

TRIBUTACIÓN	EL CÁMPUTO DEL PLAZO DE TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA	Núm. 4/2005
--------------------	--	------------------------



FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO

Universidad Autónoma de Madrid

(Comentario a la STSJ de Madrid de 26 de marzo de 2004, rec. núm. 1045/2001) *

1. SUPUESTO DE HECHO

A partir de la entrada en vigor del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios (RD 803/1993), el transcurso del período máximo establecido para la tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria determina la caducidad de dicho procedimiento ¹. En este ámbito, la caducidad es el modo de extinción de un procedimiento administrativo que se encuentra inactivo o suspendido y que tiene por finalidad evitar la pendencia indefinida del referido procedimiento, eliminando así la consiguiente inseguridad jurídica ².

Para determinar si ha transcurrido el plazo de tramitación del procedimiento, hay que establecer cuál es el *dies a quo* y el *dies ad quem* a los efectos del cómputo de dicho plazo. Respecto al *dies a quo* puede señalarse que coincide con la fecha en la que se notifica al contribuyente el inicio del procedimiento sancionador. Por su parte, por lo que se refiere al *dies ad quem*, las dos fechas que podrían tenerse en cuenta son las siguientes: la fecha en que se dicta la resolución por la que termina el procedimiento sancionador y la fecha en que esta resolución se notifica al contribuyente.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 262, enero 2005.

¹ Como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de junio de 2002, recurso 2551/1998, «hasta la aparición del Real Decreto 803/1993 no existía la caducidad en los procedimientos tributarios, como figura conectada al abandono de su derecho por la Administración o por los particulares por el transcurso de un determinado plazo de tiempo» (fundamento jurídico 6). No obstante, esta consecuencia no era de aplicación a la imposición de sanciones por infracciones tributarias graves por parte de la Inspección de los Tributos hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) (véase el punto 3 del Anexo 2 del RD 803/1993). Como es sabido, tras la entrada en vigor de esta norma se establece la obligación de que la imposición de sanciones se realice en un procedimiento separado del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor. Vid. GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 130.

² MELÓN MUÑOZ, A. (dir.), *Memento Práctico Administrativo 2002-2003*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2001, pág. 234.

La nueva Ley General Tributaria (LGT) (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) resuelve de manera clara esta cuestión en su artículo 211.2: «*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. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo*». Como se puede comprobar, la LGT de 2003 ha optado por la fecha de la notificación de la resolución³. Esta cuestión, sin embargo, no se resolvía con claridad en la normativa anterior, pues no se deriva claramente de la misma si la fecha que debía tenerse en cuenta era la de la resolución o la de la notificación de la misma.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid de 26 de marzo de 2004, recurso 1045/2001, que es la que da lugar al presente comentario, considera que la fecha que debe tenerse en cuenta es la fecha de la resolución. No obstante, esta solución, como establece la propia sentencia, solamente sería aplicable a los procedimientos sancionadores en materia tributaria tramitados conforme al Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (RD 1930/1998). Por el contrario, la fecha que debía tenerse en cuenta en los procedimientos tramitados conforme a la normativa anterior, y en particular los tramitados a partir de la entrada en vigor del Real Decreto 803/1993, era la contraria: el *dies ad quem* coincide con la fecha de la notificación y no con la fecha de la resolución. En el asunto analizado por la STSJ de Madrid, al no resultar aplicable el Real Decreto 1930/1998, se toma como *dies ad quem* la fecha de la notificación. En ese momento, a tenor de los datos del supuesto, había transcurrido el plazo de tramitación del procedimiento sin que se hubiera efectuado la notificación de la resolución, produciéndose, por tanto, la caducidad⁴.

Como veremos inmediatamente, esta cuestión, con anterioridad a la LGT de 2003, distaba bastante de estar clara, pues existen pronunciamientos de otros órganos judiciales que ofrecen soluciones muy diversas. Sin perjuicio de que con posterioridad nos referiremos a ellas con mayor detenimiento, a continuación sintetizaremos la posición de cada una de las sentencias que también analizaremos en el presente comentario.

