

CAROLINA BLASCO DELGADO*Profesora titular interina de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Burgos***ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1999****Extracto:**

EN este trabajo sobre «LA PRESCRIPCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS PRINCIPIOS PENALES» se pretende analizar una de las consecuencias que conlleva el hecho de que las sanciones formen parte de la deuda tributaria, cual es, su peculiar régimen prescriptivo que les resulta de aplicación.

Al respecto, pensamos que esta cuestión ha adquirido una nueva dimensión desde la separación formal de los expedientes de comprobación e investigación y sancionador operada por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En efecto, para un sector doctrinal esta separación de expedientes ha supuesto la exclusión de las sanciones del concepto de deuda tributaria, a nuestro juicio, si bien se trata de una medida que puede acercarse a este objetivo, la legalidad vigente no permite afirmar todavía que las sanciones hayan dejado de ser parte de la deuda tributaria -lo que por otro lado les dejaría sin régimen prescriptivo-, sino sólo entender que el procedimiento sancionador se ha comenzado a «individualizar» del de liquidación en el empeño de adecuarse a las exigencias que demandan los principios penales. Cualquiera de las dos opciones afectará al régimen de prescripción de las sanciones.

Precisamente por ello, en primer lugar es preciso comprobar cuáles son las concretas distorsiones que la actual regulación produce en el régimen prescriptivo de la sanción y, en segundo término, aprovechando las reformas mencionadas, tratar de proponer soluciones para su adecuación a los principios penales que, como es sabido, deben informar cualquier manifestación del *ius puniendi* del Estado.

Sumario:

Abreviaturas.

Introducción.

- I. Influencia de los principios penales en la prescripción de las sanciones tributarias.
- II. Las sanciones como elemento de la deuda tributaria y las perturbaciones que esta situación produce en su régimen prescriptivo.
- III. Prescripción de las sanciones pecuniarias.
 1. Clases de sanciones pecuniarias.
 2. Aplicación del régimen de prescripción de la «acción para exigir el pago de la deuda tributaria» a las sanciones pecuniarias.
 3. Requisitos de la prescripción de las sanciones pecuniarias.
 - 3.1. Requisitos sustantivos.
 - 3.1.1. ¿Sanción firme en vía administrativa?
 - 3.1.2. Inexistencia de un acto de ejecución por parte de la Administración tributaria.
 - 3.1.3. Transcurso del plazo establecido en la regulación vigente.
 - 3.2. Requisitos formales.
 - 3.2.1. Cómputo del plazo de prescripción.
 - 3.2.1.1. *Dies a quo* del plazo de prescripción.
 - 3.2.1.2. La aplicación retroactiva del nuevo plazo de prescripción.

3.2.2. Causas que interrumpen el plazo de prescripción.

3.2.2.1. Actuaciones del sancionado.

3.2.2.2. Actuaciones de la Administración encaminadas a la recaudación de la deuda tributaria.

3.2.2.3. Interposición de reclamaciones y recursos.

4. Efectos de la prescripción de las sanciones pecuniarias.

IV. Prescripción de las sanciones no pecuniarias. Vacío legal.

V. Conclusiones y propuesta de *lege ferenda* para la regulación de la prescripción de la sanción a la luz de los principios penales.

ABREVIATURAS

| | |
|-------------|---|
| AN | Audiencia Nacional |
| ATSJ | Auto del Tribunal Superior de Justicia |
| BOE | Boletín Oficial del Estado |
| CE | Constitución Española |
| CEF | Centro de Estudios Financieros |
| cfr. | confróntese |
| CP | Código Penal |
| CT | <i>Crónica Tributaria</i> |
| IF | <i>Revista Lex Nova, Información Fiscal</i> |
| JT | Jurisprudencia Tributaria |
| LDGC | Ley de derechos y garantías de los contribuyentes |

| | |
|-----------------|---|
| LGP | Ley General Presupuestaria |
| LGT | Ley General Tributaria |
| LO | Ley Orgánica |
| LRJPAC | Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común |
| núm. | número |
| ob. cit. | obra citada |
| pág. | página |
| QF | <i>Quincena Fiscal</i> |
| RD | Real Decreto |
| REDF | <i>Civitas, Revista Española de Derecho Financiero</i> |
| RGIT | Reglamento General de Inspección de los Tributos |
| RGR | Reglamento General de Recaudación |
| RTT | <i>Revista Técnica Tributaria</i> |
| SDFUCM | Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid |
| ss. | siguientes |
| SST | Sentencias |
| SSTC | Sentencias del Tribunal Constitucional |
| SSTS | Sentencias del Tribunal Supremo |
| ST | Sentencia |
| STC | Sentencia del Tribunal Constitucional |
| STS | Sentencia del Tribunal Supremo |
| STSJ | Sentencia del Tribunal Superior de Justicia |
| TC | Tribunal Constitucional |
| TF | <i>Tribuna Fiscal</i> |
| TS | Tribunal Supremo |
| TSJ | Tribunal Superior de Justicia |
| vid. | véase |
| vol. | volumen |

INTRODUCCIÓN

La doctrina, prácticamente de forma unánime, afirma la identidad sustancial entre el ilícito penal y el administrativo, fundamentalmente, porque el bien jurídico protegido en ambos casos es el mismo: la recaudación de los ingresos y la distribución de los gastos ¹. Dado que ambos tipos de ilícitos protegen intereses generales, las sanciones que conlleva su realización han de incluirse entre las de protección del orden general, y por ello, deberán tratar de evitar, al igual que las penas, que la infracción se reitere; esto es, tienen también una función represiva y correctora, por lo que se puede admitir que las sanciones administrativas son auténticas penas ².

Pues bien, tras afirmar la identidad sustancial que existe entre el ilícito penal y el administrativo, parece que, como señala ZORNOZA PÉREZ, «la solución no debería ser diversa si atendemos a la naturaleza de la reacción que el ordenamiento jurídico prevé ante dichas infracciones», y por ello «...las sanciones administrativas pecuniarias no se diferencian por su contenido o finalidad de las

¹ Vid., por todos, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 263 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, 1992, págs. 29 y ss, y fundamentalmente, las págs. 60 a 66, en cuyas conclusiones y en las del anterior autor nos basamos. Una opinión discordante es la de TEJERIZO LÓPEZ, J.M., que entiende que esta afirmación es errónea porque decir que tienen la misma naturaleza, e incluso afirmar que son ontológicamente iguales, significa que los ilícitos administrativos y penales son iguales con independencia y anterioridad a la norma, «lo cual es incorrecto porque la ilicitud sólo se puede predicar normativamente (...). En definitiva, las infracciones y los delitos son lo mismo sólo si las normas que los regulan son las mismas. Esto no es cierto, por lo que la problemática se puede resolver, y de hecho se ha resuelto por la jurisprudencia diciendo que la categoría genérica a la que pertenecen los dos institutos es el poder sancionador del Estado (...) mientras que las especies son, respectivamente, el Derecho sancionador y el Derecho penal. Las instituciones de éste informan a aquél, pero no porque sea un *prius*, sino por razones de mera oportunidad», en «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho Español. Algunos aspectos generales», en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2*, Lisboa, 1998, págs. 180 y 181. La identidad sustancial entre ambos tipos de ilícitos también ha sido afirmada por el TC en las SSTC 239/1988, de 14 de diciembre, 145/1993, de 26 de abril.

² A pesar de que en la LGT existen algunos preceptos que oscurecen esta función de las sanciones tributarias aproximándolas a las civiles, como son los casos previstos en el artículo 38.1 de este texto legal, donde se consagra la responsabilidad solidaria para las personas que causen o colaboren en la realización de una infracción tributaria, y la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas y de otras personas a las que incumbe de algún modo procurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes.

multas penales»³. En efecto, la sanción administrativa no persigue la reparación del interés lesionado sino que debe procurar los instrumentos necesarios para que la infracción no se reitere, por lo que se puede decir que su finalidad es claramente preventiva y represiva⁴.

Ahora bien, no se puede obviar el hecho de que en ocasiones en la regulación positiva de las sanciones administrativas, y fundamentalmente en la de las pecuniarias, se ponen de manifiesto elementos ajenos a su función preventiva y represiva, ya que de la misma parece desprenderse una función indemnizatoria que es más propia de la sanción civil; en efecto, la suma debida en concepto de sanción se considera el cumplimiento de una obligación pecuniaria, y por tanto, le resultan de aplicación las reglas de extinción de las mismas.

En el ámbito tributario, esta forma de entender la sanción encuentra su fundamento en la acogida que tuvo la teoría de la relación jurídico tributaria⁵ en nuestro país, y que provocó que el legislador de 1963 entendiera que existía una única deuda constituida por un conjunto de prestaciones heterogéneas, de manera que todas ellas formaban parte del contenido de una misma obligación, la obligación tributaria, que, por consiguiente, debía calificarse como compleja, y precisamente por ello la LGT regula en sus artículos 59 a 70 la extinción de la obligación tributaria unitariamente, pues se considera que se trata de la extinción de una *única* obligación, esto es, de una misma «deuda», que, a su vez, comprende la sanción.

La amplitud del concepto de deuda tributaria⁶ dejó una fuerte impronta en la manera de concebir el tributo en la legislación y en la doctrina «con la consiguiente trascendencia respecto a la regulación de la prescripción»⁷. Ahora bien, el legislador de 1963 al regular este instituto se dio cuenta de que cada una de las situaciones jurídicas subjetivas que pueden generarse en la determinación del importe global de la deuda tributaria deben diferenciarse a estos efectos⁸, pero, sin embar-

³ ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema...*, *ob. cit.*, pág. 42.

⁴ Sobre la finalidad de las sanciones tributarias SAINZ DE BUJANDA, F., ha manifestado que tienen una función de «castigo» e «intimidación», en *Sistema de Derecho Financiero*, Tomo I, vol. 2.º, *ob. cit.*, pág. 365. Por su parte, PÉREZ ROYO, F., destaca su función «preventiva» y «remunerativa y aflictiva», en su obra, *Los delitos...*, *ob. cit.*, págs. 361 y 362.

⁵ Esta construcción que parte de las obras de HENSEL, NAWIASKY Y BLUMENSTEIN fue acogida en España a partir de la publicación de la obra de GIANNINI, D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Giuffrè, Milano, 1937.

⁶ Precisamente, debido a la amplitud del concepto legal de deuda tributaria la doctrina propuso un concepto técnico de esta expresión más estricto que el del artículo 58 de la LGT, y que viene a coincidir, como afirma RAMALLO MASSANET, con la cantidad debida a título de tributo «excluyendo todo lo que no sea dado por este título y a su acreedor» de forma que la expresión «deuda tributaria» se puede entender en un doble sentido, por una parte, como expresión idéntica de la obligación tributaria material y, por otra, como contenido de la prestación de dar que constituye el objeto de la obligación tributaria material. *Vid.*, RAMALLO MASSANET, J., «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», *Civitas, REDF*, núm. 20, pág. 649.

⁷ FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, 1992, pág. 22.

⁸ Así, FALCÓN Y TELLA señala que «el legislador de 1963, pese a partir de la configuración de la obligación tributaria como una única obligación, de contenido complejo, es consciente de que esta obligación -tal y como aparece configurada en la ley- no es objeto de una misma prescripción, y en consecuencia se esfuerza por distinguir diversos supuestos de prescripción tributaria, (...), aunque la inercia de la tesis de la relación compleja ha llevado a una importación excesiva de categorías civiles, y ha impedido una sistematización adecuada de las distintas situaciones jurídicas subjetivas sometidas a prescripción». FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, *ob. cit.*, pág. 23.

go, no tuvo en cuenta la peculiar naturaleza de las sanciones, sometiendo sin más su prescripción al régimen jurídico del resto de los componentes de la «obligación» tributaria. Por tanto, la amplitud con la que se define la deuda tributaria en el artículo 58 de la LGT⁹ es una de las causas que explican las diferencias que se producen entre el régimen jurídico de las sanciones y el de las penas criminales. La otra, se explica por la fuerte influencia que los modos de extinción de las obligaciones en el ámbito civil tiene en el tributario, lo que también contribuye a distorsionar el régimen jurídico de la prescripción de la sanción en el ámbito tributario¹⁰.

Antes de proceder al estudio de esta materia, creemos conveniente realizar algunas precisiones de carácter terminológico, y en este sentido, hay que advertir que a lo largo de este trabajo, cuando se hace referencia a la prescripción de la sanción, no se está prejuzgando si lo que prescribe es la acción para imponer sanciones, la acción para ejecutarlas o la responsabilidad penal derivada de la comisión de una conducta ilícita, sino que al margen de estas consideraciones, que exceden el objeto de nuestro trabajo, con la utilización de esta expresión se pretende hacer más sencilla la exposición de este trabajo y fundamentalmente, dejar constancia de la diferencia existente entre la prescripción de la sanción y de la infracción, tal y como sucede en otros ámbitos en los que se manifiesta el *ius puniendi* del Estado.

Pues bien, con el objetivo de establecer un régimen de la prescripción de la sanción que sea respetuoso con los principios penales, en el primer apartado de este trabajo se va a analizar cómo éstos influyen en el ámbito de la prescripción de las sanciones administrativas, ya que su existencia delimita la regulación de este instituto en el marco tributario. A continuación, se va a tratar de poner de manifiesto la incorrección que desde nuestro punto de vista supone la ubicación de la sanción dentro del concepto de deuda tributaria¹¹ -consideración que afecta a su actual régimen prescripti-

⁹ El artículo 58 preceptúa que «1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

- a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.
- b) Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.
- c) El interés de demora (...).
- d) El recargo de apremio, y
- e) Las sanciones pecuniarias».

¹⁰ Al respecto, LOZANO, B., manifiesta que «en el ámbito administrativo, la extinción de las sanciones pecuniarias acusa aún cierta influencia de los principios y técnicas civiles. Ello es especialmente perceptible en materia tributaria, pues las sanciones constituyen uno de los conceptos que, de conformidad con el artículo 58.2 de la LGT, se consideran integrados en la deuda tributaria», y citando a ESEVERRI MARTÍNEZ, continúa diciendo que «la extinción de la obligación tributaria es un tema que se encuentra fuertemente influenciado por los modos de extinción de las obligaciones y de los derechos recogidos en el Código Civil de donde se toma fielmente el modelo a emplear». *Vid.*, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 76.

¹¹ La incoherencia no se halla tanto en que la sanción se conceptúe o no como deuda tributaria, sino en el hecho de que esta consideración conlleva que se le aplique el mismo régimen jurídico de la cuota tributaria y de los demás elementos accesorios de la misma. Por ello, hay que tener en cuenta, que si bien es cierto, como afirma FERREIRO LAPATZA, que tanto los tributos como las sanciones conllevan ingresos ordinarios de Derecho público, su finalidad es distinta. Ello debe hacer, según el autor de referencia, que gocen de un régimen jurídico distinto del resto de los ingresos públicos, lo que les aparta de su conceptualización como institución jurídico-financiera en sentido estricto. *Vid.*, FERREIRO LAPATZA, J.J., su *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1988, 10.ª edición, pág. 214.

vo-, proponiendo como alternativa la conveniencia de que la misma se excluya de este concepto. Y, seguidamente, se abordará el estudio de las distorsiones que introduce en el régimen de la prescripción de la sanción, su conceptualización como deuda tributaria y la influencia de la prescripción civil en este ámbito.

Para ello, se analizan las normas que regulan la prescripción de las sanciones tributarias, siendo preciso diferenciar, debido a su distinto régimen jurídico -provocado en parte por la situación previamente expuesta-, entre las de naturaleza pecuniaria y las no pecuniarias.

Finalmente, partiendo de la regulación vigente y de la idea de que la sanción debería excluirse de la deuda tributaria, se tratará de proponer soluciones para encontrar un régimen prescriptivo de las sanciones que responda a su verdadera naturaleza jurídica y en el que se tengan presentes los principios penales que resultan de aplicación en este ámbito.

Ahora bien, antes de adentrarnos en la exposición de las cuestiones propuestas, es preciso realizar una breve referencia a la actual configuración de las sanciones en la LGT -arts. 80 y ss.-, centrándose fundamentalmente en los cuatro tipos que se recogen en el artículo 80 de la citada norma. Este precepto dispone que «las infracciones tributarias se sancionarán, según los casos, mediante:

1. Multa pecuniaria, fija o proporcional (...).
2. Pérdida, durante el plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales.
3. Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.
4. Suspensión por plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público...»¹².

