

J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto analizar los aspectos más controvertidos que el procedimiento sancionador encierra y que se deducen no tanto de lo que la Ley 1/1998 y el Reglamento (RD 1930/1998) señalan sino justamente de lo que omiten o callan.

¹ El Texto que se publica corresponde, sin corrección o añadiduría alguna, a la conferencia pronunciada el día 12 de abril del presente año en el Seminario «Relaciones del Contribuyente y la Administración Tributaria», celebrado en Madrid.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Las soluciones aportadas por el Real Decreto 1930/1998 y las cuestiones que se plantean.
 1. La separación de procedimientos y sus problemas.
 2. La presunción de buena fe.
 3. El deber de motivación.
 4. La ejecutividad de las sanciones.
- III. Cuestiones polémicas que surgen del silencio de la normativa aplicable al procedimiento sancionador tributario.
 1. La Ley 30/1992 y el ordenamiento tributario.
 2. La caducidad.
 - 2.1. ¿Qué es la caducidad?
 - 2.2. ¿Qué efectos comporta la caducidad en el ámbito sancionador tributario?
 - 2.3. ¿En qué momento se entiende consumada la caducidad del procedimiento sancionador?
 - 2.4. ¿Puede interrumpirse el plazo de caducidad del procedimiento sancionador?
 - 2.5. ¿Opera la caducidad con carácter automático o resulta necesario advertir a la Administración sobre su acaecimiento o su inminencia? ¿Debe ser apreciada de oficio por la Administración?
 - 2.6. ¿Tiene la declaración de caducidad del procedimiento sancionador virtualidad constitutiva o declarativa? ¿Qué efectos comportaría el hecho de que en un procedimiento caducado -pero donde la Administración aún no ha procedido a declarar la perención- se resolviese dictando el consiguiente acto administrativo?
 - 2.7. ¿Cómo debe computarse el plazo de seis meses previsto para la caducidad del procedimiento sancionador?
 - 2.8. ¿Existe algún plazo especial de caducidad, además del general de seis meses, que delimite las posibilidades de iniciación del procedimiento sancionador tributario?
 3. La prescripción.
 - 3.1. ¿Interrumpe la prescripción de la acción para imponer la sanción la actividad administrativa que se materializa en actos posteriormente declarados nulos por los Tribunales?
 - 3.2. ¿Puede reactivarse la prescripción interrumpida si el procedimiento sancionador sufriera alguna paralización?
 - 3.3. ¿Interrumpe el plazo de prescripción de la acción para imponer las sanciones tributarias los actos desarrollados por la Administración para comprobar y liquidar la deuda tributaria?

I. INTRODUCCIÓN

La Ley 1/1998 recoge alguno de sus aspectos más novedosos en los preceptos atinentes al procedimiento sancionador que luego han visto su desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1930/1998. Como quiera que ninguna de tales normas encierra para ustedes novedades a estas alturas del año 2000, creo que resultaría de mayor interés aludir a los aspectos más controvertidos que dicho procedimiento encierra y que se deducen no tanto de lo que la Ley y el Reglamento señalan sino justamente de lo que omiten o callan.

De esta forma he preferido metodológicamente espigar algunos de estos aspectos y exponerlos bajo la forma de interrogantes pasando luego a resolverlos, para lo cual permítanme una breve introducción que enmarque el objeto de esta conferencia.

Ha sido voluntad de la Ley 1/1998 velar porque la imposición de las sanciones tributarias se realice mediante expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación del sujeto infractor, dándose, en todo caso, audiencia al interesado. Con tal mandato se perseguían dos objetivos:

- a) Poner fin a cierto automatismo en la imposición de las sanciones.
- b) Separar dos procedimientos, como el inspector y el sancionador, que por responder a principios jurídicos diferentes debían permanecer separados.

La evidencia de la inadecuada configuración de la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria, ha sido reiteradamente puesta de manifiesto por la doctrina y por la jurisprudencia. Baste señalar el gran número de cuestiones de inconstitucionalidad que sobre el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria se han elevado al Tribunal Constitucional, relativo a la inclusión de las sanciones en la deuda tributaria, por entender que los efectos que del mismo se derivan se hallan en abierta contradicción con las garantías constitucionales de tutela judicial efectiva, pre-

sunción de inocencia y prohibición de indefensión, recogidas en los apartados primero y segundo del artículo 24 de la Constitución.

La falta de un específico procedimiento de imposición de sanciones tributarias ha sido gráficamente descrito por la doctrina calificándolo de auténtica perversión que aboca a la confusión de procedimientos que poco tienen que ver en cuanto a sus principios rectores como los de liquidación y sancionador.

La segunda cuestión suscitada por la doctrina y la jurisprudencia alude a la ejecutividad de las sanciones tributarias que, si bien se mira, constituye un aspecto embebido en la anterior problemática, pero que había adquirido entidad propia.

Los Autos del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que instaban la cuestión de inconstitucionalidad apuntada, constataban tres importantes consecuencias que vulneraban la Carta Magna:

1. Al tener que fijar el importe total de la deuda tributaria se establecía una presunción de culpabilidad del sujeto pasivo.
2. Las sanciones se imponían sin observancia de procedimiento sancionador alguno, lo que violaba no sólo la presunción de inocencia plenamente vigente en materia de sanciones administrativas, sino que suponía una clara situación de indefensión proscrita por el artículo 24.1.
3. Si la presunción de legalidad, consustancial a todo acto administrativo, también se proyectaba a la sanción impuesta, pudiendo la Administración ejecutarla, podía vulnerarse con ello el principio de tutela judicial efectiva.

Tras la promulgación de la Ley 1/1998, no quedan dudas sobre la aplicación de los principios contenidos en el Título IX de la Ley 30/1992. Los mismos ya no son inmunes a la Administración Tributaria, ni quedan dentro de la salvaguarda de su famosa disposición adicional 5.^a.

La separación de procedimientos radica en la distinta esencia de la función liquidadora y sancionadora, porque mientras que la primera se dirige a la comprobación del hecho imponible y puede valerse de presunciones y de otras técnicas aproximativas, la segunda se encamina a la represión de los ilícitos tributarios cometidos, siendo manifestación del ejercicio del *ius puniendi* del Estado con todo lo que ello comporta.

Sin embargo, el artículo 34 de la Ley 1/1998 no concreta el alcance de la separación de ambas funciones, aludiendo únicamente a la separación entre el que instruye la sanción y el que la impone, separación que en sí misma constituye una garantía para el presunto responsable.

Las opciones básicas con las que se partía a la hora de redactar la norma reglamentaria de desarrollo del Estatuto del Contribuyente eran básicamente tres y todas ellas giraban en torno al

deber de colaboración del contribuyente en el procedimiento inspector, la sancionabilidad de las conductas negativas con dicha obligación y el necesario respecto al derecho a no declarar contra sí mismo:

- a) Diseñar un procedimiento sancionador desarrollado por órganos tributarios completamente diferentes a los de liquidación. De esta forma estaríamos ante un procedimiento paralelo al de comprobación, donde habría de asegurarse que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el procedimiento inspector a efectos de liquidación, no pudieran ser usados en el sancionador, lo que únicamente podría asegurarse exigiendo la atribución de competencias a órganos distintos. Tal tesis, sin embargo, no encuentra apoyo en el artículo 134.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) y en el Real Decreto 1398/1993, que circunscriben la referida garantía a la separación entre unidades administrativas distintas.
- b) Separación tajante entre los procedimientos en cuanto a los elementos de conocimiento que sirven de sustento a su resolución final. Estaríamos aquí ante procedimientos sucesivos. Se exigiría aquí una colaboración plena del contribuyente con la Inspección pero los datos y elementos obtenidos a su través no podrían ser utilizados por el órgano o unidad administrativa competente en el expediente sancionador, debiendo la Administración realizar una actividad probatoria nueva para desvanecer la ausencia de culpabilidad que se presume a favor del contribuyente. Tal separación absoluta no parece venir exigida por la Constitución ni por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y que para algunos significaría la desaparición de todo el sistema represivo tributario. A su favor cuenta con la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, en Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (Asunto S. Saunders) y bajo el prisma del artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950, estima que los datos obtenidos en la inspección tributaria no pueden ser utilizados en un procedimiento posterior. El Tribunal declara contraria a los derechos fundamentales la utilización en un proceso penal y sancionador administrativo las declaraciones exigidas coactivamente en el procedimiento administrativo y en su opinión, lo que tiene carácter absoluto es el derecho a no declarar contra uno mismo -íntimamente ligado a la presunción de inocencia- y no el interés público en la persecución de la infracción.
- c) Una posición intermedia que asegurase la subsistencia de los deberes de colaboración mediante la imposición de las correspondientes sanciones por infracción simple y la comunicación entre el procedimiento liquidatorio y sancionador pero con ponderación conjunta de los elementos consignados en el acta y el resto de elementos aportados en el procedimiento sancionador, así como la articulación de una especial facilidad para proponer y practicar la prueba con independencia del esfuerzo que a este respecto antes se hubiese realizado. Por fin, la desaparición del deber de colaborar a partir del momento en que la presentación de los datos solicitados al contribuyente pudiera legitimar una futura pena.

II. LAS SOLUCIONES APORTADAS POR EL REAL DECRETO 1930/1998 Y LAS CUESTIONES QUE SE PLANTEAN

1. La separación de procedimientos y sus problemas.

Sin lugar a dudas, la novedosa premisa del procedimiento sancionador en la Ley 1/1998, descansa en la imposibilidad de que la imposición de las sanciones se realice en el mismo expediente que el atinente a la instrucción de la comprobación e investigación, lo cual ha obligado a una depuración del contenido y función de las actas de inspección y de sus efectos, acabando con esa mixtificación del procedimiento de regularización tributaria en el que se consolidaban el ejercicio de las potestades de comprobación y liquidación con la potestad sancionadora de la Administración.

Ello comportaba, de un lado, que la propuesta de resolución del expediente sancionador quedaba materialmente subsumida en el acta preparatoria del acto de liquidación, de la misma manera que la instrucción de aquel procedimiento había quedado materialmente subsumida en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación; de otro, que el acuerdo de imposición de la sanción aparecía en unidad de acto con la liquidación resultante de las actas, derivando a una concepción unitaria de la deuda tributaria que viciaba todo el régimen para su impugnación y ejecución. Conviene advertir en tal sentido que la Sentencia del Tribunal de Justicia de Cataluña de 28 de febrero de 1996 en la que se planteaba cuestión de inconstitucionalidad del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, por vulneración del artículo 24 de la Constitución Española ya enfatizaba en los siguientes términos:

«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 al Derecho sancionador, pues en caso contrario se podrían lesionar, como de hecho ocurre, principios de una u otra rama jurídica. Esto es lo que ocurre cuando en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, anteriormente expuesto, se incluyen en la delimitación del contenido de la deuda tributaria conceptos propios del Derecho Tributario, tales como los recargos, en sus distintas clases, el interés de demora y el recargo de apremio, y las sanciones tributarias, que por su naturaleza jurídica son totalmente extrañas al fin y contenido propio del Derecho Tributario (...) 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, producen 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 concepto tributario más se tratara (...) aparte de ello, también debe tenerse en cuenta, como otra consecuencia directa de la aplicación del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, el conteni-

do de las actas tributarias, tanto de conformidad como de disconformidad, donde, en función de lo expuesto anteriormente, el Inspector tributario impone una sanción sin observar procedimiento sancionador alguno, vulnerando el principio de presunción de inocencia, pues el procedimiento que se sigue es puramente tributario, de cuantificación de la deuda tributaria en función de los distintos conceptos cuantitativos que la misma debe incluir. Imponer una sanción en estos términos supone desconocer la verdadera naturaleza jurídica de la misma y los efectos negativos para el interesado que ello puede producir, pues la sanción se impone simplemente a la misma velocidad de redacción del acta con lo que se produce una clara situación de indefensión, prohibida en todo caso por el artículo 24.1 de la Constitución. Lo más conveniente sería que en dicha acta se reflejase la infracción o infracciones tributarias cometidas y, por procedimiento sancionador al margen, se determinase el importe de la sanción pecuniaria correspondiente, pero no a la inversa, tal como sucede en la actualidad en función del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria».

Tal separación de expedientes ya encontraba plena vigencia para el caso de imposición de sanciones no pecuniarias y lo mismo acontecía con la fase de gestión, donde también se tramitaba separadamente y en expedientes distintos la posible responsabilidad sancionadora del sujeto pasivo. Pero debe decirse con rotundidad que la previsión contenida en el artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) es producto de un cambio de orientación del legislador, pues el Tribunal Constitucional, en su famosa Sentencia de 26 de abril de 1990, no advertía semejante necesidad, fundamentando tal postura en los siguientes razonamientos:

«Si en el acta se configuran hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción (...) por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto a los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley y a un proceso con todas las garantías -entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial, no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos».

Ahora bien, ¿la necesidad del procedimiento separado para la imposición de las sanciones implica la necesaria diferenciación de órganos tributarios?

Como acabamos de señalar, la separación es una garantía de imparcialidad para el presunto responsable tributario, garantía ya vigente en el resto de procedimientos incoados por la Administración al ejercer su potestad sancionadora. De esta manera, la separación entre el actuuario que formula la propuesta de resolución y la del Inspector Jefe se manifiesta respetuosa con el principio de imparcialidad que distingue entre las actividades instructora y decisora. De conformidad con el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, tal separación debe abarcar la diferenciación entre la fase instructora y la sancionadora haciéndola extensiva a órganos diferentes. En ello, la doctrina ha visto un plus de imparcialidad en beneficio del ciudadano.

La imparcialidad, como ha manifestado para la esfera jurisdiccional la Sentencia del Tribunal Constitucional 145/1988, de 12 de julio, no resulta predicable de quien asume las funciones de instrucción y decisión:

«No se trata, ciertamente, de poner en duda la rectitud personal de los Jueces que lleven a cabo la instrucción, ni de desconocer que ésta supone una investigación objetiva de la verdad, en la que el Instructor ha de indagar, consignar y apreciar las circunstancias tanto adversas como favorables al presunto reo (art. 2 LECRIM), pero ocurre que la actividad instructora, en cuanto pone al que la lleva a cabo en contacto directo con el acusado y con los hechos y datos que deben servir para averiguar el delito y sus posibles responsables, puede provocar en el ánimo del Instructor, incluso a pesar de sus mejores deseos, prejuicios e impresiones a favor o en contra del acusado que influyan a la hora de sentenciar; incluso aunque ello no suceda, es difícil evitar la impresión de que el Juez no acomete la función de juzgar sin la plena imparcialidad que le es exigible (...) es precisamente el hecho de haber estado en contacto con las fuentes de donde procede ese material lo que puede hacer nacer en el ánimo del Instructor prevenciones y prejuicios respecto a la culpabilidad del encartado, quebrantándose la imparcialidad objetiva que intenta asegurar la separación entre la función instructora y la juzgadora» (en el mismo sentido se pronuncian las SSTC 98/1990, de 24 de mayo, 138/1991, de 20 de junio y la STS de 25 de junio de 1990).

La LDGC, antes de ser desarrollada en este punto por el Real Decreto 1930/1998, permitía pensar en dos posibles soluciones. La primera, conferir la competencia instructora a un actuuario diferente del que practicase la comprobación y liquidación, otorgando la potestad resolutoria al Inspector Jefe o al titular de otra unidad dentro de la Inspección. La segunda, atribuir la competencia instructora al mismo actuuario que hubiese realizado la liquidación, con facultades resolutorias en otro actuuario o unidad administrativa diferente dentro del mismo órgano inspector. Ambas alternativas presentan ventajas e inconvenientes aunque es cierto que la primera se adecuaría mejor a la solución arbitrada por la LRJPAC, puesto que en el primer caso la instrucción finalizaría con la propuesta de resolución por parte de funcionario distinto del que practicó la liquidación y, tras el preceptivo trámite de audiencia, se dictaría la resolución definitiva por la unidad correspondiente (Inspector-Jefe u otro órgano distinto), de tal forma que con tal diseño se reafirmarían las funciones puramente cuantificadoras y liquidatorias del actuuario que soporta el peso de la regularización, ampliando su independencia respecto de quienes desarrollarían fun-

ciones punitivas, robusteciendo con ello el principio de imparcialidad y las garantías del contribuyente, como decimos.

En el segundo caso, por el contrario, con el mismo actuario encargado de la regularización tramitando la instrucción del procedimiento sancionador, podría prejuzgarse la solución final a adoptar. Evidentemente, se trata de una solución de «economía», pero con ello puede devenir inoperante el mandato de la LDGC porque cuando el inspector actúa en los procedimientos de liquidación ni entra ni tiene que entrar a considerar las circunstancias relativas a la concurrencia de los elementos subjetivos necesarios para la imposición de la sanción, lo cual debe observarse en la autónoma fase instructora del expediente sancionador posterior, en el cual la Administración debe actuar regida por el principio de imparcialidad.

Sin embargo, no debe desconocerse que la primera de las soluciones apuntada como ideal ofrece también flanco a las críticas, toda vez que la normativa de desarrollo de la LRJPAC no disipa todas las posibles dudas sobre una inconveniente conexión entre los funcionarios encargados de la comprobación, instrucción y resolución del procedimiento sancionador. A ello ha aludido la doctrina refiriéndose a la normativa reguladora general del Procedimiento Administrativo, donde a pesar del plus de seguridad ínsito en la diferenciación de órganos, no se despejan todas las dudas:

«Si nos fijamos en el artículo 13.2 del Real Decreto 1398/1993 se permite que la iniciación (esto es la remisión por el Actuario que ha seguido la liquidación a la unidad para la instrucción) pueda ser “considerada propuesta de resolución cuando contenga un pronunciamiento preciso acerca de la responsabilidad imputada, con los efectos previstos en los artículos 18 y 19 de este Reglamento”. Es decir, que aun cuando el Actuario que ha realizado la inspección fuera apartado del expediente sancionador, sin tener ninguna facultad siquiera en la fase instructora, nos encontraríamos con que su acuerdo de iniciación [art. 11.1 a)] notificado a distinto funcionario instructor, podría servir para proponer una responsabilidad concreta y una pena al contribuyente. Como vemos, las posibles diferencias y conflictos que se hayan suscitado entre ambas partes en el desarrollo del procedimiento liquidatorio no son irrelevantes a la hora de ventilar el procedimiento punitivo, que nada tiene que ver con el de regularización tributaria. Solamente la asunción responsable por parte de los miembros de la Administración Tributaria que vayan a ser dotados de estas competencias represivas hará posible el ejercicio de la potestad sancionadora -que le es inherente a toda Administración Pública- con rigor, imparcialidad y credibilidad frente a la ciudadanía. Ya es hora de que las sanciones tributarias sean vistas por la sociedad como verdaderos medios de reacción contra los que prescinden con negligencia y malicia de lo ordenado por nuestra Constitución y no como simples mecanismos de presión, reacciones desproporcionadas a conductas individuales o conceptos tributarios legalmente extendidos para lograr un notable incremento en la recaudación» (FENELLOS PUIGCERVER, *El Estatuto del Contribuyente*, Valencia, 1998, pág. 371).

El Real Decreto 1930/1998 ha zanjado la cuestión decantándose por la segunda de las soluciones en la redacción del artículo 63 bis del Reglamento General de la Inspección de los Tributos

(RGIT), bajo la rúbrica «Imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias graves (disp. final 1.ª por la que se modifica parcialmente el RGIT):

- «1. Cuando en el curso del procedimiento de comprobación e investigación se hubieran puesto de manifiesto hechos o circunstancias que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias graves, se procederá a la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador, cuya tramitación y resolución se regirá por lo previsto en el Capítulo V del Real Decreto por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y, particular, cuando proceda, por lo previsto en el artículo 34 del citado Real Decreto para la tramitación abreviada.

A estos efectos, se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, de conformidad con lo previsto en el artículo 49 de este Reglamento, sin perjuicio de que, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de la infracción, puedan acumularse en su iniciación e instrucción, no obstante su resolución individualizada, con vistas a los recursos que, bien contra la resolución de estos expedientes sancionadores, bien contra las liquidaciones derivadas de las correspondientes actas de inspección, se pudieran interponer.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, será competente para acordar la iniciación del expediente sancionador el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector Jefe, quien, en su caso, podrá conceder esta autorización en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación.
3. La tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad a que se refiere el apartado anterior o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. En el caso de actuaciones encomendadas a un equipo o unidad, la propuesta será suscrita por el jefe del mismo.
4. Será competente para resolver el expediente sancionador el inspector-jefe...».

