propuesta de resolución, actualmente denominado «traslado de cargos sancionador» según se explicará de seguido.

Esto es así porque el procedimiento sancionador tipificado en el artículo 81.1.b) del CNPT tiene carácter absolutamente accesorio a la inspección⁸⁹, es decir, está directamente vinculado a las actuaciones de comprobación e investigación. Resulta relevante mencionar que el artículo 153 del CNPT establece que para iniciar el procedimiento sancionador por las infracciones establecidas en el artículo, «*no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado vía administrativa*».

El primer párrafo del artículo 150 del CNPT dispone que, tratándose de las infracciones administrativas de deberes formales (que no incluye la tipificada en el artículo 81 del CNPT), el procedimiento sancionador iniciará mediante una propuesta motivada. Debido a un error de técnica legislativa, esta disposición añade que la Administración, dentro de los cinco días hábiles siguientes, dictará una resolución imponiendo una sanción. Como se advierte, esta norma presenta una deficiencia legislativa, ya que no permite al obligado tributario presentar alegatos ni ofrecer pruebas contra la propuesta motivada.

En sentido similar, el segundo párrafo del artículo 150 del CNPT precisa que tratándose de la infracción administrativa del artículo 81 del mismo texto legal «*el procedimiento se iniciará mediante la notificación de una resolución que se hace referencia en el párrafo anterior*»⁹⁰. Esa resolución corresponde a la propuesta motivada, contra la cual el contribuyente debería poder presentar alegatos y pruebas para ejercer su derecho de defensa.

89 Esto ha sido confirmado por el TCA, órgano jurisdiccional que ha sentenciado: «Desde este plano, la complementariedad de ambos procedimientos es más que evidente, a la postre, uno justifica el otro y se entrelazan, dado que la determinación produce los insumos para la sanción y esta última genera el efecto disuasivo que como aspecto final (ratio), busca el ejercicio fiscalizador sancionatorio». Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 113-2013, de 9 de setiembre de 2013.

90 El párrafo anterior literalmente señala: «Artículo 150 - Procedimientos para sancionar. El expediente sancionador, tratándose de las infracciones administrativas tributarias de los deberes formales, así como de las establecidas por los artículos 80 y 80 bis de este Código, se iniciará mediante una propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias. Ante esa propuesta, el titular del órgano de la administración territorial o de grandes contribuyentes que esté tramitando el expediente dictará la resolución imponiendo la sanción, si así corresponde, dentro de los cinco días hábiles siguientes. La resolución debe estar debidamente fundamentada y cumplir los requisitos que le sean aplicables del artículo 147 de este Código».

Debido al grave error en la redacción de dicha norma, la Dirección General de Tributación se vio en la obligación de emitir la Directriz DGT-D-12-2014, de 9 de octubre de 2014, titulada *«Notificación de la propuesta motivada en el procedimiento sancionador y plazo para presentar alegatos y pruebas»*. En este documento, la Dirección General de Tributación concluyó que no podía ignorarse *«la previa notificación al interesado para que ejerza la defensa sobre los hechos que fundamentan la resolución sancionatoria, decidiéndose que se notifique la Propuesta Motivada, en aras de salvaguardar el debido proceso y el derecho de defensa de los obligados tributarios»*.

Así las cosas, en la actualidad el procedimiento sancionador tributario inicia con la notificación de un acto instructor o de carácter preparatorio conocido como «propuesta motivada» para infracciones administrativas de deberes formales. En el caso de los procedimientos sancionadores derivados de una inspección también se inicia con la notificación de un acto instructor, pero en este caso se le denomina «traslado de cargos sancionador»⁹¹.

Esta norma reglamentaria señala que una vez manifestada la posición del sujeto pasivo con la propuesta de regularización, independientemente de su conformidad o no con la misma, la Administración Tributaria *«deberá notificar la infracción que se presume mediante el traslado de cargos sancionador»*. El artículo adiciona que cuando corresponda, dicho traslado de cargos sancionador deberá indicar si el sujeto pasivo dispone del derecho a la reducción de las sanciones establecidas en el inciso b) del artículo 88 del CNPT. De lo contrario, deberá indicarse que de reparar el incumplimiento, podrá beneficiarse de la reducción de la sanción que establecen los incisos b) y c) del citado artículo 88.

El CNPT ni tampoco el RPT regulan el contenido mínimo que debe contener el traslado de cargos sancionador. No obstante, generalmente incluye la identificación de la persona o entidad responsable, un apartado con los antecedentes de la inspección, otro con la tipificación y calificación de la infracción (leve, grave o muy grave), otro más con la imposición de la infracción, otro con la posibilidad de reducirla y uno último con el derecho a impugnarla.