¹² Partiendo de este precepto, MORILLO MÉNDEZ, A., *Las sanciones...*, *ob. cit.*, págs. 164 y 165, ha intentado una clasificación de las sanciones atendiendo a diversos criterios, de los que pasan a exponerse los que todavía mantienen su actualidad, y que son los siguientes:

- 1.º En función del efecto que la sanción produce sobre el patrimonio. La sanción puede consistir en un daño emergente para el sujeto infractor, cuando consiste en dinero, o bien en un lucro cesante, cuando pierde la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, beneficios o incentivos fiscales, o bien cuando se le prohíbe contratar con entes públicos o se le suspende el ejercicio de profesiones oficiales empleo o cargo público.
- 2.º Atendiendo al efecto instantáneo o prolongado de la sanción. Las de carácter dinerario tienen efecto inmediato, mientras que el resto de las sanciones prolongan sus efectos por un período de tiempo.
- 3.º Si nos fijamos en cómo se establece la sanción. Desde este punto de vista podemos diferenciar entre las sanciones dependientes de la cuota y las que son independientes de la misma. Las primeras son las pecuniarias de carácter proporcional, puesto que requieren la determinación de la cuota, mientras que las dependientes son las pecuniarias fijas y las no pecuniarias.
- 4.º Desde el punto de vista de su carácter único o de refuerzo. Se puede diferenciar entre las de carácter principal o único, que son las que se imponen por la comisión de una infracción grave, y las accesorias o de refuerzo que pueden darse tanto en estos casos como en los de infracciones simples.

I. INFLUENCIA DE LOS PRINCIPIOS PENALES EN LA PRESCRIPCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

El ejercicio del *ius puniendi* reconocido en el artículo 25 del texto constitucional ¹³ se manifiesta no sólo vía judicial penal, sino también en el ámbito administrativo sancionador, ya que, como se ha expuesto, un mismo bien jurídico, en este caso la recaudación de los ingresos de la Hacienda Pública, puede ser protegido por técnicas penales o administrativas. Con apoyo en esta identidad, el Alto Tribunal estableció tempranamente que los principios inspiradores del orden penal ¹⁴ eran de aplicación, aunque con ciertos matices al Derecho administrativo sancionador ¹⁵, y de esta forma se resolvió la falta de principios de la potestad sancionadora en este ámbito.

No obstante, cuando se aborda el estudio de los principios penales y su aplicación en el ámbito sancionador administrativo, es necesario diferenciar entre los principios penales sustantivos y los procedimentales, ya que su aplicación matizada en el mismo puede presentar algunas diferencias.

En relación con los principios previstos en el artículo 24 de la CE ¹⁶, esto es, los que recogen las garantías de carácter procesal aplicables a todo procedimiento sancionador, hay que decir que, si se tiene en cuenta tanto la naturaleza del órgano que impone las sanciones como los procedimientos

¹³ Este precepto establece que «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones y omisiones que en el momento de producirse constituyan delito, falta o infracción administrativa según la legislación vigente en aquel momento».

¹⁴ En relación con estos principios, entre los que se pueden mencionar: el de legalidad, el de tipicidad, el de irretroactividad de normas sancionadoras desfavorables, el de culpabilidad, el de presunción de inocencia, el principio de proporcionalidad, el principio de *non bis in idem*, el derecho a la no autoinculpación, etc., pueden consultarse los trabajos de ZORNOZA PÉREZ, J.J., *ob. cit.*, págs. 67 y ss; SESMA SÁNCHEZ, B., «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», *RTT, ob. cit.*, págs. 91 y ss.

¹⁵ El TC ha reconocido tempranamente y en varias ocasiones que los principios penales deben respetarse en el ámbito sancionador administrativo (SSTC de 2 de marzo de 1972, de 29 de septiembre de 1980 y 4 y 10 de noviembre de 1980), si bien, desde la STC 18/1981, de 8 de junio, el Alto Tribunal puntualizó su doctrina diciendo que esta aplicación debe realizarse con ciertos matices. En la misma el TC dice 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 refleja la propia constitución..., hasta el punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número tres, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad».

En el mismo sentido, se ha pronunciado el Alto Tribunal, en diversas sentencias, entre las que pueden citarse: STC 3/1988, de 21 de enero, STC 29/1989, de 6 de febrero, y 76/1990, de 26 de abril, en la que se refirió expresamente al ámbito sancionador tributario, advirtiendo de los desaciertos que puede conllevar la traslación mecánica de las garantías del orden penal al procedimiento sancionador.

¹⁶ Este precepto constitucional establece que «1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela judicial 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 mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.

La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos».

a través de los cuales se establecen, es obvio que son marcadas las diferencias existentes entre el ámbito penal y el administrativo ¹⁷, ya que mientras que las sanciones se establecen por órganos administrativos los delitos son sancionados por los tribunales, y mientras que las primeras se imponen mediante un procedimiento administrativo, las segundas se aplican mediante un procedimiento judicial. Por ello, parece evidente la necesidad de adaptar los principios penales a la hora de aplicarlos al Derecho administrativo sancionador, de manera que no se produzca una aplicación literal de los mismos, sino que se respete lo dicho por el TC en la sentencia 18/1981, de 8 de junio, esto es, «los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución».

Por su parte, en relación con los principios sustantivos, que como es sabido se recogen directa o indirectamente en el artículo 25 del texto constitucional, el TC ha señalado que la exigencia de los mismos en el ámbito sancionador administrativo no puede ser tan estricta como en el ámbito penal ¹⁸, de donde se desprende que para el Alto Tribunal estos principios sustantivos deben aplicarse también con «ciertos matices» en el ámbito sancionador administrativo. Sin embargo, para algún sector doctrinal ¹⁹ es más difícil encontrar motivos que justifiquen la aplicación matizada de estos principios desde esta perspectiva, ya que, si se está afirmando la identidad sustancial entre el ilícito penal y el administrativo, parece contradictorio sustentar su aplicación, pero con limitaciones, máxime, cuando el mencionado artículo 25 de la CE alude a la aplicación directa de estos principios en el ámbito administrativo.

En efecto, a pesar de la interpretación mantenida por el Alto Tribunal entendemos que, si se parte de la identidad sustancial entre ambos tipos de ilícitos, los principios de carácter sustantivo que informan el ordenamiento penal han de resultar plenamente aplicables al ámbito administrativo sancionador. Por tanto, los principios de legalidad y tipicidad, y todos los que de ellos derivan -principio de irretroactividad, interdicción de la analogía, regla *non bis in ídem* y principio de proporcionalidad-, e incluso, el principio de culpabilidad -que puede entenderse comprendido dentro del principio de legalidad-, deberían exigirse con igual intensidad cualquiera que sea el ámbito sancionador en el que nos encontremos ²⁰. Otro tema diferente es que las limitaciones que la propia

¹⁷ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., págs. 563 y 564.

¹⁸ STC 42/1987, de 7 de abril, STC 3/1988, de 21 de enero, y STC 69/1989, de 20 de abril.

¹⁹ ZORNOZA PÉREZ, J.J., ha puesto de manifiesto que «no resulta sencillo entender cuáles son las razones que pueden justificar la introducción de matices de la aplicación de los principios del artículo 25 de la CE al ámbito de las infracciones y sanciones administrativas, porque dicho precepto resulta directamente aplicable, según su tenor literal, a las potestades administrativas sancionadoras, de modo que no es posible, a nuestro juicio, argumentar en términos semejantes a los que han sido expuestos respecto de los consagrados en el artículo 24 de la CE», Vid., *El sistema de infracciones...*, ob. cit., pág. 68.

²⁰ Otra cosa es que así sea, ya que, por ejemplo el grado de culpabilidad que se exige para sancionar los ilícitos tributarios no es el mismo que ha de concurrir para penar los de naturaleza penal, puesto que, en el ámbito tributario el artículo 77.1 de la LGT exige la culpabilidad en grado de simple negligencia. No obstante, en este ámbito también se están

Constitución impone a la potestad sancionadora de la Administración, como, por ejemplo, que no pueda establecer penas privativas de libertad, permita relativizar las exigencias del principio de legalidad y de tipicidad.

Si bien es cierto que la aplicación de los principios penales en el ámbito de la potestad sancionadora de la Administración debe realizarse matizadamente, lo cierto es que el Derecho sancionador administrativo y el tributario han ido adaptando su regulación sustantiva y procedimental a las garantías penales constitucionalmente declaradas y fruto de esta progresiva adaptación son las recientes modificaciones que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes ²¹, ha introducido en el procedimiento sancionador tributario ²².

En este momento es preciso preguntarse por el fundamento de la prescripción y su vinculación con los principios penales. En relación con el fundamento de la prescripción, hay que decir que tanto la doctrina como la jurisprudencia penal ²³, han aludido a distintos tipos de razones para justificar la extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de una conducta ilícita por el transcurso del tiempo, pero las tendencias más recientes parecen apuntar a que la existencia de este instituto se basa en razones de seguridad jurídica y en el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, lo cual, como afirma REY GONZÁLEZ, resulta acertado, «pues es innegable la relación de este instituto con los principios de legalidad, igualdad y seguridad jurídica, así como con el derecho a un juicio sin dilaciones indebidas», y continúa diciendo que «ahora el Supremo admite principios constitucionales como razón y fundamento de la prescripción, invocando incluso el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950. Se recoge expresamente la prescripción por razones de seguridad jurídica, interés público y derecho a un juicio sin dilaciones indebidas» ²⁴. Así pues, si bien la prescripción no es un principio reconocido en el texto constitucional, es cierto que en tanto que se trata de un instituto de Derecho

produciendo avances importantes, y así, la introducción de la eximente de la responsabilidad por interpretación razonable de la norma del artículo 77.4, d), a través de la Ley 25/1995, supone un reforzamiento del principio de culpabilidad, y en esa línea considero que habría que ir paulatinamente avanzando en el ámbito tributario, sobre todo si se tiene presente la relevante participación activa que en la actualidad tienen los obligados tributarios en la gestión de los tributos.

²¹ BOE de 27 de febrero de 1998.

²² Los artículos 33, 34 y 35 de este texto legal incorporan al procedimiento tributario una serie de garantías que ya se habían introducido en el ámbito administrativo sancionador, como son: la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes, la necesidad de procedimiento separado para la imposición de sanciones tributarias y la suspensión automática de su ejecución cuando se presenta recurso o reclamación administrativa.

²³ *Vid.*, la exposición que al respecto realiza REY GONZÁLEZ, C., en *La prescripción ...*, *ob. cit.*, págs. 43 y ss.

²⁴ Por todas, se refiere a la STS de 5 de febrero de 1995, en la que se manifiesta que «la institución de la prescripción (...) encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica consagrado de manera expresa en el art. 9.3. de la Constitución, puesto que en la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas; desenvolvimiento que, en el ámbito del Derecho penal, se completa y acentúa en el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas» (*vid.*, art. 24.2 de la CE).

En el mismo sentido, las SSTs de 10 de febrero de 1989, 7 de febrero de 1991, 17 de mayo de 1993 y 13 de octubre de 1995.

penal material, existe una serie de principios que lo informan y a la luz de los cuales ha de interpretarse su regulación. En este sentido, desde el punto de vista del principio de legalidad y tipicidad, no parece ajustado a derecho imponer una pena a quien tiene extinguida su responsabilidad penal por prescripción; desde la perspectiva del principio de irretroactividad de las normas no favorables, supone que será obligatorio aplicar las modificaciones del plazo de prescripción a favor del reo en cuanto que le favorezcan; desde el principio de seguridad jurídica, se impone que las normas relativas a la prescripción estén claramente formuladas, ya que del mismo modo que el contribuyente tiene derecho a saber qué hechos constituyen un delito o infracción y cuál es la pena correspondiente en cada caso, también debe conocer cuándo la responsabilidad penal se extingue por prescripción; y finalmente, dado que se trata de una materia de orden público los tribunales la apreciarán de oficio.

Por consiguiente, la prescripción se basa fundamentalmente en el principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 del texto constitucional, principio que es aplicable en todo el Ordenamiento, y a su vez, la seguridad jurídica se manifiesta en el principio de tipicidad penal, y ahí es en donde adquiere relevancia la prescripción, sobre todo desde que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina penalista han dejado clara la naturaleza material, y no procesal, de este instituto²⁵; esto es, una conducta tipificada como delito lo será en tanto que no haya transcurrido el plazo en el que se extingue la responsabilidad penal derivada de la comisión del delito, y del mismo modo, no puede castigarse un delito con una pena inexistente ya por transcurso del tiempo.

Por otra parte, teniendo en cuenta la identidad ontológica que existe entre las penas y las sanciones, y teniendo presente que las conductas que ponen en peligro o lesionan la recaudación tributaria calificadas como delitos son más graves que las que se sancionan en vía administrativa -por la cuantía del perjuicio que ocasionan a la Hacienda Pública- ,y por ello pueden castigarse incluso con privativas de libertad, es lógico pensar que los plazos de prescripción de estas penas deben ser más largos que los que se precisan para las sanciones administrativas, y ello, innegablemente, es un límite a la hora de articular el instituto prescriptivo en el ámbito sancionador tributario. E incluso, es más, el modo de articular los plazos de prescripción de la pena en función de la gravedad de la conducta realizada, o el hecho de que la prescripción de la sanción requiera unos plazos mayores que los de la infracción, son cuestiones que deberían tenerse en cuenta en la regulación de la prescripción de las sanciones y de las infracciones administrativas en cualquier ámbito.

A su vez, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, que regula el Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común, recoge en el Capítulo Primero de su Título IX la regulación de los principios de la potestad sancionadora, con clara influencia de los principios penales, y a continuación, los principios del procedimiento sancionador. Precisamente,

²⁵ Vid., por todos, REY GONZÁLEZ, C., *La prescripción de la Infracción Penal (En el Código de 1995)*, Marcial Pons y Universitat Internacional de Catalunya, segunda edición, 1999. En relación a los pronunciamientos jurisprudenciales pueden consultarse SSTS de 30 de noviembre de 1963, 24 de febrero de 1964, 1 de febrero de 1988, 9 de junio de 1975, 27 de junio de 1986, 5 de enero de 1988, 10 de febrero de 1989, 16 de noviembre de 1989 y, finalmente, las SSTS de 30 de mayo de 1997 y 28 de octubre de 1997.

entre los primeros, se recoge el artículo 132, que regula el instituto de la prescripción, diferenciando, al igual que el CP, entre la prescripción de la infracción y de la sanción, y estableciendo, en su número 1, que «las infracciones y sanciones prescribirán según lo dispuesto en las leyes que las establezcan»²⁶.

Así pues, en primer lugar, hay que tener en cuenta que estos principios informadores de la potestad sancionadora, entre los que se recoge la prescripción, al derivar de la Constitución, se consideran de régimen jurídico básico y, por tanto, son aplicables a todas las Administraciones Públicas, sin perjuicio de lo establecido en la nueva redacción de la disposición adicional quinta de la LRJPAC en relación con la supletoriedad de esta norma en los procedimientos tributarios²⁷.

En segundo término, también hay que salvar el obstáculo que establece la LRJPAC cuando dispone que las infracciones y sanciones pueden prescribir tal y como dispongan las Leyes que las establecen²⁸, dejando libertad para que en cada ámbito específico se establezca un régimen diverso de prescripción; ahora bien, pensamos que esta libertad que se deja al legislador en cada ámbito específico no puede desconocer los aspectos de régimen jurídico básico que afectan a este instituto, ya que son de aplicación general en cualquier manifestación de la potestad sancionadora; éstos serían: la finalidad represiva y preventiva de las sanciones, la diferenciación de la prescripción de las sanciones y las infracciones, los supuestos que pueden interrumpir la prescripción de la sanción -excepto que sean necesarios por exigencias procedimentales-, la necesidad de que la sanción sea firme para que comience a computarse el plazo de prescripción, los requisitos de los actos interruptivos, etc.

De lo dicho se desprende que la regulación de la prescripción de las sanciones en el ámbito tributario tiene una doble limitación: vertical y horizontal. La vertical consiste en que al igual que en otros ámbitos administrativos específicos, en la regulación de las infracciones y sanciones, y también en su prescripción, deben respetarse los principios penales que por mandato constitucional son de aplicación en todos los ámbitos en los que se manifiesta la potestad punitiva del Estado. Y la limitación horizontal implica que en tanto que la LRJPAC contiene el régimen jurídico básico aplicable a todas las Administraciones Públicas, y dado que los principios informadores de la potestad san-

²⁶ Y continúa diciendo que «...si éstas no fijan plazos de prescripción (...) las sanciones impuestas por faltas muy graves prescribirán a los tres años, las impuestas por faltas graves a los dos años y las impuestas por faltas leves al año (...).

3. El plazo de prescripción de las sanciones comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

Interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento de ejecución, volviendo a transcurrir el plazo si aquél está paralizado durante más de un mes por causa no imputable al infractor».

²⁷ Artículo 2 de la Ley de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, aprobada en el Congreso el 4 de enero de 1999, en donde se establece que «1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, 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».

²⁸ Así lo establece el mencionado artículo 132.1 de la LRJPAC y el artículo 77.2 de la LGT cuando establece que «las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias».

cionadora -e incluso, los del procedimiento sancionador-, entre los que se encuentra la prescripción, tienen ese carácter, la regulación de este instituto en cualquier ámbito debe respetar todos los aspectos de régimen jurídico básico, y ello, sin perjuicio de la autonomía que la LGT se otorga en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias.