Por un lado, la STSJ de Cantabria de 30 de mayo de 2002, recurso 518/2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ013276), considera que el *dies ad quem* es la fecha de notificación, incluso en los procedimientos sancionadores a los que les es aplicable el Real Decreto 1930/1998. Por otro, la STSJ de Baleares

³ Como no podía ser de otra manera, el artículo 24.4 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario, prevé la misma solución que el artículo 211.2 de la LGT de 2003.

⁴ Como se desprende del fundamento jurídico 3 de la STSJ de Madrid, la apertura del expediente sancionador se notificó el 14 de noviembre de 1997. El acuerdo sancionador se dictó el 13 de marzo de 1998 y se notificó el 21 de diciembre de 1998. Hay que señalar que la sentencia aborda otra cuestión, que se refiere a si se ha practicado o no correctamente la notificación del acuerdo sancionador. La sentencia indica que en el expediente administrativo no consta intento de notificación alguno debidamente firmado por el agente notificador, pues sólo figura un volcado informático que no puede ser considerado válido a los efectos de ser tenido como un intento de notificación. El defecto de la notificación posibilita que la sentencia pueda entrar a conocer la cuestión de la caducidad, ya que el recurso se había interpuesto contra la providencia de apremio derivada del impago de la sanción impuesta, y no contra el propio acuerdo sancionador.

de 2 de septiembre de 2003, recurso 848/2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ017760), parece pronunciarse en los mismos términos que la STSJ de Madrid. No obstante, introduce el siguiente matiz: los procedimientos tramitados conforme al Real Decreto 1930/1998, pero que hayan iniciado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 4/1999, de 13 de marzo, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el *dies ad quem* coincide con la fecha de la notificación y no con la fecha de la resolución.

Como se puede comprobar, los procedimientos iniciados entre el 13 de septiembre de 1998 –fecha de la entrada en vigor del RD 1930/1998– y el día 14 de abril de 1999 –fecha de la entrada en vigor de la Ley 4/1999–, el *dies ad quem* es la fecha de la resolución y no la de su notificación. Por su parte, los procedimientos iniciados a partir del día 14 de abril de 1999, el *dies ad quem* del plazo de tramitación es el de la notificación.

A continuación analizaremos esta cuestión que, aunque ya está resuelta por la LGT de 2003, todavía tiene trascendencia respecto a los procedimientos sancionadores tramitados conforme a la normativa anterior, y que hayan sido objeto de impugnación, en aquellos casos en los que tomando como referencia la fecha de notificación –y no la fecha de la resolución– hubiera transcurrido el plazo máximo de seis meses establecido para su tramitación.

2. EL CÓMPUTO DEL PLAZO PARA LA TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA: ESPECIAL REFERENCIA AL *DIES AD QUEM*

El artículo 42.1 de la Ley 30/1992 contempla la obligación de la Administración de resolver los distintos procedimientos administrativos en el plazo establecido. El incumplimiento de la obligación de resolver en el plazo establecido determina una serie de consecuencias, que varían en función de que se trate, bien de un procedimiento iniciado a solicitud del interesado, bien de un procedimiento iniciado de oficio. Con carácter general, la consecuencia establecida para el primer supuesto es la estimación o desestimación de lo solicitado por silencio administrativo; para el segundo supuesto, la consecuencia es la caducidad del procedimiento.

La aplicación de estas consecuencias depende, como puede apreciarse, de que el procedimiento administrativo se haya tramitado o no en el plazo establecido. Para verificar lo anterior, la primera cuestión que hay que dilucidar es cómo se computa el plazo que, en cada caso, sea aplicable. Para ello hay que determinar cuál es el *dies a quo* y el *dies ad quem* del mismo. Nosotros vamos a prestar especial atención a la determinación de cuál es el *dies ad quem*.

