

CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

*Inspectora de Hacienda del Estado (excedente)*

**Extracto:**

TRANSCURRIDO ya un tiempo prudencial desde que por la Ley 1/1998 el legislador impusiera la separación del procedimiento sancionador respecto de cualquier otro del que pudiera traer causa, el presente artículo intenta un acercamiento a la problemática que dicha separación ha generado. Si bien la jurisprudencia aún no es mucha, y las aportaciones doctrinales –que como se puede ver a lo largo de las líneas de este artículo, fueron muy importantes en el momento de promulgarse la ley (y aún más antes de dicha promulgación)– tampoco son muy abundantes en la actualidad, la articulación y desarrollo simultáneo o sucesivo (cuestión esta polémica) de ambos procedimientos plantea importantes interrogantes.

En el pretendido acercamiento se intenta plantear las cuestiones más controvertidas del nuevo procedimiento sancionador, analizándose las mismas desde la óptica del respeto a los principios constitucionales, cuyos principios en materia sancionadora han penetrado en el ámbito sancionador tributario con renovadas energías. Lo más curioso es que, como el artículo señala, la aplicabilidad de tales principios no podía ser ajena en la etapa de tramitación conjunta, pero sólo la separación formal ha evidenciado los problemas de los que los procedimientos tributarios sancionadores adolecen: falta de motivación, problemas de carga de la prueba, respeto a la presunción de inocencia ...

En el artículo hay un punto que resulta clave y en torno al cual es previsible que se plantee un interesante debate en el futuro; se trata de la materialización en el ámbito tributario de la presunción de inocencia que, en cuanto principio sustantivo que es tiene una materialización procesal inmediata: el derecho a no declarar contra sí mismo. Si en los procedimientos de comprobación e investigación sigue vigente –como no puede ser de otra manera– la obligación de colaborar con la Inspección y, por lo tanto, declarar y aportar todas las pruebas por ésta requeridas, la posibilidad legalmente recogida de incorporación de tales pruebas a un proceso de índole sancionadora en el que si las mismas se requiriesen el contribuyente tendría derecho a no aportarlas, es evidente que suscita interrogantes.

La autora analiza las distintas posturas posibles y finalmente se inclina por tomar como punto de referencia la existencia de ámbitos de investigación distintos en cada procedimiento: en la comprobación e investigación el objeto de la misma serán los hechos, y en el sancionador, dando como probados dichos hechos, habrá de investigarse los demás componentes de toda infracción: antijuricidad y culpabilidad.

---

## Sumario:

---

- I. Breve análisis de la situación anterior a la separación de procedimientos.
  
- II. Principios constitucionales de carácter procesal que deben respetarse en la tramitación de los procedimientos sancionadores.
  
- III. Procedimiento sancionador por infracciones tributarias graves: distribución de competencias.

Antes de 1998, antes en concreto de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el procedimiento sancionador no despertaba el interés que en la actualidad suscita en todos los foros, debates, etc., a los que últimamente asistimos, y desde luego, no era objeto de un análisis tan riguroso como al que ahora es sometido en los tribunales (en sentido amplio).

La razón es que, aunque existían supuestos estrictamente sancionadores, es decir, procedimientos en los que el pronunciamiento final sólo se refería a la sanción, las sanciones por infracciones graves (que eran las cuantitativamente importantes) se tramitaban «inmersas» en el procedimiento de comprobación e investigación que, tendente a la regularización de la situación tributaria del contribuyente concluía con la determinación de la totalidad de la deuda tributaria a cargo del mismo, entendida ésta en el sentido del artículo 58 de la Ley General Tributaria, e incluyendo por lo tanto el concepto de sanción. El gran cambio que en esta materia introduce la Ley 1/1998 (en adelante LDGC) es justamente el establecimiento con carácter general de la separación de los procedimientos sancionadores respecto de cualquier otro procedimiento tributario, cualquiera que sea el grado de vinculación entre ambos.

## **I. BREVE ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ANTERIOR A LA SEPARACIÓN DE PROCEDIMIENTOS**

El Tribunal Constitucional en varias ocasiones (con claridad en la sentencia 76/1990, de 26 de abril) había señalado que la tramitación conjunta en un solo procedimiento de los que ahora concebimos como procedimientos separados e independientes: el de comprobación e investigación y el sancionador, no vulneraba los principios constitucionales penales que debían revestir todo ámbito administrativo sancionador.

En el análisis de la separación de los procedimientos sancionadores hay que tener en cuenta que el problema sólo se plantea respecto de las sanciones por infracciones graves, dado que ya con anterioridad a la Ley 1/1998 los procedimientos sancionadores por infracciones simples <sup>1</sup> y los concernientes a sanciones no pecuniarias se tramitaban siempre separadamente.

---

<sup>1</sup> En los procedimientos sancionadores por infracciones simples la tramitación separada resulta evidente ya que no existe «ámbito» sobre el que investigar más que el tipo infractor en sí, es decir, nunca hay cuota que comprobar. El hecho de que estos procedimientos sancionadores en muchas ocasiones se inicien y tramiten de manera (más o menos) simultánea en el tiempo a los de comprobación e investigación en los que se detectó el posible incumplimiento formal que constituye su origen no implicaba nunca la tramitación de un único procedimiento.

El germen que origina la tendencia, inicialmente doctrinal, que culmina con el artículo 34 de la LDGC es la necesidad de dotar de mayores garantías al procedimiento sancionador en cumplimiento de los principios aplicables en materia sancionadora. En concreto, se acusa a la situación preexistente, situación de «mistificación» de procedimientos en la terminología de JUAN LOZANO <sup>2</sup> de vulnerar determinados principios y derechos:

- Derecho a la prueba.