Tal solución, enfrentada como decimos a la general establecida por la LRJPAC tampoco puede decirse que sea absolutamente criticable habida cuenta de la existencia de pronunciamientos jurisprudenciales y aun doctrinales que se inclinan por no aplicar garantías que son predicables exclusivamente al ámbito penal y por ello no automáticamente trasladables al ámbito sancionador administrativo. Entre los primeros cabe mencionar las Sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, 22/1990, de 15 de febrero y 47/1983, de 31 de mayo. La Sentencia del Tribunal Constitucional 60/1995, de 17 de marzo, ha llegado a decir que el derecho a la separación de las funciones de instrucción y decisión «al enmarcarse dentro de las garantías esenciales del proceso penal acusatorio, no es necesariamente extensible a otros procesos de similar naturaleza como es el caso del procedimiento administrativo sancionador». Asimismo, la Sentencia del

Tribunal Supremo de 11 de marzo de 1994, declara la inaplicabilidad del referido derecho al ámbito administrativo sancionador: «las declaraciones del Tribunal Constitucional son tajantes respecto a la inaplicabilidad del derecho fundamental al Juez predeterminado por la Ley en el expediente administrativo sancionador, porque no juegan con la misma intensidad en el procedimiento administrativo sancionador las exigencias de independencia e imparcialidad, que son la base del derecho fundamental alegado». De la misma forma la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 1995 sostiene que «el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías -y entre ellas la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía del proceso penal que no se extiende al procedimiento administrativo».

Entre las opiniones doctrinales merece reproducirse por su claridad, la de GARBÉRÍ:

«En definitiva encontrándose la organización administrativa informada, no por el principio de la independencia sino por el de jerarquía (art. 103.1 CE), carece de sentido trasladar las garantías propias del personal judicial con independencia orgánica e individual a los funcionarios que conducen el procedimiento administrativo sancionador, dado que resulta en principio indiferente la separación o no de las funciones de investigación y decisión entre funcionarios pertenecientes a una misma organización y sometidos todos ellos al criterio jerárquico. Ésta ha sido sin duda la razón por la cual el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora -se refiere el autor al RD 1398/1993 de desarrollo de la Ley 30/1992- ha diluido el rigor que primariamente exigía el artículo 134.2 de la LRJPAC, el cual, como ya es sabido, aparte de determinar la separación de funciones de instrucción y decisión exige igualmente que cada una de ellas sea encomendada a “órganos distintos”. La propia Exposición de Motivos del Reglamento precisa que “en sede administrativa, la traslación de aquel principio requiere, para que constituya una verdadera garantía, que el concepto de órgano no sea asimilable al de órgano administrativo meramente organizativo y jerárquico...”. En consecuencia, el concepto de órgano que ejerce -iniciando, instruyendo o resolviendo- la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que (en este marco)... se constituyen en “órganos”. De este modo, y en contradicción con lo prevenido en el artículo 11.1 de la LRJPAC, según el cual los órganos se componen de unidades administrativas, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora afirma que las “unidades administrativas”, a los efectos del procedimiento administrativo sancionador, son “órganos”. La anterior contracción, sin embargo, no debería ser objeto de censura -dado que viene a constituirse en una solución airosa al callejón sin salida que hubiera supuesto la impracticable distribución de funciones entre verdaderos y genuinos “órganos administrativos”- si no fuera porque a ella añaden los artículos 72 de la LRJPAC y 15.1 del Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora una nueva contradicción que incide igualmente sobre la “parcialidad” de la autoridad llamada a decidir el procedimiento al conferirle la atribución de decretar medidas cautelares (...) sea como fuere, y mientras se mantenga vigente la actual prohibición contenida en el 134.2 de la LRJPAC, habrá de tomarse en cuenta la doctrina emanada del Tribunal Constitucional en relación con la incapacidad de que la realización por parte de un órgano administrativo de determinados instructorios pueda comprometer la imparcialidad del órgano decisor, aunque ambas funciones sean asumidas por el mismo

órgano. De dicha doctrina es claro exponente, por ejemplo la Sentencia del Tribunal Constitucional 65/1995, de 17 de marzo, a cuyo tenor: “la acumulación de funciones instructoras y sentenciadoras no puede examinarse en abstracto, sino que hay que descender a los casos concretos y comprobar si se ha vulnerado efectivamente la imparcialidad del juzgador, debiéndose tener muy en cuenta que no todo acto instructorio compromete dicha imparcialidad, sino tan sólo aquellos que, por asumir el Juez un juicio sobre la participación del imputado en el hecho punible, puedan producir en su ánimo determinados prejuicios sobre la culpabilidad del acusado que lo inhabiliten para conocer de la fase de juicio oral”». (*El procedimiento administrativo sancionador*, Tirant lo Blanch, Valencia, 3.ª Edición, 1998, pág. 228).

De lo anteriormente señalado se deriva inmediatamente otra cuestión, **¿puede entonces recusarse en el procedimiento sancionador al Inspector actuario que llevó el peso de la actuación inquisitiva en la esfera patrimonial del contribuyente por sospecha de ausencia de la necesaria imparcialidad en la tramitación del expediente sancionador?**

El derecho a la recusación no es contemplado por la normativa tributaria pero sí por la LRJ-PAC en sus artículos 28 y 29. Como quiera que, además, el artículo 135 de la citada norma establece el derecho a conocer la identidad del Instructor y de la autoridad competente para imponer la sanción, cabe interrogarse por la verosimilitud de una hipotética recusación del contribuyente frente al Instructor del procedimiento sancionador cuestionando su imparcialidad. Efectivamente, el fundamento del derecho a ser informado de la identidad de las autoridades instructora y decisora [art. 13.1 c) RD 1398/1993; 14 LDGC y 32 RD 1930/1998], presenta una clara finalidad, cual es la de posibilitar el ejercicio del derecho a la recusación y con él, hacer efectivo el «derecho a la autoridad imparcial». Tal derecho de recusación constituye un derecho subjetivo, público y fundamental que se encuadra en aquel otro más amplio «derecho a un procedimiento administrativo sancionador con todas las garantías». En un primer momento, tal derecho fue considerado como una de las vertientes comprendidas en el «derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley», para posteriormente encuadrarse en el más amplio de tutela judicial efectiva (SSTC 11/1989, de 24 de enero; 98/1990, de 24 de mayo; 230/1992, de 14 de diciembre; 119/1993, de 19 de abril; 157/1993, de 6 de mayo; 170/1993, de 27 de mayo y 282/1993, de 27 de septiembre).

La recusación, en opinión del Tribunal Supremo:

«Es un acto de parte en virtud del cual ésta rechaza al juzgador objetiva, funcional y territorialmente competente, pleno de capacidad y en el que no concurre ninguna clase de incompatibilidad genérica, para que conozca del asunto o negocio determinado en el que dicha parte tiene interés, porque existiendo, a juicio de esa parte, cierta tacha personal en el mentado juzgador, es decir, determinada circunstancia personalísima que le liga al proceso o a una de la partes directamente, se recela o sospecha, o se tiene la certidumbre, de que no actuará con serenidad, ponderación, rectitud e imparcialidad» (Sentencia de 22 de abril de 1983).

«La *ratio essendi* de la recusación estriba en la necesidad de eliminar los recelos o sospechas nacidos de la condición humana, conectados, normalmente, con pasiones o intereses, estimando que no es conveniente que el juzgador pueda perder la serenidad de juicio, aun involuntaria o inconscientemente, cuando un interés o pasión personal se interfiera en su recto e íntegro criterio» (STS de 9 de junio de 1980).

Las causas de recusación establecidas en la LRJPAC son:

- a) Interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél;
- b) Relaciones de parentesco o profesionales;
- c) Amistad o enemistad manifiesta entre el funcionario competente y los interesados en el procedimiento;
- d) Intervención como testigo o perito en el procedimiento de que se trate.

Respecto del primero el funcionario tendrá «interés» en el objeto del procedimiento cuando dicho título pueda habilitarle para coadyuvar u oponerse a la pretensión hecha valer en el mismo. En suma, existirá dicho interés cuando de la resolución que recaiga en el expediente pueda el funcionario experimentar algún tipo de beneficio en su esfera personal o patrimonial o eliminar un posible perjuicio de la misma, beneficio o perjuicio que pueden ser tanto materiales o jurídicos, económicos (STS 3.^a de 30 de diciembre de 1985), competitivos, profesionales o de carrera (STS 26 de abril de 1973), políticos o sociales (STS 3.^a de 12 de septiembre de 1989) o de índole moral (STS 3.^a de 12 de junio de 1989) resultando suficiente la mera posibilidad de su producción (STS 4.^a de 1 septiembre de 1988). Piensen ustedes mismos si resultaría posible o no recusar al inspector actuario. Yo lo creo firmemente.

No parece, sin embargo, que resulten causas legítimas de recusación a los inspectores instructores las relaciones de parentesco o profesionales ni la amistad o enemistad manifiesta, puesto que lo que el precepto tutela es la imparcialidad del funcionario en cuanto que tenga una animadversión hacia el contribuyente pero nacida fuera de su actuación funcional y no por las discrepancias -que las habrá, sin duda- surgidas en el procedimiento inspector, puesto que como tiene dicho la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1983, la enemistad «ha de ser privada o extra-procesal y proceder de las relaciones particulares entre el juzgador y la parte y, por tanto no puede inferirse de las resoluciones adversas que el órgano jurisdiccional dicte en el proceso de que se trate, es decir, que tales resoluciones no bastan por sí solas, dado que necesariamente han de ser favorables para una parte y adversas para otra, al efecto de inducir de ellas la animadversión o el odio del juzgador o inferir que éste detesta y abomina de uno de los contendientes»; por lo que no parece que pueda justificarse una recusación del contribuyente presunto responsable para impedir su intervención como instructor o decisor de un expediente sancionador.

Otra cosa, sin embargo ocurre con el último de los motivos justificativos de la recusación, es decir, la intervención como testigo o perito en el procedimiento del funcionario encargado de la tramitación del procedimiento sancionador, puesto que en el procedimiento sancionador se van a emplear todas las pericias elaboradas por el actuario durante el procedimiento de comprobación. La sospecha de opiniones prejuizadas e interpretaciones no neutrales hacia la conducta del presunto infractor aconsejarían que el actuario que interviene en la comprobación y redacta el acta no fuese el propio instructor del procedimiento que formula la propuesta de sanción.

Por otra parte, y atendido el sepulcral silencio que sobre esta cuestión guarda el Real Decreto 1930/1998, no deben soslayarse las importantes consecuencias que se derivan de la imposibilidad de ejercitar el derecho a la recusación por omisión de los presupuestos que lo hacen efectivo, porque si al contribuyente se le hubiese escamoteado la pertinente información acerca de la identidad de los funcionarios encargados de la tramitación y resolución del procedimiento sancionador o la sustitución de los mismos (*ex art. 32 RD 1390/1998*) podría ocasionársele indefensión.

La misma, sin embargo, sólo sería relevante en el supuesto de que efectivamente tal omisión fuese determinativa de una causa de recusación que el contribuyente habría en todo caso de demostrar, pues tal y como manifiesta la Sentencia del Tribunal Constitucional 230/1992, de 14 de diciembre,

«No basta la constatación de una simple irregularidad procesal para que la pretensión de amparo adquiera relevancia constitucional; antes bien, el defecto procesal ha de tener una incidencia material concreta, por lo que la mera omisión de dicha notificación y el consecuente desconocimiento por la parte de la composición exacta del Tribunal no ostenta por sí sola tal trascendencia (...) es esa imposibilidad del ejercicio del derecho a recusar cuando (...) la parte manifiesta que hay causa legal para el mismo, lo que implica vulneración de una de las garantías esenciales del proceso, porque impide a aquélla cuestionar y, por tanto, someter a la consideración y resolución correspondientes la eventual concurrencia de uno de los motivos de recusación que legalmente se encuentran previstos y que lo están precisamente para salvaguardar la garantía de imparcialidad del juzgador, imparcialidad que (...) integra el contenido del derecho fundamental a un proceso público con todas las garantías...».

Como asevera el Tribunal Supremo,

«La afirmada indefensión alegada por el recurrente, con motivo de haber intervenido en la vista como ponente un Magistrado suplente sin previa notificación a las partes, tiene que nacer o tener su razón de ser en existir causas de recusación, extremo que al no justificarse en el recurso impide poner en duda la imparcialidad del Magistrado suplente» (Sentencia de 15 de marzo de 1990).

O en otras,

«La recusación exige el señalamiento concreto de cuál de los motivos previstos por la Ley es el concurrente, sin cuya determinación es totalmente imposible enjuiciar la seriedad y viabilidad de la recusación, no bastando, la genérica invocación de una sospecha de parcialidad en el designado como Instructor, sin determinar la causa legal de la cual se desprende la sospecha expresada» (Sentencia de 26 de abril de 1980).

«Ni la Administración ni los Tribunales de Justicia están vinculados o sometidos a tramitar peticiones como la de recusación cuando se presentan de una forma alejada de los principios de economía, celeridad y eficacia que deben presidir la actuación administrativa, no persiguiendo dichas peticiones otro objetivo que la obstrucción o paralización de los procedimientos; y ante ello el rechazo de plano lo que hace es cumplir con el principio de tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española, de acuerdo con la jurisprudencia, que sustenta la tesis de que puede producirse el rechazo preliminar de una recusación, entre otras cosas, por no establecerse los hechos que le sirvan de fundamento» (Sentencia de 23 de diciembre de 1989).

2. La presunción de buena fe.

Otra de las cuestiones polémicas, atendida la redacción del artículo 33 de la LDGC, es si la presunción de buena fe enerva la posible aplicación de una sanción por infracción cometida a título de simple negligencia.

Señala el referido artículo que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe». Afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1997 que «la buena fe es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a Derecho, o que se poseen los bienes o se ejercitan los derechos o se cumplen las obligaciones de acuerdo con la Ley, sin intención engañosa, abusiva o fraudulenta». A la vista del referido artículo se ha dicho que se trata de una presunción que extiende su ámbito a todo tipo de actuaciones en contraposición del principio de presunción de inocencia que circunscribiría sus efectos a los estrictos cauces del procedimiento punitivo.

No debe pensarse, sin embargo, que hecha valer tal presunción resulte imposible la comisión negligente o imprudente de la infracción, toda vez que la infracción del deber de cuidado y el comportamiento típicamente antijurídico puede concitarse en la actuación de un contribuyente que obra de buena fe, es decir, en un individuo que pese a obrar de buena fe y no tener voluntad positiva alguna de infringir la norma y actuar maliciosamente, con su falta de previsión y cuidado llega a esa transgresión del ordenamiento tributario. Así lo ha manifestado la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1994, recordando que en el Derecho sancionador tributario rige «sin duda, el principio de la culpabilidad (...). Requerida, pues, la concurrencia de la culpa-

bilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de medidas precisas para evitar un resultado antijurídico previsible para que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias».

Es perfectamente posible, por tanto, la conducta de un ciudadano que cumplimenta todas sus declaraciones tributarias y aporta los datos, pero que olvida incluir en su base algún rendimiento o se practica una deducción indebida. No puede hablarse de una actuación de mala fe sino más bien de falta de cuidado y de previsión en el conocimiento de la norma tributaria y de las consecuencias que ello acarrea. Nos encontraríamos con un obrar de buena fe pero con una imprudencia en su acción ya que tenía medios para poder y deber prever y evitar el resultado de su acción. En definitiva, la proclamación de la buena fe como criterio del obrar de los contribuyentes no suprime *ad limine* las infracciones negligentes. Ahora bien, ello sí que va a tener unas importantes consecuencias en el procedimiento liquidatorio y el sancionador habida cuenta de que va a tener que ser el propio órgano administrativo el que exponga las circunstancias concurrentes de las que deduzca esa falta de cuidado punible, pese a la buena fe o mejor intención del contribuyente.

3. El deber de motivación.

El deber de motivación es el gozne sobre el que gira no sólo la transparencia del proceder administrativo, sino una serie de derechos (tutela judicial efectiva, prohibición de indefensión, seguridad jurídica, etc.) y principios (interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos y legitimidad de la acción administrativa), sin los cuales no puede hablarse de verdadera y real existencia de un sistema jurídico propio de un estado de derecho. En tal sentido, la doctrina ha señalado que cuando la Ley General Tributaria se refiere en general a la motivación va más allá que el antiguo artículo 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo -hoy, art. 54 de la LRJPAC-, pues mandatos como los contenidos en los artículos 124.3 y 145 de aquella son más exigentes que la propia normativa administrativa general.

La motivación implica la búsqueda de una justificación que pueda ser ofrecida como respaldo del contenido de la decisión, justificación que proporciona la referencia a una norma o criterio general o una solución aplicada generalmente, dado el compromiso implícito de atenerse a la misma solución en los casos semejantes. El deber de motivación de resoluciones administrativas es, por tanto, un asunto que afecta, primariamente, al contenido positivo del derecho a la tutela judicial, esto es, a las condiciones de efectividad de la misma y no al contenido meramente negativo, es decir, a la prohibición de indefensión. El Tribunal Constitucional, en Sentencias 224/1992, de 14 de diciembre; 48/1993, de 8 de febrero; y 165/1993, de 18 de mayo, ha relacionado el deber de motivación con el derecho a la tutela judicial efectiva. Tal deber de motivación no se limita al ámbito de aplicación del principio a los jueces y tribunales, sino que los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución Española pueden y deben ejercitarse en la actuación administrativa. Así, en los autos 6/1987, de 9 de enero y 45/1987, de 14 de enero, se reconoce la aplicación

de estos derechos en la actividad administrativa, sobre todo en los procedimientos de naturaleza sancionadora. Y lo mismo sucede en las Sentencias 110/1984, de 26 de noviembre y 76/1990, de 26 de abril, atinentes a la materia tributaria.

La carencia de motivación de los actos que resuelven el procedimiento tributario sancionador impide una verdadera y real posibilidad de contradicción y con ello la imposibilidad de conocer datos que resultan imprescindibles para que el contribuyente pueda establecer, bajo parámetros de sensatez, su adecuada defensa. El principio de autotutela releva a la Administración de acudir al Juez para que dote de ejecutividad sus decisiones, siendo, por tanto, el particular el que debe dirigirse a los Tribunales, pero para ello es de vital trascendencia que aquél conozca el sentido de la decisión administrativa con sus fundamentos y razones. El principio de autotutela, por tanto, no comporta una inhibición de motivar o fundamentar la decisión que se adopte. En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 1985 llega a afirmar que la validez jurídica de la actividad pública reside en la motivación que se encierra en el propio acto administrativo. Además de ello, la obligación de motivar no está prevista únicamente como garantía frente a la posible indefensión que puede irrogarse al particular o sujeto pasivo, sino que su papel se centra también en asegurar la imparcialidad de la actuación de los órganos de la Administración, dando cuenta de la cabal observancia del procedimiento que disciplina el ejercicio de las distintas potestades con que cuentan aquéllos.

Desde el ámbito doctrinal dos son las tesis que se han venido manteniendo con relación al lugar o posición que ocupa la motivación en la estructura de todo acto administrativo: la que concibe la motivación como un simple requisito formal del referido acto y la que otorga a ésta la condición de elemento sustancial e indispensable de la decisión administrativa. El Tribunal Constitucional (*Vid.* por todas, su Sentencia 46/1996, de 25 de marzo) se muestra partidario de esta segunda tesis, al declarar que el requisito de la motivación de las resoluciones (no sólo las judiciales, sino también las administrativas) es una exigencia del derecho a la tutela judicial que halla su fundamento en la necesidad de conocer el proceso lógico-jurídico que conduce al fallo, y de controlar la aplicación del Derecho realizada por los órganos encargados de resolver los oportunos recursos; asimismo, permite el más completo ejercicio del derecho de defensa por parte de los interesados, quienes pueden conocer así los criterios jurídicos tenidos en cuenta en tales resoluciones, y actúa también como elemento preventivo de la arbitrariedad en el ejercicio de las potestades administrativas o jurisdiccionales. Por tanto, debe rechazarse de plano la configuración de la motivación como un mero requisito formal del acto administrativo, del que puede prescindirse cuando su ausencia o insuficiencia no provoque indefensión al contribuyente (art. 63.2 de la Ley 30/1992) sino que la misma se configura como un elemento esencial de la validez jurídica y legitimidad de la actividad de los órganos de la administración (STC de 3 de febrero de 1989 y STS de 30 de junio de 1982).

Surge, por lo tanto, una interrogante inmediata **¿se derivan consecuencias de la ausencia o inadecuada motivación de la sanción?**

El Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo han reiterado la necesidad de que los actos que inciden en derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente y los sancionadores sean

motivados [hasta tal punto que en el ámbito jurisdiccional se reconoce un derecho subjetivo a la motivación incluido por la jurisprudencia del TC en el contenido esencial del art. 24.1 de la CE (STC 100/1987, de 12 de junio; 185/1988, de 14 de octubre, y 46/1996, de 25 de marzo)]. De la misma manera así lo establece con meridiana claridad el artículo 138.1 de la LRJPAC. La ausencia o inadecuada motivación del acto puede generar no sólo el nacimiento de una específica responsabilidad disciplinaria de la autoridad decisora del expediente sancionador, sino que también es susceptible de ocasionar la nulidad de pleno derecho o la anulabilidad de la resolución sancionadora, respectivamente, según que la entidad de dicha ausencia haya ocasionado o no indefensión a los contribuyentes (STS de 3 de abril de 1990).