Pues bien, como ya se ha indicado, en este punto existen básicamente dos soluciones: en primer lugar, considerar que el procedimiento se resuelve en la fecha en que se dicta la resolución en virtud de la cual se pone fin al mismo; y, en segundo lugar, tomar en consideración la fecha en que se notifica esa resolución al interesado.

En nuestra opinión, al igual que han manifestado otros autores, la fecha que debería tenerse en cuenta es la fecha de notificación y no la fecha de la resolución ⁵. La fecha en que se dicta un acto es una cuestión que el interesado difícilmente puede controlar, pues pertenece a la esfera interna de la Administración. Esta situación genera un riesgo evidente, toda vez que la Administración, en los casos en los que advierta que ha transcurrido el plazo de tramitación, puede verse tentada a «antedatar» la resolución, con el fin de que se considere que el procedimiento se ha tramitado en plazo ⁶. Pues bien, aunque no es de esperar un comportamiento anómalo por parte de la Administración, sí es cierto que tomar como referencia la fecha de la resolución provoca que las garantías del contribuyente se vean gravemente mermadas ⁷. Y ello porque mientras que la fecha de la notificación es algo que el interesado conoce y puede controlar perfectamente, es prácticamente imposible que el interesado pueda verificar si la resolución notificada se ha dictado verdaderamente en la fecha que se indica.

A la vista de lo anterior, puede sostenerse que la opción por la fecha de la notificación es la solución más adecuada. A ello no se puede oponer el hecho de que el interesado puede llevar a cabo comportamientos con el fin de retrasar la fecha en que la resolución se entienda notificada. En este sentido, para remediar este tipo de situaciones, y con el fin de buscar un equilibrio entre las garantías del administrado y la eficacia de la actuación administrativa, la propia Ley 30/1992 ha articulado algunos mecanismos para solucionar, por ejemplo, los efectos del rechazo de la notificación por el interesado, o la imposibilidad de practicarla por ausencia. Se impide con ello que se frustre la acción de la Administración cuando ésta ha actuado con la diligencia suficiente, y la defectuosa notificación es provocada por causas ajenas a la misma ⁸.

La utilización de la notificación de la resolución como referencia ha sido la solución que tradicionalmente ha adoptado el Derecho español ⁹. Sin embargo, esta tendencia parece romperse con la Ley 30/1992.

La redacción originaria del artículo 42 de la Ley 30/1992 no dejaba claro este extremo, pues se limitaba a señalar que «*el plazo máximo para resolver [el procedimiento] será el que resulte de la tramitación del procedimiento aplicable en cada caso*». Con esta redacción podía considerarse que el *dies ad quem* de referencia para determinar si un procedimiento se ha resuelto en plazo es el día de la fecha en que se resuelve el procedimiento y no la fecha en que se produce la notificación.

⁵ Véase los que cita ARZOZ SANTISTEBAN, X., *La obligación de resolver y de notificar y el silencio administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 88 a 91.

⁶ SALA ATIENZA, P., «La obligación de resolver»: SALA SÁNCHEZ, P. (coord.), *Comentarios a la reforma del procedimiento administrativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 131.

⁷ CAYÓN GALIARDO, A., «Artículo 29»: VV.AA., *Estatuto del contribuyente*, Ediciones Francis y Taylor, Madrid, 1999, pág. 184.

⁸ En este sentido debe comprenderse el artículo 211.2 de la LGT de 2003 al señalar que a efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución del procedimiento sancionador tributario, serán aplicables las reglas contenidas en el artículo 104.2 de la misma Ley. Este precepto establece que «*a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución*».

⁹ Vid. ARZOZ SANTISTEBAN, X., *La obligación de resolver...*, cit., pág. 90.

En este sentido, algunos autores consideran que ésta era la interpretación correcta, interpretación que se deducía, entre otros extremos, del hecho de la no aceptación por el poder legislativo de las enmiendas que pedían incluir en ese plazo la resolución y su notificación¹⁰. Por lo tanto, podría considerarse que la redacción originaria de la Ley 30/1992 solamente exigía que la resolución fuera dictada dentro del plazo máximo de tramitación previsto.