Para algunos autores, como FALCÓN Y TELLA <sup>3</sup>, la salvaguarda de este principio está estrechamente vinculada a la obligación de los contribuyentes de aportar pruebas durante la tramitación de los procedimientos administrativos, que vulnera de pleno el derecho a la no autoinculpación, y paralelamente empobrece la actividad probatoria de la Administración.

- Derecho a la no ejecutividad de sanciones.

La ejecutividad de los actos administrativos por los que se imponían sanciones era asimismo criticada por un amplio sector de la doctrina, que ahora mantiene su crítica dado que el sistema definitivamente incorporado <sup>4</sup>, sigue partiendo como premisa básica de la ejecutividad, si bien intenta compensar la misma con un carácter automático de la suspensión.

- Derecho a la no autoinculpación.

Esta cuestión consideramos que es la clave para la determinación de la manera en que la separación de procedimientos se va a articular. En qué medida la separación de procedimientos consagrada en el artículo 34 de la LDGC y desarrollada por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, ha recogido estas críticas doctrinales lo veremos a lo largo de las presentes páginas.

<sup>2</sup> JUAN LOZANO A.M. «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros. Núms. 173-174 (Agosto-Septiembre 1997).

<sup>3</sup> FALCÓN Y TELLA R. «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar». *Quincena Fiscal N.º 22, diciembre 1995*. «No se trata con esto de limitar las facultades de la inspección, sino al contrario, de exigir la plena comprobación de los hechos declarados y la investigación de los no declarados, utilizando todos los medios disponibles, y no sólo, ni fundamentalmente, los datos aportados por el interesado o por quienes mantienen relaciones económicas con él, pues limitarse a la información facilitada por los particulares, por muy cómodo que sea, no sólo puede vulnerar derechos constitucionales de éstos (cuando el procedimiento es susceptible de desembocar en la imposición de sanciones ...), sino que incluso prejuzga indebidamente el resultado de la liquidación, con el riesgo de que el tributo se aplique sobre bases ficticias».

<sup>4</sup> Que se deriva de la lectura conjunta de los artículos 35 de la LDGC que se refiere a la suspensión automática y 37.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que recoge la consecuencia lógica de tal suspensión, cual es el devengo de intereses de demora.

## II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE CARÁCTER PROCESAL QUE DEBEN RES-PETARSE EN LA TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES

La enumeración de tales principios se contiene a nuestro entender en el artículo 24 de la Constitución que transcribimos a continuación:

- «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.
2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.»

Procede ahora analizar el modo en que los procedimientos sancionadores tramitados separadamente tras la LDGC, y más concretamente, tras la entrada en vigor del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Reglamento de Inspección, están dando cumplimiento a los principios enumerados en el artículo transcrito, sin perjuicio de que en este análisis debe partirse de una **premis fundamental**. Tal premisa es que **la incorporación de principios penales a un ámbito administrativo no es directa e inmediata, sino que debe producirse mediante una adecuación de los mismos a la distinta realidad a que ahora van a referirse**, no cabe exigir una mera incorporación, sino una adaptación y adecuación de los mismos en la medida en que lo exija el funcionamiento de la propia Administración, siempre y cuando ello no vulnere la esencia misma de los principios.

Debe quedar claro que **una incorporación plena resulta imposible y que además, e interesa resaltar esta cuestión, haría perder todo sentido a la despenalización de concretas conductas, operada en los ordenamientos modernos de nuestro entorno, y en el nuestro**. Efectivamente, **si la incorporación de principios es plena y la tramitación deviene por ello idéntica, no tiene ningún sentido que unas contravenciones del ordenamiento se enjuicien por el poder judicial y otras por la Administración**. Si el legislador ha querido que determinadas conductas (las mismas, pero con distintas características) unas veces sean administrativamente conocidas y sancionadas, y otras lo sean penalmente, no puede establecerse un procedimiento absolutamente coincidente que acabe restando todo sentido a la despenalización. Si ello fuera así habría que abogar por la desaparición de la despenalización y el conocimiento de todos los procedimientos de índole sancionadora por el poder judicial, sin perjuicio, claro está, de su diferenciación como faltas o delitos.

Esta postura se refleja también por el propio Tribunal Constitucional en la sentencia antes mencionada 76/1990: «la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho Administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico».

## 1. Prohibición de la indefensión.

A nuestro entender, la mejor fórmula para evitar la indefensión es la configuración del procedimiento sancionador como un procedimiento **contradictorio**, es decir, un procedimiento cuya tramitación contemple de manera adecuada la existencia de fases, trámites, momentos, etc., en los que el presunto infractor pueda articular su defensa frente al órgano competente para la imposición de la sanción.

Las principales manifestaciones que garantizan el respeto de este principio en el procedimiento sancionador son las siguientes:

- A) La existencia del trámite de audiencia (art. 33 del RD 1930/1998), que además garantiza, por su ubicación en el procedimiento, un adecuado ejercicio del derecho a la defensa, ya que, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento de comprobación e investigación el trámite de audiencia es posterior a la extensión de la propuesta de imposición de sanción, por lo que el presunto infractor, a la vista de la misma, puede defenderse y alegar con mayor fundamento <sup>5</sup>.
- B) El derecho de acceso y obtención de copia del expediente, recogido en los artículos 14 de la LDGC y 32 del Real Decreto 1930/1998. La redacción de este último no resulta especialmente acertada porque no contiene referencia alguna a los derechos a los que aquí nos referimos, si bien la llamada a lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la LDGC podría entenderse que soslaya tal deficiencia <sup>6</sup>.
- C) El derecho de presentar alegaciones y aportar documentos, justificantes y pruebas en cualquier momento anterior al trámite de audiencia (art. 29.4 del RD 1930/1998).

