

**SANTIAGO GARCÍA IZQUIERDO***Licenciado en Derecho*  
*Profesor del CEF***Extracto:**

**ANALIZA** el autor el nuevo procedimiento sancionador tributario establecido por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, haciendo un estudio sistemático, artículo por artículo, del procedimiento para la imposición de sanciones y de la suspensión de la ejecución de sanciones, destacando en particular aquellos aspectos del Reglamento que pudieran ser más conflictivos por adolecer de vicios que, en algún caso, incluso llegan a ser de legalidad, determinantes de su nulidad absoluta o de pleno derecho.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. Órganos competentes para la imposición de sanciones.
- III. Desarrollo del procedimiento sancionador tributario.
  1. Separación de procedimientos liquidador y sancionador.
  2. Iniciación del procedimiento.
  3. Representación.
  4. Instrucción del procedimiento.
  5. Audiencia de los interesados.
  6. Tramitación abreviada del procedimiento.
  7. Terminación del procedimiento.
  8. Plazo para resolver.
- IV. Suspensión de la ejecución de sanciones.
  1. La ejecutividad de las sanciones tributarias y su adecuación a los principios constitucionales de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva y a los principios sancionadores de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.
  2. Una cuestión conexas de derecho transitorio: la cancelación y retirada o reducción de las garantías prestadas.
  3. Mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción acordada en vía administrativa.

## I. INTRODUCCIÓN

El Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (en adelante RST), ha venido a regular el nuevo procedimiento para la imposición de sanciones tributarias así como la suspensión de la ejecución de sanciones en sus Capítulos V y VI, respectivamente, en ejecución de lo dispuesto en los artículos 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en lo sucesivo LDGC).

Con la nueva norma culmina el proceso de separación de procedimientos liquidador y sancionador, que con anterioridad a la LDGC se yuxtaponían en único procedimiento a pesar de cumplir distintas funciones: fijar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, esto es, calificar y cuantificar los elementos que integran el hecho imponible para llegar a determinar una cuota tributaria, el primero, y determinar la existencia de una conducta infractora dando respuesta al ilícito tributario, el segundo; así como regirse por principios diversos: piénsese en el deber coactivo de colaborar propio del procedimiento liquidador y su antagónico derecho a no declarar contra sí mismo, propio del procedimiento sancionador.

Cierto que tal solapamiento no se daba tratándose de actuaciones comprobatorias propias de los órganos de gestión realizadas al amparo del artículo 123 de la Ley General Tributaria (LGT), ni cuando se imponían sanciones pecuniarias consistentes en «multas fijas» propias de infracciones simples o sanciones no pecuniarias (*vid.* arts. 81.2 LGT y 59.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos -desde ahora RGIT-, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), pero sí se producía cuando se incoaban procedimientos en los que se imponían «multas pecuniarias porcentuales» derivadas de la comisión de infracciones tributarias graves (*vid.* art. 49.2 RGIT), supuestos en los que la sanción se subsumía en el procedimiento inspector-liquidador. Ahora, con la nueva regulación de la LDGC y su reglamento desarrollador, se ha generalizado la separación entre el procedimiento tributario de liquidación y el sancionador con independencia del órgano -sea gestor o inspector- que instruya y resuelva el procedimiento, y de la sanción a imponer -ya consista en multa fija o proporcional o sanción no pecuniaria-.

## II. ÓRGANOS COMPETENTES PARA LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES

Dedica el RST la Sección 1.<sup>a</sup> del Capítulo V a determinar cuáles son los órganos competentes para acordar e imponer las sanciones tributarias, distinguiendo entre la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones simples (art. 25), la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones graves (art. 26) y la imposición de sanciones no pecuniarias (art. 27).

El primero de los citados artículos se limita a atribuir la competencia en la esfera central a los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y a los Directores de Departamento de la AEAT, y en la esfera territorial o periférica a los Delegados especiales y Delegados de la Agencia, Administradores y Administradores de Aduanas e Impuestos Especiales de la misma y los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda. En el ámbito de las Haciendas territoriales la competencia para la imposición de estas sanciones corresponde a quienes ejerzan funciones análogas a los órganos antes mencionados.

Tampoco merece especial consideración el artículo 26 RST, que se limita a señalar como órganos competentes para la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones graves a «...los que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos...», esto es, los Inspectores-Jefes conforme a lo dispuesto en el artículo 60 RGIT y apartado doce.2 de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, en la redacción dada por la Resolución de la misma Agencia de 27 de octubre de 1998.

Por su parte, el artículo 27 RST se refiere a los órganos competentes para la imposición de sanciones no pecuniarias y de entre ellos cabe hacer una especial referencia al apartado b) por la problemática que plantea. Este apartado atribuye la competencia para imponer sanciones no pecuniarias (pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, entre otras) al Ministro de Economía y Hacienda o el órgano en quien «delegue».

Ahora bien, el artículo 127.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), parece que no permite efectuar tal delegación. Dispone, en efecto, el citado artículo que: «El ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida por disposición legal o reglamentaria, sin que pueda delegarse en órgano distinto».

Cierto que el artículo 27.1 b) RST no hace sino transcribir lo dispuesto en el artículo 81.1 b) LGT en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Es pues, una ley formal y posterior a la LRJPAC la que permite originariamente tal delegación por lo que, en principio, no parece que exista obstáculo legal alguno para ejercer la delegación prevista en el citado artículo 27.1 b) RST.