II. LAS SANCIONES COMO ELEMENTO DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y LAS PERTURBACIONES QUE ESTA SITUACIÓN PRODUCE EN SU RÉGIMEN PRESCRIPTIVO

El artículo 58.2 de la LGT establece que «en su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: e) Las sanciones pecuniarias». Tal y como se ha adelantado en líneas precedentes esta referencia legal ha permitido y provocado importantes disfunciones en el ámbito sancionador tributario, y ello, fundamentalmente, porque ha venido obstaculizando la aplicación en este ámbito de ciertos principios de Derecho penal y de Derecho sancionador administrativo que a nuestro juicio deben respetarse en todo procedimiento de esta naturaleza ²⁹.

Así, desde algunos sectores de la doctrina ³⁰, e incluso, en resoluciones jurisprudenciales se venía alertando de que esta forma de entender la sanción vulneraba el principio de tutela judicial efectiva, producía indefensión, e incluso, atentaba contra el principio constitucional de presunción de inocencia. En este sentido, resultan paradigmáticas las palabras del TSJ de Cataluña cuando en su Auto de 28 de febrero de 1996 ³¹ alerta sobre «la diferente naturaleza jurídica de los conceptos que se integran en el de la deuda tributaria, que es un concepto típico y propio del Derecho Tributario...», lo que a su juicio «...produce siempre el mismo efecto jurídico, cual es, la recaudación de ingresos para el mantenimiento de las cargas públicas, pero la sanción tributaria que se liquida simultáneamente con la cuota tributaria, bien de forma autónoma o separada se incluye en el contenido de la deuda tributaria, obligándosele a que produzca los mismos efectos jurídicos como si de un concep-

²⁹ En este sentido, son significativas las palabras de BARRACHINA JUAN, E., «La sanción como concepto de la deuda tributaria: su posible inconstitucionalidad», en *GF*, núm. 155, junio 1997, pág. 32, cuando manifiesta que «...la naturaleza jurídica del Derecho Administrativo sancionador y las normas propias del Derecho Tributario, son totalmente diferentes, como así lo son sus principios generales, incluso los constitucionales, los procedimientos, efectos jurídicos, etc. La falta de homogeneidad en las normas tributarias y sancionadoras, obliga a que el aspecto material y formal en que se pueden manifestar se lleve a cabo por procedimientos diferentes, es decir, no incluyendo dentro de los conceptos propios del Derecho tributario, otros que pertenecen al Derecho Sancionador, pues en caso contrario se podría lesionar, como de hecho ocurre, principios de una u otra rama jurídica».

³⁰ *Vid.*, MARTÍN QUERALT, J., «Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario», en *TF*, editorial del número 69, 1996, pág. 3; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», en *RTT*, núm. 28, 1995, pág. 73; Díez-OCHOA AZAGRA, J.M., «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el Derecho Tributario sancionador», en *TF*, núm. 42, 1994, págs. 73 y 74; LITAGO LLEDÓ, R., «Los efectos derivados de la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria: Problemas de constitucionalidad (Comentario al ATSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996)», en *JT*, Aranzadi, 1996-III, pág. 1.577; ROSEMBUJ, T., «La inconstitucionalidad del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria», en *QF*, núm. 18, octubre de 1996, pág. 10; BARRACHINA JUAN, E., «La sanción como concepto de la deuda tributaria: su posible inconstitucionalidad», *ob. cit.*, págs. 30 y ss.

³¹ Recogido en *QF*, núm. 6, marzo de 1996, págs. 23 y ss.

to tributario más se tratara»³². Ahora bien, el Tribunal Constitucional en su Auto 112/1996, de 29 de abril, no ha admitido estas consideraciones por entender que el artículo 58.2, e) es «...una norma a la que, por su escaso carácter preceptivo y por su alcance más bien casi exclusivamente definitivo o enunciativo, difícilmente podrían serle achacables las graves transgresiones constitucionales que se le imputan». No estamos de acuerdo con esta afirmación, tal y como se pone de manifiesto en las siguientes líneas.

En efecto, sin entrar en la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma, entendemos que la inclusión de la sanción en el contenido de la deuda tributaria ha venido produciendo importantes perturbaciones en su régimen jurídico³³ y, en concreto, en su régimen prescriptivo. Si bien es cierto que estas distorsiones se han corregido en parte tras la entrada en vigor de la LDGC, ya que en la misma el legislador ha separado de manera definitiva los procedimientos de comprobación e investigación y sancionador y ha recogido expresamente la suspensión automática de la sanción mientras no sea firme en vía administrativa³⁴; sin embargo, a pesar de ello, continúan existiendo ciertas incoherencias en el régimen extintivo de las sanciones y esta situación persiste porque estas reformas se han introducido sin que se haya modificado el artículo 58.2 de la LGT, precepto en el que en último término se sustenta y justifica su régimen jurídico.

Por ello, es necesario recordar, máxime en el momento actual en el que el procedimiento de comprobación e investigación y el sancionador transcurren definitivamente por caminos diferentes, que no todos los elementos de la deuda tributaria surgen de la liquidación sino que algunos de ellos aparecen con posterioridad, e incluso, independientemente de la misma y responden a distintas finalidades que son las que en último término deberían determinar el régimen jurídico que les resulta de

³² El TSJ de Cataluña acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad del artículo 58.2, e) de la LGT, por considerar que los efectos que del mismo se derivaban vulneraban los principios constitucionales de tutela judicial efectiva, presunción de inocencia y prohibición de indefensión, recogidas en los apartados 1 y 2 del artículo 24 de la CE.

En la misma cuestión incide la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de octubre de 1997, que afirma que el interés fundamental de la función tributaria está en la cuota mientras que la multa es retribución de una conducta ilícita y nunca es deuda tributaria, ni siquiera de carácter subsidiario.

³³ El citado Auto del TSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996 establece con acierto que «la falta de homogeneidad en las normas tributarias y las sancionadoras obliga a que el aspecto material y formal en que se pueden manifestar se lleve a cabo por procedimientos diferentes, es decir, no incluyendo dentro de los conceptos propios del Derecho tributario otros que pertenecen al Derecho sancionador, pues en caso contrario se podría lesionar, como de hecho ocurre, principios de una u otra rama jurídica».

³⁴ *Vid.*, al respecto, lo expuesto por GÓMEZ CABRERA, C., en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw Hill, Madrid, 1998, págs. 249 y ss.; DEL PASO BENGÓA, J.M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Madrid, 1998, págs. 385 y ss.; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., en «Derechos y garantías en el procedimiento sancionador», en la obra colectiva: *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 234 y ss.; FENELLÓS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/98 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, págs. 365 y ss.; RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE, J.I., en la obra colectiva, coordinada por ORÓN MORATAL, *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1998, págs. 212 y ss.

aplicación³⁵. En efecto, es hora de que la sanción deje de debatirse entre el carácter de respuesta represiva y preventiva que deriva del artículo 77 de la LGT y el de obligación de resarcimiento de daños y perjuicios accesoria de otra tributaria que se desprende del artículo 58 del mencionado texto legal y de que, finalmente, se articule jurídicamente teniendo presente su auténtica naturaleza, ya que, hasta ahora, a pesar de que existía acuerdo doctrinal y jurisprudencial en este punto, su régimen jurídico-positivo se ha venido acercando, tal y como se ha indicado, al de una obligación indemnizatoria³⁶.

Así pues, desde nuestro punto de vista lo esencial es respetar el carácter represivo y preventivo de las sanciones, desvinculándolas de intereses recaudatorios y, para ello, se requiere no sólo separar la imposición de sanciones del procedimiento de comprobación e investigación, sino que lo fundamental es excluir las mismas del contenido de la deuda tributaria, ya que, como se ha expuesto, es precisamente esta consideración la que provoca que en determinados aspectos les resulte todavía aplicable el régimen jurídico correspondiente al resto de los componentes de la deuda tributaria³⁷.

Algunos autores van más allá, y entienden que la separación definitiva de procedimientos ha supuesto que la sanción ya no forme parte de la deuda tributaria, lo que evidentemente influye en su régimen prescriptivo. En este sentido, ESCRIBANO LÓPEZ manifiesta que desde la entrada en vigor del artículo 34 de la LDGC «... la sanción ya no forma parte de la deuda tributaria, como hasta ahora disponía el artículo 58.2, e) LGT; antes bien constituirá una **deuda autónoma**...»³⁸. Otros autores, como FENELLÓS PUIGCERVER, se muestran más precavidos, y entienden que «con la aparición del artículo 34 del Estatuto, el legislador parece "semidecidedido" a expulsar el elemento de la sanción del concepto general de deuda tributaria que ofrece el artículo 58 de la Ley General Tributaria y, para ello, se precisa un procedimiento sancionador autónomo»³⁹.

³⁵ En este sentido, la doctrina es unánime al entender que la sanción se corresponde con una infracción de los deberes tributarios materiales o formales; que los intereses de demora tratan de cubrir la lesión patrimonial que supone la falta de puntualidad del sujeto pasivo en el pago de la deuda tributaria; y que el recargo de apremio trata de sufragar los gastos que conlleva el procedimiento de ejecución de la deuda tributaria sobre los bienes del deudor. *Vid.*, por todos, las opiniones y bibliografía citada por ALFONSO GALÁN, R.M., *Los intereses por retraso o demora a favor de la Hacienda pública*, Dickinson, 1998, págs. 120 y ss.

Más discutida ha sido la naturaleza de los conocidos como recargos únicos del artículo 61.3 de la LGT, puesto que se plantea si tienen naturaleza indemnizatoria, si se trata de una especie de recargo de prórroga o si tienen carácter sancionatorio, siendo, esta última la tesis más aceptada. *Vid.*, al respecto, lo expuesto por FALCÓN Y TELLA, R., en «Los ingresos fuera de plazo: ¿cláusulas penales no sancionadoras?», *QF*, núm. 2, diciembre de 1995, págs. 5 y ss.

³⁶ MORILLO MÉNDEZ, A., *Las sanciones...*, *ob. cit.*, pág. 160. En el mismo sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Análisis jurídico...», *ob. cit.*, pág. 259.

³⁷ En esta línea se manifestaba el mencionado Auto del TSJ de Cataluña, que entendía que la deuda tributaria no debe comprender las sanciones por tratarse de un componente «no tributario» de la misma. En el mismo sentido se manifiestan: BARRACHINA, E., «La sanción...», *ob. cit.*, págs. 32 y 33, y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Análisis jurídico...», *ob. cit.*, pág. 272.

³⁸ Y continúa señalando que «desde este presupuesto cabe suscitar la cuestión del silencio del artículo 64, b) LGT. Si ahora la sanción constituye deuda autónoma debe tener, lógicamente, un **plazo autónomo de prescripción** que el legislador no ha mencionado». *Vid.*, ESCRIBANO LÓPEZ, F., en la obra colectiva, *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, *ob. cit.*, págs. 144 y 145. En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Civitas, 8.ª edición, Madrid, 1998, pág. 323.

³⁹ FENELLÓS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente...*, *ob. cit.*, pág. 367.

Ahora bien, en nuestra opinión, si la intención del legislador era individualizar el concepto de sanción respecto del de deuda tributaria, hubiera sido mucho más sencillo modificar primeramente el artículo 58.2 de la LGT en esta línea y no introducir previamente reformas en aspectos procedimentales que, en definitiva, deberían tener en cuenta el concepto previamente establecido de sanción. En conclusión, el primer paso debería haber consistido en modificar el concepto de deuda tributaria, excluyendo del mismo la sanción, y en segundo lugar, se tendrían que haber introducido las reformas precisas en los procedimientos encaminados a su imposición y exacción, puesto que éstos deben estar al servicio de los conceptos generales, y no al contrario.

Así pues, las modificaciones operadas en el procedimiento sancionador han instaurado de manera definitiva un procedimiento sancionador autónomo del de comprobación e investigación, pero no por ello un concepto autónomo de deuda, separado del de deuda tributaria del artículo 58 de la LGT e integrado exclusivamente por la multa pecuniaria. En este sentido, es curioso observar cómo la situación que generó que la sanción fuera contemplada como un elemento más de la deuda tributaria, esto es, la consideración de la obligación tributaria como única y compleja, lo que a su vez justificaba que la misma se cuantificara en un expediente también único en el que se entremezclaban dos procedimientos se ha ido diluyendo progresivamente y, sin embargo, ha dejado como secuela la incorrecta ubicación de la misma dentro de la deuda tributaria.

De cualquier modo, lo que no se puede negar es que aunque la separación de procedimientos no sea razón suficiente para sustentar un concepto autónomo de deuda integrado exclusivamente por la sanción, sin embargo, la separación definitiva y generalizada de los procedimientos de comprobación e inspección y sancionador es un paso que puede acercarnos a la exclusión de la sanción del concepto legal de deuda tributaria, aunque, se reitera que según la regulación vigente nada impide seguir considerando su importe como un componente más de la deuda tributaria.

Pues bien, como previamente se ha adelantado, el hecho de que el artículo 58.2 de la LGT continúe definiendo la sanción como un componente más de la deuda tributaria afecta a su régimen prescriptivo, puesto que, siempre que la misma sea pecuniaria, la posibilidad de la Administración de proceder a su ejecución se extinguirá por prescripción junto con la acción para exigir el pago de la totalidad de la deuda tributaria, y no, autónomamente, como sería deseable, si se tiene en cuenta que no se trata de un concepto de naturaleza tributaria.

A pesar de lo expuesto, hay que reconocer que aunque la solución hubiera sido la creación de una deuda independiente de la propiamente tributaria, que abarcará la sanción y que tuviera un régimen prescriptivo propio, el hecho de que, en virtud de la separación de procedimientos, los órganos de Inspección establezcan ya las sanciones en un expediente distinto del de comprobación e investigación y, además, documenten su resultado autónomamente respecto del acta en la que se contiene la regularización tributaria, posibilita que la prescripción de las sanciones tributarias, aun sin haberse modificado el concepto de deuda tributaria, pueda comenzar a adquirir algunas especificidades respecto de la de los restantes componentes de la misma, de modo que su régimen jurídico respete en mayor medida los principios penales que deben informar el ámbito sancionador.

En efecto, es de esperar que con la nueva regulación sea posible resolver algunas situaciones que a nuestro juicio venían colisionando con los criterios básicos que informan la prescripción de las sanciones. Así, por una parte, parece lógico pensar que los motivos de interrupción del plazo de prescripción de las mismas se reducirá, puesto que, al documentarse la sanción en un expediente diferente del que contiene la regularización de los restantes componentes de la deuda tributaria, el pago de la cuota tributaria y sus recargos no debería interrumpir el plazo de prescripción de la sanción, y por otra, también sería conveniente, que se aprovechara la desvinculación formal de la sanción respecto del resto de los componentes de la deuda tributaria para modificar el *dies a quo* del plazo prescriptivo de la misma, que debería comenzar en el momento en que la sanción adquiriera firmeza y no desde que finaliza el plazo voluntario de pago de la deuda tributaria (efecto que hasta ahora se venía produciendo por otro mecanismo, esto es, como consecuencia de la interrupción del cómputo del plazo de prescripción que se originaba como consecuencia de la presentación de la reclamación o recurso ante el órgano correspondiente). Estos temas se analizarán en líneas posteriores, por lo que ahora tan sólo se exponen para dejar constancia de las importantes consecuencias que las modificaciones introducidas en el procedimiento sancionador pueden suponer en el ámbito de la prescripción de las sanciones, a pesar de que las mismas continúen formando parte de la deuda tributaria.

III. PRESCRIPCIÓN DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS

El artículo 89.1 de la LGT alude a la prescripción de la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones, lo que lógicamente impide que se ejercite la potestad sancionadora de la Administración tributaria, pero no hace mención expresa a la prescripción de la sanción, contrariamente a lo que sucede, tal y como se expuso, en el ámbito penal y en el administrativo sancionador ⁴⁰. De nuevo la justificación de esta exclusión puede encontrarse «en las exigencias técnicas del procedimiento de gestión, ya que la sanción impuesta forma parte de la deuda tributaria, por lo que la ejecución de la sanción pecuniaria sigue el régimen jurídico extintivo de la deuda tributaria, y por tanto, el régimen prescriptivo de la potestad para exigir el pago de la misma a que se refiere el artículo 64, b) LGT» ⁴¹.

Por ello, siguiendo este planteamiento, la generalidad de la doctrina entiende, como se tuvo la ocasión de exponer en líneas precedentes, que al ser la sanción parte de la deuda tributaria, su prescripción debe entenderse incluida en el apartado b) del artículo 64 de la LGT; en este precepto se establece que «la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas» prescribe a los cuatro años.

⁴⁰ Sin embargo, la regulación en materia de contrabando sí que diferencia entre la prescripción de las infracciones y de las sanciones. En efecto, el artículo 15 de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando, según la redacción dada al mismo por la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, establece que «1. Las infracciones administrativas de contrabando prescriben a los cuatro años a contar desde el día de su comisión.
2. Las sanciones impuestas por infracciones administrativas de contrabando prescriben a los cuatro años a contar desde el día siguiente a aquel en el que adquiriera firmeza la resolución por la que se impone la sanción».