---

<sup>5</sup> En los procedimientos de comprobación e investigación, el artículo 33 ter del Reglamento General de Inspección fija el trámite de audiencia en el momento anterior a la extensión de las actas, sin que fuera posible otra opción dado el mandato contenido en el artículo 22 de la LDGC según el cual «En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho». En el procedimiento sancionador el Real Decreto 1930/1998 puede optar por contravenir la regla general establecida en la LDGC dado que no se trata de un procedimiento de gestión.

<sup>6</sup> Sin que tampoco con ello se evite el problema, dado que el artículo 14 de la LDGC junto a la regla general de acceso al expediente y obtención de copia en cualquier momento, establece una limitación respecto de las actuaciones de comprobación e investigación, surgiendo aquí la duda de si tal limitación es aplicable también respecto de los procedimientos sancionadores. Nos inclinamos por esta última posibilidad porque la especialidad respecto de las actuaciones de comprobación e investigación viene dada por la naturaleza investigadora de las mismas, naturaleza que los procedimientos sancionadores comparten. En este sentido puede consultarse «El acceso de los ciudadanos a la información», estudio comparativo publicado como anexo a la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento y al Comité Económico y Social titulada «El acceso de los ciudadanos a los documentos de las instituciones» (93/C, 156/05, DOCE de 8 de junio de 1993).

## **2. Derecho al juez ordinario predeterminado por ley.**

Este principio constitucional se considera suficientemente salvaguardado por la existencia de reglas (normativas) de distribución de competencias que aseguran la necesaria predeterminación. Entre tales normas, y por lo que al procedimiento sancionador se refiere, cabe señalar los artículos 91 a 93 de la LGT, 17 y 63 bis del RGIT y las contenidas en la Resolución del Presidente de la AEAT de 24 de marzo de 1992. No obstante, una visión especialmente acertada de los posibles defectos de la vigente normativa para dar cumplimiento a este principio pueden analizarse en el reciente artículo de Francisco Javier MARTÍNEZ HORNERO, titulado «Idoneidad constitucional de la acción sancionadora de la Inspección de los Tributos»<sup>7</sup>.

## **3. Derecho a la asistencia de letrado.**

A nuestro entender cabe entenderlo suficientemente salvaguardado, en primer lugar a través del derecho del contribuyente de actuar mediante representante (arts. 43 de la LGT y 27 del RGIT), que si bien desde un punto de vista teórico presenta diferencias con la figura del letrado, en la práctica actúa como profesional de la defensa de los derechos del contribuyente y, en segundo lugar, a través del derecho de ser asistido por un asesor (art. 25 del RGIT).

## **4. Derecho a ser informado de la acusación formulada.**

La garantía de este derecho resulta mucho más clara tras la separación de procedimientos, dado que el artículo 29 del Real Decreto 1930/1998 exige que en la comunicación de inicio del procedimiento consten «Los hechos que motivan la incoación del procedimiento» y «su posible calificación».

Antes de la separación de procedimientos, tal información desde luego no se producía al inicio de la comprobación, ni tampoco durante la misma existía un trámite o lugar «natural» de tal información, que, si bien informalmente se conocía al requerir a la Inspección sobre tales circunstancias, podía no ser oficialmente comunicada hasta la extensión de las actas.

## **5. Derecho a un proceso público, sin dilaciones indebidas y con todas las garantías.**

Se trata de tres derechos muy dispares.

Por lo que al proceso público se refiere, resulta evidente la imposibilidad de «importar» tal principio al ámbito sancionador administrativo en el que los deberes de secreto y sigilo imperan (art. 113 de la LGT).

<sup>7</sup> *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros núm. 226 (enero 2002).

El derecho a un proceso con todas las garantías no aporta nada respecto al tratamiento separado de cada uno de los principios, que en sí mismos se configuran como tales garantías.

Por su parte, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas se garantiza por el establecimiento de un plazo de duración del mismo, plazo que se configura como caducidad según el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998.

## 6. Derecho a la prueba.

A nuestro entender este derecho tiene una doble manifestación: el derecho a proponer pruebas y el derecho a que se incorporen las pruebas aportadas por el contribuyente. Y también bajo nuestra consideración hay que señalar que tal derecho no es tras la separación del procedimiento sancionador objeto de un mejor tratamiento, ya que se trata de un principio cuyo respeto y ejercicio es obligatorio, y además tanto en los procedimientos de comprobación e investigación como en los procedimientos sancionadores. Ahora bien, su matización por el principio de carga de la prueba es también imprescindible: con independencia de lo que veremos en el epígrafe siguiente, es a la Administración a quien corresponde la carga de la prueba, de manera que si la Administración, con las pruebas por ella obtenidas y con las aportadas por el contribuyente, considera probada una determinada realidad, será el contribuyente el que esté obligado a aportar pruebas que desvirtúen la misma <sup>8,9</sup>. El problema, como luego se señalará, es que la Administración pueda en ocasiones considerar probada una infracción exclusivamente con la determinación de –por ejemplo– la deuda dejada de ingresar, es decir, con la mera acreditación de la procedencia de la regularización.

Ahora bien, conectando el análisis de este derecho con la opinión de algún autor <sup>10</sup>, seguramente lo que la separación del procedimiento acreditaría a este respecto –al menos para un sector doctrinal– es la obligación de la Administración de obtener todo el acervo probatorio necesario sin la colaboración del contribuyente, tal como luego veremos que mantiene algún ámbito de la doctrina que ocurre tras la LDGC por la contaminación de procedimientos. Ésta no es en absoluto una opinión compartida mayoritariamente tal y como analizaremos.