Esta solución, desde luego, se separa de forma incomprensible de la solución más acorde con la necesaria seguridad jurídica de los interesados y más congruente con el contenido de la obligación de resolver. No obstante, los mismos autores que sostienen que la fecha que debe tenerse en cuenta es la de la resolución, han matizado el alcance de esta opción, señalando que la fecha de la notificación debe ser próxima a la de la resolución, pues la propia Ley 30/1992 establecía, y establece, en su artículo 58.2 que «*toda notificación deberá ser cursada en el plazo de diez días a partir de la fecha en que el acto haya sido dictado*»¹¹. Con base en este precepto, podría sostenerse que en los casos de grave tardanza en la notificación por causas no imputables al interesado, sería posible introducir un elemento de control externo, con el fin de dotar de mayor consistencia al derecho a que las actuaciones se desarrollen en los plazos establecidos al efecto¹². No obstante, a pesar de lo anterior, consideramos que quizás podría sostenerse, aunque la Ley no lo dijera expresamente, que el *dies ad quem* es la fecha de la notificación, como consecuencia de que la Ley 30/1992 vincula la eficacia de los actos administrativos a su notificación. En este sentido, desde la perspectiva de los plazos de tramitación, la resolución no debería entenderse dictada hasta el momento de su notificación. Esta solución, además, es la que mejor se acomoda al principio de seguridad jurídica reconocido por el artículo 9.º 3 de la Constitución. Algunos autores han señalado que la solución contraria plantea serias dudas acerca de su constitucionalidad¹³.

Uno de los aspectos más sobresalientes de la Ley 4/1999, que reformó la Ley 30/1992, es que señala con toda precisión que en el plazo establecido para la tramitación del procedimiento la Administración debe realizar ambas operaciones: dictar la resolución y notificarla¹⁴. A partir de esta modificación, queda claro que la obligación de resolver dentro de un plazo determinado comprende también la de notificar, dentro de dicho plazo, la resolución dictada. Como parece lógico, la interpretación de esta materia al amparo de la redacción originaria de la Ley 30/1992 depende en gran

¹⁰ SAINZ MORENO, F., «Obligación de resolver y actos presuntos»: LEGUINA VILLA, J.; SÁNCHEZ MORÓN, M. (dirs.), *La nueva Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 133 y ARZOZ SANTISTEBAN, X., *La obligación de resolver...*, cit., págs. 88 a 90.

¹¹ SAINZ MORENO, F., «Obligación de resolver y actos presuntos», cit., pág. 133.

¹² CAYÓN GALIARDO, A., «Artículo 29», cit., pág. 184.

¹³ En este sentido se pronuncia PALAO TABOADA, C., «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: el texto definitivo», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 181, 1998, pág. 11, aunque no en relación a esta cuestión, sino al hecho de que el artículo 29 de la LDGC fijara como *dies ad quem* a efectos del cómputo del plazo máximo para tramitar el procedimiento de inspección la fecha en que se dicta el acto de liquidación. ARZOZ SANTISTEBAN, X., *La obligación de resolver...*, cit., pág. 90 cita una serie de autores que propugnaron, antes de la Ley 4/1999, la notificación dentro del plazo máximo de resolución.

¹⁴ ARZOZ SANTISTEBAN, X., *La obligación de resolver...*, cit., págs. 88 y 89 recoge una lista de todos los preceptos que han sido objeto de modificación en el sentido expuesto.

medida del valor que le otorguemos a las modificaciones introducidas por la Ley 4/1999. La mayoría de la doctrina considera que en este punto se establece una verdadera innovación¹⁵. De ser así, con anterioridad a la misma, la obligación de resolver en plazo solamente exigiría que la resolución se dictara en plazo.