⁴¹ MARTÍN CÁCERES, A.F., *La prescripción del crédito tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 85 y ss.

Pues bien, a pesar de las reformas que recientemente la LDGC ha introducido en relación con el procedimiento sancionador y de las posibilidades que de las mismas se desprenden, el hecho de que la sanción siga formando parte de la deuda tributaria provoca que su régimen prescriptivo no se adecue a los principios que informan la prescripción en el ámbito sancionador, y que, tal y como se ha expuesto, hay que tener presentes en cualquier manifestación del *ius puniendi* del Estado. Estas distorsiones se van a poner de manifiesto en líneas subsiguientes, a medida que se vayan analizando los requisitos, tanto sustantivos como formales, que deben concurrir para que se produzca la prescripción de este tipo de sanciones, aunque habrá que tener presente que las recientes reformas operadas en el procedimiento sancionador pueden significar o facilitar la superación de ciertas deficiencias que venían advirtiéndose en el régimen prescriptivo que se estudia.

Con carácter previo al examen de estas cuestiones, y puesto que en las siguientes líneas nos vamos a centrar en la prescripción de un tipo de sanciones tributarias: las pecuniarias -conocidas como multas-, es preciso realizar una breve referencia a los tipos de respuestas represivas de esta naturaleza que la LGT prevé para el incumplimiento de los deberes tributarios.

1. Clases de sanciones pecuniarias.

Las sanciones pecuniarias⁴² o multas tienen una importancia sustancial, ya que a toda infracción le corresponde una sanción de esta naturaleza, mientras que el resto de las sanciones⁴³ tienen carácter accesorio o complementario, estando previstas sólo para supuestos especiales en los que fundamentalmente se tiene en cuenta la trascendencia tributaria de la conducta infractora o las circunstancias subjetivas del sujeto infractor.

Tal y como se desprende de su denominación, las sanciones pecuniarias consisten en entregar una cantidad de dinero a la Hacienda pública en virtud de la comisión de una conducta contraria al Ordenamiento, por lo que se ha barajado su similitud con el concepto de tributo -entendiendo que por su carácter coactivo es una «prestación patrimonial» a las que alude el artículo 31.3 del texto constitucional-, pero, como se ha expuesto, hay que desechar esta posibilidad, ya que mientras que los tributos «tienen por finalidad la obtención de los medios económicos necesarios para el funcionamiento de los servicios públicos, por el contrario, el fundamento de las penas pecuniarias es el castigo de los responsables de las infracciones y la ventaja económica que producen al ente público es sólo una consecuencia refleja, derivada de la materia sobre la que recaen»⁴⁴.

Dentro de las sanciones pecuniarias se puede diferenciar entre las fijas y las proporcionales. Las primeras, siguiendo a MAGRANER MORENO, son aquellas en las que el legislador «fija la cuantía mínima y máxima que puede alcanzar la multa, debiendo establecerse la misma dentro de estos lími-

⁴² Artículo 80.1 de la LGT.

⁴³ Artículo 80.2, 3 y 4 de la LGT.

⁴⁴ Así lo expone el SDFUCM, *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Introducción y parte general, vol. 3.º, Madrid, 1985, pág. 483.

tes y en función de las circunstancias que se observen en la conducta del sujeto infractor», mientras que en las segundas ⁴⁵, según el autor de referencia, «la multa resultante deriva de aplicar coeficientes multiplicadores, o porcentajes, a cierta magnitud definida en el presupuesto de la infracción, y que ha sido, tradicionalmente la cuota tributaria» ⁴⁶. Con carácter general, las multas proporcionales dependen de la cuota tributaria derivada de la prestación tributaria principal -por lo que nos vamos a referir a ella con la denominación de sanciones derivadas-, mientras que las multas fijas pueden existir al margen de ella -por lo que las vamos a denominar sanciones independientes o autónomas- ⁴⁷.

Para concluir esta breve referencia al concepto y tipos de sanciones pecuniarias, hay que decir que, con carácter general, las sanciones fijas se aplican para castigar las conductas calificadas como infracciones simples⁴⁸ y las proporcionales sobre las calificadas como infracciones graves ⁴⁹.

2. Aplicación del régimen de prescripción de la «acción para exigir el pago de la deuda tributaria» a las sanciones pecuniarias.

Partiendo de la idea de que en virtud del artículo 58.2, e) de la LGT las sanciones forman parte de la deuda tributaria, su prescripción se recoge en el artículo 64, b) de la LGT, por lo que hay que aceptar que el régimen extintivo previsto en la mencionada norma resulta de aplicación a la sanción.

No obstante, desde el punto de vista de los autores que entienden que la separación definitiva del procedimiento de comprobación e investigación y sancionador ⁵⁰ conlleva la modificación de

⁴⁵ El artículo 80.1 de la LGT establece que «la multa pecuniaria proporcional se aplicará, salvo en los casos especiales previstos en el artículo 88, apartados 1 y 2, de esta Ley, sobre la cuota tributaria y, en su caso, los recargos enumerados en el artículo 58.2, letra a), de esta Ley, sobre las cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos».

⁴⁶ MAGRANER MORENO, J.F., «Sanciones tributarias: Clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su Reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. II, IEF, 1991, pág. 1.192.

⁴⁷ En el primer caso estaríamos ante la sanción impuesta por la conducta consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria tipificada en el artículo 79 de la LGT, y en el segundo, se puede aludir a la sanción correspondiente por incumplir los deberes de información a los que se refiere el artículo 78.1 b) del mismo texto legal. *Cfr.*, LÓPEZ DÍAZ, A., «Cuota y deuda tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria...*, *ob. cit.*, Vol. I, pág. 932.

⁴⁸ Artículos 83 de la LGT y 8 a 14 del Real Decreto 1939/1998, de 11 de septiembre.

⁴⁹ Artículos 87 y 88 de la LGT.

⁵⁰ El artículo 34.1 de la LDGC dispone que «la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado».

En los supuestos de infracción grave que se ponen de manifiesto con ocasión de actuaciones comprobadoras de los órganos de gestión, el artículo 6 del RGIT establecía ya la tramitación de un expediente distinto y separado para la imposición de multas.

Lo mismo puede decirse en relación con el establecimiento de sanciones no pecuniarias o multas fijas, puesto que los artículos 81.2 de la LGT y 59 del RGIT establecían la separación de procedimientos.

la definición de la sanción, que ya no sería deuda tributaria ⁵¹, es preciso concluir que no hay plazo de prescripción del derecho a exigir el pago de la sanción, ya que al no formar parte de la deuda tributaria no es posible su prescripción al artículo 64, b) de la LGT. Así, PÉREZ ROYO entiende que «en ausencia de norma específica es defendible la aplicación como derecho supletorio de los plazos previstos con carácter general en la Ley 30/1992 (...)», sin embargo, al darse cuenta de que esta tipología de sanciones no se corresponde con la prevista en la LGT, defiende «la interpretación conforme al espíritu o intención del legislador de esta última, la LGT, es decir, la prescripción cuatrienal» ⁵².

No se coincide con este enfoque, ya que, tal y como se ha expuesto, desde nuestro punto de vista si bien la separación de procedimientos supone un paso importante para desvincular la sanción del concepto de deuda tributaria, sin embargo, ni es éste su cometido ni consigue ese objetivo porque la redacción del artículo 58.2 de la LGT se ha mantenido inalterada, de manera que la sanción sigue formando parte de la deuda tributaria y para su prescripción se aplica el mismo régimen prescriptivo que para el resto de sus componentes.

Otra cuestión que se plantea en relación con las sanciones pecuniarias, y que es preciso resolver antes de abordar las normas que regulan su prescripción, es si las sanciones que hemos denominado autónomas, esto es, las que se imponen independientemente de la cuota tributaria a que se refiere el artículo 55 de la LGT o de los pagos a cuenta o fraccionados, de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y de los ingresos a cuenta, pueden considerarse incluidas también en el régimen prescriptivo al que se refiere el artículo 64, b) de la LGT. La respuesta a esta cuestión depende de que la sanción se considere deuda tributaria en todo caso o que sólo tenga esta consideración cuando se imponga derivada del incumplimiento de una prestación tributaria de carácter material.

Lógicamente, para el sector doctrinal que acepta la existencia de deuda tributaria sin que concurra alguno de los elementos esenciales de la misma, esto es, sin que exista cuota u otra prestación tributaria principal de carácter material ⁵³, estas sanciones prescriben como el resto de las pecuniarias, esto es, aplicando el plazo de prescripción que se establece en el precitado artículo 64, b) de la LGT ⁵⁴. Sin embargo, los autores que defienden que en estos supuestos no existe deuda tributaria propiamente dicha, sino una deuda autónoma -no calificable como tributaria- a favor del

⁵¹ Vid., PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 8.ª edición, 1998, pág. 323, y ESCRIBANO LÓPEZ, F., en *Estatuto del Contribuyente...*, *ob. cit.*, pág. 144.

⁵² *Ob. cit.*, pág. 323. Por su parte, ESCRIBANO LÓPEZ, F., considera que resulta de aplicación el artículo 132 de la LRJPAC.

⁵³ Ésta es la posición que mantiene LÓPEZ DÍAZ, A., en «Cuota y deuda tributaria», *ob. cit.*, pág. 954.

⁵⁴ En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R., es de la opinión de que en estos casos no existe laguna legal, ya que no hay ningún obstáculo para reconducir estos supuestos a la prescripción a la que se refiere el artículo 64, b) de la LGT, y así, manifiesta que «existe, por tanto, una deuda tributaria en el sentido del art. 58 de la LGT, aunque se trate de una deuda con un componente único, y no esencial: la sanción. No vemos, en consecuencia, razón alguna que impida la aplicación del régimen general contenido en los artículos 64 y siguientes de la Ley General», *vid.*, *La prescripción...*, *ob. cit.*, pág. 280.

Ente Público⁵⁵, al no poder reconducir su prescripción a la de la potestad para exigir el pago de la deuda tributaria, se produce una laguna legal en relación con su régimen, y por ello, se ven obligados a acudir al artículo 40.1, b) de la LGP⁵⁶ -en donde se establece que el derecho de la Hacienda Pública al cobro de los créditos reconocidos o liquidados prescribe a los cinco años a contar desde la fecha de su notificación o si ésta no fuera preceptiva desde su vencimiento-, y con apoyo en este precepto interpretan que el cobro de estas sanciones prescribe en el mismo plazo que las restantes multas pecuniarias⁵⁷.

Desde nuestro punto de vista, si bien es cierto que la redacción del artículo 58 es confusa y puede dar cobertura a los dos planteamientos que acaban de exponerse, parece más correcto interpretar el mencionado precepto en el primero de los sentidos expuestos⁵⁸, y ello, fundamentalmente, por dos motivos. En primer lugar, porque el apartado e) del artículo 58.2 incluye en el concepto de deuda tributaria las sanciones pecuniarias sin diferenciar si son accesorias o autónomas de una prestación tributaria material, y por ello, si la ley no distingue, lo correcto parece no establecer diferenciaciones a efectos de su prescripción y entender que en ambos casos resulta de aplicación el artículo 64, b) de la LGT; y en segundo término, porque la reforma operada en la LGT por la Ley 25/1995 suprimió del artículo 58.1 el término «esencialmente» -que anteriormente disponía que «la

⁵⁵ Vid., GÉNOVA GALVÁN que entiende que en la LGT «no se regula expresamente, sin embargo, el supuesto de prescripción de las sanciones por infracción de los deberes tributarios; un supuesto autónomo en el que no haber ni cuota ni deuda tributaria, aparece de forma autónoma la obligación de pago a favor de la Hacienda», GÉNOVA GALVÁN, A., «La prescripción tributaria», Civitas, REDF, núm. 57, 1988, pág. 42.

En esta línea, GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., en «Comentario al artículo 58 de la Ley General Tributaria» en *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Edersa, Madrid, 1982, pág. 496.

⁵⁶ Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (BOE del 29).

⁵⁷ GÉNOVA GALVÁN, A., «La prescripción...», *ob. cit.*, pág. 42; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La extinción...*, *ob. cit.*, págs. 113 y 114.; y LOZANO, B., *La extinción...*, *ob. cit.*, pág. 211.

Ahora bien, desde la modificación operada por el artículo 24 de la LDGC en el artículo 64 de la LGT -que reduce el plazo de prescripción a cuatro años en todos los supuestos a partir del 1 de enero de 1999-, se produce una discordancia entre el plazo de prescripción de cuatro al que éste se refiere y el que establece el artículo 40.1, b) de la LGP, en donde se fija un plazo de prescripción de cinco años, por lo que habrá que entender que este último precepto ha sido modificado tácitamente por la LDGC.

⁵⁸ En defensa del segundo planteamiento, esto es, el que entiende que las sanciones independientes autónomas no son deuda tributaria pueden alegarse, fundamentalmente, dos razones sustantivas. La primera, es que de la redacción del artículo 58 de la LGT parece desprenderse que, para que exista deuda tributaria, necesariamente debe concurrir alguno de los elementos a los que alude en su apartado primero -se exige, utilizando la forma verbal: «estará constituida», la concurrencia de la cuota tributaria o de un pago fraccionado, retención o ingreso a cuenta-, esto es, una prestación tributaria de la que deriven las de carácter accesorio, entre las que se encuentran las sanciones; y en segundo término, porque el apartado 2 del artículo 58 de la LGT establece que la deuda tributaria estará constituida, «en su caso», por las sanciones, aludiendo de esta forma al carácter accesorio de las mismas, que, a nuestro entender, excluye la posibilidad de que por sí solas conformen la deuda tributaria.

Además, el último de los motivos que fundamentan esta posición, en este caso de carácter formal, es que para la recaudación de las sanciones se aplican las normas del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (BOE de 3 de enero de 1991), precisamente porque el artículo 1 del mencionado texto normativo establece que «la gestión recaudatoria consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público», diferenciando de este modo los créditos de naturaleza tributaria de los que no la tienen, y entre estos últimos se encuentran precisamente las sanciones.

deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota...»-, lo que supuso una mayor homogeneidad del concepto de deuda tributaria provocado muy probablemente por razones estrictamente recaudatorias, pero que permite interpretar -al desaparecer la referencia a esta prestación como elemento esencial⁵⁹, que es posible la existencia de deuda tributaria sin cuota. En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ entiende que si bien la citada reforma «...puede responder a finalidades estrictamente recaudatorias, se nos antoja una desviación peligrosa del punto de referencia de cualquier exacción tributaria, que ha de situarse en el principio de capacidad económica experimentado por el sujeto al realizar el hecho imponible»⁶⁰.

De lo dicho se desprende que las sanciones, tanto las derivadas de la cuota resultante de la prestación principal como las de carácter autónomo han de considerarse deuda tributaria, y por ende, su régimen prescriptivo se recoge en el artículo 64, b) de la LGT.

3. Requisitos de la prescripción de las sanciones pecuniarias.

3.1. Requisitos sustantivos.

3.1.1. ¿Sanción firme en vía administrativa?

La LDGC se ha hecho eco de las críticas vertidas reiteradamente por la doctrina científica en contra de la ejecutividad inmediata de los actos sancionadores no firmes, y ha dispuesto en su artículo 35 que «la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo del correspondiente recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa»⁶¹.

De este modo se pone fin a un debate que ha estado presente en nuestra doctrina desde la aprobación del texto constitucional, ya que se entendía que esta medida vulneraba tanto la presunción de inocencia, al obligar a garantizar el importe de una sanción sobre la que todavía no se había pronunciado el órgano jurisdiccional, como el derecho a la tutela judicial efectiva, pues la

⁵⁹ A pesar del carácter imperativo de la expresión «estará constituida» que, contrariamente, parece indicar la necesidad de que exista una de las prestaciones materiales a las que alude el artículo 58.1.

⁶⁰ *Vid.*, su trabajo: «Análisis jurídico de la incorporación de las sanciones al concepto de deuda tributaria. La experiencia española», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario*, *ob. cit.*, págs. 260 y 261.

⁶¹ El Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, recoge también, en sus artículos 37 y 38, la suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias en tanto que no devengan firmes en la vía administrativa.

necesidad de avalar el importe de la sanción obstaculizaba el acceso de los administrados a la jurisdicción⁶². Ante esta situación, con carácter general se sugería que en el supuesto de que se recurrieran deudas tributarias que incorporaban una sanción, la garantía cubriera únicamente el principal de la deuda con los intereses de demora, pero no el importe de la misma⁶³, e incluso, según algunas opiniones más avanzadas⁶⁴, la solución debía consistir en dividir los componentes de la deuda en dos planos: uno estrictamente tributario y otro sancionador, de modo que el privilegio de la autotutela de la Administración afectara exclusivamente al primero en virtud de lo establecido en el artículo 138.3 de la LRJPAC⁶⁵.