El fundamento de tal deber de motivación, desde el punto de vista colectivo, se centra en la erradicación de la arbitrariedad administrativa, mientras que desde un punto de vista individual, la motivación permitiría al interesado conocer las razones o motivos por los cuales se sanciona, posibilitando el adecuado ejercicio de los medios de impugnación y el pleno control jurisdiccional de la actividad administrativa sancionadora. Por lo tanto, no puede reputarse como motivación suficiente de la sanción impuesta la mera indicación de la norma aplicable y del tanto por ciento correspondiente. Ello resultaría absolutamente insuficiente, pues el deber de motivación en el procedimiento sancionador, tiene por objeto la consignación en la resolución sancionadora del razonamiento de las pruebas practicadas y del juicio lógico de subsunción de los hechos probados en las normas jurídicas aplicables. Tal afirmación encuentra adecuado acomodo en el sentir del Tribunal Constitucional que declara que el cumplimiento del requisito de la motivación de las sentencias penales, de cuya misma naturaleza participan las resoluciones administrativas sancionadoras, exige la formalización por parte de la autoridad decisora de un doble juicio fáctico y jurídico:

«La satisfacción del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales requiere que la resolución recurrida, contemplada en el debate procesal del que forma parte, permita identificar cuáles son las normas que se aplican y cuál ha sido el juicio lógico que, fundado en criterios jurídicos razonables, ha presidido la articulación o subsunción del hecho concreto en el precepto normativo de que se trate, interpretado siempre en el sentido más favorable a la especial fuerza vinculante que caracteriza a los derechos fundamentales, lo cual supone, de otro lado, que deba descartarse la validez de aquellas motivaciones en las que no se contenga el más mínimo razonamiento que ponga en relación el hecho concreto con la norma que el mismo se aplica, impidiendo toda posibilidad de conocer cuál ha sido el criterio que ha conducido al órgano judicial a adoptar la decisión en el sentido en que lo ha hecho, pues en tales supuestos no existirá garantía alguna de que la resolución judicial haya sido adoptada conforme a criterios objetivos razonables y fundados en derecho, tal y como requiere el derecho a la tutela judicial efectiva, que no consiente decisiones que merezcan la calificación de arbitrarias por carecer de explicación alguna o venir fundadas en explicaciones irrazonables» (STC 122/1991, de 3 de junio).

O como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de mayo de 1993:

«La imposición de cada sanción debe ir acompañada de los hechos que la justifican y la correspondiente valoración a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad. No es suficiente, pues, la mera indicación de la norma aplicable y del tanto por ciento correspondiente, pues dicho tanto por ciento de sanción impuesta debe guardar una directa e íntima relación con los hechos que se pretenden sancionar».

Por otra parte, no es necesario insistir en que la motivación se erige en uno de los más significativos requisitos extrínsecos de la proporcionalidad, sin cuyo concurso es dudoso hablar del efectivo cumplimiento de tan importante principio, porque no es suficiente con motivar la culpabilidad del administrado responsable de la infracción, evidenciando la acreditación de los hechos constitutivos del ilícito y la participación de aquél en los mismos, sino que se hace imprescindible también que la sanción se adecue a las exigencias del principio de proporcionalidad, lo cual únicamente puede lograrse mediante la motivación de los elementos o circunstancias atenuatorias o agravatorias tomadas en consideración para calcular el montante o duración de la sanción definitivamente impuesta. De la misma forma, y si los referidos criterios de dosimetría punitiva no son apreciados por la autoridad decisora pese a haber sido alegados a lo largo del expediente, es igualmente preciso que ésta motive acerca de las razones de tal rechazo.

Ahora bien, **¿existen supuestos donde resulte necesario un específico deber de motivación de la sanción?**

Efectivamente, el deber genérico de motivación ha de tornarse especialmente relevante en aquellos casos en que la sanción tributaria se fundamenta en una prueba de cargo indiciaria. A ese respecto conviene recordar la clara doctrina del Tribunal Constitucional que, en su Sentencia 174/1985, de 17 de diciembre, afirma:

«Una prueba indiciaria ha de partir de unos hechos (indicios) plenamente probados, pues no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples probabilidades. De esos hechos que constituyen los indicios debe llegarse a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano a considerar probados los hechos constitutivos del delito. Puede ocurrir que los mismos hechos probados permitan en hipótesis diversas conclusiones o se ofrezcan en el proceso interpretaciones distintas de los mismos. En este caso el Tribunal debe tener en cuenta todas ellas y razonar por qué elige la que estima como conveniente (...) esta motivación, en el caso de la prueba indiciaria, tiene por finalidad expresar públicamente no sólo el razonamiento jurídico por medio del cual se aplica a unos determinados hechos, declarados sin más probados, las normas jurídicas correspondientes y que fundamentan el fallo, sino también las pruebas practicadas y los criterios racionales que han guiado su valoración, pues en este tipo de prueba es imprescindible una motivación expresa para determinar (...) si nos encontramos ante una verdadera prueba de cargo, aunque sea indiciaria, o ante un simple conjunto de sospechas o posibilidades que no pueden desvirtuar la presunción de inocencia».

Y lo mismo acontece cuando en el procedimiento sancionador se alude en el tipo sancionador a uno o varios conceptos jurídicos indeterminados, casos estos donde también la jurisprudencia constitucional manifiesta que tal permisibilidad en la utilización de dichos conceptos ha de atemperarse o compensarse con un especial deber de motivación a cargo de la autoridad sancionadora (SSTC 69/1989, de 20 de abril, y 151/1997, de 29 de diciembre). La última de las sentencias citadas señala:

«(...) en todo caso, admitir la compatibilidad entre el artículo 25.1 de la Constitución Española y la incorporación en los tipos sancionadores de cláusulas normativas abiertas, no significa que el legislador pueda recurrir indiscriminadamente al empleo de estos conceptos, ya que tan sólo resultan constitucionalmente admisibles cuando exista una fuerte necesidad de tutela, desde la perspectiva constitucional, y sea imposible otorgarla adecuadamente en términos más precisos (...). Atendiendo a las exigencias que del principio de legalidad derivan respecto del aplicador, y, en especial, respecto del Juez, la presencia de cláusulas normativas necesitadas de valoración judicial obliga a ésta a indagar los cánones objetivos que han de regir dicha valoración, atendiendo (...) a los valores generalmente admitidos y conocidos socialmente, depurados desde la perspectiva del ordenamiento jurídico y, especialmente, desde la Constitución. Todo este proceso de concreción de las cláusulas relativamente indeterminadas a que aludimos ha de hacerse, según hemos dicho, de modo explícito. El déficit de la ley sólo es compatible con las exigencias del principio de legalidad si el Juez lo colma. Y la única manera de llevar a cabo esta tarea de conformidad con el artículo 25 de la Constitución Española es hacer expresas las razones que determinan la antijuridicidad material del comportamiento, su tipicidad y cognoscibilidad y los demás elementos que exige la licitud constitucional del castigo. Ello significa que, como sucede en el ámbito de otros derechos fundamentales, también la garantía del citado precepto constitucional puede vulnerarse por la ausencia de un adecuado razonamiento que ponga de manifiesto el cumplimiento de sus exigencias».

Por otra parte debemos formularnos otra pregunta, **¿exige el deber de motivación una determinada extensión?**

El artículo 54.1 de la LRJPAC alude al contenido de la motivación señalando su «sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho». Por lo tanto, la correcta motivación nada tiene que ver con una mayor o menor extensión en su dimensión. Y así se ha pronunciado con insistencia la jurisprudencia para la cual la mayor o menor amplitud de la motivación no permite por sí sola determinar si la resolución cumple o no con tal esencial exigencia. Desde luego, tal extremo no depende de la opinión del interesado en el acto administrativo, porque la «suficiencia de la motivación de los actos administrativos no está condicionada a las exigencias de los implicados en los mismos, ya que, de lo contrario, la validez de los actos se vería supeditada a la apreciación subjetiva de los particulares a administraciones recurrentes, o lo que es peor, a las intenciones obstruccionistas de las partes interesadas» (SSTS de 6 de octubre de 1982 y de 2 de mayo del mismo año).

Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1988, «la sucinta referencia motivadora (...) no requiere una exhaustiva y completa referencia fáctica y jurídica del proceso conformador de la voluntad administrativa»; la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 1990 asevera que «la concisión en la motivación de las resoluciones administrativas no impide el ejercicio de los derechos e intereses legítimos, ni obstaculiza el derecho a la tutela judicial del administrado»; la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 1992 advierte que «no es posible confundir la brevedad y concisión de una resolución administrativa con su falta de motivación», y para la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1990 la normativa «sólo exige que la motivación sea sucinta, referida a hechos y fundamentos jurídicos de la decisión, lo que es indudable sinónimo de suficiente o bastante para que se logre la finalidad propuesta, sin necesidad de complejos análisis, ni razonamientos, ni formalidad alguna, expresión aquella, por otra parte, que constituye un concepto legalmente indeterminado que ha de integrarse a través de las circunstancias concretas de cada caso».

También el Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto avalando la inexistencia de un nexo causal entre motivación escueta o concisa y falta de motivación. Para el Alto Tribunal el deber de motivar no exige de la Administración «una exhaustiva descripción del proceso intelectual que le ha llevado a resolver en un determinado sentido, ni le impone una determinada extensión, intensidad o alcance en el razonamiento empleado, sino que para su cumplimiento es suficiente que conste de modo razonablemente claro cuál ha sido el fundamento en derecho de la decisión adoptada, criterio de razonabilidad que ha de medirse caso por caso, en atención a la finalidad que con la motivación ha de lograrse» (STC 100/1987, de 12 de junio y en igual sentido las SSTC 196/1988, de 24 de octubre, y 25/1990, de 19 de febrero). Y como advierte el Auto del Tribunal Constitucional 951/1986, de 12 de noviembre, «una cosa es la carencia de motivación y otra la motivación concentrada, aunque precisa y suficiente». Por lo tanto, «no es exigible una pormenorizada respuesta a todas las alegaciones de las partes, sino que basta que la motivación cumpla la doble finalidad de exteriorizar el fundamento de la decisión adoptada y permitir su eventual control jurisdiccional» (SSTC 36/1989, de 14 de febrero, 70/1990, de 5 de abril, 14/1991, de 28 de enero, 116/1991, de 23 de mayo, y 109/1992, de 14 de septiembre).

Para el Tribunal Constitucional es incluso suficiente la motivación de aquellas resoluciones que, pese a mostrar lagunas argumentativas, permiten inferir el sentido y fundamento de la decisión. Así declara la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1992, de 13 de enero, que «las exigencias de motivación que el artículo 24.1 de la Constitución Española impone (...) no implican necesariamente una contestación expresa a todas y cada una de las alegaciones vertidas por las partes a lo largo del proceso; por el contrario, el silencio del órgano judicial respecto a algunas de las cuestiones suscitadas por las partes puede resultar ajustado a las exigencias del artículo 24.1 de la Constitución Española cuando, atendidas las circunstancias del caso, puede ser razonablemente interpretado como desestimación tácita de la argumentación esgrimida por el litigante». Y en el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Constitucional 175/1990, de 12 de noviembre.

En resumen, que el derecho a la motivación de las resoluciones no autoriza a exigir un razonamiento pormenorizado de todos los aspectos planteados por las partes, considerándose suficientemente motivadas aquellas resoluciones apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han

sido los criterios jurídicos esenciales que fundan la decisión, sin existir, por tanto, un derecho fundamental del justiciable a una determinada extensión de la motivación (SSTC 27/1992, de 9 de marzo; 175/1992, de 2 de noviembre; 115/1996, de 25 de junio; 128/1996, de 9 de julio; 169/1996, de 29 de octubre; 26/1997, de 11 de febrero, y 39/1997, de 27 de febrero). La suficiencia de la motivación ha de entenderse en el sentido de que en las resoluciones consten, de forma que puedan ser conocidos como tales, los fundamentos en que se basa la resolución, esto es, al menos, los hechos probados de que se parte y la calificación jurídica que se les atribuye (STC 27/1993, de 25 de enero).

Tal afirmación significa que **¿pueden ser válidas las motivaciones preimpresas?**

En aplicación de los principios constitucionales de tutela judicial efectiva, seguridad jurídica e, incluso, capacidad económica (que reclama un tratamiento individualizado y personalizado de cada situación), cabe advertir que la motivación suficiente resulta un requisito ineludible de toda resolución sancionadora administrativo-tributaria. Toda vez que este dato no puede ser apreciado apriorísticamente con criterios generales, se requiere examinar el caso concreto para ver si, a la vista de las circunstancias concurrentes, se ha cumplido o no tal requisito. Como asevera la Sentencia del Tribunal Constitucional 46/1996, dicha circunstancia

«No exige que el órgano judicial se extienda pormenorizadamente sobre todos y cada uno de los argumentos y razones en que las partes fundan sus pretensiones, admitiéndose la validez constitucional de la motivación aunque sea escueta o se haga por remisión a la motivación de otra resolución anterior (...) ese derecho puede satisfacerse, atendiendo a las circunstancias de cada caso, con una respuesta a las alegaciones de fondo que vertebran el razonamiento de las partes, aunque se dé una respuesta genérica o incluso aunque se omita esa respuesta respecto de alguna alegación secundaria».

En concreto, la jurisprudencia (por todas, las SSTS de 22 de marzo de 1982 y de 9 de julio de 1996) ha preconizado la invalidez del acto (más por la vía de la anulabilidad que por la de la nulidad radical del mismo) cuando falta en él toda alusión a los hechos específicos determinantes de la decisión o a las causas y motivaciones de ésta, no bastando la simple referencia al precepto aplicable (aun cuando éste se transcriba literalmente).

En muchas ocasiones, sin embargo, los órganos administrativos se limitan a resolver el problema de la presunta culpabilidad del presunto sujeto infractor acudiendo a fórmulas de carácter tan genérico que bien pueden utilizarse, con un mero cambio de nombre del interesado, para solventar cualquier otro expediente administrativo. Y lo mismo ocurre con la motivación mediante un fundamento previamente impreso, acuñado o informatizado.

Está fuera de lugar la crítica que se vierte sobre el empleo de la informática que realiza la Administración Tributaria, dado que el fenómeno de la masificación en el campo tributario ha desbordado las posibilidades de actuación administrativa al modo tradicional, pero tal técnica, cuya

utilidad no puede desconocerse desde otras perspectivas, resulta cuestionable si interviene en procesos valorativos y axiológicos y ha de utilizarse cuidadosamente en actos que se resuelven en la aplicación e interpretación de las normas jurídicas. A este respecto, aunque un sector de la doctrina y algunos Tribunales rechazan tal modalidad de motivación por cuanto que con ese discurso justificativo mimético puede ponerse de relieve la falta de resolución atenta e individualizada del supuesto planteado (STS de 20 de diciembre de 1990) no debe adoptarse tal postura como regla general pues, como ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional en su Sentencia 74/1990, de 23 de abril, la utilización de modelos o formularios de resoluciones estereotipadas no implica *per se* la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que la resolución dé respuesta suficiente y congruente a las cuestiones planteadas.

Efectivamente, es suficiente (si la identidad del supuesto en la multiplicidad de contribuyentes fuese real y objetiva) con una explicación adecuada -aun sucinta- de la Administración acerca de cuáles han sido los criterios subyacentes en el acto o resolución, de manera que se respete el derecho del contribuyente a la contradicción y se permita, en su caso, al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, conocer el hilo argumental fáctico y jurídico utilizado para resolver el procedimiento sancionador, es decir, que se manifieste diáfana la adecuación del contenido de la decisión administrativa a las particularidades del caso, según una racional ponderación de los hechos que podría definirse como la causa del acto administrativo sancionador. En tal sentido, la antigua Ley de Procedimiento Administrativo, en su artículo 38, previó la posibilidad de resolución del procedimiento mediante impresos y medios mecánicos de reproducción en serie de aquellos supuestos en que fuesen idénticos los motivos y fundamentos de las resoluciones y no se lesionaran con ello las garantías de los ciudadanos. Por lo tanto, es necesario -pero bastante, al mismo tiempo- con que las motivaciones preimpresas sean lo suficientemente expresivas para que el contribuyente pueda conocer el alcance y la justificación del acto que se notifica (STS de 11 de diciembre de 1990).

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1991, para la que la utilización de motivaciones estandarizadas resulta posible con independencia del asunto concreto sobre el que haya de pronunciarse, en la medida en que con ella se otorgue respuesta a los contenidos inherentes al deber de motivación.

Lo anterior no resulta obstáculo insalvable para entender deseable un justo equilibrio entre el derecho de los ciudadanos a que se les motive de forma debida los actos administrativos que afecten a su esfera de derechos e intereses legítimos, con el principio de eficacia administrativa (art. 103.1 CE). En efecto, dadas las características y la configuración actual de nuestro sistema tributario (elevado número de contribuyentes, predominio de las autoliquidaciones, generadoras a su vez de una gran cantidad de actos administrativos, en muchos casos impugnados por los declarantes), no se aprecia problema jurídico alguno para que dicha Administración, en determinadas circunstancias y con las debidas garantías para los ciudadanos, pueda hacer uso de motivaciones genéricas o estereotipadas sin que con ello se conculque el deber de adecuada motivación de sus actos.

En este sentido se manifiesta la Sentencia del Tribunal Constitucional 74/1990, de 23 de abril y las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de julio de 1989 y de 7 de mayo de 1991, así

como la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 1992, que, entre otras, han admitido dichas formas «anómalas» de motivación para determinados actos que se produzcan en masa, siempre que los mismos carezcan de complejidad técnica y que del expediente administrativo pueda, tanto el recurrente como el tribunal, tomar cabal razón del porqué de la actuación administrativa para el caso concreto. Para el Auto del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 1990, en argumentación relativa a las resoluciones judiciales :

«es necesario subrayar que el uso de impresos tendentes a racionalizar -en el caso, a simplificar- el trabajo de los tribunales no es lícito ni legítimo si no se guardan escrupulosamente aquellas garantías cuyo respeto viene exigido por ese derecho de contenido complejo que es el derecho a una tutela judicial efectiva, y entre esas garantías se encuentra, precisamente, la motivación de la decisión adoptada, motivación que consiste en articular, mediante un razonamiento suficiente, el supuesto de hecho con las prescripciones que el ordenamiento contiene. Resumir el derecho aplicable y a renglón seguido decir, sin más, que no se dan los requisitos para otorgar la suspensión solicitada, no es motivar, y ello vicia radicalmente aquella decisión».

Por su parte, y como decíamos más arriba, el Tribunal Constitucional ha podido argumentar que «en relación con el uso en las resoluciones judiciales de modelos impresos o formularios estereotipados, reiteradamente hemos señalado que su utilización, aunque desaconsejable por ser potencialmente contraria al derecho a la tutela judicial efectiva, no implica necesariamente una falta o insuficiencia de la motivación» (SSTC 184/1988; 125/1989 y 74/1990; y ATC 73/1996), pues «peticiones idénticas pueden recibir respuestas idénticas sin que la reiteración en la fundamentación suponga ausencia de ésta» (ATC 73/1996 y SSTC 169/1996, de 29 de octubre; 128/1996, de 9 de julio y 39/1997, de 27 de febrero).

Por lo tanto, buscando un adecuado equilibrio entre las necesidades de la Administración y los derechos de los contribuyentes y en particular del derecho a obtener una resolución adecuadamente motivada, ha de entenderse que si bien no existe obstáculo jurídico alguno para que los órganos administrativos utilicen «modelos» de resolución para ultimar expedientes en los que el tema debatido sea el de la posible existencia de una infracción tributaria, habrá de exigirse siempre que la lectura de dichos modelos permita a los contribuyentes conocer tanto los hechos que tomados en consideración por la Administración condujeron a la resolución final como los fundamentos de Derecho aplicados y la forma en que fue valorada su aplicación.

Por último, habríamos de formularnos una cuestión más. **¿Resulta admisible una motivación de la sanción finalmente impuesta que se remita simplemente a la justificación defendida en la propuesta de resolución anterior?**

La llamada «motivación *in aliunde*», esto es, la motivación del acto administrativo basada en la aceptación de informes o dictámenes previos cuando se incorporen al texto del mismo, es aceptada por el artículo 89.5 de la LRJPAC con carácter general. Es más, tan peculiar modo de

motivación encuentra acomodo en el propio proceso penal (SSTC 27/1992, de 9 de marzo; 80/1990, de 26 de abril, y 146/1990 de 1 de octubre), por lo que en principio no puede negarse su validez en la esfera sancionadora administrativo-tributaria. Ahora bien, la aceptación de este tipo de motivación se produce en el campo jurisdiccional cuando de resolver medios de impugnación se trata, no habiendo admitido el Alto Tribunal tal tipo de motivación en la confección de la Sentencia de primera instancia. Pese a ello, no parece posible trasvasar las rigideces formales de las resoluciones judiciales a la transposición de la garantía de la motivación al ámbito administrativo por lo que la fundamentación de la resolución sancionadora podría hacerse por remisión a la propia propuesta de resolución formulada por el instructor. En tal sentido resulta ilustrativo el artículo 17.6 del Real Decreto 1398/1993, de desarrollo de los preceptos sancionadores de la Ley 30/1992, al prescribir: «cuando la valoración de las pruebas practicadas pueda constituir el fundamento básico de la decisión que se adopte en el procedimiento, por ser pieza imprescindible para la evaluación de los hechos, deberá incluirse en la propuesta de resolución».