Finalmente, un aspecto que merece especial atención en cuanto al inicio del procedimiento sancionador, es que el párrafo tercero del artículo 74 del CNPT establece que *«en los supuestos del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 de este Código, la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de la infracción que se presume y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que el acto administrativo de liquidación de oficio quede firme»*. Es decir, la notificación del traslado de cargos sancionador interrumpe el plazo de prescripción de la acción para aplicar la sanción del artículo 81 del CNPT⁹².

91 Esto se debe a una reforma practicada mediante Decreto Ejecutivo N° 41330-H, de 6 de julio de 2018, denominado «Reforma Reglamento de Procedimiento Tributario», por la cual se adicionó un artículo 171 bis al RPT.

92 El TFA ha establecido: *«De ahí que debe interpretarse que la Propuesta de Resolución Sancionadora que se comunica junto con la Propuesta Provisional de Regularización, dentro de un procedimiento de control tributario, es el acto donde se presume la sanción a imponer y por lo tanto es el*

4.1.2. En el desarrollo

A diferencia del ordenamiento jurídico español, la normativa costarricense no establece explícitamente que los datos, pruebas o circunstancias obtenidas en las actuaciones de comprobación e investigación puedan ser incorporadas o utilizadas en el procedimiento sancionador. Sin embargo, en la práctica se asume que es así, ya que el apartado de «Tipificación y calificación de la infracción» del traslado de cargos sancionador incluye una transcripción de los hallazgos de la Administración en la inspección. De esta forma, en la eventualidad de que la inspección sea anulada o revocada, el procedimiento sancionador también lo será por depender del primero⁹³.

En el mismo sentido que España, a mi juicio esta práctica de la Administración entra en conflicto con el principio de inocencia tutelado en el artículo 39 de la Constitución Política de Costa Rica, del cual emana el derecho a no auto-incriminarse. Lo anterior, debido a que el obligado tributario está, de cierta manera, coaccionado a aportar información y datos durante el procedimiento de inspección, cuyo objetivo es verificar presuntas omisiones o correcciones en las declaraciones tributarias, mas no imponer sanciones utilizando esa misma documentación en su contra.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 171 bis inciso 2) del RPT, notificado el traslado de cargos sancionador, el obligado tributario puede impugnar por escrito o por los medios electrónicos que establezca la Administración *«las observaciones o cargos formulados por los órganos actuantes, debiendo en tal caso especificar los hechos y las normas jurídicas en que fundamenta su reclamo y alegar las defensas que considere pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyan, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas»*. El obligado puede manifestar su conformidad con la sanción, con la posibilidad de reducir la multa, o impugnarla en un plazo de diez días hábiles siguientes a la notificación del traslado de cargos sancionador.

primer acto interruptor de la prescripción, quedando suspendido el cómputo del plazo hasta la firmeza de la resolución determinativa». Tribunal Fiscal Administrativo, fallo núm. 678-S-2018, de 19 de octubre de 2018. Es importante mencionar que el traslado de cargos sancionador antiguamente se denominaba «Propuesta de Resolución Sancionadora».

93 Verbigracia, el TFA ha expresado: *«En consecuencia, y por razones de legalidad, se hace imperioso declarar igualmente la nulidad del presente procedimiento sancionatorio, puesto que carece de algunos de sus elementos esenciales, cual es la existencia de un procedimiento determinativo firme, mediante el cual se hayan determinado, demostrado o imputado la existencia de omisiones o inexactitudes por parte del contribuyente, y que son la génesis de las conductas que se pretenden sancionar por esta vía. Así bien, en el caso de autos, no está presente el presupuesto procesal necesario para imponer la referida sanción por inexactitud del indicado artículo 81 del Código Tributario, toda vez que la multa impuesta se fija en función de los montos establecidos en aquel acto determinativo; y en el caso bajo examen, resulta que el procedimiento determinativo que dio origen al presente procedimiento sancionatorio, ha sido anulado, por lo que éste carece del presupuesto objetivo para la imposición de la sanción, por cuanto la anulación de las conductas de fondo deja sin sustanciación las supuestas conductas reprochadas, careciendo de contenido el procedimiento sancionatorio incoado, y de fundamento para la acción represiva iniciada»*. Tribunal Fiscal Administrativo, fallo núm. 165-S-2023, de 16 de marzo de 2023.

Es importante considerar que si la impugnación se presenta fuera de plazo, la Administración no la considerará, pero el obligado tributario podrá presentar sus alegatos en las etapas recursivas subsiguientes. No obstante, la Administración está en la obligación de informar al interesado del carácter extemporáneo de la impugnación presentada.