Sin embargo, no debe olvidarse que la LRJPAC es una ley cabecera de grupo en lo que atañe a la potestad sancionadora y que su Título IX, en el que se encuadra el citado artículo 127.2, se inspira directamente en los preceptos constitucionales sobre la materia. Sus principios -dice expresamente el apartado 14 de su Exposición de Motivos- «han sido extraídos del texto constitucional... y la Constitución, en su artículo 25 trata conjuntamente los ilícitos penales y administrativos, poniendo de manifiesto la voluntad de que ambos se sujeten a principios de básica identidad...».

En consecuencia, no parece una posición extrema, ni por supuesto una cuestión baladí, sostener la aplicación prevalente de la LRJPAC sobre la LGT y el RST, lo que determinaría cuando menos la anulabilidad <sup>1</sup> (art. 63 LRJPAC) del acto que impusiera la sanción por delegación al adolecer de un vicio de incompetencia, siquiera tuviera que suspenderse el curso de los autos, una vez concluido el procedimiento y dentro del plazo para dictar sentencia, y plantearse una cuestión de inconstitucionalidad <sup>2</sup> por el Juez o Tribunal competente (arts. 163 CE y 35 LOTC, Ley 3/1979, Orgánica del Tribunal Constitucional).

Sentado lo anterior, quedaría por determinar la cuestión de la aplicabilidad o no de la disposición adicional quinta de la LRJPAC al ámbito material o sustantivo de la potestad sancionadora tributaria, cuestión esta sobre la que volveremos después, bastando ahora con adelantar una respuesta claramente negativa.

Por supuesto, tampoco cabría la «delegación de firma», proscrita en las resoluciones de carácter sancionador según el artículo 16.4 LRJPAC como técnica de traslación de la competencia. Quizá bastaría para solucionar el tema con acudir a la técnica de la desconcentración, como hace el artículo 10.3 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 (en lo sucesivo REPEPOS), pero ello supondría, naturalmente, no sólo trasladar el ejercicio de las competencias sancionadoras a otro órgano -como sucede con la delegación- sino también su titularidad.

---

<sup>1</sup> Las Sentencias del TSJ de Galicia de 15 y 22 de enero de 1998 entienden que las prohibiciones de delegación afectan incluso a la competencia para resolver recursos administrativos contra sanciones y que en tal caso de vulneración de la regla se está ante la nulidad del artículo 62.1 b) de la Ley 30/1992.

<sup>2</sup> Aunque en relación con otra cuestión, pero que guarda íntima conexión con la aquí tratada y se inspira en análogos fundamentos constitucionales -la suspensión de la ejecución de sanciones-, no falta alguna Sentencia como la del TSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de octubre de 1997, que, sin ni siquiera plantear la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, decide aplicar directamente el artículo 24.1 CE, obviando el tenor literal del artículo 81.3 LGT en su redacción anterior a la LDGC.

### III. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

#### 1. Separación de procedimientos liquidador y sancionador.

Del desarrollo del procedimiento sancionador tributario se ocupan los artículos 28 a 36 RST, distinguiendo entre una tramitación ordinaria y una tramitación abreviada del procedimiento.

Comienza el artículo 28 del Reglamento imponiendo -en idénticos términos que el artículo 34.1 LDGC- la separación del procedimiento sancionador del de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará, en todo caso, audiencia al interesado.

Tratándose del procedimiento sancionador no se admite, pues, la excepción recogida en el artículo 22.2 de la propia LDGC para los procedimientos de gestión tributaria y en el artículo 84 LRJPAC, que permiten «prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado». Sin embargo, como luego veremos, no es seguro que a pesar de la dicción legal y reglamentaria tal garantía se cumpla en los supuestos de tramitación abreviada del procedimiento regulado en el artículo 34 del Reglamento.

Un principio implícito en el derecho a un proceso con todas las garantías -exigencia constitucional del artículo 24.2 CE- requiere no sólo una separación de las fases de todo procedimiento sancionador, sino también que las fases de instrucción y de resolución se encomienden a órganos distintos. Así lo preceptúa el artículo 134.2 LRJPAC al disponer que: «los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos».

Pues bien, el RST cumple con la primera de las exigencias constitucionales y legales al distinguir como cualquier otro procedimiento administrativo entre una fase de iniciación (art. 29), una fase de ordenación e instrucción (arts. 31 a 33) y una fase de resolución (art. 35), pero no está tan claro, por las razones que expondré a continuación, que acate la segunda de las exigencias legales, esto es, que las fases de instrucción y de resolución se encomienden a «órganos distintos».

En efecto, el artículo 29.1 *in fine* del RST dispone que: «será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora...». Y tratándose de procedimientos de imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias graves el órgano competente para acordar la iniciación del expediente sancionador es el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector-Jefe (art. 63 bis. 2 RGIT), mientras que la competencia para resolver el expediente sancionador se atribuye al Inspector-Jefe (art. 63 bis.4 RGIT). Es decir, que, en definitiva, instruyen y resuelven el procedi-

miento sancionador tributario no dos órganos distintos, como ordena el artículo 134.2 LRJPAC, sino dos funcionarios diferentes -Inspector actuario e Inspector-Jefe- de un mismo órgano: la Inspección de los tributos.