Por lo tanto, si la propuesta contuviese una precisa valoración de las pruebas practicadas resultaría posible que la resolución definitiva se remitiera en bloque a la citada propuesta. Resulta curioso constatar cómo la jurisprudencia ha admitido incluso que la resolución definitiva sea el mismo documento en que se formaliza la propuesta del instructor al que se le añade la firma de la autoridad decisora y el correspondiente «conforme». Así, según la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1980 «debe reputarse motivada la resolución del Gobernador Civil formulada mediante el “Conforme” con su firma al pie de la propuesta de la Dirección General de la Policía».

4. La ejecutividad de las sanciones.

Dispone el artículo 35 de la Ley 1/1998 que la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa. Por su parte, el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998 establece:

- «1. La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.
2. Esta suspensión se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite.
3. Las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa».

Tras la promulgación de la Ley 30/1992, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Sentencias de 25 de marzo, 3 de mayo, 22 de abril y 28 de diciembre de 1995, negó la posibilidad de recaudación ejecutiva de las cantidades en que las sanciones tributarias impuestas se resolvían, *ex* artículo 138.3 de la LRJPAC. Ante tan lógica conclusión, el legislador respondió a través de las modificaciones operadas en los artículos 77.2 y 81.3 (vía Ley 25/1995) de la Ley General Tributaria, en virtud de los cuales la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspendía la ejecución de la sanción impuesta, para sacarlos expresamente de la aplicación de la meditada Ley 30/1992, lo que suponía desterrar la interpretación del Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de enero de 1993 que había posibilitado la pujante doctrina del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, quien tuvo que rectificar su criterio en la Sentencia de 27 de mayo de 1996. Pero la Ley 25/1995 supuso una total incoherencia con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril indicó que la presunción de inocencia «rige sin excepción en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, por lo que lo mismo cabría decir del principio constitucional de tutela judicial efectiva que quedaba vulnerado con el sistema vigente hasta la fecha».

Con la promulgación de la LDGC se han disipado las dudas sobre la aplicación de los principios contenidos en el Título IX de la Ley 30/1992, que de esta forma dejan de ser inmunes a la Administración Tributaria y quedan fuera de la «salvaguarda» de la famosa disposición adicional 5.^a. Algún sector de la doctrina ha demandado la demora de la ejecutividad de la sanción hasta tanto no exista una sentencia judicial firme. Pero tal postura no viene avalada por la jurisprudencia, que a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984, de 6 de junio, señaló que la «ejecutividad de los actos sancionadores no es algo indefectiblemente contrario al derecho a la tutela judicial efectiva», por lo que para la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 1987, la tutela judicial se satisface facilitando que la ejecutoriedad pueda ser sometida a fiscalización judicial y que lo ejecutado pueda ser sometido a la decisión de un Juez.

De la misma manera, la Sentencia del Tribunal Constitucional 78/1996, de 20 de mayo, señala que:

«El privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el artículo 103 de la Constitución Española (STC 22/1984), y la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el artículo 24.1 de la Constitución Española (STC 66/1984 y AATC 458/1988; 930/1988 y 1095/1988), pero que de este mismo derecho fundamental deriva la potestad jurisdiccional para adoptar medidas cautelares y suspender la ejecución por los motivos que la Ley señala. Mas «la efectividad de la tutela judicial respecto de derechos o intereses legítimos reclama la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia real del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso (STC 14/1992), evitando un daño irremediable de los mismos. Es más, la fiscalización plena sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por

el artículo 106.1 de la Constitución Española comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de sus actos (STC 238/1992), doctrina conforme con la de la Sentencia del Tribunal Constitucional 148/1993 antes citada. La ejecución inmediata de un acto administrativo es, pues, relevante desde la perspectiva del artículo 24.1 de la Constitución Española, ya que si tiene lugar imposibilitando el acceso a la tutela judicial puede suponer la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o incluso prejuzgar irreparablemente la decisión final del proceso causando una real indefensión. En consecuencia, el derecho a la tutela se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación y si se ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contracción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión (STC 66/1984). Si, pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez. Los obstáculos insalvables a esta fiscalización lesionan, por tanto, el derecho a la tutela judicial y justifican que, desde el artículo 24.1 de la Constitución Española, se reinterpreten los preceptos aplicables como también dijimos en la Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984. Por ello hemos declarado la inconstitucionalidad de las normas que impiden radicalmente suspender la ejecutividad de las decisiones de la Administración (SSTC 238/1992 y 115/1987 y fundamento jurídico 4), que los defectos o errores cometidos en incidentes cautelares del procedimiento son relevantes desde la perspectiva del artículo 24.1 de la Constitución Española si imposibilitan la efectividad de la tutela judicial, implican la desaparición o pérdida irremediable de los intereses cuya protección se pretende o prejuzgan irreparablemente la decisión firme del proceso (STC 237/1991) y, en fin, que el derecho a la tutela se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste resuelva sobre la suspensión».

En definitiva, que la sanciones no son ejecutivas hasta tanto no se declaren subsistentes y firmes en vía económico-administrativa, aunque, lógicamente, con posterioridad puedan ser suspendidas si así lo determina el Tribunal Contencioso-Administrativo correspondiente, bien exigiendo la garantía correspondiente, bien excusando de prestarla. Conviene en tal sentido recordar el criterio sentado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 341/1993, de 18 de noviembre, para la que el artículo 138.3 de la LRJPAC:

«Se limita a afirmar la ejecutividad de las sanciones impuestas en aplicación de la propia Ley, una vez sean firmes en vía administrativa, y es del todo claro que esta previsión legal en nada impide, dificulta o condiciona el posible recurso jurisdiccional contra el acto de sanción ni en nada menoscaba, tampoco, la posibilidad de solicitar y de obtener de los Tribunales la suspensión cautelar del acto impugnado. Los recurrentes dan a entender que aquella ejecutividad pugna con la Constitución (con su art. 24.1, junto al que habría que

tener en cuenta, por lo dicho, el art. 106.1), pero en modo alguno ello es así. Este Tribunal ha tenido ya ocasión de declarar que la ejecutividad de los actos administrativos no es, en si misma contraria a la Constitución... orientada como ha de estar la actuación administrativa por el principio, entre otros, de eficacia, (art. 103.1 de la Norma Fundamental) y que la garantía de una tutela judicial efectiva y de una también plena sujeción de lo actuado por la Administración al control judicial se alcanzan, de modo suficiente y compatible con aquella eficacia, cuando la Ley hace posible que se someta a la consideración de los tribunales la suspensión del acto impugnado... Nada de esto queda afectado por la disposición impugnada, que no puede tacharse, en consecuencia, de contraria a la Constitución».

De la misma manera, y si cabe con menores matices que los considerados por las Sentencias del Tribunal Constitucional, la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende que la ejecutividad de las resoluciones sancionadoras tiene lugar con su firmeza en la vía administrativa, con independencia del alcance del control jurisdiccional sobre la sanción. Así se manifiestan las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1995 y de 11 de octubre de 1995, la primera de las cuales llega a afirmar:

«Por lo que respecta al carácter sancionador del acto administrativo, es cierto que en base a la Sentencia del Tribunal Supremo 5.ª de 17 de mayo de 1982 se consideró, concretamente respecto a una sanción disciplinaria de suspensión de funciones, que sólo podía ser impuesta cuando el acto hubiera adquirido firmeza, sin embargo, este criterio evolucionó en la propia jurisprudencia a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984, de 6 de junio, que denegó el amparo solicitado en el supuesto de sanciones pecuniarias impuestas por la Administración, al entender que el derecho a la tutela judicial efectiva se satisface facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester resuelva sobre la suspensión, de lo que resulta que una sanción administrativa será plenamente ejecutiva cuando se haya agotado la vía administrativa, con independencia del control que sobre dicha actuación administrativa puedan desplegar los Tribunales de Justicia».

Ahora bien, ¿existe alguna especialidad en la solución adoptada por el artículo 35 de la LDGC respecto del régimen de ejecutividad de las sanciones en el ámbito general administrativo? ¿Son exigibles intereses de demora por las sanciones «suspendidas»?

Ya hemos apuntado que la causa inexcusable de la suspensión sin garantía de la ejecución de las sanciones es la interposición del recurso o reclamación correspondiente contra el acto que determina la imposición de la sanción, recurso que debe interponerse en plazo hábil, pues en otro supuesto no produciría efecto alguno y con independencia de la mayor o menor fortuna en dicha interposición, toda vez que de conformidad con el artículo 110.2 de la LRPJAC, el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter, disposición que ha de considerarse aplicable por vía del artículo 9.2 Ley General Tributaria, ante la falta de previsión de las normas tributarias sobre este punto.

Extraña, sin embargo, sobremanera que pueda suspenderse lo que no ha llegado a nacer, pues el verdadero alumbramiento de la sanción tendrá lugar con su firmeza en la vía administrativa, y de la misma manera que nada hay que asegurar o avalar en otros ámbitos administrativos -sanción de tráfico, por ejemplo- cuando se recurre la sanción en vía administrativa, lo mismo debería acontecer con las sanciones tributarias.

No obstante, la regulación ha sido otra con la finalidad de permitir cobrar los intereses de demora correspondientes desde el acto inicial de imposición una vez haya sido confirmada la sanción en vía administrativa y ganada, por lo tanto su firmeza. Así se aseguraba en la Memoria del Proyecto de la LDGC elaborada por el Ministerio de Economía y Hacienda, que en tal sentido señalaba:

«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 inejecutividad de las sanciones como recoge la Ley 30/1992 en su artículo 138».

Ello resulta absolutamente censurable por más que haya sido defendido en algunos comentarios a la LDGC por algún autor con la siguiente justificación:

«en relación con el devengo de intereses de demora procede señalar que el devengo de los mismos se produce de conformidad con las reglas que hasta el momento de entrada en vigor de la LDGC eran aplicables. Tal conclusión no es sino consecuencia de la afirmación vertida (...) respecto del mantenimiento del principio de ejecutividad de los actos administrativos tributarios. El legislador ha optado por mantener la especialidad del ámbito tributario consagrando nuevamente la ejecutividad de los actos en relación con la materia sancionadora. Partiendo de dicha afirmación, toda suspensión por muy automático que sea su carácter, es obvio que genera el devengo de intereses de demora (en ese caso a favor de la Administración). La inmediatez de tal conclusión no es sino consecuencia del carácter meramente indemnizatorio de los intereses de demora (...) tal regla de devengo de intereses de demora resulta imprescindible para evitar un incremento desmesurado de la conflictividad por razones exclusivamente financieras...» (DEL PASO BENGÓA Y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, pág. 429).

Frente a tal postura resultan más acertadas otras como la de FALCÓN Y TELLA:

«...la solución -se refiere el autor a la adoptada por el RD 1930/1998- es distinta de la prevista en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 (...), según el cual las sanciones no son «ejecutivas» en tanto no se ultime la vía administrativa, lo que es ciertamente algo distinto de la

suspensión, ya que la inejecutividad excluye, por definición, el devengo de intereses. Sin embargo, y pese a que la propia Ley 1/1998 habla también de «suspensión» (en lugar de no ejecutividad), es clara la voluntad de esta última Ley, como resulta del propio Preámbulo, de extender al ámbito tributario los derechos y garantías reconocidos para los demás sectores del Derecho público en la Ley 30/1992. Por otro lado, si la inejecutividad de las sanciones, hasta que no sean firmes es una consecuencia ineludible de la presunción de inocencia consagrada en la Constitución, es claro que una ley ordinaria no puede sustituir dicha inejecutividad por la suspensión automática, lo que explica que el Tribunal Superior de Justicia de Valencia se haya negado a aplicar el artículo 81.3 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por la Ley 25/1995 (véase Sentencia de 11 febrero de 1998, *Quincena Fiscal* 19/1998). E incluso, desde el plano de la legalidad ordinaria, cabe argumentar que una suspensión «automática» no puede considerarse propiamente una suspensión, ya que ésta sólo existe si se solicita. Quiere con ello decirse que si legalmente no hay otra alternativa que suspender hasta que se ultime la vía administrativa, cualquiera que sea la voluntad del particular, en realidad estamos ante una situación objetiva de inejecutividad, aunque la Ley hable de «suspensión», que por definición presupone la posibilidad de no suspender. Pensemos, en este sentido, que cualquier otra interpretación supondría imponer el pago de intereses de demora a quien no ha provocado retraso alguno en el ingreso, que en el caso concreto que nos ocupa deriva exclusivamente del mandato legal. La conclusión de cuanto acaba de decirse no puede ser otra que la improcedencia de liquidar intereses, y por tanto la extralimitación en este punto del artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998» («La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida» *Quincena Fiscal*, 1998, pág. 6).

Por último, nos plantearemos otra cuestión atinente a la ejecutividad de las sanciones. **¿Puede mantenerse la suspensión de la ejecución de las sanciones obtenida en vía administrativa si el contribuyente decide recurrir la imposición de las mismas ante la jurisdicción contencioso-administrativa?**

El artículo 30 de la LDGC alusiva a la suspensión del ingreso señalaba:

- «1. El contribuyente tiene derecho, con ocasión de la interposición del correspondiente recurso o reclamación administrativa, a que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria, siempre que aporte las garantías exigidas por la normativa vigente, a menos que, de acuerdo con la misma, proceda la suspensión sin garantía.
2. Cuando el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión».

Por su parte, el artículo 38 del Real Decreto 1930/1998 bajo el título «mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción acordada en vía administrativa» dispone que:

«Una vez concluida la vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si, durante ese plazo, el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión».

Ambos preceptos intentan evitar la existencia de vacíos entre la finalización de la vía administrativa y el pronunciamiento judicial sobre el oportuno mantenimiento de la suspensión que permitieran a la Administración ejecutar el ingreso de la sanción perjudicando la esfera del particular que podría verse así abocado a perder el beneficio de la suspensión del ingreso o tener que volver a constituir pertinente garantía a tal fin o solicitar la correspondiente dispensa de garantía al órgano jurisdiccional. Ahora bien, la previsión normativa no es ni mucho menos omnicompreensiva de los distintos supuestos que pudieran plantearse, antes bien parece bastante pacata en su planteamiento porque ¿y si lo que se solicitase del Tribunal fuese la dispensa de garantía? Éste es un supuesto no contemplado por la norma pero que puede ser bastante más común de lo que pudiera parecer, sobre todo en aquellos casos donde la cuantía de las sanciones fuesen elevadas y el contribuyente no pudiera hacer frente a su adecuada garantía, bien por no tener patrimonio suficiente con el que garantizar, bien por no poder soportar los gastos correspondientes. Ello exige una interpretación flexible de la norma que permita al contribuyente poner en conocimiento de los órganos de recaudación dicha circunstancia y a éstos no reanudar sus actuaciones hasta tanto el órgano judicial se pronuncie sobre tal extremo.

En tal sentido, FALCON Y TELLA apostilla:

«En cuanto a la fase judicial, el artículo 38 establece que una vez concluida la vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo», lo que resulta plenamente acertado. Extraña, en cambio, que el mantenimiento de la paralización del procedimiento se subordine a que el interesado comunique la interposición del recurso «con petición de suspensión y ofrecimiento de caución»; y extraña más todavía que la paralización se prevea, para estos casos, «en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada». Esto último debe considerarse pura y simplemente como un error, ya que en la fase administrativa previa no existe garantía aportada. En cuanto a la necesidad de ofrecer caución en sede contenciosa para mantener la suspensión, es evidente que en todo caso habrá de estar-se a lo que en su momento decida el órgano judicial, y éste puede muy bien decretar la suspensión sin garantía, como viene haciendo habitualmente el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (véase editorial del núm. 22/1996), lo que supone que no tiene sentido alguno que el mantenimiento de la suspensión hasta que resuelva el órgano judicial se subordine al hecho de que se haya ofrecido caución; si bien es claro que, en la práctica, el problema puede salvarse fácilmente ofreciendo garantía con carácter subsidiario, y solicitando como pretensión

principal en la pieza separada la suspensión sin garantía. Téngase en cuenta, además, que la generalización de la suspensión con aval de las liquidaciones impugnadas en vía contenciosa se viene fundamentando por la jurisprudencia en la improcedencia de exigir en dicha vía garantías o requisitos que no existen en la vía administrativa; por lo que, admitida en esta última la suspensión de las sanciones sin garantía, no se ve motivo alguno para la exigencia de caución en el posterior recurso contencioso. Así lo ha entendido ya el Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha en Sentencia de 29 de junio de 1998 (*Quincena Fiscal* 18/1991)».

III. CUESTIONES POLÉMICAS QUE SURGEN DEL SILENCIO DE LA NORMATIVA APLICABLE AL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Voy a referirme aquí básicamente a tres cuestiones fundamentales aun cuando soy consciente de la enorme cantidad de puntos que bajo este epígrafe podrían tratarse. No obstante creo que los que van ser objeto de análisis revisten una importancia considerable. Esas tres cuestiones se refieren, en primer lugar, a la relación entre la normativa sancionadora tributaria y la general aplicable al resto de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado; en segundo término a la caducidad y en último lugar a la prescripción.

1. La Ley 30/1992 y el ordenamiento tributario.

En multitud de ocasiones, a la hora de resolver una cuestión sobre la que la normativa sancionadora tributaria guarda silencio, se va a plantear la posible aplicación del ordenamiento general administrativo, incluso en aquellos supuestos en donde la solución otorgada por esta última puede resultar más beneficiosa para el «ciudadano» que la prevista para el «contribuyente», también, por qué no, en otros campos que no se circunscriben al estrictamente sancionador. La solución pasa entonces por determinar si resulta aplicable o no subsidiariamente la previsión del Derecho Administrativo general al ordenamiento tributario en particular.

Desde la perspectiva estrictamente sancionadora la respuesta no puede ser más que afirmativa, pero antes quizá sea conveniente atender a algún razonamiento preliminar, porque la divergencia entre regulaciones (LRJPAC *versus* LGT) plantearía el problema atinente a si los preceptos de la primera son aplicables directamente o no al ámbito tributario, toda vez que la LRJPAC es posterior a la LGT y cabría preguntarse si no la ha derogado en alguna de sus partes.

Para resolver tal interrogante voy a permitirme reproducir algunas consideraciones que en su día apuntamos el profesor LASARTE y yo mismo. Consideraciones -por las que pido disculpas de antemano no sólo por su extensión, sino también por la inmodestia que implica siempre la propia cita- que huyendo de todo extremo y polémica interesada intentan dar cuenta del resultado legal al que el juego de ambas normas (LGT-LRJPAC) ha llegado:

«En múltiples ocasiones las normas tributarias parecen indicar que la defensa de los intereses recaudatorios han de implicar un cierto desdoro o postergación de los derechos y garantías de los contribuyentes. La reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 10/1985 constituyó, en cierta medida un intento de poner a la materia fiscal al abrigo de la fuerza expansiva de los derechos del ciudadano consagrados en la Constitución de 1978, en particular por lo que se refiere al régimen sancionador y a la mixtificación entre el procedimiento de liquidación y el sancionador, que es una de las causas que provoca una creciente judicialización de los procedimientos tributarios».

De un proceso que podemos ya analizar con alguna perspectiva histórica se infiere una cierta resistencia a reconocer a los contribuyentes el conjunto de derechos regulados en normas generales que caracterizan hoy al procedimiento administrativo, resultando así una suerte de dicotomía entre el régimen del ciudadano y el del contribuyente. Es cierto que en un sistema tributario como el actual, cuya gestión se encuentra ya en manos de los contribuyentes (fundamentalmente a causa de las auto-liquidaciones y de los deberes de información y colaboración), exige máxima prudencia por parte de la normativa y de las actuaciones de quienes están encargados de velar por el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales; pero ese desplazamiento de las tareas de gestión a los propios sujetos pasivos es justamente lo que justifica que deba potenciarse la protección jurídica de aquéllos mediante la penetración en el ámbito tributario de los derechos del ciudadano, que no pueden relegarse en aras de la mera eficacia de la gestión tributaria. Los procedimientos administrativos, y los tributarios en cuanto especialidad de los mismos, son el cauce formal por el que se desenvuelve la acción administrativa, que debe asegurar su eficacia, por un lado y, por otro, garantizar tales derechos de los ciudadanos. GONZÁLEZ PÉREZ señala con acierto que el procedimiento administrativo trata de hacer realidad la ecuación «prerrogativa-garantía» que está en la base de todo el Derecho Administrativo. La finalidad de cualquier procedimiento no puede ser salvaguardar la comodidad administrativa, sino dar adecuada tutela de los derechos e intereses legítimos de los particulares y de la Hacienda que se deciden a través del mismo, exigiendo conforme a Derecho el cumplimiento de los mutuos deberes.