<sup>8</sup> Artículo 114 de la LGT «Tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo».

<sup>9</sup> Problemática diferente se plantea si la Administración indebidamente considera suficientemente probado lo que de acuerdo con las reglas de la lógica, el sentido común y (sobre todo) la presunción de inocencia, no lo está. En tal caso nos encontraremos ante un funcionamiento anormal de la Administración y los correctivos serán los propios a tal efecto, pero ello no debe invalidar como regla general la antes señalada.

<sup>10</sup> FALCÓN Y TELLA. *Vid.* obra citada.



## 7. Derecho a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia.

Si bien se trata de tres formulaciones que pueden resultar muy similares, existen algunas diferencias entre los derechos citados. Así, mientras el derecho a no confesarse culpable es una manifestación del derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho a la presunción de inocencia se configura como clave de la atribución de la carga de la prueba a la Administración.

Por lo que a la presunción de inocencia se refiere, su incorporación se ha intentado en la LDGC, si bien en forma de presunción de buena fe (art. 33 del texto). Tal incorporación ha sido oportunamente criticada pues ambos principios no resultan coincidentes, no obstante la forma más coherente de entender el mandato legal es que consiste en la incorporación como principio sustantivo (el de buena fe) del que es un principio procedimental (la presunción de inocencia).

Por lo que al derecho a no declarar contra sí mismo se refiere (y partiendo de la consideración de que el mismo subsume el derecho a no confesarse culpable), hay que señalar que la separación del procedimiento sancionador ha evidenciado con mucha más fuerza el difícil encaje de este principio en el seno de dos procedimientos (liquidador y sancionador), que íntimamente ligados están, no obstante, presididos por principios diferentes.

*Antes de la LDGC* el planteamiento de la doctrina era mucho más teórico y abstracto del que luego vamos a ver que se plantea tras la separación de procedimientos. El dilema, en palabras de FALCÓN Y TELLA <sup>11</sup>, era si las sanciones debían considerarse una manifestación del *ius puniendi*, o bien como parte integrante de la regularización tributaria y, por tanto, reconducible a la función administrativa de gestión de tributos.

No creemos que el dilema deba exponerse en dichos términos. A nuestro entender es evidente que *la función sancionadora forma parte, conceptualmente, del ius puniendi, pero ello no obsta para que su ejercicio se conciba como una función administrativa, si bien nunca de gestión tributaria*. No es sino una manifestación del fenómeno de la despenalización de determinadas figuras, que pasan de ser sancionadas penalmente, a serlo en vía administrativa.

La despenalización no debe comportar una merma de garantías (sustantivas, ni por lo que aquí nos interesa, procesales) tal como han recogido numerosas sentencias entre las que cabe destacar varias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sobre alguna de las cuales volveremos a tratar más adelante: sentencias de 21 de febrero de 1984 (As. Öztürk), 25 de febrero de 1993 (As. Funke), 24 de febrero de 1994 (As. Bendenoun).

Los tribunales se planteaban la cuestión en esta misma línea: la función sancionadora formaba parte del *ius puniendi* del Estado, pero su ejercicio por la Administración era conforme a Derecho, sin perjuicio de que la supremacía del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públi-

---

<sup>11</sup> Vid. obra citada.

cos (art. 31 de la CE) revistiera todo ello de unas especiales cualidades por lo que la obligación del contribuyente de colaborar en un procedimiento mixto (liquidador y sancionador) no vulneraba el derecho a no declarar contra sí mismo. (por todas, STS de 23 de octubre 1990 y STC 76/1990, de 26 de junio).

**La LDGC** aborda la separación de procedimientos estableciendo la comunicabilidad de pruebas entre ambos procedimientos en el **apartado 2 de su artículo 34** <sup>12</sup>:

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

A partir de este artículo el problema debe suscitarse en los siguientes términos: a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento sancionador por infracciones simples, en el que los hechos cometidos por el presunto infractor sólo originan la imposición de una sanción, en las infracciones graves, **unos mismos hechos son objeto de investigación en dos procedimientos**, en primer lugar el de comprobación, que tiene por objeto exclusivamente regularizar la situación tributaria del contribuyente (es decir, que ingrese lo que dejó de ingresar, o que consigne como base o cuota a compensar la que corresponde y no una superior, etc.), y en el que el contribuyente está obligado a cumplir una serie de deberes de colaboración que pueden serle exigidos coactivamente. Y en segundo lugar el sancionador, en el que tales deberes de colaboración no existen (o existen de manera muy matizada y leve, según algunos autores).

Pues bien, **si las pruebas acreditativas de los hechos presuntamente constitutivos de una infracción se obtienen en el seno de un procedimiento en que el obligado tributario no está revestido de los mismos derechos que en el procedimiento al que las pruebas acaban accediendo, se plantea si ello vulnera de alguna manera los derechos de dicho obligado tributario.**

Para PALAO TABOADA <sup>13</sup> *«el único interés (del art. 34.2) radica en que implícitamente admite que los elementos de hecho obtenidos en el procedimiento de liquidación pueden ser utilizados en el sancionador, rechazando así las posturas doctrinales que, con escaso realismo, propugnan una total separación entre ambos procedimientos. Pero de ninguna manera podría deducirse de dicho precepto que tal utilización carece de restricciones».*

A nuestro entender, el hecho de que la comunicación sea posible con carácter general no impide que sea necesario analizar la existencia o no de límites respecto de la incorporación de pruebas. Por ello destinamos las siguientes líneas a analizar las **interpretaciones que de este artículo realiza la doctrina**, para concluir con nuestra opinión al respecto.

<sup>12</sup> Consecuencia de la enmienda n.º 83 del Grupo Popular en el Senado.