Conviene precisar ahora, antes de continuar, dos cuestiones: por un lado, que el artículo 34 LDGC guarda silencio sobre la cuestión que estamos tratando. Y de otro, que, como ha declarado reiterada jurisprudencia <sup>3</sup>, los principios que informan el procedimiento sancionador en la LRJPAC son aplicables al procedimiento sancionador tributario, y ello pese a lo dicho en la disposición adicional quinta de la LRJPAC, que excluye de su ámbito de aplicación a los procedimientos tributarios de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos, que se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por la LRJPAC.

Pues bien, aparte de que la citada disposición adicional quinta no menciona al procedimiento sancionador, lo verdaderamente trascendente es que aunque lo mencionara tampoco sería de aplicación su exclusión, porque como dice la STS de 22 de enero de 1993 (FJ 3.º) «...la nueva Ley 30/1992 ofrece la particularidad de regular conjuntamente el Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común, lo que significa que la supletoriedad establecida en la disposición adicional citada concierne sólo a éste, pero no al Régimen Jurídico de las Administraciones Tributarias».

Dicho en otros términos, una cosa es régimen jurídico -derecho sustantivo o material- y otra es procedimiento administrativo común -derecho adjetivo o procedimental-; cuanto afecte a este último podrá regirse exclusivamente por normas tributarias, de conformidad con la disposición adicional quinta de la LRJPAC, pero en lo que afecte a aquél primará lo dispuesto en la propia LRJPAC dado su entronque constitucional (recordemos el apartado 14 de la Exposición de Motivos de la LRJPAC). Y resulta que el artículo 134.2 LRJPAC es régimen jurídico, y no mera formalidad o trámite procedimental, porque afecta a la garantía del procedimiento y está contenido en el Capítulo II del Título IX de la LRJPAC, que contiene los principios del procedimiento sancionador -principios constitucionales, no lo olvidemos- y, por lo tanto, directamente aplicable también al procedimiento sancionador tributario.

Hasta aquí hemos determinado la aplicabilidad directa del artículo 134.2 LRJPAC, pero seguimos sin precisar aún si el RST cumple o no con la previsión legal de atribuir a dos órganos distintos las fases de instrucción y resolución del expediente sancionador.

En principio, parece desde luego que el Inspector actuario y el Inspector-Jefe no son dos órganos distintos en sentido estricto, sino a lo sumo dos unidades administrativas dentro de un mismo órgano. De ser así, la resolución sancionadora adolecería de un vicio de incompetencia determinante de su nulidad (art. 63 LRJPAC) por infracción del precepto legal tantas veces aludido.

---

<sup>3</sup> Vid. por todas la STSJ de Valencia de 22 de abril de 1995 (FFJJ 2.º y 3.º).

Ahora bien, dada la estructura jerarquizada de la Administración Pública un precepto como el artículo 134.2 LRJPAC no puede dejar de plantear problemas y no sólo en el ámbito tributario. Siendo consciente de ello el legislador reglamentario trató de dar una solución en el Preámbulo del Reglamento dictado en desarrollo de los artículos 127 y siguientes de la LRJPAC, esto es, el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (REPEPOS), al decir que: «...el concepto de órgano que ejerce la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que, en el marco del procedimiento de ejercicio de la potestad sancionadora y a sus efectos, se constituyen en órganos, garantizándose que no concurren en el mismo las funciones de instrucción y resolución».

Tal explicación, perfectamente crítica en frase de GONZÁLEZ PÉREZ<sup>4</sup>, no soluciona desde luego el problema. Sólo con un esfuerzo de imaginación y voluntarismo puede llegarse a la conclusión de que la separación de funciones instructora y sancionadora que corresponde a órganos distintos se cumple con la mera atribución de tales competencias a unidades administrativas diferentes.

Mayor luz podría arrojar sobre el tema la STC 76/1990, de 26 de abril<sup>5</sup>, de donde parece inferirse que tratándose de procedimientos administrativos tributarios sí pueden darse en un mismo órgano las funciones de instrucción y resolución, al no exigirse en los procedimientos administrativos una separación entre la fase de instrucción y resolución tan rígida como la que ha de darse en los procedimientos judiciales.

Pero ocurre que la citada sentencia constitucional se dictó en ocasión de un recurso de inconstitucionalidad planteado contra varios preceptos de la Ley General Tributaria pronunciándose el Alto Tribunal sobre el contenido del artículo 140 c) LGT, por el que un mismo órgano, la Inspección de los tributos, desarrolla las funciones de inspección y liquidación. Es decir, se pronuncia sobre un procedimiento de regularización tributaria que es de naturaleza distinta a un procedimiento sancionador, que por tener este carácter se inspira, como sabemos, en principios propios de proceso penal -aun con matices, como tiene reiteradamente declarado el Tribunal Constitucional a partir de la STC 18/1981, de 8 de junio- y en éste sí se exige de manera rígida la separación entre instrucción y resolución encomendándose a órganos distintos.

---

<sup>4</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, J.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Madrid: Ed. Civitas, 1997, pág. 1.964 y ss.

<sup>5</sup> STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 4.º): «tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano, el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia *ad extra* de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de la distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. 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 proceso administrativo, ya que la estricta imparcialidad del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos».



Pero es que además, la regla de separación en órganos distintos entre la fase instructora y la sancionadora contenida en el artículo 134.2 LRJPAC, como dice GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>6</sup>, «proviene de su formulación en las sentencias constitucionales de 12 de julio de 1988, 12 de diciembre de 1991, 23 de septiembre y 13 de octubre de 1992, de que el instructor no dependa jerárquicamente de la autoridad sancionadora, pues en otro caso la separación de órganos carece de cualquier significado». Y es que, efectivamente, parece que la garantía constitucional de independencia e imparcialidad que debe presidir todo procedimiento sancionador, de la que trae causa el principio de separación de órganos, no se ve suficientemente cumplida cuando entre el órgano instructor y el sancionador se da una evidente relación de jerarquía.