Ni pueden compartirse determinadas actitudes de los contribuyentes que se traducen en incumplimientos, ni pueden aceptarse algunos planteamientos generales de la Administración que, ante el perjuicio irrogado a aquéllos, se justifica alegando que el principio de tutela judicial efectiva proclamado por la Constitución les permite el acceso a la justicia, es decir, el derecho a recurrir. Éste es, en efecto, el aspecto esencial de la tutela efectiva, pero no se agota en él; la jurisdicción contencioso-administrativa sólo actúa a posteriori y respecto a ciudadanos capaces de reaccionar frente a la Administración. Es cierto que el Tribunal Constitucional ha sostenido que las garantías del artículo 24 de la Constitución sólo resultan aplicables en los procedimientos judiciales y procedimientos administrativos de carácter sancionador; pero conviene tener presente que la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 1999, recuerda la insuficiencia de la simple existencia del recurso para entender garantizado aquel derecho, pues ello sería tanto como «preferir el fin garantizador de la defensa de los intereses del administrado»; como advierte la doctrina administrativa, el derecho a la tutela judicial efectiva hay también que tenerlo presente en el seno de los procedimientos administrativos, pues de lo contrario se estaría negando la posibilidad de defender con carácter previo y antes de su vulneración los derechos e intereses que con la acción administrativa se pudieran perjudicar.

Urge, pues, una «función promocional» -en terminología de BOBBIO- del Derecho Tributario mediante el reforzamiento de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, así como de la adecuada asistencia e información al contribuyente.

En este contexto se enmarca la relación directa entre la Constitución, la Ley 30/1992 y la normativa tributaria. La primera ha supuesto la plasmación de unos principios y derechos que resultan indudablemente aplicables a los ciudadanos por constituir la esencia misma de nuestro régimen político y jurídico, a cuyo servicio la propia Constitución ha establecido garantías extraordinarias para algunos de ellos, pero que, en su generalidad, tienen una innegable incidencia en el ámbito tributario: legalidad, tipicidad, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, seguridad jurídica, igualdad ante la Ley, derecho a la presunción de inocencia, derecho a la intimidad personal, a la inviolabilidad del domicilio o a la tutela judicial efectiva.

En un nivel inferior, encontramos un conjunto de principios, derechos y garantías que informan la actuación de la Administración Pública y que aseguran un tratamiento común y uniforme de los ciudadanos por emanar directamente del texto constitucional. Esos principios y derechos constituyen el contenido básico de la Ley 30/1992 y deben también resultar de aplicación directa al ámbito tributario por su relevante contenido constitucional. Por citar ejemplos significativos, nos referiremos al derecho a no presentar documentos no exigidos por las normas o ya en poder de la Administración, a utilizar las lenguas cooficiales con el castellano, de acceso a los archivos y registros administrativos, a la presentación de documentos y a su pertinente registro, a identificar a las autoridades y personal responsables de los procedimientos, a ser informado y orientado, el derecho a ser tratado con respeto y a exigir las pertinentes responsabilidades; los principios de proporcionalidad, *non bis in idem*, tipicidad, etc.

Sin embargo, la disposición adicional 5.^a de la Ley 30/1992, en la línea trazada en su día por el artículo 9 de la Ley General Tributaria, establece:

- «1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley.
2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma».

Este precepto ha provocado que, con frecuencia, en una interpretación *pro domo sua*, la Administración Tributaria haya entendido que las disposiciones de la Ley 30/1992 no le son de aplicación, salvo que la normativa fiscal no tuviese precepto aplicable. Otras voces, por el contrario, se han alzado contra el contenido de la disposición adicional citada señalando su escasa adecuación con los principios constitucionales y, por ello, su práctica inaplicabilidad. La primera de

las interpretaciones ha de ser desterrada porque, como decíamos, determinados principios de la Ley 30/1992 son de aplicación directa a todas las esferas de la Administración por emanar directamente de la Constitución. La segunda tampoco puede compartirse en general, porque la norma obedece a la pretensión del legislador de salvaguardar ciertas especialidades de los procedimientos tributarios dirigidas a preservar el eficaz y adecuado cumplimiento de la obligación de contribuir que se establece en el artículo 31 de la Constitución.

La virtualidad de dicha disposición adicional 5.^a, a nuestro entender, exige una doble consideración:

- a) No existen compartimentos estanco entre los distintos quehaceres de la Administración que determinen, para alguno de sus procedimientos, una asepsia completa respecto de la aplicación de los principios contenidos en la Ley 30/1992, y los procedimientos tributarios no pueden ser una excepción;
- b) Concretas especialidades que concurren en la materia tributaria han determinado su salvaguarda por el legislador ordinario, que es la finalidad principal de la referida disposición adicional.

Ésta ha sido la opinión de la jurisprudencia que ha procedido a delimitar esa «especialidad tributaria», que no debe necesariamente comportar una merma de los derechos que a los contribuyentes, como ciudadanos, cabe reconocerles. La Sentencia de 22 de enero de 1993 distingue entre los preceptos que regulan el «Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas» aplicables directamente al ámbito tributario, y aquellos otros atinentes a las materias de procedimiento que sólo resultarían de aplicación supletoria o subsidiaria.

Sin embargo, con ello no queda zanjado el problema a causa de la dificultad de deslindar en la Ley 30/1992 los preceptos en materia de procedimiento respecto de las disposiciones reguladoras del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas. Los conceptos de «Bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común» aparecen deslindados en el artículo 149.1 18.^a de la Constitución. Pero, insistimos, no resulta fácil su diferenciación, dada su estrecha conexión. Así se pone de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional 204/1992, que considera que los dictámenes preceptivos del Consejo de Estado se configuran, a la vez, como una «Base del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas» a la mera regulación del procedimiento y de los recursos administrativos, como una orientación expansiva extrema que entendiera que el «Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas» abarca en puridad todo el Derecho Administrativo.

Constatada esta dificultad, la sentencia citada del Tribunal Supremo declara expresamente que los principios de la potestad sancionadora de la Ley 30/1992 resultan directamente aplicables a la Administración tributaria al tratarse de una materia encuadrable en el «Régimen Jurídico de

las Administraciones Públicas» (LASARTE ÁLVAREZ, J. Y SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. *Manual General de Derecho Financiero, Derecho Tributario, Parte General*, Comares, 1997, págs. 316 y ss.).

Por su parte, la reforma operada en la LRJPAC a través de la Ley 4/1999 no ha pacificado la cuestión; antes bien se ha modificado la redacción del primer apartado de la referida disposición adicional 5.^a con el fin de reforzar la especificidad de los procedimientos tributarios tal y como reza en su propia Exposición de Motivos, en un claro intento de abortar toda interpretación razonable que conectase la LRJPAC con la normativa tributaria, sobre todo tras la promulgación de la Ley 1/1998 que había supuesto en ese sentido un fuerte espaldarazo a las tesis integradoras, habida cuenta de su carácter abierto y proclive a transitar la senda de la integración. El meditado apartado primero dispone:

- «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.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria».

Ésta, digamos, es la tesitura en la que se establecen las relaciones entre ordenamiento administrativo general y tributario en particular. Ahora bien, a la pregunta de si resulta de aplicación supletoria el Real Decreto 1398/1993 al procedimiento sancionador tributario en lo no previsto por éste, la respuesta no puede ser más que afirmativa, toda vez que el citado Real Decreto por el que se desarrollan las previsiones sancionadoras contenidas en la Ley 30/1992, consagra expresamente -art. 1.3- la aplicación supletoria del procedimiento administrativo sancionador común en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria y en materia de infracciones y sanciones al orden social:

- «3. Quedan excluidos del presente Reglamento los procedimientos de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria y los procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social. No obstante, este Reglamento tiene carácter supletorio de las regulaciones de tales procedimientos.

Las disposiciones de este Reglamento no son de aplicación ni tienen carácter supletorio respecto del ejercicio por las Administraciones Públicas de su potestad disciplinaria respecto del personal a su servicio y de quienes estén vinculados a ellas por una relación contractual».

Teniendo en cuenta además que el propio artículo 77.2 de la Ley General Tributaria señala expresamente que «las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias».

Con claridad lo ha expresado la doctrina:

«El sentido de esta frase -se refiere a la contenida en el art. 77.2 del que acabamos de dar cuenta- que parece recoger una obviedad, tiene sentido en relación con la cuestión que se había planteado la doctrina acerca de la posibilidad de aplicar directamente en este ámbito los preceptos de la Ley 30/1992, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. De manera singular la cuestión se plantea en relación con los preceptos recogidos en el Título IX de esta Ley que se ocupan de los criterios sustantivos y de los principios procedimentales que deben regir en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración.

Como es también sabido, la propia Ley 30/1992 se preocupó, en su disposición adicional 5.^a, de excluir expresamente de su ámbito de aplicación los procedimientos tributarios, que se regirían por sus propias normas, manteniendo lo que la doctrina ha identificado como la «isla de lo tributario» (MARTÍN QUERALT). La indicada disposición adicional 5.^a se refiere específicamente a los procedimientos de gestión, de recaudación, de inspección y de revisión. Nada se dice de la materia de infracciones y sanciones ni del procedimiento sancionador. De manera que, en principio, no existen razones para considerar que la intención de la Ley 30/1992 fuera la de excluir del ámbito de aplicación de sus principios relacionados con la potestad sancionadora la correspondiente a las infracciones tributaria. Existirá sencillamente una relación de especialidad entre la normativa prevista en las leyes tributarias, empezando por la propia Ley General Tributaria, y los principios generales recogidos en la Ley 30/1992. Así, por ejemplo, en lo concerniente a la clasificación de las infracciones o en lo relativo con el plazo de prescripción, no se aplicarán las normas de la citada Ley por estar estas materias reguladas en la Ley General Tributaria, que a estos efectos, tiene el carácter de ley especial. Pero no cabe ir más allá. Por lo demás, conviene llamar la atención sobre un punto fundamental: la casi totalidad de los preceptos de que estamos hablando no son otra cosa que la recepción y desarrollo de principios que ya están en la Constitución. De manera que, al menos en relación con este tipo de preceptos, huelga la discusión acerca de la aplicación directa de los mismos.

La cuestión de que estamos tratando fue abordada por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, de Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, dictado en desarrollo de la Ley 30/1992 (...) a nuestro juicio, el alcance de esta norma de carácter reglamentario no puede ir más allá de lo que se deduce de la propia Ley de manera que debe entenderse como inválida o *contra legem* la alusión a la «potestad sancionadora en materia tributaria».

En este estado de cosas, la reforma de la Ley General Tributaria -aluden los autores a la operada por la Ley 25/1995- ha añadido el mandato del apartado 2 del artículo 77 que

estamos comentando. No consideramos que este precepto por sí solo modifique la situación. En primer lugar, es evidente, aunque no lo dijera la Ley, que las infracciones tributarias se rigen por lo previsto en la Ley General Tributaria y en las restantes normas tributarias y que este cuerpo normativo, en cuanto Derecho especial, prevalece sobre el ordenamiento común, que en este caso es el representado por la Ley 30/1992. Pero es que la propia Ley General Tributaria, al referirse al sistema de fuentes, invoca como Derecho supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo. Y cuando este Derecho, en principio supletorio, lo que hace es recoger principios o criterios derivados de la propia Constitución, entonces ya no hay lugar a hablar de aplicación subsidiaria: los preceptos en cuestión tendrán aplicación directa como emanados de la norma fundamental» (PÉREZ ROYO Y AGUALLO AVILÉS, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, 1996, pág. 222).

2. La caducidad.

2.1. ¿Qué es la caducidad?

La caducidad o perención constituye una válvula de seguridad introducida en los procedimientos administrativos, en virtud de la cual éstos se dan por terminados cuando quien los promueve pierde interés por los mismos. La caducidad, verdadera muerte del procedimiento, es un instituto de corte y similares características a la prescripción que juega un papel destacado en el ámbito procesal y procedimental como medio de terminación anormal de actuaciones debido a la inactividad del sujeto activo del procedimiento. Es el interés público que existe en el desarrollo ágil de los distintos procedimientos el que obliga a imponer plazos taxativos de actuación, cuyo incumplimiento determina su terminación anticipada sin resolver sobre el fondo de la cuestión debatida. Mientras que la prescripción se mueve en el ámbito sustantivo, la caducidad es propia del campo procesal o procedimental.

La caducidad se introduce en el ordenamiento jurídico público al servicio de un interés general concreto: el respeto a los tiempos de habilidad de las actuaciones jurídicas, porque el tráfico jurídico también en este ámbito del Ordenamiento -o quizá mucho más aquí todavía- exige que los derechos, potestades y demás situaciones jurídica no permanezcan indefinidamente pendientes. Como ya señalara en su día el profesor GONZÁLEZ PÉREZ «tienen tal importancia el tiempo en el procedimiento, que se ha llegado a definir a este último como una sucesión de momentos en el tiempo, y a la Teoría del procedimiento, como ciencia del plazo. Sin llegar a tales exageraciones, hay que reconocer la decisiva importancia del tiempo en todo procedimiento, y concretamente en el procedimiento administrativo». («Términos y plazos en la nueva Ley de Procedimiento», *Documentación Administrativa*, núm. 10, 1958, pág. 13).

Es en el Derecho Administrativo en el que encuentra terreno abonado la aplicación de la caducidad tanto a favor como en contra del ciudadano. En contra, porque merced al privilegio de

la autotutela administrativa, la Administración disfruta de la posibilidad de decidir con voluntad eficaz y ejecutiva, limitándose las posibilidades de reacción de aquel que más allá de los exiguos plazos de caducidad para impugnar los actos administrativos pierde sus posibilidades de defensa, con el resultado paradójico de que situaciones que gozaban de amplios plazos de prescripción se ven sometidos y circunscritos así a unos breves e ininterrumpibles lapsos temporales de recurso. A favor, porque como consecuencia de la procedimentalización de las relaciones entre la Administración -en sus diversos campos- y los ciudadanos, se produce una formalización de los cauces de relación, es decir, una concatenación de trámites también sujetos al tiempo que posibilitan que su transcurso se vuelva en contra de la propia Administración, caducando en su perjuicio los procedimientos iniciados de oficio que sean ablativos de los derechos de los particulares. Así se recoge expresamente en la LRJPAC en su artículo 44 y para el ámbito tributario se apunta su aplicación en los artículos 13.1, 23.1 y 34.3. de la Ley 1/1998:

Artículo 13. «1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

No obstante, cuando el interesado pida expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a resolver sobre su petición».

Artículo 23. «1. El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo».

Artículo 34. «3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses».

Previsiones que para el ámbito sancionador tributario desarrolla el artículo 36.1. del Real Decreto 1930/1998, anudando el efecto de la caducidad al transcurso del plazo con que cuenta la Administración para finalizar el expediente sancionador:

«1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador. Dicho plazo se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 5 de este Real Decreto. Transcurrido dicho plazo sin que la resolu-

ción haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción».

La caducidad o perención es pues la muerte o extinción del procedimiento en contra de la Administración, pues no podemos olvidar que en el caso que nos ocupa el procedimiento se inicia de oficio y el interesado en su adecuada resolución es la propia Administración. Esta consecuencia derivada de la inactividad o del inadecuado impulso por parte de aquélla no ha de verse como un castigo, enfatizando los matices «sancionadores» que implica la caducidad para los poderes públicos, sino como un instituto al servicio de la justicia, pues lo justo es que las potestades se ejerciten y los derechos se cumplan y no permanezcan indefinidamente pendientes y amenazantes sobre el sujeto pasivo.

Debe desarrollarse el imperativo legal -sancionar al infractor- por parte de la Administración haciendo lo que se debe pero haciéndolo también en su momento. Ello resulta especialmente evidente en el ámbito de la responsabilidad penal o administrativa, porque la inmediatez entre la conducta punible o sancionable y su castigo puede reivindicarse como exigencia derivada de la dignidad de la persona. Desde tal punto de vista, la persecución de hecho lejanos y pretéritos, la interrupción maliciosa de la prescripción a los solos efectos de impedir la extinción de la responsabilidad y la ausencia de efectos derivada del incumplimiento de los plazos de que dispone la Administración para llevar a cabo la encomienda que la Ley le atribuye podrían constituir un verdadero abuso.

El origen de la caducidad en contra de la Administración -introducida en el ordenamiento jurídico a través de la Ley 30/1992- encuentra además sus antecedentes próximos precisamente en la parcela del procedimiento sancionador en materia de disciplina de mercado (RD 2530/1976, de 8 de octubre) y en la del procedimiento de declaración de oficio de bienes de interés cultural, constatada la práctica habitual consistente en la apertura del procedimiento que luego se mantenía indefinidamente abierto, sin resolución final, provocando una delicada situación de inseguridad jurídica. Tal reforma debe ser aplaudida, toda vez que la anterior regulación contenida en el artículo 61 de la anterior Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (LPA) resultaba claramente insuficiente pues si bien el precepto marcaba un plazo concreto de seis meses para desarrollar el procedimiento, simplemente exigía que, en caso de retraso, se consignasen en el expediente las causas justificativas con el fin de exigir la oportuna responsabilidad disciplinaria al funcionario encargado de la tramitación. Una situación, como puede apreciarse, muy similar a la que recoge el artículo 105 de la Ley General Tributaria.

Las reivindicaciones de la doctrina (sobre todo del profesor GONZÁLEZ NAVARRO) y la falta de sentido de un privilegio que no hacía sino fomentar el incumplimiento de los plazos en general, provocaron reacciones de las que se hizo eco el propio Tribunal Supremo [S. de 22 de noviembre de 1988 (Ar. 9154)] reconociendo que el tenor literal de la norma permitía escasas posibilidades a criterios hermenéuticos «avanzados»:

«La doctrina científica llamó la atención sobre la conveniencia de regular la producción de la caducidad -o perención- en el caso de la inactividad de la Administración, pero reconocía que no hay términos hábiles para, en ausencia de la ley, admitir este supuesto (...) pues es claro que la LPA de 1958 regula únicamente la caducidad por acto imputable al particular, lo que, aunque no deba considerarse una situación ideal, constituye el derecho querido -entonces- por el legislador».

Aunque otros pronunciamientos como el de la Sentencia del Tribunal Supremo [S. de 29 de enero de 1994 (Ar. 348)] se decantaron a favor de un mayor compromiso:

«Que algunas sentencias de esta Sala admiten, ya, la caducidad del procedimiento por causas objetivamente imputables a la propia Administración, sobre todo cuando el trámite ha sido iniciado de oficio (y se refiere especialmente al ejercicio de la potestad sancionadora), pues, teniendo la Administración el deber de impulsarlo por sí misma, su inactividad y la consecuente paralización (por su incuria o desidia) de las actuaciones, significaría, de no llevar implícita la consecuencia de la caducidad, el habilitar el mantenimiento, legalmente, de injustificadas situaciones de incertidumbre desencadenantes de evidentes perjuicios para los administrados interesados; y por ello cabe afirmar que la paralización del expediente administrativo, por inacción de la Administración, sin motivo alguno que lo justifique, debe generar la caducidad del procedimiento».

Las modificaciones operadas por la Ley 30/1992 y por la propia Ley 1/1998 deben ser bienvenidas aunque esta última no sea todo lo clara que debiera y suscite importantes dudas sobre la aplicación de la caducidad en algunos otros procedimientos como el inspector. En todo caso, y como hemos dicho, no cabe duda que la caducidad encuentra adecuado acomodo aplicativo al procedimiento sancionador tributario.

2.2. *¿Qué efectos comporta la caducidad en el ámbito sancionador tributario?*

Respecto de los efectos que de la caducidad se derivan, lo primero que debe señalarse es que la extinción del procedimiento conlleva también la extinción de la pretensión ejercida -en este caso la pretensión de sancionar que perseguía la Administración- pero no afecta al derecho en sí mismo considerado que tiene una vida jurídica independiente del procedimiento en que pretendió actuarse. No deben confundirse, por lo tanto, la pretensión con que se inicia el procedimiento o el procedimiento mismo, con el derecho que tiene la Administración a imponer la correspondiente sanción en tanto la infracción no hubiese prescrito. Mientras determinados modos de conclusión del procedimiento, como la renuncia, sí que tienen efectos sobre el plano material del derecho en el que dicho procedimiento se proyecta, otros, como el desistimiento y la caducidad, no comportan las mismas consecuencias, habida cuenta de que estos últimos mecanismos circunscriben sus efectos al plano formal o adjetivo. En tal sentido el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998 señala:

«... transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción».

La caducidad del procedimiento, como señalara GONZÁLEZ NAVARRO

«Deja incólume los derechos, a menos que otros institutos, como el de la prescripción, los haya extinguido (...). Ni siquiera puede decirse que haya muerto la acción y subsista el derecho material, pues nada se opone a que si ésta no ha prescrito, pueda hacerse valer en un nuevo procedimiento. Es decir, que ni la acción ni el derecho material se extinguen por la caducidad. Lo único que muere es el procedimiento». En definitiva, «el problema de la naturaleza jurídica de la llamada caducidad del procedimiento se resuelve en una perogrullada: la caducidad del procedimiento es (...) la caducidad del procedimiento. Ni caducidad de derechos ni prescripción de acciones. Extinción del procedimiento y nada más» («La llamada caducidad del procedimiento administrativo», *RAP* núm. 45, 1964, pág. 197).

Eso sí, con el fin de evitar la apertura de procedimientos sin intención de seguirlos hasta el final, el ordenamiento señala que los plazos de prescripción -de los que realmente depende la pervivencia del derecho que en el procedimiento se solventa- no se considerarán interrumpidos. Así lo establece con meridiana claridad el artículo 92.3 de la LRJPAC:

«La caducidad no producirá por sí sola la prescripción de las acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción».