<sup>13</sup> PALAO TABOADA, C. «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: el texto definitivo». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros. Núm. 181 (Abril 1998).

**A) Postura doctrinal de la separación absoluta e incommunicabilidad de pruebas entre los procedimientos.**

Esta postura entendemos que sólo era posible mantenerla antes de la entrada en vigor de la LDGC, cuyo artículo 34.2 expresamente destierra cualquier interpretación en esa línea (salvo que este sector considere que tal artículo adolece de vicio de inconstitucionalidad). Era la propugnada por autores como FALCÓN Y TELLA.

**B) Postura doctrinal de la comunicabilidad absoluta y total de pruebas entre los procedimientos.**

En esta postura se encontrarían (si bien no hemos encontrado pronunciamientos posteriores a la LDGC en este sentido) aquellos autores que con anterioridad a la norma mantenían la no aplicabilidad respecto de las funciones administrativas (gestoras o sancionadoras) de los principios penales procesales.

**C) Postura doctrinal de la anticipación de las garantías procesales propias del ámbito penal a los procedimientos de comprobación e investigación.**

Los partidarios de esta postura entienden que la posibilidad de incorporación de pruebas procedentes del procedimiento de comprobación al sancionador obliga a que el primero se vea revestido de los mismos principios y garantías que este último.

*Para algunos autores* tal anticipación se produce de manera plena, sin que los mismos establezcan limitaciones respecto al momento o fase en que la anticipación se debe producir. Así, los contribuyentes, parece que en cualquier momento del procedimiento de comprobación, pueden negarse a colaborar aportando toda clase de documentos, pruebas, etc. Según FALCÓN Y TELLA «La extensión del derecho a no declarar en el procedimiento inspector no supone vaciar de contenido el deber de contribuir, sino únicamente equiparar la situación de quien no lleva libros o no conserva las facturas u otros antecedentes con trascendencia tributaria (y por tanto le resulta materialmente imposible facilitar tales documentos a la Inspección) con la de aquellas personas que teniendo en su poder dicha documentación, optan por no facilitarla al actuario porque piensan que puede resultar perjudicial a sus intereses ... En consecuencia, a quien no enseña los libros o se niega a facilitar algún dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria se le podrá tratar como si no llevara libros o no conservara la información de que se trate, con la consiguiente imposición de sanciones por las infracciones simples cometidas. Y obviamente, en caso necesario, se procederá a determinar su renta o la cuantía defraudada en el tributo de que se trate a través de una estimación indirecta, con la imposición de las sanciones por las infracciones graves que hubieran logrado acreditarse».

Con independencia de que, como se justificará más adelante, no compartimos el adelantamiento de las garantías procesales del procedimiento sancionador al de comprobación e investigación, la solución expuesta no nos parece muy favorable para el contribuyente por dos razones: la generalización de la estimación indirecta resulta indeseable dado que se trata de un sistema que se aleja del prin-

cipio de capacidad económica al gravar una magnitud distinta de la real, por lo que debe mantenerse su concepción como residual y, en segundo lugar, si efectivamente procediese la traslación de principios al procedimiento de comprobación el autor debiera señalar la incongruencia de sancionar al contribuyente por el ejercicio de un derecho que se le está reconociendo (el de no declarar contra sí mismo).

Para otros autores como PALAO TABOADA <sup>14</sup> la obligación de colaborar de los contribuyentes durante las actuaciones de comprobación e investigación está clara y la incorporación de las pruebas también. No obstante, consideran que tal deber debe cesar en el momento en que surja el riesgo de incriminación. Como la apreciación de esta circunstancia no puede quedar a decisión de la Administración (según este autor), el contribuyente puede rehusar en cualquier momento la prestación de colaboración, sin perjuicio de que para el caso de que el contribuyente no lo hiciese la Administración debe poner de manera expresa en su conocimiento esta circunstancia. PALAO TABOADA justifica estas conclusiones en el «principio de adecuación al fin».

#### D) Nuestra postura.

**A nuestro entender** la solución a la comunicación de pruebas no puede venir dada ni por la separación absoluta, ni por la contaminación del procedimiento liquidador por los principios procesales penales, ni, en el otro extremo, por la plena comunicabilidad de todas las pruebas. *El punto clave es, desde nuestra perspectiva, el diferente ámbito al que la investigación se dirige en cada uno de los procedimientos que ahora analizamos.* Así, si bien los hechos investigados en el procedimiento de comprobación son los mismos que los del procedimiento sancionador, este último no puede quedarse en ellos, sino que existirán otros componentes, los de índole subjetiva del comportamiento del presunto infractor, que no pueden haber sido investigados en el procedimiento liquidador (y que para el caso de que lo hayan sido, las pruebas no pueden incorporarse).

Desde este planteamiento puede decirse que si bien las pruebas que se comunican desde el procedimiento de comprobación al sancionador afectan a la tipicidad (que se prueba íntegramente en aquél), los demás elementos que toda infracción de cualquier rama del ordenamiento debe presentar: antijuricidad y culpabilidad, han de ser objeto de comprobación en el procedimiento sancionador. En el campo tributario este ámbito se centrará en analizar si concurre dolo, culpa o negligencia en la conducta del presunto infractor y examinar si es aplicable alguna de las causas que, según el apartado 4 del artículo 77 de la LGT, exoneran de responsabilidad (y en las que se contienen tanto auténticas causas de justificación, que afectarían a la antijuricidad, como supuestos de ausencia de culpabilidad).