Con independencia de lo expuesto hasta aquí, y a mayor abundamiento, cabe recordar que la propia Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, Ley 6/1997, de 14 de abril, distingue claramente en su artículo 10 entre lo que son «órganos» y lo que son «unidades administrativas que no tengan la consideración de órganos».

En suma y como conclusión, entiendo que, dado el silencio que sobre la separación de órganos guarda la LDGC y la sola cobertura reglamentaria de la que goza, será inevitable que la cuestión acabe resolviéndose pronto en los Tribunales, máxime teniendo en cuenta que tras la nueva Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (desde ahora LJCA), se ha venido a ampliar la posibilidad de impugnación y anulación, en su caso, de los Reglamentos ilegales.

En efecto, recordemos que hasta la nueva Ley Jurisdiccional de 1998 la única vía procesal para obtener un pronunciamiento judicial de nulidad -total o parcial- de una disposición reglamentaria era el «recurso contencioso-administrativo directo» dirigido a impugnar una disposición general, pues a través del denominado «recurso indirecto» contra Reglamentos únicamente se podía lograr la anulación del acto impugnado dictado en aplicación de aquél pero no el Reglamento mismo. Sin embargo, la nueva Ley Jurisdiccional ha modificado sustancialmente la normativa anterior (la aún vigente, hasta el 14-12-1998, Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa de 1956), y en los supuestos que contempla el artículo 27 impone al órgano jurisdiccional la declaración de nulidad -o validez de la disposición- o, si no tuviese competencia para ello, plantear la denominada «cuestión de ilegalidad ante el órgano jurisdiccional competente».

## 2. Iniciación del procedimiento.

El procedimiento sancionador habrá de iniciarse de oficio (art. 29.1 RST) al tratarse de un procedimiento de corte inquisitivo, rigiendo la regla de la irrecurribilidad del acto de iniciación por ser un acto de mero trámite no susceptible de impugnación autónoma, sobre lo que hay abundante juris-

---

<sup>6</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «La problemática puesta en aplicación de la LRJ-PAC: el caso del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal». Ed. Civitas, REDA núm. 80, pág. 662.

prudencia. Pero, ¿qué ocurre con el momento de iniciación? ¿En qué momento ha de iniciarse el procedimiento sancionador? El artículo 34 LDGC guarda silencio al respecto dejándolo al desarrollo reglamentario. Pero el RST tampoco alude expresamente el momento temporal de iniciación, aunque de su artículo 35.3, que establece la acumulación preceptiva de los recursos interpuestos contra la liquidación y contra la sanción, y del artículo 29.3 de la misma norma, que obliga a incorporar al expediente sancionador -antes del trámite de audiencia- los datos obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, parece deducirse con claridad que el procedimiento sancionador habrá de iniciarse una vez incoada el acta de regularización de la situación tributaria del sujeto infractor.

No obstante, la indeterminación legal y reglamentaria plantea dos problemas de no fácil solución:

- Uno, el procedimiento sancionador se inicia en la práctica inspectora sin que haya transcurrido el plazo fijado en el Reglamento de Inspección (art. 60 RGIT) para que el Inspector-Jefe confirme o no la propuesta de la Inspección actuaria, es decir, sin haberse dictado un acto administrativo definitivo que por supuesto puede modificar la propuesta del actuario, el contenido del acta y, por lo tanto, incluso decidir que los hechos en aquélla consignados no son sancionables. En suma, podría faltar el acto administrativo que sirve de fundamento jurídico a la iniciación del procedimiento sancionador, lo que determinaría su anulabilidad. Desde luego más lógico y coherente sería iniciar el procedimiento sancionador una vez dictado por el Inspector-Jefe el acto definitivo de liquidación tributaria.
- Dos, si los datos, pruebas o circunstancias obtenidos en el procedimiento de regularización han de incorporarse formalmente al expediente sancionador (art. 29.3 RST), ¿qué ocurre con aquellos datos o pruebas aportados voluntariamente por el sujeto pasivo -o deducidos de la documentación por él aportada voluntariamente también- en virtud del deber de colaboración coactiva -pues su negativa es sancionable legalmente- y después utilizados en su contra en el procedimiento sancionador? En éste rige como principio constitucional el derecho a no declarar contra sí mismo (art. 24.2 CE), lo que podría significar que se está vulnerando este derecho fundamental de utilizarse dichos datos, documentos o pruebas en el procedimiento sancionador.

GÓMEZ CABRERA<sup>7</sup> estudia el tema exhaustivamente y llega a unas conclusiones de las que extraigo aquí las más relevantes:

- «a) Las normas pueden imponer deberes de colaboración... En el ámbito tributario, esos deberes, no se olvide, son una exigencia constitucional, derivada del deber de contribuir.

---

<sup>7</sup> Vid. «Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes». GÓMEZ CABRERA, C. y otros. Madrid, Mc Graw Hill, *Elementos* 1998, pág. 264 y ss.