4.1.3. En la terminación

En el caso costarricense, la única manera de concluir del procedimiento sancionador es mediante resolución expresa del órgano competente⁹⁴, ya que la caducidad no está regulada explícitamente en ninguna norma del CNPT. Así, el artículo 171 bis inciso 4) del RPT establece que, presentada o no la impugnación contra el traslado de cargos sancionador, la Administración debe emitir la resolución sancionadora, la cual confirmará o no dicho acto administrativo preparatorio.

Sin embargo, debe valorarse que conforme al artículo 186 del CNPT, la Administración está impedida de emitir la resolución sancionadora hasta que el acto administrativo que determina la obligación tributaria adquiera firmeza. En otras palabras, si el sujeto pasivo manifiesta su disconformidad con la propuesta de regularización e impugna el procedimiento, este continuará su fase recursiva hasta agotar vía administrativa con el fallo del TFA, período en que el procedimiento sancionador estará suspendido.

Es necesario destacar que el artículo 153 del CNPT faculta a la Administración a dictar el acto final sancionatorio inmediatamente después de haberse emitido el acto final en el procedimiento de inspección, lo cual contraviene el citado artículo 186 del CNPT que, como se indicó, prohíbe emitir la resolución sancionadora hasta que el acto determinativo no sea firme. Esta contraposición de normas fue resuelta por el TFA, quien por fallo núm. 471-S-2018 indicó que *«la Administración se encuentra facultada para emitir la resolución sancionatoria del artículo 81 del Código Tributario, más no comunicarla, sino hasta tanto que la resolución determinativa o acto de liquidación de oficio haya adquirido firmeza, en razón de que es a través de la notificación de la resolución que la misma surte efecto»*⁹⁵.

Una vez notificada la resolución sancionadora, el párrafo final del artículo 150 del CNPT faculta al sujeto pasivo a interponer recurso de revocatoria en un plazo de treinta días hábiles ante la mismo órgano que dictó el acto administrativo. Contra la resolución que resuelva dicho recurso, el obligado podrá interponer recurso de apelación en un plazo de treinta días hábiles para conocimiento del TFA, quien dará por agotada la vía administrativa del procedimiento sancionador.

94 Así lo establece el artículo 152 del CNPT.

95 Tribunal Fiscal Administrativo, fallo núm. 471-S-2018, de 6 de agosto de 2018.

4.2. La caducidad del procedimiento y efectos jurídicos que produce

En Costa Rica la caducidad no está expresamente regulada en el CNPT, ni para procedimientos sancionadores tributarios, ni para ningún otro procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que no configura una forma anticipada de terminación del proceso. Sin embargo, es necesario valorar que el artículo 155 del CNPT establece que *«en materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se deben aplicar las disposiciones generales de procedimiento administrativo»*. Nótese que dicha disposición normativa presenta similitudes con los mencionados artículos 7 y 97 de la LGT, en el tanto permite acudir supletoriamente a las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

En torno a las disposiciones generales del procedimiento administrativo costarricense, el artículo 340.1 de la LGAP sí regula aspectos relacionados con la caducidad. De esta forma, su inciso primero dispone que *«cuando el procedimiento se paralice por más de seis meses en virtud de causa, imputable exclusivamente al interesado que lo haya promovido o a la Administración que lo haya iniciado, de oficio o por denuncia, se producirá la caducidad y se ordenará su archivo»*. Por otra parte, el artículo 341 añade que *«la caducidad del procedimiento no producirá por sí sola la caducidad o prescripción de las acciones del particular, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de tal caducidad o prescripción»*.

La PGR, actuando como órgano superior consultivo, técnico-jurídico de la Administración Pública⁹⁶, ha reconocido que, en el ámbito administrativo, la caducidad *«obedece a exigencias de celeridad en la administración para evitar la dilación excesiva de los procesos, la eficiencia, continuidad y regularidad de la actuación administrativa»*⁹⁷, es decir, mediante esta figura se busca frenar que la Administración Pública demore un tiempo excesivo en resolver procedimientos administrativos. En sentido similar, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, máximo órgano encargado de dirimir asuntos de naturaleza tributaria, ha indicado que, de conformidad con el artículo 340 de la LGAP, *«para que un procedimiento sea declarado caduco, han de materializarse los siguientes requisitos: 1. Que el procedimiento se paralice. 2. Que sea por un plazo superior a los seis meses. 3. Que no se haya dictado acto final. 4. Que la inercia sea atribuible a quien gestionó el procedimiento (en este caso la Administración)»*⁹⁸.