En este ámbito, es interesante subrayar la opinión de FALCÓN Y TELLA⁶⁶ que justifica la no ejecutividad de la sanción no sólo en los principios constitucionales, sino en el propio fundamento de la prerrogativa de la autotutela de la Administración, y en esta línea entiende que dado que el fundamento de dicho privilegio descansa en el principio de eficacia consagrado en el artículo 103.1 de la Constitución, se puede considerar que la autotutela tiene sentido respecto de las liquidaciones tri-

⁶² En este sentido se ha pronunciado el Auto del TSJ de Cataluña, de 28 de febrero de 1996 (*QF*, núm. 6, 1996), que señala: «...cuando se ejecuta la liquidación tributaria, lógicamente, en función de lo que se dispone en el artículo 58.2 de la LGT, se ejecutará también el importe de una sanción tributaria conjuntamente con los conceptos tributarios anteriormente expuestos (...) Ello producirá una clara vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia (art. 24.2) pues en este caso, la Administración tributaria establece una presunción de culpabilidad del sujeto pasivo, a quien no se le ha reconocido la posibilidad de reaccionar contra la imposición de la sanción».

Posteriormente, en el Fundamento Jurídico 4, afirma que «otra consecuencia jurídica que se deriva de la inclusión de las sanciones tributarias dentro del concepto de deuda tributaria es que la presunción de legalidad que afecta a todo acto administrativo también afectará a la sanción impuesta, en función de dicha presunción, ejecutar el acto administrativo, en este caso, la deuda tributaria, y al mismo tiempo la sanción impuesta, sin dar lugar a que el interesado pueda acudir oportunamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa, con lo cual se vulnera el principio a la tutela judicial efectiva».

⁶³ *Cfr.*, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *IF*, núm. 2, 1994, pág. 13. En el mismo sentido, CHECA GONZÁLEZ, C., en «La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias», en *RTT*, núm. 28, 1995, pág. 69.

⁶⁴ En este sentido, *vid.*, SOBREVALS BELLET, J.M., «El término de la vía administrativa como requisito para la ejecutividad de las sanciones: su relevancia a efectos de solicitud de suspensión», en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 221.

A pesar de la redacción que la Ley 25/1995, de 20 de julio, da al artículo 81.3 de la LGT, los Tribunales se resistían a admitir la inaplicabilidad del artículo 183.3 de la LRJPAC en el ámbito tributario y prueba de ello es el pronunciamiento del TSJ de Valencia de 28 de diciembre de 1995, así como el mencionado Auto del TSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996.

⁶⁵ El artículo 183.3 de la Ley 30/1992 introduce como novedad que «la resolución dictada en un procedimiento sancionador únicamente será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa». Este precepto, que inicialmente debía resultar de aplicación a todas las sanciones administrativas, incluidas las tributarias, queda desvirtuado por lo establecido en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en donde se establece que las infracciones y sanciones en materia tributaria se registrarán por lo dispuesto en esta ley y en las restantes normas tributarias, y por tanto, se entendía que resultaba de aplicación con carácter preferente sobre lo preceptuado en la LRJPAC; en este sentido, la entonces vigente redacción del artículo 81.3 de la LGT disponía que «la interposición de cualquier recurso no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de los actos impugnados y de los previsto al respecto en la regulación de las resoluciones económico-administrativas».

⁶⁶ FALCÓN Y TELLA, R., «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias», en *QF*, núm. 13, 1995, págs. 5 y 6.

butarias, ya que el normal funcionamiento de los servicios públicos se pondría en peligro si la Administración tributaria se viera continuamente obligada a acudir al Juez para lograr el cobro de las deudas de las que es acreedora, pero, sin embargo, dado que las sanciones no tienen finalidad recaudatoria, sino represiva, la intervención del juez antes de la ejecución no haría peligrar ni los intereses económicos ni el normal funcionamiento de la Administración.

Así pues, una vez que en el ámbito tributario se ha reconocido expresamente la suspensión de la ejecutividad de las sanciones mientras no sean firmes en vía administrativa, parece lógico pensar que un requisito indispensable para que comience a correr el plazo para su prescripción es que hayan adquirido firmeza en vía administrativa, puesto que, hasta entonces, la Administración no puede exigirles coactivamente.

Sin embargo, tal y como se desprende del tenor literal del artículo 35 de la LDGC, hay que advertir que mientras que la LRJPAC establece la no ejecutividad de las sanciones en tanto no sean firmes, las normas tributarias consideran que las sanciones son ejecutivas desde el momento en el que finaliza el plazo para su pago voluntario sin que éste se haya efectuado, aunque su ejecutividad se suspenda automáticamente hasta que no adquieren firmeza⁶⁷. La consecuencia fundamental de esta formulación es que cuando se suspende la ejecución de la sanción se devengan intereses de demora durante el tiempo que la misma se mantiene. La justificación de esta medida, tal y como se señala en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley de la LDGC, es que de esta forma se evita un incremento de la conflictividad por razones exclusivamente financieras⁶⁸, aunque desde nuestro punto de vista, recurrir una sanción, con independencia de que la conducta que la haya generado esté directa o indirectamente relacionada con el ingreso de una prestación tributaria, no puede considerarse una razón financiera, sino la correcta aplicación del derecho constitucional a defenderse de la imputación de una conducta ilícita con todos los medios a su alcance sin que se produzca indefensión.

Teniendo presente lo que acaba de exponerse, habrá que afirmar que si las sanciones son ejecutivas desde el mismo momento en el que finaliza el período voluntario para su pago -otra cosa es que esa ejecutividad se suspenda automáticamente si se presenta reclamación o recurso-, el plazo de prescripción de las mismas, tal y como se desprende del artículo 65 de la LGT, deberá comenzar a correr a favor del presunto infractor a partir de ese mismo momento, sin que sea preciso esperar a que éstas sean firmes, y ello, con independencia de que su ejecución quede suspendida hasta ese

⁶⁷ Cfr., GÓMEZ CABRERA, C., señala que «...el artículo 35 de la LDGC no recoge la norma contenida en el artículo 138.3 LRJ. Este último establece la no ejecutividad de las sanciones, mientras que aquél lo que dispone es la suspensión automática de su ejecutividad por la simple interposición del recurso. Quiere ello decir que si el recurso suspende la ejecutividad es que ya tienen tal condición, o sea, que son ejecutivas desde el momento en que se imponen -mejor, desde que se notifican o, mejor aún, desde que transcurre su plazo voluntario de pago-. Y no es igual una cosa que otra». *Vid.*, su *ob. cit.*, pág. 270.

⁶⁸ En efecto, en la citada Memoria se afirmaba que «declarada la suspensión automática de la sanción recurrida. De este modo, al tiempo que se garantiza el derecho del contribuyente a no ver ejecutada la sanción hasta que sea firme en vía administrativa, se resuelve el problema del devengo de intereses de demora, devengo que no tendría lugar si se declarara la inexecutividad de las sanciones como recoge la Ley 30/1992 en su artículo 138, pero que, al mismo tiempo, resulta imprescindible para evitar un incremento desmesurado de la conflictividad por razones exclusivamente financieras».

momento. Esta regulación en todo caso se justifica porque si la Administración va a percibir intereses de demora durante el tiempo que se mantiene la suspensión de la ejecución de la sanción, basándose para ello en que ésta es ejecutiva desde que finaliza el plazo voluntario para su pago, parece lógico entender que los efectos que despliega su ejecutividad desde ese mismo momento afecten también a su prescripción, de manera que el plazo para alcanzarla comience a correr desde que es ejecutiva y no desde que adquiere firmeza. Éste es, posiblemente, uno de los aspectos en los que debemos admitir que los criterios que informan la prescripción en el ámbito de la potestad sancionadora han de admitirse con matices, ya que, tal y como se configura la suspensión de la ejecución de la sanción, nos vemos obligados a aceptar que la prescripción para exigir el cobro de la misma comienza cuando finaliza el período voluntario de pago y no en un momento posterior, esto es, cuando adquiere firmeza.

En la práctica, las consecuencias de esta divergencia no son muy relevantes, ya que aunque el plazo para la prescripción comience a computarse cuando finaliza el plazo voluntario de pago, en el momento en el que el presunto infractor interpone una reclamación o recurso el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias se interrumpe -art. 66, b) de la LGT-, y ello, sin perjuicio, como se tendrá oportunidad de comprobar en líneas subsiguientes, de la incorrección que a nuestro juicio supone que el plazo de prescripción de una sanción se interrumpa por un acto del propio sancionado. Por ello, al margen de lo que en la práctica viene sucediendo es importante dejar zanjada esta cuestión, ya que si se llegara a aceptar que los actos del presunto infractor, como puede ser la presentación de una reclamación o recurso, no interrumpen el plazo de prescripción, la consecuencia sería que el plazo para exigir la sanción no se interrumpiría por la presentación del recurso o reclamación y, por consiguiente, la sanción prescribiría transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo voluntario de pago.

Ahora bien, la interpretación que se mantiene en relación con el comienzo del plazo de prescripción de las sanciones en los casos de suspensión automática de su ejecución contradice lo establecido en el citado artículo 132.3 de la LRJPAC, puesto que en el mismo se alude a la necesidad de que la resolución que establece la sanción sea firme en vía administrativa para que comience la prescripción de la misma, pero, sin embargo, encuentra su fundamento en el hecho de que lo previsto en el citado artículo 183.3 del mismo texto legal difiere de lo preceptuado en las normas tributarias; en efecto, este último precepto dispone que las sanciones no son ejecutivas hasta que no sean firmes, mientras que del tenor legal del artículo 35 de la LDGC considera que son ejecutivas desde que se establecen, sin perjuicio de que su ejecutividad se suspenda automáticamente ante la presentación de un recurso o reclamación que impida que adquieran firmeza.

De cualquier forma, es conveniente poner de manifiesto que a pesar de que se mantenga que no es preciso que una sanción tributaria sea firme para que comience a correr su plazo de prescripción, entendemos que lo más coherente sería que la LRJPAC estableciera un régimen de prescripción único para todas las sanciones administrativas que respetara los principios penales, y en esta línea, la prescripción de la sanción no debería comenzar a correr hasta que ésta no fuera firme en vía administrativa. Por ello, coincidimos con MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ cuando manifiestan que «no es que la interposición de un recurso o de una recla-

mación *suspendan* la ejecución de la sanción tributaria, sino que la *sanción no es ejecutiva hasta que no adquiera firmeza en vía administrativa*. Lo que es totalmente distinto: no se puede suspender lo que no es ejecutivo lo que no ha nacido aún en el mundo del Derecho...»⁶⁹. En efecto, desde esta posición más extrema que la que hasta ahora se viene planteando, y que desde estas líneas se defiende, podría llegar a rechazarse -labor que deberían realizar los Tribunales-, la incorrección de que en el ámbito tributario se aluda a la «suspensión» de la ejecución que las sanciones, ya que éstas no son ejecutivas en ningún caso hasta que no sean firmes en vía administrativa y, por tanto, no puede plantearse la posibilidad de su suspensión⁷⁰. Y ello es más evidente, si pensamos que nos encontramos en una etapa en la que, como afirma FALCÓN Y TELLA⁷¹, muy posiblemente el próximo paso sea el reconocimiento de la no ejecutoriedad de las sanciones en tanto que no exista sentencia judicial firme. Por tanto, de admitirse por los Tribunales este planteamiento, las sanciones no serían ejecutivas en tanto que no fueran firmes y, por tanto, su plazo de prescripción, al igual que se establece en el CP y en la LRJPAC no empezará a correr hasta que adquieran esta condición.

En conclusión, la situación deseable consistiría en que las sanciones no fueran ejecutivas hasta que no fueran firmes y, por tanto, que su plazo de prescripción no comenzara a correr hasta ese momento. Mientras esto no sea así, y partiendo de la regulación vigente, es más coherente sostener, puesto que es más beneficioso para el contribuyente, que el plazo de prescripción, tal y como dispone el artículo 64, b) de la LGT, comienza a correr desde que finaliza el plazo voluntario de ingreso de la deuda.

3.1.2. Inexistencia de un acto de ejecución por parte de la Administración tributaria.

Como es de todos conocido la Administración tributaria, en virtud del privilegio de la autotutela ejecutiva, puede llevar a cabo la ejecución de sus actos administrativos en contra del deseo de los administrados sin necesidad de acudir a los Tribunales.

⁶⁹ Y continúan diciendo: «... Si se admite que la interposición de un recurso o reclamación *suspende* la ejecución de la sanción, se admite, implícitamente que en el momento que cese la suspensión podrá exigirse no sólo el pago de la misma, sino el abono de los intereses de demora devengados desde el día en que fue impuesta. Si lo que se admite es que la sanción *no es ejecutiva*, no podrá exigirse abono de interés de demora alguno, puesto que la sanción podrá recaudarse desde el momento en que ha adquirido firmeza y sólo a partir de ese momento podrá exigirse el importe de la sanción y, en su caso, los intereses de demora devengados a partir del momento en que haya debido ingresarse y no se haya ingresado», en *Curso...*, *ob. cit.*, pág. 587. En este sentido, también GÓMEZ CABRERA, C., *ob. cit.*, pág. 273.

⁷⁰ En esta línea, son paradigmáticas las palabras de CERVERA TORREJÓN, F., MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A.M. cuando, analizando el artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998 -relativo a la aplicación de intereses de demora en los casos de suspensión de sanciones-, manifiestan que «hay que afirmar con toda rotundidad que este precepto no es ajustado a Derecho por contravenir frontalmente la institución y caracteres de los intereses de demora; las sanciones, el acto de imposición de las sanciones, no quedan suspendidas en su ejecución por la interposición de un recurso, sino que ni siquiera son ejecutivas, no gozan del privilegio de la ejecutoriedad, y no nacen al mundo del Derecho en tanto no cobran firmeza en vía administrativa, bien por haber transcurrido los plazos para su impugnación, bien por la resolución de los recursos eventualmente impuestos contra aquéllas, se trata, por tanto, de una disposición fuertemente criticable por cuanto incide de forma grosera en erigir una barrera más al pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes en nuestro país. La seguridad de su futura incriminación por los tribunales de justicia no reduce un ápice la dura condena que merece». *Ob. cit.*, pág. 20.

⁷¹ FALCÓN Y TELLA, R., Editorial de *QF*, núm. 13, de 1995.

Pues bien, uno de los requisitos esenciales para que comience a computarse el plazo de prescripción de la sanción es que la Administración tributaria no haga uso de ese privilegio y permanezca inactiva. En efecto, si bien la ejecución de la sanción queda suspendida hasta que no sea firme en vía administrativa, a partir de ese momento en caso de impago la Administración debe proceder a su cobro a través del procedimiento de apremio establecido al efecto en los artículos 91 y ss. del RGR.

Ahora bien, en el caso de que la Administración guarde silencio y no intente ejecutar su deuda durante el tiempo que las normas establecen pierde la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria liquidada a la que alude el artículo 64, b) de la LGT y el artículo 59 del RGR, y ello es así en virtud del principio de seguridad jurídica que debe presidir las relaciones entre Administración y administrados.

3.1.3. Transcurso del plazo establecido en la regulación vigente.

Otro de los requisitos que deben concurrir para que una deuda tributaria prescriba es que transcurran los plazos establecidos en la regulación vigente. Pues bien, como la prescripción de la sanción se ha reconducido a la de la acción para exigir el cobro de la deuda tributaria que se recoge en el artículo 64, b) de la LGT, el plazo de prescripción de la misma queda fijado desde el 1 de enero de 1999 en cuatro años.

En relación con el mismo se plantean dos cuestiones. Por una parte, el diferente plazo de prescripción que fija la nueva redacción del artículo 64 de la LGT frente al señalado en el artículo 40 de la LGP y, por otra, si el nuevo plazo es respetuoso en todo caso con los principios que informan la prescripción penal y que según se viene exponiendo deben constituir un límite en el ámbito de la prescripción de las sanciones tributarias.

Respecto de la primera de las cuestiones que se plantean, hay que decir que el artículo 24 de la LDGC, que obliga a dar nueva redacción al artículo 64 de la LGT ⁷², reduce el plazo de prescripción legal de cinco a cuatro años, lo que, inicialmente, parece contribuir a un reforzamiento del principio constitucional de seguridad jurídica y probablemente a un incremento de la diligencia de la Administración tributaria que ahora dispone de un menor lapso temporal para proceder a la recaudación de las deudas tributarias. Ahora bien, esta nueva regulación choca con la redacción del artículo 40.1 de la LGP que no se ha modificado en el mismo sentido, por lo que según este artículo «salvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cinco años el derecho de la Hacienda Pública: a) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación, o si ésta no fuera preceptiva, desde su vencimiento» ⁷³. Por consiguiente,

⁷² Disposición final primera de la LDGC.