- b) De este modo, los datos obtenidos, por ejemplo, de la contabilidad o de la documentación aportada por el propio obligado, en cuanto tienen una existencia independientemente de su voluntad, pueden ser utilizados en un procedimiento sancionador, sin que la coacción que supone sancionar su incumplimiento implique atentar contra el derecho a no declarar.
- c) Los datos contenidos en declaraciones o autoliquidaciones pueden, igualmente, ser utilizados a efectos sancionadores, pues ordinariamente la declaración constituye el presupuesto lógico del pago del tributo y sería absurdo que los datos reflejados en ellas no pudieran utilizarse para sancionar las infracciones cometidas mediante la propia declaración. En este caso no declara contra uno mismo, sino que se refleja el ilícito en el instrumento utilizado para cometerlo.
- d) De este modo, en conclusión, los únicos datos obtenidos en el curso de una inspección que no podrían ser utilizados en un procedimiento sancionador serían los aportados por el sujeto a requerimiento individualizado y cuyo único soporte material sean las manifestaciones, orales o escritas, del propio obligado».

En consecuencia, para no vulnerar el aludido derecho a no declarar contra sí mismo, a no autoinculparse, susceptible de amparo constitucional, caben al menos dos soluciones: o bien se suprimen las sanciones por incumplimiento del deber de colaboración de aportar datos o documentación<sup>8</sup>, o bien se advierte y permite al obligado tributario a acogerse a su derecho de no declarar ni aportar datos o documentos que luego puedan ser utilizados en su contra.

Por lo demás, el artículo 29 RST no hace sino especificar en su apartado 2 las circunstancias que han de trasladarse al interesado al que se le incoa un procedimiento sancionador. En definitiva no contiene sino un reconocimiento del derecho del presunto infractor a conocer la imputación que se le hace. Contiene una enumeración abierta, de contenido mínimo, por tanto, aunque se echa en falta la designación del infractor (*vid.* art. 135 LRJPAC) -omisión que luego trata de corregir el artículo 32 RST, pero ya imponiéndose como «carga», lo cual evidentemente no es lo mismo al venir impuesta por una norma de carácter reglamentario- y el régimen de su posible recusación -omisión que suple la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en su apartado 14.2.1 a)-. A pesar del silencio legal y reglamentario sobre cuáles son las causas de recusación en el procedimiento sancionador, es evidente que sólo cabe remitirse a las reglas generales del artículo 28 LRJPAC en relación con el artículo 29 de la misma ley.

---

<sup>8</sup> Es la propuesta de FALCÓN Y TELLA, R.: «Un giro trascendental en la Jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar». *QF*, núm. 22/1995, pág. 5 y ss.

### 3. Representación.

El artículo 30 RST permite intervenir en el procedimiento sancionador mediante representante requiriendo su acreditación en la forma prevista en el artículo 27.3 RGIT. Sigue pues la tónica general de los procedimientos tributarios sin que ninguna particularidad digna de mención quepa resaltar aquí salvo, precisamente, la de situarse en un procedimiento sancionador. Quiere decirse con ello que la prueba de confesión por medio de representante no va a tener en el procedimiento sancionador la misma eficacia que en el resto de los procedimientos tributarios; lo que se acentúa y adquiere mayor relevancia al haberse producido la separación de procedimientos liquidador y sancionador.

El derecho a la presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 CE tiene plena vigencia en la aplicación de las sanciones tributarias. Supone que la culpabilidad debe quedar probada y que incumbe a quien acusa aportar las pruebas susceptibles de destruir la presunción de inocencia. Ahora bien, la cuestión es: ¿puede la aceptación o confesión del representante del sujeto pasivo de unas determinadas conductas que determinen la existencia de un ilícito tributario constituir una prueba de cargo de infracción tributaria?

En principio, la respuesta parece que debe ser negativa por la sencilla razón de que el artículo 115 LGT al referirse a los medios y valoración de la prueba se remite al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, como no podía ser de otra forma. Pero el Código Civil exige como condición indispensable para la validez de la confesión que «recaiga sobre hechos personales del confesante» (art. 1.231 Cc). Es decir, la confesión es un hecho «personalísimo» que sólo «hace prueba contra su autor» (art. 1.232 Cc) y «sólo pierde su eficacia probando que al hacerla se incurrió en error de hecho» (art. 1.234 Cc).

En consecuencia, la confesión por medio de representante podrá constituir un medio de prueba más, como cualquier otro testimonio, pero ya desprovista de su trascendental efecto de hacer prueba contra el sujeto infractor.

### 4. Instrucción del procedimiento.

Cursada la notificación de iniciación del procedimiento sancionador a que se refiere el artículo 29.2 RST, el instructor impulsará de oficio el procedimiento y realizará cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de responsabilidades susceptibles de sanción (art. 31.1 RST).

A tal efecto, continúa diciendo el apartado 2 del mismo artículo 31, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución. Nada dice el RST en cuanto a los medios, período y práctica de la prueba, ni tampoco aclara mucho al respecto la Ley General Tributaria, por lo que habrá de estarse en este punto a lo dispuesto en los artículos 137.4 LRJPAC y 17 REPEPOS en cuanto a la admisión y práctica de pruebas. Esto es, se practicarán de oficio o se admitirán a propuesta del presunto responsable cuantas pruebas sean

adecuadas para la determinación de los hechos y posibles responsabilidades. Tales pruebas podrán realizarse en cualquier momento del procedimiento, pero siempre con anterioridad al trámite de audiencia (art. 29.4 RST).