Y del mismo sentir es el artículo 109.2 del RPREA:

«La caducidad de la instancia no producirá por sí sola la prescripción de acciones del particular o de la Administración, pero los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción».

A análoga solución se llega en el ámbito estrictamente procesal, pues el artículo 419 de la LEC dispone para el proceso civil que la caducidad de la primera instancia no extingue la acción, la cual podría ejercitarse de nuevo en el juicio correspondiente, y entablando nueva demanda, si no hubiere prescrito, con arreglo a derecho. Previsión esta que no resultaría extensible a la segunda instancia o a la casación, toda vez que en estos posteriores estadios revisores se contaría ya con una sentencia que, de ser firme, habría generado el efecto de cosa juzgada, por lo que en este caso sólo quedaría un exiguo plazo de caducidad para recurrir en plazo la sentencia.

El resultado práctico de que la caducidad comporte como efecto la no interrupción de la prescripción es que al plazo ya consumido antes de iniciarse el procedimiento habrá que sumar el tiempo consumido en las actuaciones procedimentales seguidas desde entonces. O dicho de otra forma, el cómputo de la prescripción habría seguido corriendo como si nada hubiese sucedido.

Lo que no resulta pacífico, ni siquiera existe doctrina jurisprudencial -atendida la novedad del instituto que comentamos- es si lo actuado en el procedimiento declarado caduco -instrucción, investigación, prueba, etc.- puede servir para iniciar un nuevo procedimiento con el mismo fin que la terminación anormal del anterior no atendió, pues frente a razones de eficacia y conservación de los actos administrativos se alzan poderosos argumentos de seguridad jurídica e incluso de interés público que abogan por no conceder segundas o ulteriores posibilidades a la Administración cuando no ha demostrado diligencia alguna en el desempeño de su actividad porque, y conviene no olvidarlo, es la inactividad, la displicencia, en una palabra, la desidia, la que está en la base misma del instituto. Lo esencial es esto último y no tanto el tiempo, precisamente porque lo propio del plazo de caducidad es que fundamenta la muerte del procedimiento pero no la decide, y no lo hace por cuanto que hubiese bastado un mínimo de diligencia por parte del sujeto en orden a su evitación. Existe pues una diferencia grande entre el concepto «caducidad» -que, como decimos puede evitarse- y entre el concepto «término», porque la llegada de este último sí determina la pérdida irremisible del derecho.

Así lo ha entendido con valentía la Sentencia del Tribunal Supremo de Murcia de 2 de julio de 1997 (RJCA 1425) invocando a su vez dos fallos anteriores de 23 de abril y 14 de mayo de 1997. Para el Tribunal la perención del procedimiento sancionador es «un vicio de fondo que impide reiniciar el expediente aunque no haya transcurrido el plazo de prescripción, por haberse agotado el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración, al producir el acto sancionador el efecto de cosa juzgada administrativa».

También se inclina por esta solución la doctrina que más recientemente, y de forma extensa y profusa, se ha ocupado del tema (CABALLERO SÁNCHEZ, R., *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*, McGraw-Hill, 1999, págs. 484 y 485), distinguiendo los efectos de la caducidad en procedimientos iniciados a solicitud del interesado y aquellos iniciados por la Administración, señalando respecto de los primeros:

«Finalmente, quiero recalcar que la perención es un modo de terminación, más que de extinción, de procesos y procedimientos. Me refiero a que, en caso de consumarse, no sobreviene la aniquilación de los trámites desarrollados, sino sólo el archivo del expediente abierto. En consecuencia, la ley debería prever, tanto en vía administrativa como contenciosa, la posibilidad de aprovechar en posteriores procesos los actos de trámite que válidamente llegaron a impulsarse. Esta manifestación del principio de economía procesal puede tener una efectividad grande si el sistema fuese realmente consecuente con la anterior premisa de que la perención no arrastra la prescripción, sino que simplemente cierra su suspensión».

Y respecto de los segundos afirma:

«Afortunadamente, desde hace algunos años nuestro sistema cuenta con un régimen de perención para los procedimientos iniciados de oficio que puedan irrogar consecuencias desfavorables a los interesados, que además ha sido recientemente mejorado con la reforma de la LAP a manos de la Ley 4/1999, de 13 de enero.

En primer lugar, y a partir de la regulación positiva de la que hoy disponemos (art. 44 LAP) debe sentenciarse que la perención en perjuicio de la Administración se produce con carácter automático y sin necesidad de preaviso alguno por parte del interesado en la perención. En esa línea, como se defendió *supra*, debe suprimirse la inconveniente previsión de que se interrumpa el cómputo de perención cuando el procedimiento se paraliza por causas imputables al interesado. Esta regla, además de deficiente por emplear injustificadamente el término interrupción (es decir, reinicio del plazo de duración previsto), supone reconocer que el impulso de oficio de un procedimiento puede verse fatalmente obstaculizado por el presunto infractor. Aparte de que éste está en su derecho de poner todas las trabas posibles, formales y de fondo, que los intersticios de la legalidad le permitan, volvemos al argumento anterior: no tiene sentido calcular la duración de un procedimiento sancionador sin tener en cuenta los obstáculos y las posibilidades de actuación del sujeto contra quien se dirige.

Por último, en cuanto a los efectos de la perención, éstos no tienen por qué ser simétricos respecto de la perención que se consuma en perjuicio del particular interesado. A pesar de ello, el nuevo artículo 44 de la LAP sí que se remite expresamente en ese punto al artículo 92 de la LAP. Sencillamente, la perención de un procedimiento sancionador debe comportar directamente la imposibilidad de abrir nueva tramitación con el mismo objeto, e indirectamente, por lo tanto, debería arrastrar la prescripción de la infracción o extinción de la responsabilidad que de ella se deriva. En la práctica, este criterio produciría resultados análogos a los que se alcanzan con el régimen vigente (la perención no implica prescripción, pero se anula la interrupción de ésta) porque la dilatada duración de los procedimientos hace que, de hecho, suele sobrevenir la prescripción al declararse perdidos y sumarse su plazo de tramitación transcurrido, con la ventaja de que la regla que se propone es más clara. Además, entiendo que no es conveniente tratar a la Administración como a los malos estudiantes, concediéndole segundas oportunidades y repescas. La actividad represiva debe ser eficaz, directa, clara y sin remedios ni rehabilitaciones de plazos. Quizás se pueda tachar esta opción de jacobinista, pero nótese que se trata de pagar a la Administración con la misma moneda que se ha estado empleando hasta ahora con los particulares, cuyas solicitudes y reclamaciones, si se frustran en vía administrativa, se hacen firmes e irrevisables. Pues lo mismo debe ocurrir -e incluso con mayor razón- con los expedientes sancionadores...».

En todo caso debe quedar claro que si ante un eventual incumplimiento del plazo máximo para resolver se defendiese que la Administración conserva viva su acción para sancionar en tanto no se hubiese consumado el plazo de prescripción, para ejercitarla resultaría obligado iniciar de nuevo el procedimiento de forma efectiva, pues el transcurso del plazo fijado determina la anulación de las

actuaciones realizadas tras su cumplimiento, por lo que se puede afirmar que no caben continuaciones extemporáneas pero válidas del procedimiento. En una palabra, habríase de, con toda formalidad y de conformidad con las pautas procedimentales aplicables, iniciar un nuevo procedimiento.

A modo de resumen en cuanto a los efectos que de la inactividad en vía administrativa pueden derivarse para el particular según la legislación administrativa general (LRJPAC) tenemos:

I. Procedimientos iniciados a solicitud del interesado.

A. Inactividad del interesado que lo promueve:

- a) Expresa: desistimiento (art. 90 de la LRJPAC).
- b) Tácita: perención (art. 92 de la LRJPAC).

B. Inactividad de la Administración:

Silencio administrativo (art. 43 de la LRJPAC).

II. Procedimientos iniciados de oficio (susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen).

A. Inactividad del ciudadano:

Preclusión de trámites y pérdida de posibilidades de defensa (art. 74.1 y 76 de la LRJPAC).

B. Inactividad de la Administración:

Perención (art. 44 de la LRJPAC).

III. Procedimientos iniciados de oficio (de los que pueda derivarse el reconocimiento o la constitución de derechos o situaciones jurídicas individualizadas).

A. Inactividad del interesado:

Preclusión de trámites, sin consecuencias extintivas sobre el procedimiento (arts. 74.1 y 76 de la LRJPAC).

B. Inactividad de la Administración:

Silencio negativo (art. 44 de la LRJPAC).

2.3. ¿En qué momento se entiende consumada la caducidad del procedimiento sancionador?

Ya hemos señalado que la Administración cuenta con un plazo de seis meses para la correcta finalización del procedimiento sancionador. Ni la Ley 1/1998 ni el Real Decreto 1930/1998

establecen ulteriores matices o especificaciones. Ahora bien, con el antiguo artículo 43.4 de la LRJPAC no quedaba claro el *dies ad quem* en el que se entendía producida la perención, al establecer de una manera un tanto crítica que los procedimientos se entenderían caducados «en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada». Ante tal redacción surgieron inmediatamente dos corrientes interpretativas. La primera defendía que tal plazo de treinta días en realidad lo que implicaba era un lapso temporal en el que la Administración podía declarar la perención. Por lo tanto cada procedimiento contaría con su propio período de tiempo, transcurrido el cual, lo que procedería sería simplemente una declaración de terminación anormal por perención, para lo que se habilitaría un nuevo plazo de treinta días, pues lo contrario equivaldría a ampliar en treinta días el plazo para resolver, extremo este no querido por la Ley.

En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de la Comunidad Valenciana de 17 de noviembre de 1997 (*Normacef fiscal*), señalaba lo siguiente:

«Por la demandante se alega, entre otros motivos, el de caducidad del expediente por haber transcurrido siete meses entre la incoación y la notificación de la resolución sancionadora. El artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece, “cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de 30 días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento”. Tal precepto debe interpretarse, de acuerdo con el carácter y efectos del instituto de la caducidad, en el sentido de que vencido el plazo en que debió ser dictada la resolución, se produce la caducidad, y la Administración, en el plazo de 30 días, procederá al archivo de las actuaciones, pues de lo contrario, se produciría una ampliación del plazo para resolver, en este caso, 30 días, no querido por la Ley. El artículo 20.6 del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, dispone “si no hubiere recaído resolución transcurridos seis meses desde la iniciación, teniendo en cuenta las posibles interrupciones de su cómputo por causas imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refieren los artículos 6 y 7, se iniciará el cómputo del plazo de caducidad establecido en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”. Tal precepto reglamentario establece el plazo que tiene la Administración para dictar la resolución sancionadora desde que inició el procedimiento (seis meses); y de conformidad con el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, vencido ese plazo, se produce la caducidad, y la Administración, en el plazo de 30 días, debe proceder al archivo de las actuaciones. No obsta lo anterior el que el mencionado precepto reglamentario diga “... se iniciará el cómputo del plazo de caducidad establecido en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”. Pues el contenido es contrario al artículo 43.4 de la Ley, en el sen-

tido expresado anteriormente, en cuanto el Reglamento amplía el plazo de caducidad previsto en la Ley. En el presente caso, el expediente se inició el 22 de marzo de 1995, por lo que el plazo de “seis meses” para dictar resolución terminaba el 22 de septiembre de 1995; y notificada la resolución sancionadora el 23 de octubre de 1995, se había producido la caducidad del procedimiento».

Frente a esta corriente se alzó otra que veía clara la voluntad del legislador en orden a la concesión de una prórroga de treinta días para que la Administración resolviera en previsión del natural desbordamiento que la fijación de plazos estrictos en sus trabajos podía ocasionar. Se decía que así como el silencio administrativo requería la solicitud de una certificación de acto presunto -e incluso la perención en contra del ciudadano por incumplimiento de algún trámite exigido en el procedimiento por él mismo iniciado también requería una advertencia previa por la Administración- tampoco la perención en contra de los entes públicos podía sobrevenir automáticamente al expirar el plazo máximo de tramitación.

¿Cuál de esas dos representaba la interpretación correcta del precepto? Toda vez que, como luego veremos, limitar o circunscribir a un plazo concreto la declaración de la caducidad del procedimiento sancionador no es jurídicamente posible ni correcto, debía prestarse pábulo a la segunda de las corrientes, por lo que la prórroga de treinta días -de los que por tanto habían de excluirse los inhábiles- constituía el auténtico plazo de perención que empezaba así a contarse al término mismo del período máximo de tramitación del procedimiento en cuestión.

Seis meses más treinta días hábiles era pues el plazo de caducidad del procedimiento sancionador, lo que otorgaba mayores márgenes de respuesta a la Administración y así lo señaló expresamente el Tribunal Supremo en algunas de sus Sentencias como la de 28 de noviembre de 1997 (Ar. 8650) y 8 de abril de 1998 (Ar. 3453). Precisamente en esta última y gracias al plazo de los treinta días el Tribunal desestima la caducidad, pues el procedimiento se inició el 27 de mayo de 1994 y concluyó por Resolución del Consejo de Ministros de 29 de diciembre de 1994 (es decir, el día veintiséis de ese plazo de treinta días, que en caso de ser plazo de un mes habría expirado el 27 de diciembre de 1994, dos días antes de dictarse Resolución).

A análoga conclusión llegó la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia entre la que cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de la Rioja de 14 de octubre de 1996 (RJCA 1441), Sentencia del Tribunal Supremo de Murcia de 2 de julio de 1997 (RJCA 1425) y la Sentencia del Tribunal Supremo de Andalucía de 22 de octubre de 1997 (RJCA 2930).

La reforma de la Ley 4/1999 ha zanjado definitivamente la cuestión decantándose por la eliminación de ese plazo suplementario de treinta días para entender producida la caducidad. A tales efectos, el artículo 44 de la LRJPAC, en su redacción dada por la meditada Ley 4/1999 dispone:

«En los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya dictado y notificado resolución expresa no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver, produciendo los siguientes efectos:

1. En el caso de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los interesados que hubieren comparecido podrán entender desestimadas sus pretensiones por silencio administrativo.
2. En los procedimientos en que la Administración ejercite potestades sancionadoras o, en general, de intervención, susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen, se producirá la caducidad. En estos casos, la resolución que declare la caducidad ordenará el archivo de las actuaciones, con los efectos previstos en el artículo 92.

En los supuestos en los que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución».

2.4. ¿Puede interrumpirse el plazo de caducidad del procedimiento sancionador?

La LRJPAC tanto en su versión original (Ley 30/1992) como en la actualmente vigente (Ley 4/1999) introduce una previsión curiosa cual es la de la interrupción del cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución finalmente adoptada. En tal sentido el artículo 44 *in fine* señala que «en los supuestos en los que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver y notificar la resolución». Y lo mismo prevé el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998 para el que el plazo de seis meses previsto «se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 5 de este Real Decreto».

Sin embargo, bien sabemos por la teoría general del Derecho que los plazos de caducidad nunca pueden interrumpirse, sino suspenderse. Lo propio de la interrupción es el ejercicio por parte del sujeto activo o el reconocimiento del sujeto pasivo de una situación jurídica que no sólo detiene el cronómetro del tiempo de vida asignado a esa situación, sino que además hace que su cómputo vuelva a empezar desde cero. La suspensión consiste, por el contrario, en congelar el cómputo del tiempo, que vuelve a marchar, en el punto en el que se detuvo cuando desaparece la causa de la suspensión.

Como hace notar GÓMEZ CORRALIZA:

«Es una afirmación general de la doctrina (tanto española como extranjera) que los plazos de caducidad no admiten interrupción. Una vez iniciado el cómputo, el plazo corre de una manera fatal e indetenible. Este principio de no interrupción del tiempo es conside-

rado como básico o fundamental de dicha institución». Un principio este, el de no interrupción de la caducidad, que «está presente o latente en todas las sentencias que se ocupan de diferenciar la caducidad de la prescripción extintiva». (*La caducidad*, Montecorvo, Madrid, 1990, pág. 257 y «Comentarios jurisprudenciales sobre la caducidad», en *La Ley*, 1988-4, pág. 800).

Y en el mismo sentido CABALLERO SÁNCHEZ enfatiza en la verdadera diferencia entre las figuras de la prescripción y la caducidad señalando:

«La verdadera diferencia (...) está en el régimen a que se sujetan los plazos. Mientras la caducidad es indetenible en su marcha -lo cual resulta coherente con la corta longitud de sus plazos-, el curso de la prescripción se interrumpe para reiniciarse desde el principio»; para luego añadir específicamente en relación con el procedimiento sancionador: «Para empezar, las paralizaciones por causa imputable al interesado no son realmente posibles en un procedimiento sancionador. Si el bloqueo de la tramitación estuviera en manos del sancionado, no habría un solo procedimiento que la Administración llegase a resolver. ¿O es que por paralización hay que entender los trámites en que interviene el interesado? Imposible, puesto que esos plazos han de estar previstos como parte de la duración normal del procedimiento. ¿Acaso serán paralización las demoras del ciudadano en cumplimentar esos trámites, como el retraso en presentar un pliego de descargos? No tiene sentido, porque estas vicisitudes deben ser superadas de oficio por el órgano instructor del procedimiento. Y para colmo se pretende que esas paralizaciones interrumpan el plazo de tramitación previsto. Se olvida así que, por definición, los plazos de caducidad o de perención nunca se interrumpen, por lo que esas famosas paralizaciones debidas al interesado sólo podrían, en justicia, suspender la tramitación (es decir, detener el cómputo, que proseguiría cuando se supere el estancamiento), pero no provocar el reinicio desde cero del plazo total. Sin duda parece que se está empleando el verbo interrumpir en sentido vulgar y no técnico» (*Prescripción y caducidad...*, *op. cit.* págs. 52 y 236).

Del mismo sentir es la doctrina tributaria, para quien el dato fundamental que separa y distingue los supuestos de caducidad y prescripción es su posible interrupción en el caso de esta última y la suspensión para la primera:

«Como pone de relieve SAINZ DE BUJANDA, las letras a) y b) -aludiendo al art. 64 de la LGT- no se refieren en realidad a ningún “derecho” o “acción”, sino a las potestades liquidatoria y recaudatoria, respectivamente, pues la Administración no tiene derecho a liquidar, sino potestad para hacerlo, ni tiene tampoco propiamente una acción (judicial) para exigir el cobro, sino potestad para recaudar en la vía administrativa de apremio. El hecho de que la Ley General Tributaria predique aparentemente la prescripción -en su tenor literal- de las potestades liquidatoria y recaudatoria, omitiendo cualquier referencia expresa al crédito u obligación tributaria, así como la aplicación de oficio ordenada por el artículo 67, llevan a un sector de la doctrina a entender que estamos en realidad ante plazos de caducidad, o ante una figura híbrida

entre la prescripción y la caducidad. A mi juicio, sin embargo, el dato fundamental es la posibilidad de interrupción de los plazos (prevista en el art. 66 de la LGT), del que se deduce que estamos ante verdaderos supuestos de prescripción, a los que por tanto se aplica supletoriamente la regulación civil en esta materia. Obviamente, si se trata de plazos de prescripción, y no de caducidad, y habida cuenta de que las potestades administrativas no son susceptibles de prescripción, sino únicamente de caducidad, los supuestos de prescripción contemplados en las letras a) y b) del artículo 64 de la Ley General Tributaria han de referirse necesariamente, pese al tenor literal de la Ley, a la obligación tributaria en sentido estricto (...). En este sentido, cuando la Ley General Tributaria, por economía del lenguaje habla de “prescripción del derecho a liquidar” y de “prescripción de la acción recaudatoria”, hay que entender referidas dichas expresiones, respectivamente, a la prescripción de la obligación tributaria como consecuencia de la no actuación de la potestad liquidatoria y a la prescripción de la obligación tributaria como consecuencia de la no actuación de la potestad recaudatoria». (FALCON Y TELLA, «Prescripción de tributos y sanciones», *REDF* núm. 98, 1998, pág. 190).

Estas expresiones normativas que, como decimos, adolecen de una incorrecta técnica legal son las que han inducido en ocasiones al propio Tribunal Supremo a error haciendo menciones equívocas, según las cuales la caducidad en lugar de suspenderse se interrumpe: Sentencia del Tribunal Supremo 6 de marzo de 1997 (Ar. 1878) y 14 de octubre de 1997 (Ar. 7052), entre otras.

A estos efectos resultan interesantes las manifestaciones que realizan CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO Y JUAN LOZANO («Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario», II, *Quincena Fiscal*, 1998, pág. 18) sobre esta problemática:

«En efecto, otra de las notas que conviene destacar a propósito del plazo máximo de seis meses para resolver el procedimiento sancionador es que, como plazo de caducidad, su cómputo es ininterrumpible, por lo que la Administración no puede revitalizarlo con los efectos típicos de las interrupciones (que suponen que el cómputo se inicia de nuevo). De tal forma que, cuando el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998 establece una causa de suspensión del procedimiento, deben atribuírsele a ésta los efectos que le son propios y no otros a pesar de la impropiedad de la terminología de la norma reglamentaria. El artículo 36 especifica correctamente que lo previsto en el artículo 5 “suspende” el procedimiento; lo previsto en el artículo 5, a este respecto, es la remisión del expediente a la jurisdicción competente cuando se aprecie una posible comisión de delito contra la Hacienda Pública, pero el apartado 3 de dicho precepto difiere del artículo 36 por cuanto establece que “esta circunstancia se considerará causa justificada de interrupción del plazo de duración del procedimiento”. Si se tratara de una causa de interrupción en sentido propio, ante un eventual sobreseimiento de la causa penal, la Administración dispondría de un nuevo plazo de seis meses para llevar a término el procedimiento sancionador; no es ésta la solución coherente con la naturaleza que el legislador ha querido otorgar al plazo máximo para resolver el expediente sancionador, por lo que, ante tales hipótesis mencionadas, debe defenderse la conclusión de que al reanudarse el procedimiento sancionador conserva plena eficacia y es computado el tiempo transcurrido hasta el hecho suspensivo».