Como conclusión de lo expuesto hasta aquí, dado que no coinciden los ámbitos de investigación de ambos procedimientos, la incorporación de pruebas del procedimiento liquidador efectivamente supone afectar al derecho a no declarar contra sí mismo por lo que a los hechos se refiere, pero hay que considerar que se trata de una vulneración permitida por el ordenamiento en cuanto que es parcial y que en virtud de la misma nunca puede determinarse de manera completa la proce-

<sup>14</sup> PALAO TABOADA, C. «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros. Núm. 171 (junio 1997).

dencia de la sanción, ya que los otros elementos de la infracción sí se ven protegidos por el derecho a no declarar contra sí mismo. Se trata de la única manera de mantener en los ordenamientos modernos la despenalización de conductas, ya que en caso contrario, y ante la imposibilidad de dictar dos actos administrativos contradictorios (porque en uno lograría probarse una realidad, en cuanto cuota, distinta que en el otro), toda potestad sancionadora debería pasar a sede jurisdiccional.

Esta opinión coincide con la mantenida por diversos autores. Así para ZORNOZA PÉREZ <sup>15</sup> el procedimiento de liquidación trata sólo de verificar el «an» y el «quantum» de la prestación tributaria derivada de la realización del hecho imponible, mientras que en el procedimiento sancionador la cuestión relativa al presupuesto de hecho de la norma tributaria es sólo una entre otras que se tomarán en cuenta para determinar la tipicidad y antijuricidad de la conducta, la imputabilidad y culpabilidad del presunto infractor y la posible concurrencia de circunstancias excluyentes de responsabilidad.

En la misma línea cabe mencionar la opinión de JUAN LOZANO <sup>16</sup> para quien el contenido del procedimiento sancionador será propio y distinto del de comprobación e investigación.

En definitiva, si bien como consecuencia de la actuación de comprobación desarrollada estará clara la conducta seguida por el sujeto (por ejemplo dejar de ingresar una cuantía de X millones), las circunstancias subjetivas de la comisión, y la concurrencia de las circunstancias excluyentes de la responsabilidad deberán ser objeto de investigación, lo cual implica:

- Que en el procedimiento de comprobación e investigación no se pueden investigar las circunstancias mencionadas.
- Que las mismas han de ser investigadas durante el procedimiento de comprobación.
- Que para el caso de que durante el procedimiento de comprobación se hubieran obtenido pruebas, datos ... relativos a las mismas, no cabe su incorporación al expediente sancionador.

A estas conclusiones pueden aportar luz diversas sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (ya mencionadas), pero sobre todo la sentencia de 17 de diciembre de 1996 (As. Saunders).

En dicha sentencia se abordaba una cuestión similar, pero no idéntica a la que ahora nos referimos, dado que se trataba de la utilización en un procedimiento penal de las pruebas obtenidas en un procedimiento administrativo. El recurrente, durante la tramitación del procedimiento administrativo, se había declarado culpable de unos hechos que dieron lugar después a su enjuiciamiento ante los tribunales británicos, ante los cuales manifestó en cambio que las actividades delictivas se habían realizado sin su conocimiento. El Tribunal no tomó en consideración las declaraciones realizadas en vía administrativa con posterioridad a la fecha en que le había sido imputada la comisión de un delito, pero sí las anteriores, en virtud de las cuales, se condenó al imputado.

<sup>15</sup> ZORNOZA PÉREZ J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas. Madrid, 1992.

<sup>16</sup> *Vid.* obra citada.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ante la cuestión planteada por Saunders declara que se ha producido una violación del artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos y Libertades Fundamentales incorporando, no obstante, al respecto una serie de matizaciones respecto de anteriores pronunciamientos que a nuestro entender resultan clave. La principal de estas matizaciones es la **delimitación del ámbito objetivo al que el derecho a no declarar contra sí mismo se refiere**. Para el Tribunal este derecho encuentra su fundamento en el respeto a la voluntad del acusado, materializándose en el **derecho a guardar silencio**. Así, el derecho a no declarar contra sí mismo se delimita doblemente:

- No alcanza la obtención de pruebas cuya existencia sea cierta e independiente de la voluntad del acusado. Es decir, respecto de los medios de prueba que tienen un soporte físico (tales como la contabilidad, facturas, extractos de cuentas bancarias, etc., en el ámbito que ahora nos ocupa, o las muestras de sangre, orina, aliento, en otros ámbitos) el contribuyente no puede negar su aportación fundamentándose en el derecho a no declarar contra sí mismo, sino que por el contrario su entrega puede ser coactivamente exigida, a nuestro entender tanto en el procedimiento de comprobación e investigación como en el procedimiento sancionador. Ésta es justamente la principal aportación que este pronunciamiento aporta frente a otros anteriores (p. ej. As. Funke).
- Se materializa –como antes señalábamos– en el derecho a no declarar contra sí mismo, de manera que lo que el contribuyente puede rechazar en el procedimiento sancionador, y no podrá ser sancionado por ello, es la realización de declaraciones en torno a las cuestiones objeto de prueba en dicho procedimiento: antijuricidad y culpabilidad.

Como HERRERA MOLINA <sup>17</sup> señala de manera muy acertada, existe una clara distinción entre las dos manifestaciones expuestas, dado que el obtener coactivamente datos que tienen un soporte físico o material puede violentar la voluntad del acusado, pero no implica el riesgo de obtener pruebas falsas.

A la vista de las diversas aportaciones doctrinales analizadas y las reflexiones vertidas hasta aquí, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

1. La separación de los procedimientos de comprobación e investigación y sancionador no es una separación plena y absoluta que impida la incorporación de pruebas del procedimiento de comprobación al procedimiento sancionador respectivo.
2. En el procedimiento de comprobación e investigación la instrucción debe tener por objeto la determinación de la situación tributaria del contribuyente por lo que a los elementos de la deuda tributaria distintos de la sanción se refiere, determinando las cuotas dejadas de ingresar o indebidamente devueltas, las bases o cuotas indebidamente consignadas como bases o cuotas a compensar o deducir, etc.