De este modo, aunque la caducidad no está expresamente regulada en materia tributaria, ergo, tampoco en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de una inspección, en mi criterio el artículo 155 del CNPT y el artículo 340 de la LGAP permiten a los obligados tributarios solicitar la caducidad de procedimientos iniciados de oficio por la Administración Tributaria que se paralicen por más de seis meses. Esto es fundamental para salvaguardar los princi-

96 Artículo 1 de la Ley 6815, de 27 de setiembre de 1982, Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

97 Procuraduría General de la República, dictamen C-256-2012, de 26 de octubre de 2012.

98 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 793-2021, de 8 de abril de 2021.

pios de celeridad y de justicia pronta y cumplida, tal como se recoge en el artículo 41 de la Constitución Política⁹⁹.

Como se indicó anteriormente, lo normal es que el procedimiento sancionador tributario derivado de una inspección inicie conjuntamente con este. Así, al notificar la propuesta de regularización del procedimiento de inspección, el sujeto pasivo será informado de la infracción administrativa cometida, según el artículo 81 del CNPT. En esta etapa, debido a las particularidades que presenta el ordenamiento jurídico, no sería posible alegar la caducidad del procedimiento sancionador en cuanto a su iniciación, a diferencia del ordenamiento jurídico español.

Por otra parte, debe tomarse en cuenta que, según el artículo 186 del CNPT, la Administración tributaria no puede notificar la resolución sancionadora (acto final del procedimiento) hasta que el procedimiento de inspección haya adquirido firmeza en vía administrativa. Durante este período, por mandato legal (artículo 186 del CNPT), el procedimiento sancionador tributario se encuentra suspendido, lo que imposibilita jurídicamente alegar la caducidad. Entonces, surge la siguiente interrogante, ¿cuándo podría solicitar el obligado la caducidad del procedimiento?

En mi opinión, la caducidad quedaría reservada para después de que el acto de determinación del tributo haya adquirido firmeza, ya sea porque el obligado ha recurrido la liquidación o no. Si la inspección no es impugnada, es decir, se manifiesta la conformidad y se regulariza la situación, el *dies a quo* para que la Administración reanude el procedimiento y notifique la resolución sancionadora comenzaría al día siguiente de dicha aceptación. Con fundamento en el artículo 340 de la LGAP, si transcurren seis meses sin que se comuniquen esa resolución al sujeto pasivo, este debería poder alegar la caducidad del procedimiento.

De otro lado, si el obligado decide impugnar el acto de liquidación mediante recursos de revocatoria y apelación ante el TFA, según lo establecido en el artículo 186 del CNPT, durante ese período no se podrá dictar la resolución sancionatoria. Una vez que el TFA emita y notifique su resolución final, que agota la vía administrativa, el procedimiento quedará firme. A partir de esa firmeza, la Administración tributaria está obligada a reanudar el procedimiento sancionador y emitir su resolución final. Del mismo modo, conforme al artículo 340 de

99 Respecto a estos principios, la Sala Constitucional ha indicado: «El Derecho a una justicia pronta y cumplida del ordinal 41 de la Constitución Política no se limita, en el Derecho Administrativo, al ámbito jurisdiccional (...) los procedimientos administrativos se encuentran informados por una serie de principios de profunda raigambre constitucional, tales como los de prontitud y oportunidad (artículo 41 de la Constitución Política), más conocido como de celeridad o rapidez (artículos 225, párrafo 1º, y 269, párrafo 1º, de la Ley General de la Administración Pública), eficacia y eficiencia (artículos 140, inciso 8, de la Constitución Política, 4º, 225, párrafo 1º, y 269, párrafo 1º, de la Ley General de la Administración Pública), simplicidad y economía procedimentales (artículo 269, párrafo 1º, *ibidem*). Estos principios rectores de los procedimientos administrativos, les imponen a los entes públicos la obligación imperativa de substanciarlos dentro de un plazo razonable y sin dilaciones indebidas, es decir, sin retardos graves e injustificados para evitar la frustración, la eventual extinción o la lesión grave de las situaciones jurídicas sustanciales invocadas por los administrados por el transcurso de un tiempo excesivo e irrazonable». Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 12790-2010, de 30 de julio de 2010.

la LGAP, si transcurren seis meses sin que se comuniquen dicha resolución al obligado, este debería poder alegar la caducidad del procedimiento.

Ahora bien, es importante advertir que dicha postura, el poder solicitar la caducidad en procedimientos sancionadores tributarios, puede tener un contraargumento. El artículo 367 de la LGAP exceptúa de la aplicación de dicha ley, en lo relativo a procedimiento administrativo, «d) *La materia tributaria que lo tenga establecido por ley*». Es decir, la materia tributaria que tenga un procedimiento o regulación específica para determinado asunto con respaldo legal, queda exceptuada de la aplicación de la LGAP en lo relativo al procedimiento administrativo.