⁷³ Además, el apartado segundo del artículo 59 del RGR establece que «el plazo de prescripción de las deudas de derecho público no tributarias se regirá por lo que dispongan las normas con arreglo a las cuales se determinaron y, en defecto de éstas, la Ley General Presupuestaria».

a nuestro juicio este precepto ha de considerarse modificado por aplicación de lo establecido en el artículo 24 de la LDGC, ya que en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.2 del Título Preliminar del Código Civil, todo lo que sea incompatible con una ley posterior queda derogado por la misma ⁷⁴.

Creemos que la interpretación a la que acaba de aludirse es la correcta, ya que otra vía interpretativa, como podría ser que el plazo de prescripción recogido en el artículo 40 de la LGP debe mantenerse porque este precepto no se refiere a la misma materia que el 64 de la LGT, es decir, que mientras que este último alude al plazo de prescripción de las deudas tributarias, el 40 de la LGP se refiere exclusivamente al de los ingresos no tributarios, introduciría una diferenciación que, a nuestro juicio, no tiene fundamento. Pero es más, de admitirse que las deudas no tributarias continúan prescribiendo a los cinco años, nos encontraríamos que para el sector doctrinal que entiende que las sanciones no tienen carácter tributario -a pesar del tenor literal del art. 58.2 de la LGT-, su prescripción se produciría a los cinco años de la finalización de su período voluntario de pago.

Por lo que se refiere a si los plazos de prescripción de las sanciones tributarias son respetuosos con los que se establecen en el ámbito penal se pueden realizar las siguientes consideraciones.

En primer lugar, hay que tener presente que las sanciones tienen la misma función que las penas, sin embargo, las primeras no consisten nunca en la privación de libertad del sujeto infractor. Las sanciones se imponen por la realización de una conducta constitutiva de infracción y las penas cuando la misma está tipificada como delito, encontrándose la diferencia esencial entre ambas categorías en la cuantía del perjuicio infringido a la Administración tributaria. Por tanto, si se tipifican como delitos las conductas más graves a las que lógicamente les corresponde una pena más gravosa es lógico que el plazo de prescripción de estas penas sea superior a la de las sanciones que se establecen por la comisión de ilícitos tributarios, o al menos, que no sea inferior.

Pues bien, ya se ha dicho que el plazo de prescripción de las sanciones tributarias es de 4 años, mientras que el de las penas que establece el CP para los delitos contra la Hacienda Pública varían en función de su duración y gravedad; así, hay que recordar que tal y como se desprende del artículo 133.1 del CP ⁷⁵, la pena correspondiente al delito de defraudación tributaria del artículo 305 del CP, que tiene establecida una pena de prisión de 1 a 4 años y multa del tanto al séxtuplo de la suma

⁷⁴ No obstante, llama la atención que precisamente en una ley como la LDGC, en la que se trata de hacer resurgir a través de su artículo 4.2 el olvidado artículo 16 de la LGT, referente a la necesidad de que las leyes o reglamentos tributarios contengan una redacción completa de las normas afectadas, se haya olvidado de adaptar el artículo 40 de la LGP a las modificaciones que se han producido, si bien hay que tener en cuenta que este deseo, basado en el principio de seguridad jurídica, se refiere a las normas tributarias y no a las presupuestarias.

⁷⁵ Este precepto dispone que «las penas impuestas por sentencia firme prescriben: A los veinticinco años, la de prisión de quince o más años. A los veinte, las de inhabilitación por más de diez años y las de prisión por más de diez y menos de quince. A los quince, las de inhabilitación por más de seis y menos de diez años y las de prisión por más de cinco y menos de diez años. A los diez años, las restantes penas graves. A los cinco, las penas menos graves. Al año, las penas leves».

defraudada, prescribe a los diez años; por lo que respecta al delito de fraude de subvenciones de los artículos 306, 308 y 309 del CP hay que decir que también le corresponde la pena de prisión de 1 a 4 años, por lo que su plazo de prescripción es igualmente de diez años; y finalmente, en relación con el delito contable tipificado en el artículo 310 del CP hay que señalar que se sanciona con pena privativa de libertad consistente en arresto de siete a quince fines de semana y multa de tres a diez meses, con lo cual estamos ante un delito de los calificados como menos graves en los que la pena que tienen establecida prescribe a los cinco años. Por consiguiente, los plazos de prescripción de las penas requieren un lapso temporal superior al de las sanciones tributarias, por lo que se puede concluir que los plazos establecidos son respetuosos con los fijados en el ámbito penal. Por otro lado, el juego de la citada regulación y el hecho de que en el ámbito tributario no es preciso que la sanción sea firme para que comience el plazo de prescripción, provoca que la diferencia entre el plazo de prescripción de las penas y de las sanciones tributarias puede llegar a ser mucho mayor.

Ahora bien, aunque los plazos de prescripción de la sanción tributaria son inferiores a los que corresponden a las penas impuestas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública, en el ámbito tributario hay dos aspectos que a nuestro juicio vulneran los principios penales y, en concreto, el principio de proporcionalidad, ya que ni se tiene en cuenta la gravedad de la sanción a la hora de establecer la duración de estos plazos -que siempre es de cuatro años, con independencia de la cuantía de la multa y de la gravedad de la misma-, ni se tiene presente que los plazos de prescripción de la sanción deberían ser más largos que los que se precisan para la prescripción de la infracción, ya que en este último caso se ha destruido la presunción de inocencia del sujeto infractor y, por tanto, parece preciso aumentar la dificultad de que la prescripción llegue a consumarse ⁷⁶.

En efecto, en el ámbito tributario, no se encuentra ninguna previsión en este sentido, existiendo un único plazo de prescripción, y ello, porque la sanción no prescribe con un régimen propio, sino siguiendo el de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria y, además, porque su aplicación podría presentar alguna dificultad dado que no es preciso que la sanción sea firme para que comience a prescribir. Creemos, sin embargo, que una vez que la sanción se ha impuesto, y sobre todo en los casos en los que ésta es firme, sería más ajustado a los principios penales, que se alargaran los plazos de prescripción de las mismas, de modo que, por una parte, fueran superiores a los plazos de prescripción de la infracción y, por otra, que se tuviera en cuenta la gravedad de la conducta que ha dado lugar a la sanción, ya que no hay que olvidar que las sanciones tienen una función diferente a la de los restantes componentes de la deuda tributaria y, por ello, su régimen prescriptivo no tiene por qué coincidir en el tiempo.

Esta propuesta, a pesar de lo que pueda parecer, no supone una reducción de las garantías de los administrados, sino que, muy al contrario, implica un incremento de las mismas y la aplicación del principio de proporcionalidad en esta materia; en efecto, las garantías de los contribuyentes no

⁷⁶ Es decir, como pone de relieve PASTOR ALCOY, la intención del legislador «ha sido tratar de forma desigual dos situaciones diferentes -según haya sentencia firme o no- y dificultar la prescripción cuando no hay ninguna duda posible sobre la culpabilidad del reo, pues existe sentencia condenatoria firme». *Vid.*, PASTOR ALCOY, F., *La prescripción en el Código Penal de 1995 y su aplicación retroactiva. Comentarios y Formularios*, Editorial Práctica de Derecho, S.L., Valencia, 1996, pág. 60.

umentan cuando se ponen al alcance del sujeto infractor los mecanismos para eludir el pago de las sanciones, sino cuando se asegura a la colectividad que quien ha sido sancionado por un acto firme haga efectiva la sanción, de modo que ésta pueda cumplir con la función preventiva y represiva que le es inherente.

En conclusión, las penas que corresponden a los delitos contra la Hacienda Pública prescriben a los cinco o diez años, plazos que no son superados por los cuatro años en los que se extingue la acción de la Administración para exigir el pago de la sanción, por lo que en este aspecto no se vulneran los límites que la norma penal establece en los supuestos de prescripción de la pena. Sin embargo, para fijar el plazo de prescripción de la sanción no se tiene en cuenta ni la gravedad de la misma ni el hecho de que éstas en el CP necesiten un mayor plazo de prescripción que el que requiere la infracción ya que en el primer caso la culpabilidad está probada. En el ámbito tributario, esta última apreciación se justifica por el hecho de que el plazo de prescripción comienza a correr cuando las sanciones no han adquirido firmeza; ahora bien, en el caso de que los Tribunales declararan contrario a derecho este aspecto, sería necesario tener también presente este matiz a la hora de regular la prescripción de las sanciones.

3.2. Requisitos formales.

3.2.1. Cómputo del plazo de prescripción.

3.2.1.1. *Dies a quo* del plazo de prescripción.

El artículo 65 de la LGT establece que la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas comenzará a contarse «desde la fecha en que finalice el plazo voluntario»⁷⁷. Si tal y como se ha expuesto las sanciones forman parte de la deuda tributaria, el plazo de prescripción de las mismas comenzará a partir del mencionado momento, aunque es evidente que esta conclusión se aparta de lo establecido en el ámbito penal y en el sancionador administrativo respecto de la prescripción de las penas y sanciones que, como hemos dicho, fijan el *dies a quo* del plazo de prescripción en el momento en el que la pena o la sanción son firmes.

En efecto, recuérdese que el artículo 134 del CP dispone que «el tiempo de prescripción de la pena se computará desde la fecha de la sentencia firme, o desde el quebrantamiento de la condena, si ésta hubiese comenzado a cumplirse», y que, en el ámbito sancionador administrativo, el artículo 132.3 de la LRJPAC establece que «el plazo de prescripción de las sanciones comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la resolución por la que se impone la sanción».

⁷⁷ En el artículo 59.1 del RGR se establece que «la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas prescribe a los cinco años, contados desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario». La referencia a los cinco años actualmente hay que entender que se realiza a cuatro.

La justificación de esta excepción en el ámbito tributario se encuentra, como es sabido, por una parte, en que la sanción se ha venido exaccionando junto con el resto de la deuda tributaria y, por tanto, se le aplica su mismo régimen jurídico y, por otra, porque en este campo las sanciones son ejecutivas desde el momento en el que no se satisfacen en plazo voluntario, ya que así la Administración puede cobrar intereses de demora en el caso de que se suspenda su ejecución.

Este aspecto ya ha sido abordado en un epígrafe precedente, al analizar los requisitos sustantivos que se requieren para que se aplique el instituto de la prescripción -en donde se aludía a si era o no preciso que existiera una sanción firme-, por lo que en este momento corresponde analizar si realmente esta regulación es respetuosa con los principios penales.

Al respecto hay que recordar que lo correcto sería que las sanciones tributarias fueran ejecutivas a partir del momento en el que fueran firmes y no antes, de forma que no se vulnerara el principio de tutela judicial efectiva y el principio de presunción de inocencia. Esta afirmación tiene todavía más sentido desde la separación de los procedimientos de investigación y comprobación y sancionador, puesto que la deuda estrictamente tributaria y la sanción se van a documentar en expedientes diferentes siguiendo una tramitación independiente, también en lo referente a la presentación de recursos y reclamaciones ⁷⁸; y, por tanto, ya no parece justificable que se establezca en el ámbito tributario la ejecutividad inmediata de las sanciones ⁷⁹ con el pretexto de evitar, tal y como se establecía en la Memoria que acompañaba el Proyecto de la LDGC, una excesiva conflictividad por razones estrictamente financieras.

3.2.1.2. La aplicación retroactiva del nuevo plazo de prescripción.

Por lo que respecta a los problemas que puede generar el hecho de que el plazo de prescripción de las sanciones se haya reducido en un año, modificación que evidentemente favorece al sancionado, hay que recordar que con carácter general los nuevos plazos de prescripción a los que se refiere el artículo 24 de la LDGC no entraron en vigor el 19 de marzo como el resto del articulado de esta norma, sino que la disposición final séptima de esta misma introdujo un período de *vacatio legis* hasta el 1 de enero de 1999 para su aplicación ⁸⁰. Un importante sector doctrinal ha encontrado en este hecho uno de los principales argumentos para fundamentar que el plazo de prescripción ha de aplicarse con carácter retroactivo, ya que consideran que el período de *vacatio legis* tenía como misión permitir a la Administración tributaria sacar adelante todos los expedientes que prescribirían al aplicar el nuevo plazo de prescripción.

⁷⁸ A pesar de que se establezca la acumulación de recursos en el artículo 34.4 de la LDGC.

⁷⁹ Recuérdese que la ejecutividad de las sanciones desde que finaliza el período voluntario de pago implica que devenguen intereses de demora desde ese momento, los cuales parece que pretenden aplicarse con la finalidad de disuadir al presunto infractor de recurrir la sanción que le ha sido impuesta.

⁸⁰ Recuérdese que la disposición final séptima de la LDGC establece en su apartado segundo que «lo dispuesto en el artículo 24 de la presente Ley, la nueva redacción dada al artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y la nueva redacción dada al artículo 15 de la LO 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, entrarán en vigor el día 1 de enero de 1999».

No obstante, ésta no es la única opinión existente en relación con este tema, ya que la doctrina se plantea si efectivamente a partir del 1 de enero de 1999 todas las acciones de la Administración tributaria van a extinguirse a los cuatro años cualquiera que sea el instante en que empezó el cómputo del plazo de prescripción, o si, por el contrario, este nuevo plazo sólo puede ser aplicado a los hechos imposables, infracciones y restantes acciones administrativas que nazcan a partir de dicha fecha ⁸¹.

Desde nuestro punto de vista, esta polémica carece de fundamento en el marco de la prescripción de las infracciones y sanciones, ya que, en este ámbito, esta interpretación adquiere unos perfiles propios derivados del principio de aplicación retroactiva de las disposiciones sancionadoras favorables que se desprende del artículo 9.3 del texto constitucional ⁸², y que se recoge en el artículo 4.3 de la LDGC, donde se establece que «las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado». Por tanto, parece evidente que la reducción del plazo de prescripción de la acción en un año favorece al sujeto sancionado y, por tanto, procede su aplicación con carácter retroactivo con independencia del momento en el que se sancionó y de que ésta sea o no firme.

3.2.2. Causas que interrumpen el plazo de prescripción.

Las causas que interrumpen el plazo de prescripción son una materia esencial en el estudio de este instituto, ya que su admisión indiscriminada puede no sólo convertir en una quimera las expectativas que ha creado la reducción en un año del plazo de prescripción en el ámbito tributario -con la cual hemos manifestado nuestra disconformidad-, sino también hacer inviable la extinción de las sanciones por esta vía.

Son muchas las cuestiones que plantea la interrupción del instituto prescriptivo de la sanción, ya que además de situarnos ante un tema, el de la interrupción de la prescripción, cuya regulación, con carácter general, ha levantado polémica y las críticas de la doctrina, nos encontramos de nuevo con que la aplicación a las sanciones del mismo régimen jurídico que la deuda tributaria provoca que en su regulación se desconozcan aspectos que deben tenerse presentes cuando se analiza cualquier manifestación del *ius puniendi* del Estado.

En primer lugar, es preciso señalar que las causas de interrupción de la «acción para exigir el pago» de la deuda tributaria que se establecen en el artículo 66 de la LGT, son reflejo de las que recoge el artículo 1.973 del Código Civil ⁸³, aunque, lógicamente, adaptadas a las especialidades del cré-

⁸¹ En este punto se aludía a los argumentos expuestos por FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto ...*, ob. cit., págs. 440 y ss., y PALAO TABOADA, C., en «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: el texto definitivo», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, 171, junio de 1997. Estos autores parecían inclinarse por que las acciones prescribieran a los cuatro años cualquiera que sea el instante en el que comenzó el cómputo.

⁸² Además, el artículo 2.2 del CP ordena que «tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el reo estuviese cumpliendo condena».

⁸³ En el mismo se establece que «la prescripción de las acciones se interrumpe por su ejercicio ante los Tribunales por reclamación extrajudicial del acreedor y por cualquier acto de reconocimiento de la deuda por el deudor». Esta apreciación fue realizada por FERREIRO LAPATZA, J.J., en «La extinción de la obligación tributaria» en *Civitas, RDFHP*, núm. 77, 1968, pág. 1.065.

dito tributario; por tanto, de nuevo se pone de manifiesto la relevancia que el Derecho privado ha tenido en la LGT y los problemas que su influencia ha provocado, los cuales, también se han dejado sentir en la regulación de los supuestos de interrupción de la prescripción.

Además, en segundo término, de la ubicación del artículo que se comenta entre los preceptos que regulan la deuda tributaria y, en concreto, entre los destinados a una de sus formas de extinción como es la prescripción (arts. 64 a 67), nos pone de manifiesto que cuando el legislador estableció las causas de interrupción de la prescripción tributaria estaba pensando fundamentalmente en la obligación tributaria y no en un régimen de prescripción de las infracciones y sanciones que respondiera a los principios penales. Pues bien, esta situación ha influido lógicamente en el régimen prescriptivo de la sanción y, como no, en los motivos de interrupción del mismo que legalmente se establecen, y por ello, a nuestro juicio los mismos deben interpretarse a la luz de los principios que informan la potestad sancionadora.