<sup>17</sup> En un excelente comentario de la sentencia analizada. Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom» *Revista Impuestos* 15.16/1997.

3. El «elemento subjetivo», entendido como ánimo con el que se comete la conducta presuntamente infractora, su consideración como acreedor de una reacción punitiva por el ordenamiento y la concurrencia o no de circunstancias excluyentes de responsabilidad en el presunto infractor, son cuestiones cuya investigación debe producirse en el seno del procedimiento sancionador, y que para el caso de que hubiera sido necesario, o simplemente hubiera acontecido que se hubieran descubierto en el seno de la comprobación, no podrán incorporarse las correspondientes pruebas al procedimiento sancionador, debiendo obtenerse nuevamente tales pruebas en este último.
4. En el procedimiento sancionador son aplicables, con todas las matizaciones hasta aquí vistas, los principios procesales de carácter penal. Especial interés tiene la aplicación del principio o derecho a no declarar contra sí mismo, que a nuestro entender se configura como derecho a guardar silencio, en cuanto derecho del contribuyente de no declarar sobre cuestiones cuya acreditación carece de soporte material alguno. Así cuando al contribuyente se le requiera para aportar, por ejemplo, un determinado contrato, y aunque el mismo pudiera evidenciar el ánimo doloso/culposo/negligente del contribuyente, está obligado a su aportación tanto en el procedimiento de comprobación como en el sancionador. Esta afirmación se realiza a la luz de la sentencia Saunders con la que estamos plenamente de acuerdo en esta cuestión, y que en ello supera la sentencia Funke en la que el Tribunal consideraba que al tratarse de un documento directamente incriminatorio el sujeto no está obligado a su aportación.

Para concluir cabe decir que, dado lo reciente de la separación de procedimientos, resulta clave una adecuada interpretación de su significado que, alejándose de posturas extremistas permita conciliar dos objetivos: que la separación no se convierta en una separación estrictamente formal, y que ello no impida el funcionamiento de una Administración tributaria a la que no se le puede pedir el cumplimiento estricto de garantías procesales impuestas para órganos judiciales, con facultades muy superiores. Si el legislador quiere mantener un ámbito de despenalización de conductas, y consecuentemente de conocimiento y sancionabilidad de las mismas por la Administración, no pueden «calcarse» sin más las garantías de un ámbito diferente como es el penal.

No creemos que para conseguir estos objetivos haya que rechazar el sistema creado por la LDGC y el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sino dar una reposada y adecuada interpretación a dicha normativa.

### **III. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS GRAVES: DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS**

La regla general en la distribución de funciones en los procedimientos sancionadores (segundo párrafo del art. 29.1 del RD 1930/1998) es que la competencia para acordar el inicio y para resolver corresponda al mismo órgano. Esto no ocurre en el procedimiento sancionador por infracciones graves que se desarrolla en el ámbito de la Inspección, en el que la distribución es la siguiente:

*Competencia para autorizar el acuerdo de inicio:* corresponde al Jefe de la Dependencia inspectora (art. 63 bis.2 del RGIT en la redacción dada por el RD 1930/1998).

*Competencia para acordar el inicio:* corresponde a cualquier funcionario, equipo o unidad (es decir el «órgano» instructor) designado al efecto. En esta cuestión la redacción del artículo 63.bis.2 del RGIT ha sido objeto de modificación por el Real Decreto 136/2000, ya que antes sólo se podía autorizar para acordar tal inicio al mismo funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación.

*Competencia para instruir:* corresponde igualmente a cualquier funcionario, equipo o unidad de la Dependencia inspectora (art. 63 bis.3).

*Competencia para resolver:* corresponde al Jefe de la Dependencia.

Esta distribución plantea a nuestro entender varias cuestiones a desarrollar:

- La diferenciación dentro de la competencia para acordar el inicio de una fase de autorización y otra de acuerdo propiamente.
- La posibilidad de que la instrucción de los procedimientos de comprobación e investigación se atribuyan al mismo funcionario, equipo o unidad.
- Que la competencia para resolver (y acordar el inicio) corresponde a un órgano del mismo ámbito (inspector) que la competencia para instruir.

Por lo que a la primera cuestión se refiere, no alcanzamos a entender el posible valor añadido que este sistema aporta. Pensemos en un ejemplo: en la Dependencia Inspectora de Madrid la unidad 01 ha desarrollado una actuación de comprobación e investigación sobre el sujeto X, pues bien, para que se inicie el procedimiento sancionador que, en su caso, corresponda, será necesario que el Jefe de la Dependencia autorice al jefe de la unidad 01 para que éste acuerde el inicio, ¿qué sentido tiene que alguien que puede autorizar a otro no acuerde directamente el inicio?, ¿qué grado de vinculación tiene el jefe de la unidad 01 respecto de la posible autorización que reciba? ¿por qué establecer en el procedimiento sancionador (y sólo en el de infracciones graves) una distribución de competencias distinta?, ¿en qué incrementa las garantías del presunto infractor? No creemos que sea fácil la contestación a estas preguntas, nos parece una innecesaria complicación que hubiera podido (y debido) evitarse atribuyendo al jefe de la Dependencia la competencia para acordar el inicio.