Llegados a este punto debemos analizar cómo debe resolverse esta cuestión en los procedimientos tributarios y, en particular, en el procedimiento para la imposición de sanciones. En primer lugar debemos poner de relieve que, de acuerdo con la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, esta norma se aplica de modo supletorio a los procedimientos tributarios¹⁶. En nuestra opinión, las disposiciones de la Ley 30/1992 que regulan cómo deben computarse los plazos de tramitación son directamente aplicables a los procedimientos tributarios. No existe, en principio, ninguna razón que justifique que en esta materia la normativa tributaria establezca reglas especiales. Por lo tanto, las reglas de la Ley 30/1992 sobre el cómputo de plazos se aplican directamente en el ámbito de los procedimientos tributarios porque son normas sobre régimen jurídico y no normas de procedimiento¹⁷. En este sentido, hay que destacar que la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963), no establece una regulación específica en esta materia. Siendo esto así, entendemos que durante el tiempo que ha sido aplicable esta norma, el régimen del cómputo de los plazos en materia tributaria debía ser precisamente el contemplado en la Ley 30/1992¹⁸. El régimen de la Ley 30/1992 no sería de aplicación en el ámbito de los procedimientos tributarios cuando su normativa específica estableciera una regla específica. No obstante, consideramos que la posibilidad de establecer un régimen específico en esta materia solamente sería viable a través de una norma con rango de Ley. En principio, de no establecerse un régimen específico a través de una norma con dicho rango, la solución que debería aplicarse es la de la Ley 30/1992¹⁹. Con ello se garantiza y se evita que cada reglamento en materia tributaria adopte una solución específica en esta materia.

¹⁵ Vid. ARZOZ SANTISTEBAN, X., *La obligación de resolver...*, cit., pág. 89 y MELÓN MUÑOZ, A. (dir.), *Memento Práctico Administrativo...*, cit., pág. 226.

¹⁶ La redacción originaria de esta disposición adicional era la siguiente: «*los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley*». Como es sabido, la redacción de la misma se modificó en virtud de la Ley 4/1999, siendo el tenor de la disposición el siguiente: «*los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la LGT, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria*». Como se puede comprobar, la redacción originaria utiliza el término subsidiariedad y la redacción actual el de supletoriedad.

¹⁷ GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos...*, cit., pág. 51. La STSJ de Baleares de 2 de septiembre de 2003, recurso 848/2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ017760), considera que la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 no alcanza a este ámbito porque el procedimiento sancionador no es ni un procedimiento tributario ni un procedimiento de aplicación de los tributos.

¹⁸ La LGT de 2003, a diferencia de la LGT de 1963, establece expresamente una regulación en esta materia, que debe ser aplicada con preferencia respecto al de la Ley 30/1992. Hay que destacar, sin embargo, que el régimen de la LGT de 2003 es muy similar al previsto por la Ley 30/1992.

¹⁹ En términos similares parece pronunciarse GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos...*, cit., pág. 52.

A la vista de lo anterior, nos encontramos con tres intervalos de tiempo. En primer lugar, el período de tiempo que transcurre entre la entrada en vigor del Real Decreto 803/1993 y el Real Decreto 1930/1998. Durante este período de tiempo, la normativa tributaria no contemplaba ninguna disposición específica sobre el *dies ad quem* del plazo de seis meses para la tramitación del procedimiento sancionador en materia tributaria. Ello obliga a adoptar necesariamente la solución prevista en la Ley 30/1992. Como hemos visto, la mayoría de la doctrina ha considerado que sólo se exigía que se dictara la resolución en el plazo máximo de tramitación. La otra solución posible, la fecha de la notificación, no parecía tener cabida a la vista del tenor literal de la Ley.