Y con relación a lo que ocurre en el caso de la remisión del expediente a la jurisdicción por posible delito fiscal, los autores anteriores vierten las siguientes afirmaciones:

«Y es también el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998 el que plantea el otro problema relativo al juego de la prescripción tributaria antes anunciado, aunque no es una novedad en nuestro ordenamiento. Ya el artículo 66.3 *in fine* del Reglamento General de Inspección y el artículo 10.3 del Real Decreto 2631/1985 habían establecido que “la remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias”, la misma norma que ahora se reproduce en el artículo 5.3 del Real Decreto 1930/1998. Resulta obvio que la actuación administrativa consistente en remitir el tanto de culpa a la jurisdicción competente no deja de ser una actuación administrativa que cumple con los requisitos exigidos por el artículo 66.1 a) de la Ley General Tributaria para revitalizar el plazo general de cuatro o cinco años según los casos; el problema radica en si debe entenderse que las sucesivas actuaciones desarrolladas por el órgano jurisdiccional también continúan interrumpiendo el plazo de prescripción con independencia de que llegue a apreciarse o no la existencia de delito, y si, en sentido inverso, una paralización del expediente ante el órgano jurisdiccional superior a cuatro años puede provocar el transcurso del plazo de prescripción. Según la postura que parece generalmente aceptada y que se desprende de los textos reglamentarios, todas las actuaciones desarrolladas por el órgano judicial gozan de eficacia interruptiva en los mismos términos y con los mismos requisitos exigidos por el artículo 66.1 a) de la Ley General Tributaria, lo cual aconsejaría que se previera expresamente esta causa de interrupción de los plazos mediante una norma con rango legal. Si la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la devolución del expediente al órgano administrativo competente para su continuación supondría que éste todavía dispone de un plazo de cuatro años que ha estado permanentemente revitalizándose primero por las actuaciones administrativas y luego por las judiciales como si de un continuo se tratase. Pero recuérdese que la Administración deberá reemprender y resolver el expediente sancionador antes de que se agote el plazo máximo de seis meses cuyo cómputo se había visto suspendido por la remisión del expediente al órgano jurisdiccional; de no ser así, la caducidad del procedimiento determinará la desaparición de los efectos interruptivos sobre el plazo de prescripción que había tenido la iniciación y desarrollo de todo el expediente.

Igualmente, si se opta por esta asimilación de los efectos interruptivos de las actuaciones administrativas y judiciales también resulta clara la solución al segundo de los interrogantes planteados, de tal manera que una paralización de la actuación jurisdiccional superior a cuatro años supondrá la consumación del plazo de prescripción y la imposibilidad ulterior de la Administración tributaria para aplicar la sanción tributaria (esta última conclusión guarda sintonía con la de algunas posturas jurisprudenciales en orden a los efectos que tiene la paralización de las reclamaciones económico-administrativas -extremo absolutamente admitido ya con carácter unánime- y de los recursos jurisdiccionales durante un tiempo superior al plazo de prescripción -conclusión esta última que no se admite con carácter general, pero sí en algunos fallos-. *Vid.* SSTS de 25 de junio de 1987, 9 de mayo de 1988, 7 de noviembre de 1988, 7 de abril de 1989, 9 de mayo de 1990 ó 23 de octubre de 1990)».

2.5. *¿Opera la caducidad con carácter automático o resulta necesario advertir a la Administración sobre su acaecimiento o su inminencia? ¿Debe ser apreciada de oficio por la Administración?*

Es unánime la doctrina cuando señala como propio de la caducidad el actuar con carácter automático debiendo ser apreciada de oficio por la propia Administración, de manera que al igual que acontece con la llamada perención carga (*vgr.* el plazo improrrogable de recurso con el que cuenta un ciudadano), consumado el plazo debe considerarse extinguido el procedimiento con absoluta independencia de que así se haya declarado formalmente. Por lo tanto, el valor que ha de darse a su declaración no es ni mucho menos constitutivo, sino simplemente declarativo, extremo este que casa perfectamente, por un lado, con el régimen civil de la caducidad en el que el tiempo se consume de modo automático, sin necesidad de que se declare formalmente terminado el plazo y, por otro, con el dato irrefutable de que la caducidad es un hecho (paralización) y no un acto jurídico por lo que apreciar la perención es limitarse a la simple constatación de ese hecho jurídico. Por eso se dice que la caducidad se produce *ope legis* y no *ope iudicis*:

«La perención es un mecanismo de efectos extintivos, cuya apreciación se produce de oficio, por el órgano competente para la ordenación del procedimiento o proceso. Naturalmente, las partes y los interesados podrán llamar la atención respecto a la consumición de los plazos de perención establecidos. El órgano administrativo -salvo exigencia acreditada del interés general- o judicial vendrá entonces vinculado por esa solicitud a declarar formalmente la perención, si concurren los requisitos previstos. Este rango de la perención es inapelable. El interés público insisto en el adecuado desarrollo de los procesos exige que su impulso, el incumplimiento de los trámites y la perención sean apreciadas con objetividad». Como indica el Auto del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 1982 (Ar. 1681, SANTOLAYA SÁNCHEZ), «las normas de procedimiento, como normas de derecho público, están bajo la salvaguardia de los Tribunales y fuera del poder dispositivo de las partes. La apreciación de oficio de la perención ya se establecía por nuestro sistema en el siglo XIX, con anterioridad a la introducción del impulso de oficio de los procesos. Concretamente así lo disponía ya la Ley Santamaría de Paredes» (CABALLERO SÁNCHEZ, *R. op. ult. cit.* pág. 191).

Surgen dudas, no obstante, sobre este aspecto especialmente si se compara la solución a la que hemos llegado con el tratamiento que otorga la normativa a la caducidad que puede sufrir en este caso el ciudadano en procedimientos instados por él mismo y paralizados por alguna causa a él directamente imputable, pues en estos casos el ordenamiento exige que la Administración haga un requerimiento al interesado que inició el procedimiento para poder declarar después, si no hay oportuna reacción en tres meses, la terminación de aquél por perención. Tales dudas sin embargo deben ser despejadas pues tal «diferencia de régimen no supone ningún agravio comparativo para las posiciones que la Administración e interesado asumen en el procedimiento, estructuralmente desequilibradas a favor de la primera. La Administración está sujeta por el principio de oficialidad, que le obliga a apreciar la perención en cuanto se produzca, a pesar de resultarle desfavorable. En cambio, cuando ese hecho perjudica a los interesados en el procedimiento, resulta natural

el apercibimiento de perención que permita a éstos rectificar su pasividad» (CABALLERO SÁNCHEZ, *op. cit.* pág. 185).

Coincidimos con la afirmación anterior, pues a pesar de que la caducidad se haya consumado contra el propio interés de la Administración, razones elementales de interés general determinan que los poderes públicos no puedan consentir actuaciones jurídicas realizadas fuera de su plazo de caducidad, pues lo contrario equivaldría alentar la arbitrariedad en el ejercicio de los derechos con menoscabo evidente del principio de seguridad jurídica.

2.6. *¿Tiene la declaración de caducidad del procedimiento sancionador virtualidad constitutiva o declarativa? ¿Qué efectos comportaría el hecho de que en un procedimiento caducado -pero donde la Administración aún no ha procedido a declarar la perención- se resolviese dictando el consiguiente acto administrativo?*

En el caso de procedimientos iniciados a solicitud de los interesados, es claro que la caducidad o perención (que lógicamente operará en este caso en contra del particular) exige necesariamente su declaración formal; declaración formal que además tendrá carácter constitutivo. Un doble razonamiento puede apoyar la solución propugnada. En primer lugar, y por aplicación de los principios *pro actione* y antiformalista, no debe frustrarse la tramitación de un procedimiento o proceso hasta que formalmente declare el órgano competente su terminación. En consecuencia y hasta ese mismo momento, puede el ciudadano, a pesar de haber transcurrido el plazo previsto, remediar su pasividad y evitar con ello la caducidad. En plena concordancia con cuanto acabamos de exponer, el artículo 108.1 del RPREA viene a conceder carácter constitutivo a la declaración de caducidad, al permitir explícitamente al interesado subsanar su inactividad hasta que le es notificado el archivo de actuaciones. Ésta es también la solución a la que debe llegarse en el ámbito general administrativo (art. 92.1 LRJPAC) y en la vía judicial, donde el nuevo artículo 52.2 de la LJCA atinente a la perención por formalización extemporánea de la demanda, consiente que el escrito de demanda se presente hasta el mismo día en que se notifique el auto de perención. Previsión esta novedosa, toda vez que hasta 1998 sólo alguna resolución jurisprudencial aislada consentía que este beneficio se aplicase al trámite de presentación de la demanda.

En segundo término, porque el carácter constitutivo de la declaración de perención puede apoyarse en la previsión normativa de que la Administración valore la incidencia de aquélla en el interés general antes de proceder a dictarla, lo que equivaldría en la práctica a decir que la incidencia del interés general «taparía» la negligencia del particular para que pudiese terminar el procedimiento mediante resolución expresa. En tal sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 1988 (Ar. 2171) llega a señalar que «la perención o caducidad no se produce automáticamente por el transcurso del tiempo sino por el acto que la declara, de manera que si antes de que esa declaración tenga lugar se aportan los documentos ya no puede declararse la caducidad sino que hay que resolver sobre el fondo». Debe, pues, distinguirse entre presupuestos de la perención o estado de perención (inactividad o incumplimiento de un plazo) y declaración de perención (extinción formal del procedimiento).

La Ley 4/1999 de reforma de la LRJPAC ha supuesto un espaldarazo a la tesis que mantenemos, habida cuenta de que el legislador ha reconocido que la obligación de dictar resolución expresa y de notificarla se extiende a todos los procedimientos y que en los casos de prescripción, renuncia, desistimiento, perención y desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia correspondiente, con la única excepción de los supuestos de terminación convencional del procedimiento y de ejercicio de derechos sujetos al régimen de comunicación previa a la Administración. Tal reconocimiento expreso por la Ley 4/1999 resulta plausible, toda vez que con anterioridad a la reforma el artículo 42.1 de la LRJPAC eximía de su obligación de dictar resolución expresa en los casos de prescripción, caducidad, renuncia o desistimiento y pérdida sobrevenida del objeto, significando que, producida automáticamente o *ex lege* la caducidad por el transcurso del tiempo previsto, la Administración quedaba liberada de la carga de declararla.

Precisamente, y desde este punto de vista, debe ser criticada la redacción del artículo 13 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente donde se insiste en que la perención y los otros motivos mencionados eximen a la Administración Tributaria del deber de resolver, añadiendo, no sin cierto «descaro», que «cuando el interesado pida expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a resolver sobre su petición», pues a parte de la incorrecta redacción técnica del precepto se olvida que en los procedimientos iniciados a instancia de parte la caducidad no se produce automáticamente y exige ser declarada con valor constitutivo.

En definitiva, que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado mientras que la prescripción actúa con total automaticidad, sin necesidad de invocación por parte de quien se beneficia de ella, la caducidad exige una declaración formal constitutiva de su acaecimiento, momento hasta el cual el ciudadano podrá remediar su inactividad inicial.

¿Es esta misma solución la que ha de darse en los supuestos de procedimientos iniciados de oficio como el caso precisamente del procedimiento sancionador?

La respuesta a tal interrogante debe ser claramente negativa, pues en los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir actos desfavorables a los interesados rige el criterio de la automaticidad o, lo que es lo mismo, en tal tesitura, la Administración está obligada a apreciar la perención del procedimiento, sin necesidad de requerimiento previo alguno por parte del interesado, sin perjuicio, claro está, de que éste denuncie al órgano competente su producción.

Como bien señala la doctrina (GONZÁLEZ NAVARRO, F. y GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, 2 vol. Civitas, Madrid, 1997, págs. 1.543 y ss.) la perención «tiene carácter constitutivo cuando aquélla se produce por causa imputable al interesado y carácter meramente declarativo cuando tiene lugar por causa imputable a la Administración». En este mismo sentido los Tribunales Superiores de Justicia de las distintas Comunidades Autónomas se están pronunciando claramente

a favor del carácter automático de la última forma de perención citada (una recopilación abundante puede consultarse en SALA SÁNCHEZ, P. coord., SALA ATIENZA, P. y otros, *Comentarios a la reforma del procedimiento administrativo (análisis de la Ley 4/1999)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 203 y 204).

Y por eso mismo también debe criticarse la «generosidad» con la que se emplea el nuevo artículo 44 de la LRJPAC reformado por la Ley 4/1999, conforme a la cual, en los procedimientos iniciados de oficio el cumplimiento del plazo máximo de tramitación no exime a la Administración del cumplimiento de la obligación legal de resolver; porque en realidad esta mención sólo resulta predicable de los procedimientos susceptibles de producir efectos favorables a los interesados (que por otra parte son los menos y a los que se aplica el régimen del silencio administrativo negativo, v.g. procedimientos de contratación, para la adjudicación de una concesión o para el otorgamiento de un premio, etc.), toda vez que en los procedimientos susceptibles de producir actos desfavorables o de gravamen al ciudadano, de lo que no se exime a la Administración es de la obligación de dictar resolución expresa (no de resolver en general), la cual tendrá su contenido predeterminado: declarar producida la perención.

Por lo tanto conviene tener claro que si la Administración, por cualquier razón, no hubiese procedido a la declaración de caducidad ello no es óbice a que la perención despliegue sus efectos desde el mismo momento en que venció el plazo, de manera que en «estado de caducidad no declarada por la Administración» ésta nada puede ya hacer y si resolviese e impulsase el procedimiento, su actuación devendría nula en virtud del artículo 62.1 de la LRJPAC o cuando menos la resolución final tendría vetada por la producción de efectos desfavorables para el particular.

En definitiva, la caducidad es un efecto de la inactividad que resulta insubsanable para la Administración en los procedimientos iniciados de oficio susceptibles de producir consecuencias desfavorables para los interesados, mientras que en el caso de procedimientos iniciados a instancia de parte, la caducidad como consecuencia extintiva también resulta aplicable, aún cuando la inactividad resulte subsanable hasta tanto la Administración no la declara, pudiendo también ser superable a través de la técnica de la preclusión.

2.7. ¿Cómo debe computarse el plazo de seis meses previsto para la caducidad del procedimiento sancionador?

La Ley 4/1999 por la que se reforma la LRJPAC ha de ser bien recibida, por cuanto que introduce mejoras muy sustanciales en sus artículos 42 y 44 sobre las que no podemos ahora detenernos, estableciendo de paso un techo máximo de seis meses para todos los procedimientos que sólo puede ser ampliado por Ley o por norma comunitaria europea, disponiéndose supletoriamente que para aquellos casos en que no exista una determinación expresa al respecto, se mantiene el plazo trimestral.

Sin embargo, la novedad fundamental o de mayor importancia es quizá la de retrasar el *dies ad quem* a efectos de la duración de los procedimientos hasta el día de la notificación al interesado de la resolución final. Por su parte, el artículo 42.3 de la LRJPAC fija el *dies a quo* de los procedimientos abiertos de oficio en la fecha del acuerdo de iniciación. La Ley general administrativa es pues extremadamente clara en cuanto al cómputo de la perención o caducidad: el día de inicio del cómputo es aquel en el que se acuerda precisamente su iniciación, mientras que el día final se corresponde con aquel en el que el ciudadano recibe la notificación donde se recoge el acto administrativo final en el que la Administración plasma el resultado mismo del procedimiento y su decisión final al respecto.

Tal solución legal ha de ser calurosamente acogida, toda vez que la reforma ha operado teniendo en cuenta la perspectiva garantista del ciudadano enervándose así la posibilidad de antedatar las resoluciones que podían articularse como una corruptela administrativa con el fin de soslayar el vencimiento del plazo máximo establecido para resolver. De esta manera, la LRJPAC prescinde a efectos del cómputo de la perención del día en el que la autoridad competente firma la resolución del expediente sancionador en cuestión, tomando como relevante aquel otro en que efectivamente recibe en su domicilio la comunicación en regla del escrito. Tal día, por tanto, es el relevante no sólo a efectos del posible recurso, sino también para comprobar si se ha superado el plazo máximo de tramitación a efectos de la posible caducidad. Ello obliga a la Administración a extremar su celo y diligencia en el impulso de cuantos trámites sean necesarios para que la notificación llegue tempestivamente al ciudadano lo que significa que el impulso de esos trámites ha de ser lo suficientemente enérgico como para reservar un margen de tiempo suficiente con el que proceder luego a la práctica de la notificación final. Pero como ello puede constituir a su vez un nada desdeñable estímulo a la resistencia notificadora por parte de los ciudadanos, tal peligro se ha querido conjugar legalmente mediante la previsión introducida por el artículo 58.4 de la LRJPAC, según el cual tanto la notificación de, al menos, el texto íntegro de la resolución como el intento de notificación debidamente acreditado permiten dar por cumplida la obligación de resolver y notificar dentro del plazo máximo de duración del procedimiento (aunque sólo sea a esos efectos y no a los de iniciar, por ejemplo, el cómputo de los plazos de recurso).

Hasta aquí todo perfecto si no fuera porque el Real Decreto 1930/1998 adopta una solución bien distinta: como *dies a quo* toma la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador y como *dies ad quem* no el de la notificación al contribuyente, sino aquel en que la resolución se dicta, con independencia de cuál sea el momento concreto de la notificación. Así se desprende del artículo 36.1 del referido Reglamento por el que se desarrolla el régimen y el procedimiento sancionador tributario:

«1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses *a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador*. Dicho plazo se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión

del procedimiento a que se refiere el artículo 5 de este Real Decreto. *Transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada*, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondientes sanción».

Tal solución merece un severo juicio, no sólo porque se aparta de la regulación común que es mucho más razonable perpetuando así las atávicas diferencias jurídicas entre el ciudadano y el contribuyente, sino porque sobre la inconveniencia de dicha solución ya había advertido expresamente el Consejo de Estado. En tal sentido merece la pena reproducir las consideraciones doctrinales (AA.VV., *Estatuto del Contribuyente. La Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Manual Práctico*. Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 222) que sobre este extremo se habían vertido, antes incluso de la aprobación del referido Reglamento sancionador:

«... entendemos que el semestre establecido por el artículo 34.3 de la LDGC para las actuaciones sancionadoras debe entenderse de caducidad. Consecuentemente, es ininterrumpido en su cómputo e improrrogable, como se infiere del adjetivo “máximo” que se le adjudica en la letra de la norma, debiendo aplicarse de forma automática, aunque pudiera haber la suspensión del mismo (en derecho administrativo sancionador esto se prevé en el RD 1398/1993, arts. 20. 6 en relación con los arts. 5 y 7 del mismo cuerpo normativo). En lo anterior de ninguna manera influirá ni lo voluminoso o complejo del expediente o de los problemas que en esos casos se susciten (TSJ Cataluña 25-1-93).

Para dicho cómputo no debe tenerse en cuenta el momento en que se dé por notificado el contribuyente, pues dado que la Administración va a iniciar actuaciones previas al trámite de comparecencia de éste (nos referimos a la confección del legajo de material del procedimiento de comprobación e investigación que va a usarse en el sancionador) dichas actuaciones deben entenderse ya inmersas en un procedimiento cuyo plazo ha comenzado a correr; otra idea que no fuera la anterior, invitaría a legitimar actuaciones administrativas llevadas a cabo sin una finalidad pública cierta, lo que en principio no exigiría un juicio de rigor o veda, sino sólo en cuanto que, no podrán sujetarse a disciplina alguna de procedimiento, con la consecuencia de la merma de los derechos y garantías y la dificultad de control de las posibles desviaciones de poder.

Lo dicho supone que, desde que se emite por el órgano competente el acto de inicio del procedimiento (comunicación que tiene como destinatario al contribuyente o a su representante) hasta que se produzca la resolución sancionadora, el lapso de tiempo transcurrido no puede ser superior a seis meses, contados de fecha a fecha. Dicha interpretación coincide con la que hizo en un supuesto similar (y en sintonía con lo fijado en el art. 20.6 del RD 1398/1993) el Consejo de Estado sobre el proyecto de Decreto por el que se aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración Pública de la Comunidad de Madrid:

“Tratándose de la duración de unas actividades iniciadas y dirigidas de oficio, ese plazo máximo ha de computarse, no desde la fecha en que la iniciación se notifique al interesado (...) sino a partir de la fecha de iniciación”.