Sin embargo, cabe cuestionarse, ¿y si no lo tiene establecido por ley, como sucede con la caducidad del procedimiento? En esos casos, de conformidad con los artículos 77 y 155 del CNPT, a falta de norma expresa, deben aplicarse supletoriamente las disposiciones generales del procedimiento administrativo. Precisamente en la interpretación de esta excepción, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha indicado: «*Por así disponerlo el artículo 367.1 de la Ley General de la Administración Pública, no es aplicable este cuerpo normativo en su preceptiva procesal a la materia tributaria cuando ésta tuviera un procedimiento propio establecido por la ley*»¹⁰⁰.

Aunque el antecedente se refiere a un asunto de lesividad y no a la caducidad del procedimiento, la interpretación de la Sala Primera es aplicable al caso concreto. Esto se debe a que el artículo 367.2, inciso d), no establece una exclusión general para la materia tributaria, sino únicamente cuando el CNPT contiene una regulación específica sobre el tema. Dado que en el caso concreto el CNPT no aborda aspectos relacionados con la caducidad del procedimiento, el artículo 367.2, inciso d), de la LGAP no resulta aplicable.

Además, refutando esa postura, también podría afirmarse que el artículo 10.1 de la LGAP procura que la norma administrativa sea interpretada en la forma que mejor garantice la realización del fin público a que se dirige, añadiendo el 10.2 que debe «*interpretarse tomando en cuenta las otras normas conexas y la naturaleza y valor de la conducta y los hechos a que se refiere*». Asimismo, podría argumentarse que el ordenamiento jurídico debe respetar las garantías del debido proceso y derecho de defensa, especialmente en lo que respecta al principio de justicia pronta y cumplida en aras de evitar dilaciones excesivas.

De esta forma, el artículo 367.2 inciso d) de la LGAP debe interpretarse e integrarse tomando en cuenta los artículos 77 y 155 del CNPT, de manera que al no existir regulación expresa sobre caducidad en dicha ley, se apliquen las disposiciones generales del procedimiento administrativo general. Lo anterior, para garantizar los principios fundamentales del servicio público, su continuidad, eficiencia (artículo 4 de la LGAP) y satisfacer el interés público.

Esta interpretación encuentra sustento jurídico en el artículo 172 del CNPT, que establece que la Administración debe respetar los derechos y las garantías del contribuyente para garantizar un equilibrio entre la eficiencia y la dignidad, la libertad y los demás derechos fundamentales. Además, también se funda-

100 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 41-1995, de 7 de abril de 1995.

menta en el artículo 181 del CNPT, que dispone que la Administración está obligada a conducir el procedimiento con la intención de lograr un máximo de celeridad y eficiencia, dentro del respeto al ordenamiento jurídico y a los derechos e intereses legítimos del contribuyente.

Es importante acotar que actualmente la jurisprudencia no es uniforme, ya que existen pronunciamientos a favor y en contra de su aplicación. Verbigracia, por sentencia núm. 1520-2010, de 16 de diciembre de 2010, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia manifestó que, dado el carácter excepcional de la caducidad, así como el hecho de que se trata de una sanción procesal, su aplicación no puede ser generalizada, *«sino que debe estar prevista en forma expresa al momento en que se regulan los distintos cauces procedimentales»*. Por ello, concluyó que *«lo dispuesto en la LGAP sobre caducidad no resulta de aplicación supletoria en materia tributaria»*.¹⁰¹ Cabe mencionar, dicho análisis giró en torno a un procedimiento de inspección, no uno sancionador.

El anterior criterio fue replicado por el TCA en una sentencia del año 2018, por la cual aseveró que *«tal y como indica Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia parcialmente transcrita, lo dispuesto en el artículo 340 de la Ley General de la Administración Pública acerca de la caducidad del procedimiento, no resulta de aplicación supletoria en materia tributaria»*¹⁰². En ese antecedente, el Tribunal destacó otro tema relevante: *«la caducidad implica una salvedad a la regla de que los procedimientos finalizan con el dictado del acto final, supuesto en el que –sin perjuicio de lo indicado supra– no encuadra el caso concreto, toda vez que la caducidad se está alegando respecto a la dilación en que incurrió el Tribunal Fiscal Administrativo en la fase recursiva del procedimiento determinativo, y no en la fase constitutiva del mismo, razón por la cual, la figura de la caducidad tampoco resultaría aplicable»*¹⁰³.