El segundo período de tiempo es el que transcurre entre la entrada en vigor del Real Decreto 1930/1998 y la Ley 4/1999, que reforma la Ley 30/1992. El artículo 36 del Real Decreto 1930/1998 establecía que «*transcurrido* [el plazo de seis meses para tramitar el procedimiento sancionador en materia tributaria] *sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones*». Como claramente se deriva del tenor literal del precepto, el Real Decreto 1930/1998 hace coincidir el *dies ad quem* con la fecha de la resolución. En principio, la solución adoptada por esta norma es correcta, pues esa es la que se desprende de la regulación originaria de la Ley 30/1992. De ser así, este reglamento simplemente estaría «recordando» lo que establece la norma general en este ámbito. Por el contrario, si pudiera sostenerse que la solución de la redacción originaria de la Ley 30/1992 era la contraria (fecha de la notificación), la previsión del artículo 36 del Real Decreto 1930/1998 podría considerarse ilegal, especialmente porque el artículo 34.3 de la Ley 1/1998, que es la norma que establece el plazo de tramitación del expediente, no señala expresamente cómo debe computarse dicho plazo.

El tercer período de tiempo transcurre desde la entrada en vigor de la Ley 4/1999, hasta el momento presente, habida cuenta de que tanto esta norma como la LGT de 2003 establecen de forma clara que el plazo de tramitación lo es tanto para dictar la resolución como para notificarla.

Teniendo en cuenta lo anterior, puede analizarse sin mayores problemas cómo se ha interpretado esta cuestión en las sentencias a las que nos hemos referido al inicio de este trabajo y, en particular, en la del TSJ de Madrid.

El procedimiento sancionador analizado por esta sentencia se sitúa en el primer período de tiempo, es decir, en el que no era aplicable el Real Decreto 1930/1998, sino el Real Decreto 803/1993. La sentencia señala que al no ser aplicable el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, «*pues no había entrado en vigor en la fecha en las que se producen los indicados actos administrativos de notificación de inicio de expediente sancionador y de imposición de la sanción, teniendo que dicho precepto es interpretado por la Sala de forma diferente al Real Decreto 803/1993, [pues el art. 36 del RD 1930/1998] vincula la caducidad a la fecha en la que se dicta la resolución, constituyendo una norma especial que modifica la norma general de la Ley 30/1992*» (fundamento jurídico 3). Como se desprende del párrafo transcrito, la sentencia parece dar a entender que al no resultar aplicable el Real Decreto 1930/1998, la solución que debería adoptarse es la que establece con carácter general la Ley 30/1992, toda vez que el Real Decreto 803/1993 no establecía nada al respecto. Para la sentencia, la fecha que ha de considerarse «*es la fecha de notifi-*

cación del acuerdo de imposición de la sanción y no la fecha en que fue firmado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57.2 de la Ley 30/1992» (fundamento jurídico 3). Aunque la sentencia no lo diga expresamente, implícitamente lo que viene a sostener es que incluso antes de la entrada en vigor de la Ley 4/1999, el *dies ad quem* tenía que vincularse a la notificación y no a la fecha de la resolución. Como puede comprobarse, ésta no es la solución que parece deducirse de la redacción originaria de la Ley 30/1992, según dijimos anteriormente ²⁰. No obstante, si ello fuera así, entendemos que la misma solución debería aplicarse a los procedimientos tramitados al amparo del Real Decreto 1930/1998, pues consideramos que esta norma reglamentaria no podría establecer por sí misma una regla sobre el cómputo de los plazos diferente a la aplicable con carácter general al resto del ordenamiento.

La STSJ de Cantabria de 30 de mayo de 2002, recurso 518/2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ013276), se sitúa en el segundo período de tiempo, es decir, en el que el Real Decreto 1930/1998 era aplicable. En su fundamento jurídico 3 la sentencia señala que «*tiene razón el demandante cuando entiende que en el referido plazo de seis meses la Administración [se refiere al art. 36 del RD 1930/1998] no sólo tiene la obligación de resolver, sino también de notificar su decisión. En este sentido, a efectos puramente interpretativos, puede servir lo dispuesto en el artículo 42 de la Ley 30/1992, en cuyo apartado primero se establece que la Administración está obligada a dictar la resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación, añadiendo en el apartado segundo que el plazo máximo para notificar la resolución expresa será el fijado por la norma reguladora del correspondiente procedimiento. Es decir, que el plazo que se concede en cada caso a la Administración para resolver el procedimiento lo es, realmente, para resolverlo y notificarlo, lo que encuentra sentido, como bien señalan las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria que aquí se recurren, para garantizar la seguridad jurídica*» (fundamento jurídico 3).