Ahora bien, debemos tener en cuenta que, sin perjuicio de la comunicación de datos, pruebas o circunstancias a que se refiere el artículo 29.3 RST, el procedimiento sancionador debe desarrollar su propia labor probatoria con independencia de las distintas alegaciones que se hayan ido formulando en las actuaciones de investigación y comprobación, ya que el presunto infractor ostenta el derecho constitucional a plantear cuantas pruebas y alegaciones tenga por conveniente a fin de destruir la inculminación que se le comunique.

En este sentido el instructor no es libre para acordar o no la práctica de pruebas, aunque le corresponda la determinación de la «pertinencia» de la prueba. Ciertamente sólo procederá la prueba cuando fuere pertinente, es decir, habrá de realizarse cuando sea preciso esclarecer algo, no cuando esté perfectamente acreditada con el contenido del acta, porque lo contrario sería reiterativo y contrario al principio de economía procesal por dilatorio (STS de 15 de diciembre de 1986). Si alguna prueba se inadmite, el acto de inadmisión deberá ser suficientemente motivado (STS 89/1995). Pero, la denegación de recibimiento a prueba cuando fuera procedente determinará no sólo la mera anulabilidad del acto administrativo sancionador por indefensión (regla general del art. 63.2 LRJPAC), sino más aún la nulidad radical o de pleno derecho con base en el artículo 62.1 a) LRJPAC, siendo susceptible de impugnación por la vía de los artículos 114 y siguientes de la LJCA, pudiendo incluso llegar a revisarse en amparo ante el Tribunal Constitucional, en su caso. Y ello, porque tal indefensión no constituye un vicio procedimental de mera anulabilidad ex artículo 63.2 LRJPAC, sino una vulneración del principio de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) precisamente por tratarse de un procedimiento sancionador (STC 18/1981, de 8 de junio)<sup>9</sup>.

Por lo demás, concluidas las actuaciones, a la vista de los datos obrantes en el expediente y después de finalizado, en su caso, el período de prueba, el instructor formulará una propuesta de resolución con motivación de los hechos y calificación jurídica de la infracción -o su inexistencia-, determinación de la persona responsable y la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación (art. 31.3 RST). En realidad se trata de una «prepropuesta» pues la verdadera «propuesta de resolución» es la que hará el instructor una vez cumplimentado el trámite de audiencia del interesado a que se refiere el artículo 33 RST.

Nada dice el RST respecto de la posibilidad de adoptar medidas provisionales que aseguren la eficacia de la resolución final que pudiera recaer (arts. 136 LRJPAC, 15 REPEPOS y 128 LGT), pero sí alude a su posibilidad el apartado 14.2.1 d) de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT.

<sup>9</sup> En este sentido se expresa la STC 18/1981, de 8 de junio (FJ 4.º) cuando dice: «Debemos afirmar ahora que tales valores (los que se recogen en el art. 24 CE) no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculcado tenga la oportunidad de *aportar y proponer las pruebas* que estime pertinentes, y alegar lo que a su derecho convenga».

## 5. Audiencia de los interesados.

El artículo 33 RST reconoce al interesado su derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución (*vid.* arts. 3 LDGC y 84 LRJPAC).

La omisión del trámite de audiencia, dado su carácter esencialísimo, supone un vicio que acarrea la nulidad de pleno derecho del acto administrativo en que pudiera desembocar la actuación sancionadora porque la falta de audiencia produce indefensión al interesado. El vicio comporta la nulidad radical del acto final resolutorio, provocando la retroacción de las actuaciones administrativas hasta el punto en que fuera preceptivo evacuar el trámite.

El Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente en la anteriormente citada STC 18/1981, de 8 de junio, que la omisión del trámite de audiencia en el marco de un procedimiento administrativo sancionador genera en todo caso indefensión, determinante no de un vicio de mera anulabilidad (art. 63.2 LRJPAC) sino de nulidad radical, ex artículo 62.1 a) LRJPAC, por lesionar el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, ya que cuando dicha omisión se produce en un procedimiento sancionador se vulnera el artículo 24.1 de la Constitución.

Consciente de que su omisión vulneraría el principio a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), en cuanto que su salvaguarda prescribe la necesidad de que no se produzca en ningún caso indefensión, el artículo 34 LDGC y el 28 RST se refieren a la imprescindible necesidad del trámite de audiencia al señalar que «en todo caso» se dará audiencia al interesado.

Si transcurridos los quince días de plazo para alegar a que se refiere el artículo 33.1 RST no se formularan alegaciones el instructor elevará al órgano competente para resolver la misma propuesta que ya formuló con anterioridad al trámite de audiencia -la prepropuesta a que hace referencia el art. 31.3 RST-. En este caso el interesado no podría alegar luego indefensión.

Si, por el contrario, se formularan alegaciones el instructor elevará al órgano competente para resolver la segunda y definitiva propuesta de resolución en la que se tendrán en cuenta todos los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente (art. 33.3 RST).

## 6. Tramitación abreviada del procedimiento.

Junto al procedimiento general u ordinario se ha previsto también por el RST (art. 34) una tramitación abreviada del mismo para aquellos supuestos en que el órgano competente tenga en su poder, al iniciarse el procedimiento sancionador, todos los elementos que permitan fundamentar la propuesta de imposición de sanción, en cuyo caso tal propuesta se incorporará al acuerdo de iniciación (*vid.* art. 29.2 RST) y se notificará a los interesados con indicación de la puesta de manifiesto del expediente para hacer alegaciones.