Por otro lado, existen antecedentes que han aceptado la aplicación de la caducidad en materia tributaria. Al respecto, la Sección Sexta del TCA expresamente ha manifestado: *«Los integrantes de este Tribunal no compartimos el criterio de que el instituto de la caducidad del procedimiento es inaplicable en la materia tributaria, como defiende la representación estatal en su argumentación»*¹⁰⁴. No obstante, en dicho precedente judicial, el Tribunal finalmente desestimó la solicitud de caducidad planteada por el accionante, ya que fue ale-

101 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 1520-2010, de 16 de diciembre de 2010. Este criterio había sido previamente esbozado por el Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Séptima, sentencia núm. 094-2009, de 30 de setiembre de 2009.

102 Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Quinta, sentencia núm. 044-2018, de 11 de junio de 2018.

103 Loc. cit.

104 De forma expresa, se indicó: *«es innegable que el instituto de la caducidad de los procedimientos es propio e integrante del Derecho Administrativo (...) Entre éstas (garantías conformadoras del debido proceso y derecho de defensa) resulta de interés para este asunto el principio de la justicia pronta y cumplida, es decir, sin retardo injustificado, que está enunciado en el numeral 41 de la Carta Fundamental. Este principio orienta la actividad procesal –como lo señaló también la Sala Constitucional en la sentencia número 2004-13140, de las catorce horas treinta y siete minutos del doce de noviembre del dos mil cuatro–, que a su vez da origen a los principios de la celeridad y oficiosidad, que como tales comportan un poder-deber de los órganos de los procedimientos administrativos (director y decisor), para compulsar su tramitación para la correspondiente resolución por el fondo, que conforme a lo dispuesto en los artículos 222.1 y 225 de la Ley General de la Administración Pública»*. Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 095-2017, de 31 de julio de 2017.

gada respecto a la fase recursiva del procedimiento administrativo, momento en el que opera el silencio negativo y no la caducidad¹⁰⁵.

También resulta relevante remitir a la sentencia núm. 2682-2022 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en la cual, si bien no hubo mención expresa respecto a la aplicabilidad o inaplicabilidad de la caducidad en materia tributaria, dicha Autoridad reiteró que en la fase recursiva del procedimiento «no resultan aplicables los mecanismos de terminación anticipada del procedimiento, precisamente porque ha concluido por acto final, donde se ha externado y manifestado la voluntad administrativa respecto del caso concreto»¹⁰⁶. Es decir, se reitera que la caducidad nunca puede materializarse en la etapa recursiva de un procedimiento tributario.

Aunque se han mencionado antecedentes sobre la aplicación de la caducidad en materia tributaria, ninguno de estos ha abordado específicamente el análisis de la caducidad en los procedimientos sancionadores tributarios derivados de una inspección. No obstante, este tema seguramente será objeto de estudio en los próximos años en la jurisdicción contenciosa-administrativa, ya que existen procesos judiciales en los que se ha alegado este argumento y se está a la espera del criterio judicial al respecto¹⁰⁷.

Por último, cabe mencionar que, para brindar mayor seguridad a los administrados, se recomienda como propuesta de *lege ferenda* introducir una reforma al CNPT que incorpore expresamente la caducidad en el ordenamiento jurídico tributario. La norma que regule el tema debería tratar aspectos relacionados con su *dies a quo* y *dies a quem*, así como establece expresamente, como lo hace la normativa española, que la caducidad del procedimiento sancionador tributario impide el inicio de otro que pretenda sancionar los mismos hechos para garantizar el cumplimiento del principio de *non bis in idem*.

5. Conclusiones

Partiendo de todo lo analizado hasta ahora, a continuación se presentan las siguientes conclusiones:

- A) Trátese del ordenamiento jurídico costarricense o español, existe una relación jurídica-tributaria entre los administrados y la Administración, donde esta última ejerce su *ius puniendi* o potestad sancionadora para castigar posibles incumplimientos de los obligados tributarios. En esta relación, la Administración tributaria debe utilizar sus potestades adecuadamente para evitar cualquier uso indebido o excesivo, con el propó-

105 «(...) Y es que debe recordarse que la caducidad del procedimiento es inviable en la fase recursiva, fase en la cual lo que opera es el silencio negativo, conforme a la previsión expresa de la propia disposición en comentario (340.2 en relación con el 261.3 del mismo conjunto regulatorio), que se genera con la falta de resolución en el plazo previsto en el ordenamiento jurídico para que la Administración resuelva los recursos promovidos contra el acto final». Loc. cit.

106 Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia núm. 2682-2022, de 28 de enero de 2022.