La segunda cuestión ha sido objeto de críticas por la doctrina, teniendo tales críticas un punto en común: la consideración de que un funcionario que haya realizado la comprobación de la situación tributaria, y le sea atribuida la tramitación del procedimiento sancionador puede verse influido en aras de apreciar la sancionabilidad de una conducta que otro funcionario «más independiente» no apreciaría. En esta línea pueden mencionarse las opiniones de MAGRANER MORENO<sup>18</sup> y

<sup>18</sup> MAGRANER MORENO F.J. *Sanciones tributarias: clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas* en «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma». IEF, Madrid 1991.



CAAMAÑO ANIDO <sup>19</sup>, para quienes «Si en el ámbito del Derecho Penal la justificación de que exista un órgano instructor (...) diferenciado del Tribunal sentenciador estriba en que éste no sufra los prejuicios de la fase previa, de modo que permanezca inquebrantable su imparcialidad objetiva <sup>20</sup> (...), hoy puede defenderse que el funcionario que ha intervenido en los procedimientos de gestión e inspección debe permanecer al margen del procedimiento sancionador».

No podemos compartir *en absoluto* estas reflexiones; el ordenamiento cuenta con medios y garantías suficientes para evitar la arbitrariedad y la puesta en marcha de los mismos impedirá que se produzcan los mencionados efectos indeseables. Una mera e infundada sospecha no puede evitar que sea aplicable un principio constitucional como es el de eficacia administrativa (art. 103 de la CE) y otros legales como los de eficacia en la asignación y utilización de los recursos públicos y racionalización y agilidad en los procedimientos administrativos [art. 3.2 b) y e) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado] que en este caso se materializan en atribuir la instrucción de un procedimiento a quienes mejor conocen el ámbito del mismo. Entre los mecanismos que impedirán la posibilidad de arbitrariedad pueden mencionarse:

- Los supuestos de recusación.
- La imposibilidad de aportación de determinadas pruebas del procedimiento de comprobación al sancionador. Ya hemos venido señalando que las pruebas que afecten a circunstancias cuya investigación procede en el procedimiento sancionador no pueden incorporarse, por lo que el funcionario, equipo o unidad instructora de este último tendrá que formar el acervo probatorio necesario al respecto, sin que prejuicios formados durante el procedimiento de liquidación puedan tener incidencia alguna. En caso contrario, la propuesta no pasará el «filtro» del Jefe de la Dependencia, que no llegará a dictar el correspondiente acto administrativo o, en su caso, podría perderse en los Tribunales.

La tercera cuestión supone el análisis del grado de cumplimiento de la separación de fases que el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, impone <sup>21</sup>. La distribución de funciones, referida líneas atrás, evidencia que tal separación no se contempla en el ámbito tributario, sino que si bien la instrucción corresponde a un equipo o unidad y la resolución al jefe de la Dependencia, ambos se integran dentro del mismo órgano administrativo. Éste es el esquema seguido por el Real Decreto 1930/1998, debiendo plantearnos ahora si es conforme a derecho o si hubiera debido recoger una separación de órganos. Para la mayor parte de la doctrina (FALCÓN Y TELLA y JUAN LOZANO entre otros) tal separación estricta debía haberse producido. Nuestra conclusión es distinta, debiendo mencionar en esta cuestión nuevamente la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 en la que al enjuiciarse si la separación entre instrucción y resolución es suficiente, el Tribunal mantiene que no sólo es suficiente, sino que en los procedimientos administrativos no cabe otra posibilidad, ya que la Administración constituye en sí misma una organización jerárquicamente estructurada, por lo que, se atribuyan las funciones a uno u otro órgano, el contribuyente siempre estará en el seno de la misma organización:

<sup>19</sup> CAAMAÑO ANIDO MA. «Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador– sin separación de órganos». *Rev. Impuestos* núms. 15-16. Agosto 2000.

<sup>20</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>21</sup> «Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos».

«debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales.»

Pero además, fuera ya del ámbito tributario podemos referirnos al Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, que al desarrollar el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, adoptaba una solución similar a la establecida en el ámbito tributario. El artículo 10.1 del mencionado texto dispone lo siguiente:

«A efectos de este Reglamento, son órganos administrativos competentes para la iniciación, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores las unidades administrativas a las que, de conformidad con los artículos 11 y 21 de la LRJ-PAC, cada Administración atribuya estas competencias, sin que puedan atribuirse al mismo órgano para las fases de instrucción y resolución del procedimiento.»

GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO <sup>22</sup> concluyen del examen de este Real Decreto que «se puede calificar a una unidad administrativa como órgano a efectos de que actúen competencias inspectoras instructoras» y que por unidad administrativa se puede entender «el conjunto de puestos de trabajo dependientes de una misma jefatura». Para COBO OLVERA <sup>23</sup> este Real Decreto «parece delimitar la exigencia de la dualidad de órganos, a que sean personas distintas quienes instruyan y resuelvan los procedimientos sancionadores».

Pero además y para concluir con esta cuestión habría que plantearse el sentido común de la separación de órganos. Por mucho que la LDGC haya separado los procedimientos, la estructura jerárquica a que el artículo 103 de la Constitución y las sentencias del Tribunal Constitucional se refieren sigue en vigor. Por ello la atribución de los procedimientos liquidador y sancionador a órganos diferentes supondría la creación de una *Administración tributaria*, por lo que a los órganos en los que actualmente confluyen las dos funciones, *paralela* respecto a la existente, y que tuviera por función la tramitación y resolución de procedimientos sancionadores. ¿Qué razón impediría, ya en esa línea que la revisión de actos administrativos tan dispares y dictados por distintos órganos se atribuyese a órganos revisores diferentes? ¿Dónde establecer el límite?

<sup>22</sup> GONZÁLEZ PÉREZ J. y GONZÁLEZ NAVARRO F. *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*. Ed. Civitas.

<sup>23</sup> COBO OLVERA T. *Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Ed. Edersa.