Es éste un procedimiento pensado, sin duda, para agilizar la tramitación sancionadora relacionada con las Actas A01 en las que el interesado presta su conformidad a la propuesta de regularización de su situación tributaria que le formule la Inspección actuaria en el procedimiento liquidador (arts. 55 RGIT y 21 RST). Su razón de ser obedece, como dice el Preámbulo del propio RST, a que se ha tenido en cuenta «la necesaria eficacia y agilidad de la Administración tributaria en el ejercicio de su labor sancionadora».

Nada hay que objetar en principio a tal planteamiento. Pero la cuestión estriba en determinar si en la tramitación abreviada del procedimiento sancionador se cumple o no el inexcusable trámite de audiencia del interesado. En principio parece que la respuesta no puede ser sino claramente afirmativa, ya que la puesta de manifiesto del expediente y la concesión del plazo de quince días para hacer alegaciones que contiene el artículo 34 RST no parece ser otra cosa que un «trámite de audiencia».

Sin embargo, la cuestión -ciertamente dudosa- no me parece tan simple como trata de resolverla el RST, al menos en los supuestos en que el interesado guarde silencio total y no formule alegaciones, lo que permite al órgano competente para resolver dictar resolución, sin más, de acuerdo con la propuesta de resolución.

Sabemos ya que el trámite de audiencia es de inexcusable observancia cuando de procedimientos sancionadores se trata, no ya sólo por mandato legal (art. 34.1 LDGC) sino incluso por imperativo constitucional [art. 105 c) en relación con el artículo 24.1 CE], sin que quepa en tales procedimientos la omisión prevista en los artículos 22.2 LDGC y 84.4 LRJPAC. Su incumplimiento, pues, acarrearía la nulidad de pleno derecho del acto sancionador como quedó dicho más atrás.

Pues bien, a tenor del artículo 84.1 LRJPAC el trámite de audiencia ha de darse una vez instruidos los procedimientos e «inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución». Quiere decirse con ello que este trámite procesal ha de darse en ese preciso momento, porque lo que se pretende con la audiencia es precisamente ayudar a que el órgano proponente pueda tener el suficiente juicio -una vez oído al interesado y practicadas las pruebas pertinentes- para formarse una opinión en que basar su propuesta.

Esta misma doctrina es la seguida por una antigua sentencia de nuestro más Alto Tribunal ordinario, la STS de 25 de junio de 1948, donde se dijo:

«No basta para considerar cumplido el trámite de dar audiencia a los interesados el realizarlo en cualquier momento de la tramitación, sino que precisamente ha de verificarse para que tenga eficacia y validez legal cuando unidos todos los informes conducentes a la formulación del dictamen preparatorio de la resolución, puedan los interesados, conociéndolos, rebatirlos y aportar los documentos y justificantes de sus alegaciones, a fin de que éstas puedan ser tenidas en cuenta *al redactarse* tal dictamen, sin que válidamente pueda anticiparse tal audiencia».

También debemos tener presente que el trámite de alegaciones previsto por el artículo 34 RST se abre en la fase inmediatamente posterior a la comunicación de la iniciación del procedimiento sancionador con lo que la posibilidad de defensa queda limitada a la fase instructora del procedimiento pero no a la fase resolutoria, lo que no ocurre en el procedimiento ordinario, donde a las alegaciones iniciales del artículo 29.4 RST sigue el verdadero trámite de audiencia del artículo 33 del Reglamento.

No obstante, la cuestión no deja de ser vidriosa toda vez que de lo que se trata es de que la omisión del trámite de audiencia no cause indefensión al interesado al no tener ocasión de alegar sobre datos obrantes en el expediente o, incluso, de denunciar la falta en el mismo de datos que reputen esenciales y efectivamente lo sean y que debieran aparecer incorporados al mismo, todo lo cual quizá se pueda lograr con el mero trámite de alegaciones que contempla el procedimiento abreviado.

## 7. Terminación del procedimiento.

Como cualquier otro procedimiento administrativo, el sancionador tributario termina mediante resolución motivada que contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, infracción cometida y persona responsable, así como la sanción a imponer y los criterios de graduación aplicados. Dicha resolución deberá ser notificada a los interesados con expresión de los medios de impugnación, plazos y órganos ante los que deben interponerse, así como el lugar, forma y plazo en que debe ser satisfecho el importe de la sanción (art. 35.1 y 2 RST).

El RST permite que se interpongan reclamaciones separadas contra la liquidación (cuota, intereses y recargos) y contra la sanción. Pero si se impugnan ambas ordena acumular preceptivamente ambos recursos (art. 35.3 RST). Quizá esta acumulación preceptiva, que ya proviene de la LDGC (art. 34.4), debería haberse dejado entonces a las reglas generales (*vid.* art. 73 LRJPAC), porque al menos en teoría el acto de liquidación y el sancionatorio podrían distanciarse mucho cronológicamente <sup>10</sup>, además de poder plantear algún problema de competencia.

A diferencia del REPEPOS que fija un plazo de diez días, a contar desde la recepción de la propuesta de resolución, para que el órgano competente dicte resolución que ponga fin al procedimiento sancionador (art. 20.2), el RST no alude a plazo alguno sobre el particular, aunque naturalmente haya de tenerse siempre en cuenta que el procedimiento tendrá una duración máxima de seis meses según lo dispuesto en su artículo 36.