107 Expediente Judicial núm. 22-004432-1027-CA.

sito de respetar los derechos subjetivos e intereses legítimos del administrado.

- B) Los principios inspiradores del derecho penal son de aplicación *mutatis mutandis* al derecho administrativo sancionador, ya que son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. En España, estos principios se encuentran expresamente regulados en el artículo 178 de la LGT, entre los cuales se incluyen la legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia, irretroactividad, así como el de culpabilidad derivado del artículo 183.1. En Costa Rica, aunque estos principios no están expresamente regulados en la normativa tributaria, han sido desarrollados jurisprudencialmente.
- C) El procedimiento sancionador tributario se concibe como una serie de actos preparatorios que siguen un orden secuencial, cronológico y lógico, mediante los cuales la Administración ejerce su potestad sancionadora con el propósito de imponer una sanción al administrado que haya incurrido en alguna de las infracciones previamente tipificadas en la normativa tributaria. Independientemente se trate de España o Costa Rica, este procedimiento debe respetar los principios de intimación e imputación, debido proceso y derecho de defensa, asegurando que las multas no sean impuestas de manera automática.
- D) El procedimiento de inspección tiene por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, del cual pueden derivar procedimientos sancionadores tributarios tendentes a castigar incumplimientos tributarios. Tanto en España como en Costa Rica, de las inspecciones pueden surgir procedimientos sancionadores tributarios tendentes a penalizar a los obligados tributarios por sus incumplimientos. Ambos ordenamientos jurídicos son compatibles en cuanto a que el procedimiento contiene una etapa de iniciación, desarrollo y terminación, cada uno con sus singularidades.
- E) En el ordenamiento jurídico español, la caducidad de los procedimientos sancionadores está expresamente regulada en la LGT, presentando dos manifestaciones principales: en la iniciación y terminación del procedimiento. A diferencia de los procedimientos administrativos sancionadores generales, en materia tributaria, una vez caducado el procedimiento, la Administración no puede iniciar uno nuevo por la misma conducta, en virtud del principio *non bis in dem*.
- F) En el ordenamiento jurídico costarricense, la caducidad no está expresamente regulada en la normativa tributaria. Sin embargo, de acuerdo con las disposiciones del derecho administrativo general, podría aplicarse supletoriamente en los procedimientos sancionadores tributarios. Existen pronunciamientos a favor y en contra de su aplicación en materia tributaria, lo que genera una falta de uniformidad de criterio por parte de los Tribunales de justicia. Aunque el tema no ha sido analizado de manera específica en los procedimientos sancionadores tributarios, hay procesos actualmente en trámite que deberán abordarlo. Para brindar mayor

seguridad jurídica, este trabajo propone una reforma a la normativa tributaria para que la caducidad quede expresamente incluida al CNTP.

6. Bibliografía

6.1. Doctrina

Almudí Cid, J. M. (2022). *Garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario*, Editorial Tirant lo Blanch.

Bertrán, M. (2022). Capítulo IV: Procedimiento Sancionador. En I. Merino (Coord.), *Infracciones tributarias y delitos fiscales*. Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Casana Merino, F. (2021). *Procedimientos tributarios*, Editorial Arazandi.

Cervini Sánchez, R. (2007). *Principios del derecho penal tributario en el estado democrático social de Derecho*, Revista de Derecho (Número 2), Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay.

Crespo Irigoyen, M.G. (2021). *LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Especial referencia al ámbito local en España y Venezuela*. Ediciones Olejnik.

De Diego Diez, L.A. (2020). *Tratamiento y efectos de la caducidad en el procedimiento sancionador*. Editorial Colex, S.L.

García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

García Novoa, C. (2001). *El silencio Administrativo en Derecho Tributario*. Ed. Arazandi.

Gil Sánchez, J. (1999). *La constitucionalización del Derecho a la justicia pronta* [Tesis doctoral, Universidad de Alicante]. Repositorio Institucional de la Universidad de Alicante.

Gómez Zamora, L. et al. (2022). Capítulo I. Introducción y Conceptos. En L. Gómez Zamora (Coord.), *La inactividad y el silencio de la Administración*. Tirant lo Blanch.

González Camacho, O. (1998). *La Justicia Administrativa frente a la inactividad material de la Administración Pública* [Tesis doctoral, Universidad de Alcalá].

Hernández Valle, R. (2008). *El Derecho de la Constitución Tomo II*. Editorial Juricentro.

Jinesta Lobo, E. (2018). *Manual del Proceso Contencioso-Administrativo*. Ed. Jurídica Faro.