El artículo 61 del RGR, matizando lo preceptuado en el citado artículo 66 de la LGT, establece que la acción para exigir el pago de deudas tributarias liquidadas se interrumpe por los siguientes motivos:

- a) Por cualquier actuación del obligado al pago conducente a la extinción de la deuda.
- b) Por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del obligado al pago, encaminada a la recaudación o aseguramiento de la deuda (...).
- c) Por la interposición de reclamaciones y recursos de cualquier clase.

En el segundo apartado de este precepto se establece que «producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción a partir de la fecha de la última actuación del obligado al pago o de la Administración».

Analicemos por tanto los mencionados supuestos de interrupción y tratemos de resolver los problemas que su aplicación plantea, aunque antes hay que dejar constancia de que el CP no contempla la interrupción del plazo de prescripción de la sanción, mientras que en la LRJPAC, al tener la Administración la potestad de autotutela, pudiendo hacer efectivos sus créditos sin necesidad de tener que acudir a los Tribunales, se establece que la prescripción de la sanción, que comienza cuando adquiere firmeza la resolución por la que se impone la sanción, se interrumpirá con «...la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento de ejecución, volviendo a transcurrir el plazo si aquél está paralizado durante más de un mes por causa no imputable al infractor». Es preciso llamar nuevamente la atención sobre el hecho de que esta mención, que se recoge en el segundo párrafo del artículo 132.3 de la LRJPAC, se incluye dentro de los principios de la potestad sancionadora, y aunque en este mismo precepto se establece que las infracciones y sanciones prescribirán según lo dispuesto en las leyes que las establezcan entendemos que el mencionado carácter principal del mismo y el hecho de que sea una norma de bases del régimen jurídico de las Administraciones

Públicas, hace que no pueda obviarse su existencia en el ámbito de la prescripción tributaria, y que, en cierto modo, delimite los supuestos de interrupción que deben provocar el reinicio del plazo de prescripción en el ámbito tributario.

Además, hay que tener presente que un principio esencial en esta materia es el de «independencia de procedimientos»⁸⁴, de manera que sólo los actos cuya finalidad se corresponda con la del procedimiento en el que se produzcan tienen efectos interruptivos⁸⁵; por lo tanto, sólo los actos de la Administración que tengan por finalidad la recaudación de la deuda tributaria, dentro de la cual se comprende la sanción, podrán, siempre que cumplan los requisitos de carácter formal que se precisan, reiniciar el cómputo del plazo de prescripción. De la aplicación de este principio en este ámbito surge la duda sobre si los actos del sujeto tendentes a la liquidación interrumpen también el plazo de prescripción para exigir la sanción, ya que, aunque el mencionado artículo 61 del RGR no menciona este supuesto, sí que lo hace el artículo 66 de la LGT⁸⁶.

Pero hay más, la separación definitiva de los procedimientos de comprobación e investigación y sancionador han podido influir en los actos que tienen eficacia interruptiva del plazo de prescripción de la sanción, ya que en el expediente derivado de las actuaciones de comprobación e investigación se cuantificará la cuota tributaria defraudada que se originó como consecuencia de la realización del hecho imponible o de la exigencia de realizar pagos a cuenta y, en el sancionador, se documentará la sanción que le corresponde por haber realizado presuntamente una conducta ilícita, de manera que incluso se reconoce la posibilidad de presentar recurso o reclamación separada contra el acto de liquidación de la sanción⁸⁷. Por consiguiente, cabe preguntarse si a partir de este momento los actos dirigidos al pago de la deuda tributaria consistente en la cuota tributaria y demás prestaciones accesorias puede interrumpir el plazo de la acción para exigir la sanción tributaria. A estas cuestiones nos referimos en líneas subsiguientes, a medida que vayamos analizando los supuestos de prescripción a los que se refiere el RGR.

⁸⁴ Principio formulado por ESCRIBANO LÓPEZ, F., en su trabajo «Procedimiento de liquidación: presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas», en *CT*, núm. 19, 1976, págs. 191 y ss., en el comentario que realiza a la STS de 17 de enero de 1975, pionera en la materia.

En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, F., «Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma», *CT*, núm. 19, 1976, pág. 204.

⁸⁵ JUAN LOZANO reproduce el significado de la teoría formulada años atrás por el Profesor ESCRIBANO, diciendo que «cada procedimiento -es decir, cada concatenación de hechos con trascendencia jurídica dirigidos a la conformación de la voluntad de la Administración, que, en cumplimiento del ordenamiento jurídico, desarrolla una función y determina la emanación de un acto administrativo- sigue una línea independiente en su regulación sin posibilidad de interferencia con hechos que las partes implicadas en el mismo puedan tener en otro procedimiento, y esto incluso en aquellos casos en los que las acciones que se pretendan ejercitar tengan su origen en el procedimiento anterior. De esta forma puede afirmarse que cualquier acto que no tenga como finalidad la misma que la del procedimiento respecto del que se pretende que tenga virtualidad no se debe considerar como acto del procedimiento y, en consecuencia, debe negársele cualquier tipo de efectos en el mismo». JUAN LOZANO, A.M., *La interrupción de la prescripción tributaria. Análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 24.

⁸⁶ Recuérdese que en el mismo se establece que la acción para exigir el pago se interrumpe por «cualquier acción del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda».

⁸⁷ Artículo 34.4 de la LDGC.

3.2.2.1. Actuaciones del sancionado.

Como se ha expuesto en líneas precedentes, el artículo 66 de la LGT establece que el plazo de prescripción de la sanción puede interrumpirse por cualquier actuación del sujeto pasivo dirigida a la liquidación o al pago de la deuda tributaria. Por su parte, el artículo 61 del RGR establece que cualquier actuación del obligado al pago conducente a la extinción de la deuda interrumpe el plazo de prescripción de la acción para exigir el importe de deudas tributarias liquidadas, por lo que, desde nuestro punto de vista, el texto reglamentario ha incorporado el referido principio de independencia de procedimientos en el ámbito de la interrupción, poniendo de manifiesto que sólo los actos encaminados al pago, y no a la liquidación de la deuda, interrumpen la prescripción.

También hemos planteado que en los momentos actuales, tras la separación del procedimiento de comprobación e investigación y el sancionador, habría que delimitar más este supuesto interruptivo por actos del sujeto sancionado, de modo que no cualquier acto dirigido a la extinción de la deuda tributaria interrumpiera el plazo de prescripción para exigirla, sino que sólo los actos encaminados al pago de la sanción tuvieran efectos en este concreto procedimiento recaudatorio, y que los dirigidos al pago de la cuota tributaria y sus recargos incidieran en el procedimiento de recaudación correspondiente. En definitiva, estamos hablando de dos procedimientos de ejecución diferentes, el de la cuota del tributo y sus recargos y el de la sanción que corresponde por haber realizado una conducta tipificada en el ordenamiento tributario.

De cualquier forma, los actos dirigidos al pago, inicialmente, más que interrumpir el plazo de prescripción de la deuda, la extinguen, por lo que habrá que pensar que interrumpen la prescripción de la sanción los siguientes supuestos: en los que se procede al pago parcial de la misma, en los que se solicita el aplazamiento de su pago, en los casos de consignación del importe de la sanción cuando se vaya a interponer reclamación o recurso, etc.

No obstante, hay que poner en entredicho, como se hizo al analizar las causas de interrupción de la infracción, que, encontrándonos en el ámbito del Derecho sancionador, se admita que los actos del transgresor le perjudiquen, ya que existen importantes reticencias en este sentido⁸⁸. Sin embargo, en el ámbito tributario no parece que salvaguardar estos supuestos sea la intención del legislador que al regular esta materia en el artículo 66 de este texto legal no hace ninguna mención al respecto.

3.2.2.2. Actuaciones de la Administración encaminadas a la recaudación de la deuda tributaria.

El artículo 61.1, b) del RGR vuelve a concretar, aplicando el principio de independencia de procedimientos en materia de interrupción, qué actos de la Administración tributaria, de entre los que se recogen en el artículo 66 de la LGT, tienen virtualidad interruptiva de la prescripción de la

⁸⁸ Así lo ha puesto de manifiesto PÉREZ ROYO, en *Los delitos...*, *ob. cit.*, pág. 419, que en este sentido cita a MUSUMECCHI, autor que ha tratado este problema en el Derecho Italiano.

sanción, y al respecto establece que tienen estos efectos los actos de la Administración encaminados a la recaudación o aseguramiento de la deuda. En realidad, no hubiera sido necesario aludir expresamente al aseguramiento de la deuda tributaria ⁸⁹, ya que esta actuación de la Administración pretende también su cobro y, por tanto, no es nada distinto a la actividad de la misma encaminada a su recaudación.

Este supuesto interruptivo es el más habitual, y el que se reconoce en el ámbito de la potestad sancionadora administrativa, ya que el artículo 132.3 de la LRJPAC cuando señala que interrumpe el plazo de prescripción de las sanciones el procedimiento de ejecución de las mismas, en definitiva, hay que pensar que este procedimiento consiste en el cobro de su importe por los Órganos de Recaudación de la Hacienda Pública.

Así pues, el régimen jurídico aplicable en estos casos es el mismo que se aplica al derecho a exigir el pago de la deuda tributaria, y no parece tener ninguna trascendencia el hecho de que estemos ante una sanción dependiente de la cuota del tributo o independiente de la misma, ya que en ambos supuestos se utilizan expedientes separados para proceder a la imposición de la sanción y, por tanto, entendemos que la actividad dirigida al cobro de la cuota y sus recargos no tiene por qué interrumpir el plazo de prescripción de la sanción. En el mismo sentido, como señalaba en su momento MARTÍN CÁCERES ⁹⁰, tampoco interrumpen este período las actuaciones de la Administración que, paralelamente a las de recaudación del importe de la deuda, se dirijan a modificar la liquidación realizada, ya que se trataría de actos dirigidos a la liquidación y no propiamente a la recaudación de una deuda ya liquidada.

Por consiguiente, interrumpen la prescripción de las sanciones las actuaciones de la Administración dirigidas exclusivamente a la recaudación de la sanción, tales como: la notificación de la providencia de apremio, el embargo de los bienes, su valoración, providencia por la que se notifica la venta de los bienes, etc.

3.2.2.3. Interposición de reclamaciones y recursos.

De nuevo, hay que delimitar las causas de interrupción cuando se estudian en relación con la prescripción de las sanciones, ya que este supuesto resulta de aplicación en este ámbito en tanto que la sanción forma parte de la deuda tributaria.

⁸⁹ El artículo 128 de la LGT establece que «1. Para asegurar el cobro de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado». Y continúa señalando en su apartado 2 que «...La medida cautelar podrá consistir en alguna de las siguientes:

- a) Retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Hacienda Pública (...).
- b) Embargo preventivo de bienes y derechos.
- c) Cualquier otra legalmente prevista».

⁹⁰ *Ob. cit.*, pág. 158.

En primer lugar, hay que decir que, por aplicación de la independencia de procedimientos, sólo los recursos y reclamaciones cuyo objeto sea el acto de imposición de la sanción interrumpirán este plazo de prescripción de la sanción, y no los que impugnen la cuota tributaria o sus recargos ⁹¹.

A continuación, se plantea el problema que presenta el hecho de que la presentación de reclamaciones y recursos suspenda automáticamente la ejecución de las sanciones tributarias, las cuales no pueden hacerse efectivas hasta que no sean firmes en vía administrativa. Ello lleva a pensar que en el ámbito de la prescripción de la sanción la presentación de una reclamación o recurso no provoca la interrupción del plazo para ejecutarla, sino la suspensión del mismo. Ahora bien, todo parece indicar, y así lo ha manifestado la Jurisprudencia más reciente, que si transcurre el plazo de prescripción de la sanción sin que se haya resuelto el recurso o reclamación, la misma prescribe, por lo que la suspensión de la sanción no influye en la prescripción de la misma, lo que le afecta es la presentación de una reclamación o recurso, pero no el hecho de la suspensión.

Sin embargo, si entendemos, como antes se ha puesto de manifiesto, que lo lógico es que la sanción no comience a prescribir hasta que no sea firme, la presentación de una reclamación o recurso contra el acto de imposición de una sanción no podría interrumpir un plazo que todavía no ha comenzado a transcurrir.

Y en todo caso, de admitir que la prescripción comienza a correr desde que finaliza el plazo voluntario de pago de la sanción, otra objeción que se podría plantear a este supuesto interruptivo es que, cuando la reclamación o recurso lo interpone el presunto infractor, estaríamos de nuevo ante un supuesto en el que un acto del transgresor le perjudica, puesto que interrumpe un plazo de prescripción que inicialmente le favorece.

4. Efectos de la prescripción de las sanciones pecuniarias.

Los efectos de la prescripción de la sanción tributaria se pueden reconducir a los tres siguientes: la extinción de la responsabilidad derivada de la comisión de la infracción, la imposibilidad de renuncia a la prescripción ganada y la aplicación de oficio de este plazo de prescripción.

Se trata de un tema que no ha presentado polémica doctrinal ni jurisprudencial, ya que, como señala PÉREZ ROYO, la aplicación de oficio de la prescripción en relación a las infracciones y sanciones «...viene impuesto por la naturaleza misma de estas instituciones, ya que, como es sabido, en el Derecho penal la prescripción siempre actúa de oficio» ⁹².

⁹¹ Vid. artículo 34.4 de la LDGC.

⁹² Vid., *Los delitos...*, ob. cit., pág. 420.

En todo caso, en relación con la renuncia a la prescripción ganada, podría haberse planteado algún problema derivado de la redacción del artículo 62.3 del RGR en su redacción de 1968 en donde se permitía renunciar a la prescripción ganada cuando se pagaba la deuda tributaria. Esta referencia ha desaparecido en la vigente redacción del RGR en donde en su artículo 62.4 expresamente se establece que «la prescripción ganada extingue la deuda». De cualquier modo, a pesar de que la Jurisprudencia en sus últimos pronunciamientos se muestra contraria a la posibilidad de renuncia a la prescripción ganada ⁹³, la doctrina mantiene posiciones encontradas y no es un tema pacífico, ya que todo depende de que se entienda que la prescripción es un modo automático de la extinción de la obligación tributaria (Tesis de la extinción), en cuyo caso no se admite la renuncia, o bien se entienda que no es un modo automático de extinción (Tesis de la subsistencia de la obligación), en cuyo caso se podrían encontrar argumentos para admitir su existencia. La cuestión parece haber quedado zanjada por la redacción del mencionado artículo 62.4 del RGR, pero ello no impide que todavía pueda seguir planteando alguna polémica ⁹⁴.

Pues bien, entendemos que la sanción, aun siendo un componente de la deuda tributaria, se encuentra al margen de esta discusión doctrinal y jurisprudencial, ya que en el ámbito penal se admite, sobre todo desde que se ha consolidado la Jurisprudencia ya citada favorable al carácter material y no procesal de la prescripción, que la prescripción de las sanciones extingue la responsabilidad derivada de la comisión de un ilícito tributario.

IV. PRESCRIPCIÓN DE LAS SANCIONES NO PECUNIARIAS. VACÍO LEGAL

Hasta ahora se ha venido estudiando el régimen prescriptivo de las sanciones pecuniarias o multas, el cual se ha identificado con el que se recoge en el artículo 64, b) de la LGT, dado que la sanción forma parte de la deuda tributaria, tanto cuando es accesoria de la prestación principal como cuando es independiente de la misma. Ahora bien, ello no nos puede hacer olvidar que existen sanciones que no tienen carácter pecuniario y, por tanto, al no formar parte de la deuda tributaria su régimen prescriptivo no puede reconducirse a ninguno de los supuestos que se establecen en el citado precepto.

En primer lugar, hay que recordar que las sanciones no pecuniarias, a las que se refiere la LGT en su artículo 80 ⁹⁵, son las siguientes: pérdida, durante el plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fis-

⁹³ SSTS de 8 de febrero de 1995 (R.A. 1007), de 10 de marzo de 1995 (*Tribuna Fiscal*, núms. 58 y 59, 1995) y de 14 de febrero de 1997 (R.A. 2391).

⁹⁴ *Vid.*, MARTÍNEZ GINER, L. A., «La aplicación de oficio de la prescripción: Efectos sobre la renuncia a la prescripción ganada», *ob. cit.*, págs. 74 y ss.

⁹⁵ Esta referencia se reitera en el artículo 23 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en donde además se desarrolla en qué casos resultan de aplicación y cuáles son sus límites.

cales; prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos; y la suspensión por el plazo de hasta un año del ejercicio de profesiones oficiales ⁹⁶, empleo o cargo público.

Pues bien, teniendo en cuenta que el fundamento de la prescripción de las sanciones es fundamentalmente la seguridad jurídica, es lógico entender que este tipo de sanciones también debe prescribir transcurrido un determinado tiempo ⁹⁷. La justificación de la omisión de este plazo en la LGT posiblemente se encuentre de nuevo en que esta norma regula el instituto de la prescripción en el apartado relativo a la extinción de la deuda tributaria, cuyo contenido es pecuniario y, por tanto, prescinde de estos aspectos, aspectos que posiblemente no se hubieran olvidado si la prescripción de infracciones y sanciones se hubiera individualizado de la de la deuda tributaria y se hubiera regulado en el Capítulo IV de la LGT, esto es, en el dedicado a las infracciones y sanciones tributarias.