En nuestra opinión, esta sentencia resuelve este asunto partiendo de un error significativo. Como se desprende de la transcripción anterior, el TSJ de Cantabria maneja la redacción del artículo 42 de la Ley 30/1992 introducida por la Ley 4/1999, que con toda claridad establece como *dies ad quem* la fecha de la notificación. La referencia a la nueva redacción no es correcta, pues aten-

²⁰ El hecho de que la STSJ de Madrid mencione el artículo 57.2 de la Ley 30/1992, y no el artículo 42 de la misma norma, es muy revelador. El artículo 57.2 no ha sido modificado por la Ley 4/1999, a diferencia de lo que sucede con el artículo 42 de la Ley 30/1992. Como es sabido, el artículo 57.2 de la Ley 30/1992 establece que es la notificación la que determina el comienzo de la eficacia de los actos administrativos. En este sentido, podría deducirse que el TSJ de Madrid considera que el *dies ad quem* debe ser la fecha de la notificación, pues es en ese momento cuando comienza la eficacia de la resolución que resuelve el procedimiento. Si esto es así, la modificación arbitrada por la Ley 4/1999 no tendría ningún consecuencia material en este ámbito, pues podía llegarse a la misma solución con la redacción anterior en aplicación del artículo 57.2. En nuestra opinión, aunque la notificación produce la eficacia del acto administrativo, no tiene que afectar necesariamente a cómo debe computarse el plazo de tramitación, en especial respecto al *dies ad quem*. Porque nada impediría que se tomara en consideración la fecha de la resolución, a efectos de comprobar si el procedimiento se ha tramitado en plazo, sin perjuicio de que la eficacia de dicha resolución se posponga hasta el momento de su notificación. Lo más probable es que la STSJ de Madrid no haya mencionado el artículo 42 de la Ley 30/1992, para evitar que pudiera ponerse objeciones a su argumentación, como consecuencia de que dependiendo de que nos refiramos a la redacción anterior o posterior a la Ley 4/1999, se derive una solución distinta.

diendo al momento en que sucedieron los hechos, la redacción aplicable era la originaria ²¹. Por este motivo, la sentencia, si quería pronunciarse en el sentido que lo hizo, debería haber argumentado del modo siguiente:

- a) Que la solución que establece la redacción originaria de la Ley 30/1992 es la misma que con toda claridad se desprende tras su modificación por la Ley 4/1999.
- b) Que el Real Decreto 1930/1998 debía ser interpretado conforme a lo que dispone la Ley 30/1992 en esta materia.

La STSJ de Baleares de 2 de septiembre de 2003, recurso 848/2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ017760), se sitúa en el tercer período de tiempo. El procedimiento sancionador se tramitó al amparo del Real Decreto 1930/1998, pero una vez que había entrado en vigor la modificación de la Ley 30/1992 por la Ley 4/1999. El fundamento jurídico 2 de la sentencia señala lo siguiente: «*Pues bien, con el punto de partida de que el plazo máximo para resolver el procedimiento sancionador del caso era de seis meses, y aceptado también que el inicio del cómputo se sitúa en la fecha en que se produce la notificación del acuerdo de iniciación, por lo que respecta a la fecha de finalización del plazo, si bien el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998 la sitúa en aquella en que se dicta la resolución, conforme a lo previsto en los artículos 42 y 44 de la Ley 30/1992, en la redacción dada por la Ley 4/1999 –norma posterior al RD 1930/1998, de rango superior y de aplicación al procedimiento sancionador aquí seguido–, debe atenderse a la fecha de la notificación de la resolución, y habiéndose producido esa notificación transcurrido con exceso el plazo de caducidad, ha de concluirse que, pese a lo que se sostiene en la contestación a la demanda y en la resolución aquí recurrida, en el procedimiento sancionador seguido se produjo la caducidad*».