Ello significa que en una situación de transcurso de los seis meses, sin resolución sancionadora implicaría entender caducada la potestad de la Administración tributaria a calificar como infractor a un contribuyente y asociarle la correspondiente consecuencia sancionadora. Ello, aunque existiera un reconocimiento sobre algún extremo, de culpabilidad, dado que tal precedente sólo adquiere relevancia plasmado en resolución y nunca por el mero trámite que supone su aparición en la documentación del expediente».

2.8. ¿Existe algún plazo especial de caducidad, además del general de seis meses, que delimite las posibilidades de iniciación del procedimiento sancionador tributario?

En el ámbito administrativo general la perención del procedimiento sancionador puede producirse de una segunda manera tal y como señala el artículo 6.2 del Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (RD 1398/1993). De esta forma la Administración dispone de un plazo de dos meses para notificar al imputado la iniciación del procedimiento sancionador dirigido contra él. De manera que, de no hacerse así, “se procederá al archivo de las actuaciones, notificándose al imputado, sin perjuicio de las responsabilidades en que se hubiera podido incurrir». El que la propia normativa no atribuya a la conculcación de tal plazo temporal la denominación expresa de perención no exime a tal supuesto como un caso claro de caducidad, por lo que si transcurre tal plazo bimensual el efecto inmediato es que se tiene por terminado el procedimiento en su mismo inicio.

¿Pasa algo parecido en el procedimiento sancionador tributario?

De entrada podría parecer que no, habida cuenta de que circunscribir el perímetro de cuatro años a que alude la Ley General Tributaria para imponer sanciones podría significar un desdoro y una contravención legal si por vía reglamentaria se introdujese una previsión análoga a la que se contempla en el procedimiento sancionador administrativo general.

Sin embargo, si se observa con atención ha de llegarse a una solución contraria, pues una cosa es la existencia de un plazo amplio de prescripción de la acción tendente a la persecución de los ilícitos tributarios y otra bien distinta acotar un plazo en el que una vez obran en la Administración los datos relevantes en orden a la apertura del oportuno procedimiento sancionador éste tenga lugar; pues de lo contrario no sólo se habría interrumpido el cómputo de la prescripción de la infracción con las actuaciones administrativas tendentes al descubrimiento de la posible deuda tributaria -con el consiguiente alargamiento del plazo de prescripción final de la infracción que habría de contarse de nuevo-, sino que se dejaría en manos de la Administración una libertad omnímoda de iniciar o no el procedimiento sancionador modulando con ello ulteriores interrupciones de la prescripción, alterando de paso a voluntad los efectos de inmediatez y disuasión que deben presi-

dir la persecución de toda infracción y la imposición de la sanción oportuna como respuesta a la comisión del ilícito tributario.

En tal sentido, es oportuna y correcta la previsión contenida en la disposición final 1.^a del Real Decreto 1930/1998 por el que se modifica parcialmente el Reglamento General de la Inspección de los Tributos y que en su nueva redacción del artículo 49.2. *in fine* señala:

«A estos efectos, y si transcurridos los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 60 de este Reglamento, en relación con las actas de conformidad, y en el apartado 4 del mismo, respecto de las actas de disconformidad, no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos».

Plazo que en los supuestos contemplados por el Reglamento son en ambos casos de un mes (no de treinta días hábiles con todo lo que ello comporta):

«2. Cuando se trate de actas de conformidad, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de ésta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector-Jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente administrativo a que se refiere el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.

En este último supuesto, el resultado de las actuaciones complementarias se documentará en acta, la cual se tramitará con arreglo a su naturaleza.

4. Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector-Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones. Asimismo, dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector-Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el cómputo del plazo para resolver. Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda; en otro caso, se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado por un plazo de quince días, resolviendo el Inspector-Jefe dentro del mes siguiente».

Éste es el efecto fundamental que se deriva del transcurso del meditado plazo, incluso aunque pueda discreparse de la naturaleza concreta que el mismo representa. En tal sentido resultan interesantes las consideraciones que FALCON Y TELLA realiza sobre este tema, inclinándose por no considerar tal lapso temporal como plazo de caducidad, sino más bien como alusivo a la firmeza del acto que su transcurso produce:

«... hemos de hacer referencia al desarrollo reglamentario de la separación de procedimientos, que constituye el núcleo de la nueva regulación y que ha llevado a dar nueva redacción al artículo 49.2 j) del RGIT, al objeto de impedir la iniciación del procedimiento sancionador una vez transcurrido el plazo de un mes (a contar desde el acta, si es de conformidad, o desde la finalización del plazo para alegaciones) en que el Inspector Jefe ha de dictar la liquidación. A primera vista podía pensarse que se trata de una suerte de plazo de caducidad, pero a mi juicio la medida se explica mejor como una consecuencia de la firmeza de los actos administrativos. En este sentido hay que entender que el transcurso del plazo de un mes, con independencia de que haya liquidado o no, implica una decisión presunta de no sancionar, que ha de considerarse firme, y que por tanto sólo puede revisarse a través de los procedimientos especiales de los artículos 153 ó 154 de la Ley General Tributaria, como expresamente dispone el citado artículo 49.2 j) del RGIT, en su nueva redacción. En apoyo de esta interpretación hay que tener en cuenta que la caducidad del procedimiento es un modo de terminación de procedimientos ya iniciados, y que dicha caducidad no impide la apertura de un nuevo procedimiento siempre que no se haya consumado la prescripción, que no se considera interrumpida por el procedimiento caducado. En el caso que nos ocupa no se trata, sin embargo, de la terminación de procedimiento alguno, sino de la imposibilidad de iniciarlo, lo que sólo se explica si partimos de la existencia de un acto administrativo presunto declarativo de la inexistencia de infracción. Téngase en cuenta, además, que en realidad esto ya era más o menos así en el sistema tradicional de procedimiento único, liquidatorio y sancionador, pues es claro que también con anterioridad al Real Decreto 1930/1998 una liquidación sin sanciones una vez adquirida firmeza, impedía sancionar, o más precisamente suponía una declaración administrativa de la inexistencia de responsabilidad, en principio inmodificable sin seguir los procedimientos especiales de revisión de oficio. De lo que se trata, por tanto, es de evitar que la separación de procedimientos operada por la Ley 1/1998 perjudique a los contribuyentes, prolongando el plazo durante el que está abierta la posibilidad de sancionar. Esto último habría resultado inadmisibles, pues hay que decir, con total claridad, que la separación de procedimientos tal como se ha instrumentado en la Ley 17/1998 y en el Real Decreto 1930/1998 -sin garantizar una paralela separación orgánica ni la incomunicación de datos entre un procedimiento y otro, que era lo decisivo-, no ha servido realmente para nada, a no ser para añadir complejidad burocrática que a nadie puede beneficiar; y en estas circunstancias hubiera sido el colmo que la única consecuencia práctica de la nueva regulación fuera la prolongación del plazo para sancionar. Al menos esto último se ha evitado. Pero, en todo caso, la actual regulación de la separación de procedimientos, tal como se ha concretado, recuerda la técnica de las leyes de acompañamiento y, al igual que éstas, no puede engañar a nadie, pues ningún sentido tiene un procedimiento sancionador separado si automáticamente se incorporan al mismo los datos del procedi-

miento liquidatorio, incluidos los aportados por el propio sujeto infractor, respecto a los que el artículo 29.3 del nuevo Decreto no contiene salvedad alguna. No se trata, sin embargo, de una mera cuestión de técnica legislativa, sino de un derecho fundamental (véase editorial del núm. 12/97) cuya observancia resulta imprescindible cualesquiera que sean los términos de la norma. Pero hubiera sido una buena ocasión para reconocerlo así expresamente; es decir, para ajustar la regulación del procedimiento sancionador tributario a las previsiones constitucionales» («La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida» *Quincena Fiscal*, 1998, pág. 8).

Transcurridos por lo tanto esos plazos el procedimiento sancionador ya no puede iniciarse de tal manera que se produce en el ámbito sancionador tributario un efecto análogo al existente en el sancionador administrativo general y por lo tanto al igual que en este se produce un verdadero «cóctel» de plazos donde habrá de investigarse en primer lugar la duración máxima del procedimiento, en segundo término sumar los períodos en los que el contribuyente haya conseguido paralizar el procedimiento para luego, en tercer lugar, sumar los períodos de suspensión de la tramitación, comprobando finalmente que la incoación se produjo también con respeto al lapso temporal fijado para el inicio de las actuaciones. Con tal cantidad de variables y parámetros no resultaría extraño que ni la propia Administración fuese en muchos casos capaz de determinar y de apreciar de oficio si el procedimiento sancionador se ha visto afectado por la caducidad o no, lo que exige sumo cuidado al asesor fiscal en su ayuda al contribuyente objeto del procedimiento sancionador.

3. La prescripción.

3.1. ¿Interrumpe la prescripción de la acción para imponer la sanción la actividad administrativa que se materializa en actos posteriormente declarados nulos por los Tribunales?

La letra c) del artículo 64 de la Ley General Tributaria establece que la acción para imponer sanciones, es decir, la responsabilidad derivada de la infracción, prescribe a los cuatro años, precisando el artículo 65 que dicho plazo debe contarse desde el mismo momento en que se cometió la infracción. En el sentir del TEAC, la nulidad radical de un acto administrativo no hace desaparecer la actividad administrativa ni su virtualidad interruptiva, siempre que de tal actividad tuviera conocimiento formal el sujeto pasivo (Res. 30 de abril de 1970, Ar. 1971, núm. 4448). A análoga solución ha llegado incluso algún pronunciamiento jurisprudencial (STS 18 de junio de 1976, Ar. 2877). En cambio, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 28 de febrero de 1986 (en RGD 1986) y la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 1988 comparten la idea de que el acto anulado no interrumpe la prescripción.

Las causas de interrupción de la prescripción de las infracciones tributarias son, a tenor del artículo 66, las mismas que operan en relación con la prescripción de la obligación tributaria, aun-

que la doctrina entiende que por aplicación de los principios penales (que como sabemos son comunes a las infracciones criminalizadas y puramente administrativas) debe excluirse la posibilidad de interrupción por actos propios del transgresor.

Como quiera que la interrupción de la prescripción en el ámbito sancionador tributario deventrará en la mayoría de las ocasiones como consecuencia de la correspondiente liquidación practicada por la Administración, sobre la que luego se apoyarán los subsiguientes trámites sancionadores, hemos de preguntarnos cuál es la solución que a este problema otorga la jurisprudencia; jurisprudencia que, por cierto, niega que la prescripción de las infracciones pueda considerarse autónoma respecto a la prescripción de la obligación misma, siendo como es que tras la separación entre el procedimiento liquidatorio y el sancionador operado por la Ley 1/1998, no repugna la idea de que la prescripción de las infracciones se hubiese podido consumir mientras que la referida a la obligación se hubiese interrumpido a través, por ejemplo de la pertinente declaración complementaria, al ser esta solución más coherente con los principios penales que excluyen, insistimos, la posibilidad de que la prescripción sancionadora se interrumpa por actos propios del transgresor. Habrá que estar pues atentos a los cambios que en este orden de cosas pueda alumbrar la jurisprudencia.

Y lo cierto y verdad es que hasta el momento, el criterio predominante es el de que las liquidaciones no pierden su eficacia interruptiva aunque posteriormente sean anuladas de oficio o mediante recurso [en este sentido, entre otras, las SSTs de 16 de octubre de 1989 (RJ 1989/7555) y 6 de mayo de 1995 (RJ 1995/3666), así como las Resoluciones del TEAC de 9 de marzo de 1993 (JT 1993/511), 26 de mayo de 1993 (RJ 1993/913) y 6 de marzo de 1996 (JT 1996/373)], salvo en el caso de liquidaciones que adolecen de graves vicios determinantes de nulidad absoluta radical o de pleno Derecho que acarreen la ineficacia intrínseca del acto y por lo tanto la privación de todo efecto desde su inicio, incluido el atinente a la interrupción de la prescripción, así como la ineficacia inmediata, *ipso iure*, con carácter general o *erga omnes*, así como la imposibilidad de sanar por confirmación o prescripción el acto nulo. Tal sería el caso de las llamadas liquidaciones inexistentes por falta de firma.

Pero tal criterio jurisprudencial, como se habrá ya advertido, plantea un grave problema, pues, como se sabe, la nulidad absoluta no es la regla sino la excepción tanto en el Derecho Administrativo en general como en el Derecho Tributario en particular (art. 153 LGT), lo que equivale en la práctica a señalar que en la inmensa mayoría de los casos una actuación administrativa irregular y posteriormente declarada como tal por el Tribunal Económico Administrativo o por los Tribunales de Justicia podría convalidarse posteriormente sin más, sanando el defecto con absoluta independencia del tiempo transcurrido desde el momento mismo en el que la prescripción de la infracción o del tributo hubiera comenzado a correr y siempre que las actuaciones tendentes a sanar tales defectos no se paralizasen durante más de seis meses, pues ya sabemos que en tales casos se entiende no interrumpida válidamente la prescripción.

La doctrina, especialmente el profesor FALCÓN, sin embargo ha reaccionado enérgicamente ante este estado de cosas poniendo de manifiesto la incoherencia jurídica, social y económica que tal criterio introduce, negando virtualidad interruptiva a los actos administrativos posterior-

mente anulados, en la medida en que no ha existido una actuación correcta de la Administración en orden al ejercicio adecuado de las potestades que el Ordenamiento jurídico le reserva. Por tanto, cuando la reclamación se resuelve, habrá que distinguir según que mantenga la validez del acto impugnado o proceda a anular el mismo. En el primer caso tanto el acto impugnado como la resolución desestimatoria habrán interrumpido la prescripción, ya que al mantener la validez del acto impugnado se ha reafirmado el derecho del acreedor. En el segundo, en cambio, no cabe atribuir eficacia interruptiva ni a la liquidación anulada ni al acuerdo anulatorio, en la medida en que este último no hace sino confirmar que no ha existido una actuación válida del acreedor tendente a la exigencia de su derecho.

Desde esta perspectiva cabe observar una cierta evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que en sus sentencias más recientes acentúa las garantías del particular, afirmando que no basta que haya tenido conocimiento del acto administrativo sino que, para que interrumpa la prescripción, es preciso que el mismo se haya notificado con todos los requisitos (STS de 11 de octubre de 1996). Y si de acuerdo con este criterio, cualquier defecto formal de la notificación del acto implica que el mismo carezca de eficacia interruptiva, no parece que la existencia de un defecto sustantivo o de fondo determinante de la anulación del acto pueda obviarse a efectos de prescripción, como venían haciendo sentencias anteriores. Es por ello que si el acto notificado defectuosamente carece de eficacia interruptiva (y en este sentido se equipara al acto nulo) aunque el particular haya tenido conocimiento del mismo, con mayor razón ha de negarse eficacia interruptiva al acto que adolece de un vicio sustantivo (y no meramente formal en la notificación determinante de su anulación).

3.2. ¿Puede reactivarse la prescripción interrumpida si el procedimiento sancionador sufriera alguna paralización?

En el derecho administrativo sancionador general, al contrario de lo que ocurre en el procedimiento sancionador tributario, se alude expresamente a esta cuestión por lo que no cabe duda que tal reactivación se produce, entendiéndose que hay estancamiento del procedimiento cuando éste se detiene durante un mes por causa no imputable al presunto responsable.

En tal sentido se pronuncia el artículo 132. 2. y 3. de la LRJPAC señalando que:

«2. El plazo de prescripción de las infracciones comenzará a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido.

Interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, reanudándose el plazo de prescripción si el expediente sancionador estuviera paralizado durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable.

3. 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.

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.»

Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1987 (Ar. 7894), siempre que no resulte imputable al afectado por el procedimiento sancionador, la paralización hace correr de nuevo el tiempo de la prescripción, resultando «inocuo el motivo determinante de que el expediente quedara en reposo durante dos meses». Esta Sentencia se apoya en la interpretación del artículo 114 del CP por la jurisprudencia penal anterior (SSTS 29 de abril de 1964, Ar. 2327 y 22 de mayo de 1968, Ar. 2581).

La previsión contenida en la LRJPAC resulta beneficiosa para el ciudadano aunque presenta el problema de la dificultad de su conocimiento fehaciente, toda vez que la Administración no dará prueba alguna de que ese lapso temporal se ha rebasado y que no resulta factible argumentar que la referida Ley se refiera a la ausencia de notificación alguna durante ese mes acerca del impulso de los trámites. El resultado, pues, es que en el ámbito administrativo general la paralización puede ser perfectamente interna y pasar inadvertida. El único recurso que le queda al ciudadano es estar muy atento a la tramitación del propio procedimiento sancionador y a la notificación de las diversas fases que se abren.

La puesta de manifiesto de esos trámites -o, por mejor decir, su falta- puede permitir a los ciudadanos saber si la prescripción se ha reanudado o no (aunque ello, como señala el profesor PARADA VÁZQUEZ, pueda ser sólo evidente con la vista del expediente o con el traslado del mismo para formalizar el escrito de demanda dentro del proceso contencioso-administrativo). El Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (RD 1398/1993) prevé diversas notificaciones [acuerdo de iniciación del procedimiento y de la apertura de un plazo de quince días para alegaciones *ex art.* 13.2); de la alteración de los datos aportado en el acuerdo de iniciación a consecuencia de las actuaciones de oficio desarrolladas (*art.* 16.3); de la apertura del trámite de prueba si se ve necesario (*art.* 17.2); de la propuesta de resolución (*art.* 19.1); del acuerdo del órgano competente para resolver sobre la realización de actuaciones complementarias (*art.* 20.1) y de la resolución final (*art.* 20.5)].

Queda sin embargo oscura la cuestión atinente a si la referida prescripción a partir del mes de detenimiento procedimental se reinicia o, por el contrario, se completa. O, dicho de otra forma, si la actividad procedimental desarrollada interrumpe o suspende el plazo de prescripción. Parece claro que el verbo reanudar aboga claramente por la suspensión del término, por lo que el plazo prescriptorio no habría de contarse de nuevo desde el principio, bastando completar el tiempo restante de prescripción que podría así consumarse en dos o más tramos en atención al número de paralizaciones que pudieran producirse, no resultando extraño por ello que tras la detención por un mes del procedimiento fuese posible que la prescripción quedase consumada en pocas semanas.

En el ámbito tributario no se recoge, sin embargo, una previsión como la contenida en la LRJPAC y el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998 se limita a señalar:

«1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador. Dicho plazo se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 5 de este Real Decreto. Transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción».

La solución, pasa, por tanto, por determinar si resulta aplicable o no subsidiariamente esta previsión del Derecho Administrativo sancionador general al Ordenamiento Tributario en particular. La respuesta, como ya hemos dejado claro con anterioridad, no puede ser más que afirmativa.

3.3. ¿Interrumpe el plazo de prescripción de la acción para imponer las sanciones tributarias los actos desarrollados por la Administración para comprobar y liquidar la deuda tributaria?

Desde luego, mientras el mismo procedimiento de regularización de la situación del contribuyente conducía a la práctica de las correspondientes liquidaciones y a la imposición de sanciones, no era difícil sostener que la actuación administrativa conducente a hacer avanzar el procedimiento de liquidación operaba como causa de interrupción de los dos plazos de prescripción contenidos en el artículo 66 a) de la Ley General Tributaria. Ahora bien, no es seguro que esto ya sea así tras la reforma operada por la LDGC y el Real Decreto 1930/1998:

«Con un formalismo riguroso podría decirse que aquel principio jurisprudencial de independencia procedimental conduce a que sólo los actos que funcionalmente se insertan en el procedimiento sancionador pueden interrumpir el plazo de prescripción de las sanciones tributarias, con lo que el transcurso de éste continuaría intacto mientras se desarrolla el procedimiento de liquidación; pero también pueden encontrarse serias objeciones a esta solución. En primer lugar porque, a pesar de la diversidad esencial entre los componentes de la deuda comprendidos en la liquidación -cuota, recargos e intereses de demora- y la sanción tributaria, lo cierto es que la presunta comisión de una infracción no puede ser detectada sino en el curso de previas actuaciones de comprobación e investigación, de ahí que el Real Decreto 1930/1998 haya establecido una conexión causal y temporal entre el desarrollo de éstas y la apertura de un eventual procedimiento sancionador (que no es simul-

tánea sino posterior a la iniciación del procedimiento de liquidación), por lo que mientras la Administración comprueba no puede decirse que exista esa inactividad administrativa que provoca el transcurso de los plazos de prescripción por latencia de las situaciones jurídicas. Piénsese, además, que podrían darse supuestos en los que la Administración inicia actuaciones de comprobación antes de que se consumen los plazos de prescripción para liquidar y para sancionar, pero, dado que la Ley 1/1998 otorga al procedimiento de inspección una duración máxima de un año (ampliable), cuando se extiende el acta y se pretende proceder a la apertura del procedimiento sancionador habrá transcurrido el plazo de cuatro años para la imposición de sanciones que -de mantenerse la primera solución- no se habría interrumpido por todas las actuaciones previas de comprobación, ya que funcionalmente no son conducentes a la imposición de la sanción» (CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO Y JUAN LOZANO «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario», II, *Quincena Fiscal*, 1998, pág. 18).