La doctrina ha tratado de buscar soluciones para cubrir este vacío legal y, en este sentido, los autores que han estudiado el tema han realizado diferentes propuestas.

Algunos entienden que estas sanciones no prescriben, sino que se agotan por cumplimiento, mientras que otros aplican analógicamente el plazo de cuatro años que corresponde a las pecuniarias que entienden que comenzaría a correr desde el momento de su notificación, e, incluso, se encuentran opiniones que entienden que hay que acudir a las normas de la LRJPAC que es supletoria en la materia.

Así, para PÉREZ ROYO, lo más oportuno parece ser aplicar el mismo plazo que a las sanciones pecuniarias, esto es, el del artículo 64, b) de la LGT, aunque encuentra una laguna legal en relación al *dies a quo* de este plazo ⁹⁸, y, en este sentido, entiende que debería comenzar a contarse «...a partir de la fecha en que debió surtir efecto, es decir, la siguiente a la notificación del acuerdo de impo-

⁹⁶ A estos efectos, el último párrafo del citado artículo 80 establece que «...se consideran profesiones oficiales las desempeñadas por Registradores de la Propiedad, Notarios, Corredores Oficiales de Comercio y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, entidades locales o Corporaciones de Derecho Público».

⁹⁷ En el CP de 1995 no falta una referencia a la prescripción de este tipo de sanciones. En efecto, del análisis conjunto del artículo 133 del CP, y teniendo también en cuenta los artículos 33 y ss. del mismo texto, se deduce que estas penas prescriben en diez -inhabilitación o suspensión de cargo y sueldo por un plazo superior a tres años- o de cinco años -cuando las sanciones se imponen por un plazo inferior a tres años-.

Por su parte, la LRJPAC establece en su artículo 132, sin distinguir si la sanción es o no pecuniaria, que «...las sanciones impuestas por faltas muy graves prescribirán a los tres años, las impuestas por faltas graves a los dos años y las impuestas por faltas leves al año».

⁹⁸ Ya que en el mencionado precepto se establece que el plazo de prescripción comienza cuando finaliza el plazo voluntario de pago y, sin embargo, estas sanciones no pueden establecerse hasta que el expediente del que deriva la sanción principal no es firme. *Vid.*, artículo 29.5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

sición»⁹⁹. En el momento actual esta interpretación presenta un problema fundamental, esto es, que las sanciones y su prescripción deben regularse necesariamente por Ley por lo que no se puede aplicar analógicamente el precepto señalado. Además, se produciría la paradoja de que en el caso de que la sanción se impusiera por un plazo superior a cuatro años, la sanción prescribiría antes de cumplirse.

Para FALCÓN Y TELLA precisamente la exigencia de Ley en la regulación de la prescripción impide la anterior interpretación. A su juicio, este tipo de sanciones se extingue por cumplimiento, esto es, por el transcurso del tiempo que dura la privación de derechos, al menos en los casos en los que la sanción consiste en la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o de gozar de incentivos y beneficios fiscales y en el supuesto de prohibición de celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos. Al respecto señala que al menos en estos dos supuestos «...la sanción se agota, se extingue, por el transcurso del plazo de privación del derecho que se haya fijado en el acuerdo de imposición. Y si el mero transcurso de dicho plazo, siempre inferior a cinco años, supone la extinción de la sanción por cumplimiento, es claro que no existe ningún supuesto en que pueda entrar en juego la prescripción»¹⁰⁰. A juicio de este autor otra interpretación distinta es inadmisibles, y, para demostrarlo, toma como ejemplo el supuesto de prohibición de obtener beneficios fiscales, y en relación el mismo dice que «...si se entendiese que existe una prescripción de cinco años desde que se notifica el acuerdo de imposición nos encontraríamos con que si durante dicho plazo la sanción no se aplica, los beneficios indebidamente disfrutados durante todo este tiempo habrían adquirido carácter definitivo. Al entenderse prescrita la sanción, la Administración no podría revisar las liquidaciones -practicadas como si la sanción no existiera- para exigir las cantidades suplementarias correspondientes al beneficio indebidamente practicado»¹⁰¹.

Desde nuestro punto de vista, atendiendo al principio de legalidad dichas sanciones serían imprescriptibles, pero, sin embargo, atendiendo a los principios de justicia material, de proporcionalidad y de prohibición de la arbitrariedad, el plazo de prescripción debería ser el mismo que corresponde a las sanciones pecuniarias, ya que este criterio es más favorable para el sujeto infractor que mantener su inexistencia¹⁰².

⁹⁹ Vid., PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones...*, ob. cit., pág. 419, y LOZANO, B., *La extinción de las sanciones...*, ob. cit., pág. 211.

Similar opinión sustenta MUÑOZ BAÑOS, C., que al respecto señala: «Ante esta situación o entendemos que las sanciones no pecuniarias no prescriben nunca porque el legislador no marca un momento para iniciar el cómputo de la prescripción, o entendemos, cosa mucho más lógica, que la prescripción de este tipo de sanciones se empieza a contar desde el día siguiente a la fecha en que se notifica el acuerdo de imposición de la sanción», y continúa diciendo que «el apoyo jurídico de esta postura puede verse en el artículo 132.3 de la Ley 30/1992, donde se dispone que el plazo de prescripción de las sanciones (no distingue entre pecuniarias y no pecuniarias) comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción». Vid., MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias...*, ob. cit., pág. 293.

¹⁰⁰ Vid., FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, ob. cit., pág. 281.

¹⁰¹ FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, ob. cit., pág. 282.

¹⁰² PASTOR ALCOY, F., *La prescripción en el Código Penal de 1995 y su aplicación retroactiva. Comentarios y Formularios*, Editorial Práctica de Derecho, S.L., pág. 95.

Ahora bien, según lo preceptuado en la LRJPAC la prescripción debería comenzar a correr una vez que las sanciones impuestas son firmes -no desde el momento de su notificación-, y, por tanto, sería preciso agotar la vía administrativa para que este plazo se iniciara; así, en el caso de que el sancionado no reclamara contra la notificación del acuerdo de imposición de una sanción, ésta ya se habría hecho efectiva por lo que no cabría prescripción, sino sólo cumplimiento, mientras que en el supuesto en el que sí se reclame o recurra, será el órgano encargado de resolver el que notifique la denegación de la reclamación -en el supuesto de estimación no hay ningún inconveniente-, y a partir de ese momento, la sanción será firme. Ahora bien, en el caso de que el órgano administrativo competente no resuelva en el plazo de cuatro años desde la presentación de la reclamación o recurso, estando suspendida su aplicación, la sanción prescribiría. Por tanto, aquí se pone de manifiesto que es preciso que estas infracciones tengan un plazo de prescripción, y no, simplemente, que se agoten por cumplimiento.

De este modo, una vez que se ha establecido a partir de qué momento comienza a correr la prescripción, es necesario plantearse qué actos pueden interrumpir este plazo. En este sentido, a falta de disposición legal expresa -puesto que no es aplicable lo establecido en el art. 66 de la LGT-, habrá que entender que sólo los actos de la Administración que se refieran a la sanción no pecuniaria, y no los que afecten a la pecuniaria, aunque ésta sea accesoria de la misma, interrumpirán el plazo de prescripción al que se ha hecho referencia.

De cualquier manera, sería conveniente que se regulara en mayor medida el procedimiento encaminado a la imposición y ejecución de este tipo de sanciones, ya que el nuevo Reglamento de Procedimiento Sancionador de 1998 establece un procedimiento sancionador único y deroga las escasas previsiones que en relación con la imposición de sanciones no pecuniarias contemplaba el derogado Real Decreto 2631/1985, obviando las particularidades que, como puede comprobarse, presenta este procedimiento.

V. CONCLUSIONES Y PROPUESTA DE *LEGE FERENDA* PARA REGULAR LA PRESCRIPCIÓN DE LA SANCIÓN A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS PENALES

1. La identidad sustancial entre el ilícito penal y el administrativo permite afirmar el paralelismo existente entre las reacciones que el ordenamiento jurídico prevé ante la producción de estas situaciones, ya que tanto la finalidad de la pena como la de la sanción es preventiva y represiva.
2. La mencionada homogeneidad ha provocado que la Jurisprudencia haya mantenido que en el ámbito administrativo sancionador y, por ende, en el tributario, hay que tener presentes los principios penales que informan cualquier manifestación del *ius puniendi* del

Estado; ahora bien, la aplicación de los principios penales en este ámbito ha de realizarse matizadamente debido a las diferencias existentes en aspectos como: los órganos encargados de sancionar, el procedimiento a través del cual se sanciona e, incluso, la naturaleza de la reacción prevista para cada incumplimiento.

3. El Derecho administrativo sancionador, y también el sancionador tributario, han ido adaptando su regulación sustantiva y procedimental a los principios penales y a las garantías que constitucionalmente se establecen, y prueba de ello son las modificaciones que la LDGC ha introducido en el procedimiento sancionador, que, a su vez, ha sido desarrollado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.
4. El instituto de la prescripción encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica y en el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. Si bien no se trata propiamente de un principio, lo que es evidente es que tiene gran relevancia, puesto que delimita el *ius puniendi* del Estado, y, por ello, para algunos autores, estamos ante una manifestación del principio de tipicidad, que, a su vez, es uno de los principios en los que se plasma la seguridad jurídica en el ámbito penal. Además, la prescripción está informada por los principios y garantías penales, de modo que no se puede hacer cumplir una pena que es inexistente por el transcurso del tiempo (principio de seguridad jurídica); además, siempre que se produzcan modificaciones en este instituto que favorezcan al infractor deben aplicarse retroactivamente (*a sensu contrario*, principio de irretroactividad de las normas no favorables); los plazos de prescripción deben establecerse por Ley (principio de legalidad); deben estar claramente regulados todos los extremos relativos a la prescripción: plazos, *dies a quo*, supuestos de interrupción, etc. (principio de tipicidad y de seguridad jurídica). Además, de la regulación de la prescripción de la pena en el CP se desprende que los plazos de prescripción de la sanción son inferiores a los de la infracción y los de la sanción se establecen en función de la gravedad de la misma (principio de proporcionalidad y de culpabilidad); y, finalmente, si los ilícitos tributarios son cuantitativamente menos graves que los que se califican como delitos en el CP, es lógico pensar que los plazos de prescripción de los primeros siempre estarán delimitados por los establecidos en el mencionado texto legal.
5. La prescripción de las sanciones tributarias se encuentra limitada en un doble sentido, por una parte, porque tiene que ser respetuosa con los principios mencionados, y, por otra, porque las previsiones de la LRJPAC, en relación con la prescripción de las sanciones -que se recoge entre los principios de la potestad sancionadora-, deben ser tenidas en consideración, en tanto que se trata de un precepto de régimen jurídico básico, aplicable a todas las Administraciones, y ello a pesar de las manifestaciones de esta norma y de la LGT afirmando la autonomía del legislador tributario en lo relativo a los procedimientos tributarios y a la materia de infracciones y sanciones.

6. El hecho de que la sanción forme parte de la deuda tributaria ha provocado que no se hayan tenido en cuenta las exigencias que demandan los principios penales en cualquier manifestación de la potestad sancionadora y ello es evidente en relación con su prescripción. En efecto, la prescripción de la sanción, que no se contempla expresamente como tal, se reconduce a la prescripción de la «acción para exigir el pago de la deuda tributaria», y, por tanto, le resulta de aplicación su mismo régimen jurídico. Ello ha provocado que, por una parte, su prescripción esté influenciada por la regulación de este instituto en el Código civil -puesto que la deuda tributaria se concibe como una obligación tributaria única, que incluye la sanción-, y, por otra, que no se hayan tenido en cuenta los principios penales al considerarla un componente más de la deuda tributaria y no tener presente su carácter represivo y preventivo.
7. Tras la separación de los procedimientos de comprobación e investigación y sancionador, algunos autores han llegado a plantearse que la sanción ya no forma parte de la deuda tributaria; sin embargo, pensamos que la actual redacción del artículo 58.2, e) sigue demandando su consideración como tal. Este problema ya se había planteado con anterioridad en relación con las sanciones independientes o autónomas de prestación principal, ya que para algún sector doctrinal, al no poder calificarse como deuda tributaria no tenían régimen de prescripción.
8. Ahora bien, desde nuestro punto de vista, esta separación procedimental, que es más formal que sustancial, es un primer paso hacia la individualización de la sanción del concepto de deuda tributaria y ello, a su vez, demanda un régimen prescriptivo propio. De cualquier forma, el hecho de que la sanción se documente en un expediente diferente del derivado de la comprobación e investigación, permite en mayor medida interpretar la regulación de la prescripción de conformidad con las exigencias penales, como sucede, por ejemplo, en materia de interrupción de la prescripción, e, incluso, facilitará una futura modificación de su régimen jurídico. Así, en materia de interrupción de la prescripción se puede decir que la separación de procedimientos exige que las actuaciones del sujeto dirigidas al pago de la cuota y sus intereses no interrumpa el plazo de prescripción de la sanción.
9. En la actual regulación de la prescripción de las sanciones en el ámbito tributario se ponen de manifiesto los siguientes problemas: no existe propiamente diferenciación entre la prescripción de la infracción y de la sanción; esta última se reconduce a la prescripción de la deuda tributaria siempre que sea pecuniaria, planteándose problemas en dos supuestos; cuando aun siendo pecuniaria no depende de la prestación principal, y en los casos en los que la sanción no es pecuniaria porque en estos supuestos no tienen régimen prescriptivo; los plazos de prescripción de la sanción son iguales que los de la infracción, cuando, a nuestro juicio, deberían ser superiores a estos últimos; la uniformidad de plazos también llama

la atención cuando se observa que, con independencia de la gravedad de la sanción, el plazo para su prescripción es siempre el mismo; el *dies a quo* de la prescripción comienza antes de que la infracción sea firme; a la hora de establecer los motivos de interrupción de la prescripción de la sanción, debería tenerse en cuenta que los actos del transgresor no deben perjudicarlo.

10. En relación con las sanciones no pecuniarias podría afirmarse que se extinguen por cumplimiento, pero pensamos que los principios de seguridad jurídica, justicia material, proporcionalidad y prohibición de la arbitrariedad demandan la existencia de un régimen prescriptivo adecuado a su naturaleza.

11. PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*:

De todo lo expuesto se desprende que la prescripción de las infracciones y de las sanciones debe desvincularse definitivamente de la prescripción de la deuda tributaria, y regularse en el Capítulo VI de la LGT dedicado a Infracciones y Sanciones Tributarias. Ello implica que se modifique el artículo 58.2, e) de la LGT excluyendo el concepto de sanción del de la deuda tributaria.

A partir de ese momento, en la regulación de este instituto deberían tenerse presente los principios penales y las exigencias que se deben respetar en cualquier manifestación del *ius puniendi* del Estado. Este camino es más fácil ahora que el procedimiento sancionador, respondiendo a exigencias constitucionales, se ha desvinculado formalmente del de investigación y comprobación.

De esta forma, la prescripción de la sanción debería deshacerse de todas las connotaciones que conlleva su consideración como deuda tributaria -y por consiguiente, parte de una obligación tributaria única-, ya que ello hace que su regulación prescindiera de las exigencias constitucionalmente demandadas en el ámbito sancionador y, además, se muestre demasiado influenciada por el régimen civil de la prescripción. Desde esta nueva perspectiva, se requiere un régimen de prescripción coherente con los principios de legalidad, tipicidad, proporcionalidad, derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas, irretroactividad y orden público, y, por ello, siguiendo lo establecido en el CP y en los preceptos de régimen jurídico básico de la LRJPAC, se debería establecer un sistema que se ajustara a las siguientes propuestas.

Se tendría que diferenciar de forma clara la prescripción de la infracción y la de la sanción al igual que sucede en el CP y en la LRJPAC; en relación con esta última, los plazos de prescripción, sin sobrepasar los establecidos en el CP, deberían ser más largos que los

que se requieren para que prescriba la infracción, y, además, deberían ser proporcionales a la gravedad de la sanción impuesta. Estos plazos, tendrían que comenzar a computarse desde el momento en el que la sentencia es firme, y no antes, ya que no es ajustado a derecho que en el ámbito tributario las sanciones sean ejecutivas desde el momento en el que se imponen, con independencia de que se proceda a su suspensión. Los motivos de interrupción de los mismos deberían ser exclusivamente las actuaciones de las Administraciones dirigidas a hacer efectivo el cobro o la satisfacción de la sanción, sin que hubiera interferencias de los actos dirigidos a hacer efectivo el importe de la cuota tributaria y sus recargos. Los actos del sancionado no deberían interrumpir el plazo de prescripción de la sanción, y la prescripción debería ser en cualquier caso alegada de oficio por el órgano competente.