La interpretación que mantiene la sentencia nos parece adecuada. Nótese que la argumentación es parecida a la de la STSJ de Cantabria, aunque en este caso no se produce el error indicado, pues la Ley 4/1999 había entrado en vigor. Esta sentencia vendría a confirmar que el Real Decreto 1930/1998 no podía adoptar una solución sobre cuál debía ser el *dies ad quem* distinta de la contemplada por la Ley 30/1992. Por este motivo, tras la entrada en vigor de la Ley 4/1999, este precepto debía ser interpretado conforme a la nueva redacción. En este sentido, esta sentencia también podría servir para considerar que la solución prevista por la redacción originaria de la Ley 30/1992 era la contraria: el *dies ad quem* era la fecha de la resolución y no la fecha de la notificación.

En suma, aunque la solución que nos parece más adecuada consiste en entender que tanto bajo la redacción originaria de la Ley 30/1992, como la introducida por la Ley 4/1999, el *dies ad quem* es la fecha de la notificación y no la fecha de la resolución, parece que sólo puede considerarse que

²¹ Según se desprende del fundamento jurídico 4 de la sentencia, el inicio del procedimiento sancionador se notificó el 27 de julio de 1998. La resolución se adoptó el 18 de diciembre del mismo año. El primer intento de notificación se produjo el 10 de diciembre de 1998.

el *dies ad quem* es la fecha de la notificación a partir de la Ley 4/1999. La modificación introducida por esta norma debe afectar también a los procedimientos sancionadores en materia tributaria y, en particular, al Real Decreto 1930/1998, que es la norma que los regula. Por este motivo, la interpretación sostenida por la STSJ de Madrid no nos parece del todo correcta, pues a pesar de que el Real Decreto 1930/1998 no era aplicable, la aplicación de la Ley 30/1992, en su redacción anterior a la Ley 4/1999, llevaba inexorablemente a considerar que el *dies ad quem* era la fecha de la resolución. Si esto es así, el TSJ de Madrid no debería haber anulado la sanción, pues en la fecha en que se dictó la resolución todavía no había transcurrido el plazo de seis meses.

3. CONCLUSIÓN

Aunque pueda parecer que no es la solución más adecuada, bajo la redacción originaria de la Ley 30/1992, el *dies ad quem* para el cómputo de los plazos de tramitación de los procedimientos era la fecha de la resolución y no la de su notificación. La Ley 4/1999, que modifica la Ley 30/1992, cambia esta cuestión señalando claramente que el *dies ad quem* es la fecha de la notificación. Como consecuencia de ello, a partir de la entrada en vigor de la Ley 4/1999, para determinar si los procedimientos sancionadores en materia tributaria se han tramitado en el plazo establecido (seis meses), la fecha de referencia es la fecha de la notificación y no la de la resolución, y ello a pesar de que el Real Decreto 1930/1998 establezca la solución contraria.

La STSJ de Madrid comentada considera, sin embargo, que antes de la entrada en vigor del Real Decreto 1930/1998, el *dies ad quem* era la fecha de notificación y no la de la resolución. Esta interpretación no nos parece que sea la correcta, pues esa no es la solución que adoptaba la Ley 30/1992. Esta sentencia no se pronuncia acerca de lo que debe suceder a partir de la entrada en vigor de la Ley 4/1999. No obstante, como establece la STSJ de Baleares mencionada, a partir de esa fecha debe entenderse que el *dies ad quem* se vincula con la notificación y no con la resolución. Esta modificación afecta también al procedimiento sancionador en materia tributaria, a pesar de que el Real Decreto 1930/1998 disponga lo contrario.