Ortiz Ortiz, E. (1981). *Nulidades del Acto Administrativo en la Ley General de la Administración Pública*, Revista del Seminario Internacional de Derecho Administrativo, Colegio de Abogados de Costa Rica.

Pérez Royo, F. (2005). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Arazandi S.A.

Ramió, C. (2022). *Burocracia inteligente. Guía para transformar la Administración pública*. Los Libros de la Catarata.

Sanz Clavijo, A. (2009). *La caducidad del procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*. Ed. Wolters Kluwer España S.A.

Sierra Bocanegra, R. (2012). *Lecciones sobre el acto administrativo*. Arazandi, S.A.

6.2. Jurisprudencia

Procuraduría General de la República, dictamen C-256-2012, de 26 de octubre de 2012.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 3929-1995, de 18 de julio de 1995.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 5469-1995, de 4 de octubre de 1995.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 618-2001, de 24 de enero de 2001.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 4658-2005, de 26 de abril de 2005.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 6235-2005, de 31 de mayo de 2005.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 13329-2006, de 6 de setiembre de 2006.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 847-2010, de 19 de enero de 2010.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 12790-2010, de 30 de julio de 2010.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 2808-2013, de 1 de marzo de 2013.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia núm. 1781-2015, de 6 de febrero de 2015.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 41-1995, de 7 de abril de 1995.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 1520-2010, de 16 de diciembre de 2010.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 793-2021, de 8 de abril del 2021.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, sentencia 2682-2022, de 28 de enero de 2022.

Tribunal Constitucional, sentencia 18/1981, de 8 de junio de 1981, (ECLI:ES:TC:1981:18).

Tribunal Constitucional, sentencia 154/1990, de 15 de octubre de 1990, (ECLI:ES:TC:1990:154).

Tribunal Constitucional, sentencia 87/2001, de 2 de abril de 2001, (ECLI:ES:TC:2001:87).

Tribunal Constitucional, sentencia 205/2003, de 1 de diciembre del 2003, (ECLI:ES:TC:2003:205).

Tribunal Constitucional, sentencia 145/2013, de 11 de julio de 2013, (ECLI:ES:TC:2013:145).

Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Séptima, sentencia 094-2009, de 30 de setiembre de 2009.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, sentencia 113-2013, de 9 de setiembre de 2013.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, sentencia 177-2014, de 30 de octubre del 2014.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, sentencia 095-2017, de 31 de julio de 2017.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta, sentencia 037-2018, de 16 de mayo de 2018.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, sentencia 044-2018, de 11 de junio de 2018.

Tribunal Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, sentencia 076-2019, de 26 de junio de 2019.

Tribunal Contencioso-administrativo, Sección Sexta, sentencia núm. 38-2022, de 20 de abril de 2022.

Tribunal Fiscal Administrativo, fallo 471-S-2018, de 6 de agosto de 2018.

Tribunal Fiscal Administrativo, fallo 678-S-2018, de 19 de octubre de 2018.

Tribunal Fiscal Administrativo, fallo 165-S-2023, de 16 de marzo de 2023.

Tribunal Supremo, Sala Civil, sentencia 7940/2012, de 30 de noviembre de 2012, (ECLI:ES:TS:2012:7940)

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 6258/2002, de 27 de setiembre de 2002, (ECLI:ES:TS:2002:6258).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 2987/2012, de 26 de abril de 2012, (ECLI:ES:TS:2012:2987).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 2595/2019, de 10 de julio de 2019, (ECLI:ES:TS:2019:2595).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 2687/2020, de 23 de julio de 2020, (ECLI:ES:TS:2020:2687).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 4323/2020, de 26 de noviembre de 2020, (ECLI:ES:TS:2020:4323).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia número 2237/2021, de 26 de mayo de 2021, (ECLI:ES:TS:2021:2237).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo) sentencia número 1912/2022, de 17 de mayo de 2022, (ECLI:ES:TS:2022:1912).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo) sentencia número 3509/2023, de 26 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3509).

Tribunal Supremo, Sección Segunda (Contencioso-administrativo), sentencia 1708/2024, de 3 de abril de 2024, (ECLI:ES:TS:2024:1708).

6.3. Normativa

Decreto Ejecutivo 38277-H del 7 de marzo del 2014, Reglamento de Procedimiento Tributario.

Directriz DGT-D-12-2014, de 9 de octubre de 2014, denominada «*Notificación de la propuesta motivada en el procedimiento sancionador y plazo para presentar alegatos y pruebas*».

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Ley 6227 del 2 de mayo de 1978, Ley General de la Administración Pública

Ley 4755 del 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario).

Ley 6815, de 27 de setiembre de 1982, Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República.

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.