Cabe preguntarse, por último, sobre la correlación e identidad que debe existir entre la calificación jurídica que se dio a los hechos en el momento de iniciarse el procedimiento (art. 29.2 RST) y la resolución que pone fin al mismo (art. 35 RST), así como entre la propuesta de resolución y ésta.

---

<sup>10</sup> BANACLOCHE, J.: «El Estatuto del Contribuyente». *Impuestos* núm. 5/97, pág. 72.



Dicho en otros términos. ¿Puede cambiarse a lo largo del procedimiento sancionador la calificación jurídica originaria de los hechos que motivaron su incoación? Y ¿está vinculado el órgano competente para resolver por la propuesta de resolución hecha por el instructor del procedimiento?

La respuesta al primer interrogante debe ser afirmativa en cuanto que a través de la puesta de manifiesto del expediente, las alegaciones del interesado y las pruebas practicadas pueden y deben, en su caso, hacer variar la calificación o fundamentación siempre que ello no se traduzca en indefensión del imputado <sup>11</sup>.

En cuanto al segundo interrogante, la contestación aquí es negativa pues no hay razón alguna por la que el órgano decisorio deba quedar vinculado por la propuesta hecha por el órgano instructor <sup>12</sup>, aunque si se separa de ella deberá, naturalmente, motivar las razones de la separación <sup>13</sup>.

## 8. Plazo para resolver.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 36.1 RST y 34.3 LDGC el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador será de seis meses. Transcurrido dicho plazo desde el momento de su iniciación sin que haya recaído resolución expresa y sin que haya interrupciones por dilaciones imputables a los interesados o suspendido el procedimiento por estimar la infracción constitutiva de un delito fiscal, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, sin perjuicio de que mientras no haya prescrito la acción sancionadora pueda volver a ser iniciado.

---

<sup>11</sup> Dice la STS de 4 de marzo de 1988: «Los términos en que se plantea la acción administrativa de represión de una infracción en el pliego de cargos no vinculan a la Administración que puede luego en la resolución variar la calificación o la fundamentación siempre que ello no se traduzca en indefensión del imputado al que aquel pliego fue dirigido. Precisamente la contestación al pliego de cargos tiene por finalidad dar la oportunidad de alegar, y esas alegaciones -afirmaciones o negaciones- pueden determinar la alteración de la calificación, alteración que puede venir impuesta por el resultado de la prueba aportada o realizada».

<sup>12</sup> La STS de 28 de noviembre de 1989 (Ar. 8362) dice: «Así como debe existir la más perfecta correlación entre los hechos que se comunican como cargos y los que después se sancionan, en virtud del principio acusatorio, no ocurre igual entre la propuesta de sanción y la resolución sancionadora, al no estar vinculada la autoridad que debe sancionar con la propuesta que hace el instructor del expediente».

<sup>13</sup> La STC 7/1998, de 13 de enero, resolviendo un recurso de amparo, ha declarado que la motivación de las resoluciones sancionadoras y disciplinarias no es sólo una exigencia legal sino que tiene relevancia constitucional pues es necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24 CE. Dice al respecto la Sentencia del Alto Tribunal que: «El derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales. (...) La motivación, (...) permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa. Por ello resulta imprescindible para posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión, debiendo tenerse muy presente a estos efectos que una ulterior sentencia que justificase la sanción en todos sus extremos nunca podría venir a sustituir o (...) sanar la falta de motivación del acto administrativo».

Partiendo de la distinción entre prescripción de la infracción, caducidad del derecho de acción para perseguir esa infracción y perención del procedimiento, cabe entender que el hecho de la paralización del procedimiento sancionador durante más de seis meses, no origina la prescripción de la infracción, mejor dicho, del derecho de la Administración a perseguirla, sino la caducidad del expediente.

Transcurrido, pues, el plazo de seis meses sin recaer resolución se produce la perención (caducidad) del procedimiento (art. 36.1 RST y art. 43.4 LRJPAC), pero en tanto no haya prescrito la acción sancionadora de la Hacienda Pública (la caducidad del derecho de acción para perseguir la infracción) se podrá iniciar de nuevo el procedimiento sancionador, si bien teniendo en cuenta que el procedimiento caducado no interrumpió la prescripción de la acción sancionadora (art. 92.3 LRJPAC).

En cuanto al cómputo del plazo de los seis meses, tratándose de un procedimiento que se inicia de oficio el plazo máximo habría de computarse no desde la fecha en que la iniciación del procedimiento sancionador se notifique al interesado, sino a partir de la fecha de iniciación del mismo, o, en su caso, desde la fecha en que se acuerda por el Inspector-Jefe la apertura del procedimiento sancionador [art. 49.2 j) *in fine* RGIT en relación con el art. 29.1 RST]. Sin embargo, el artículo 36 RST computa el plazo para resolver fijando como *dies a quo* «a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador».

Así planteada la cuestión, no parece válida la solución por la que opta el RST para determinar el momento en que empieza a correr la caducidad, porque el mero dictado de un acto administrativo, aun sin ser notificado al interesado, interrumpe ya su curso (y de la prescripción). Así viene a declararlo la Sentencia de 10 de octubre de 1989 (Ar. 7347) al entender que «la notificación del acto administrativo no es condición de validez, ni menos de existencia del mismo, sino simplemente de su eficacia frente al interesado; lo que respecto de la institución debe servirnos para que los actos no notificados en su momento, pero conocidos finalmente, deban servir para testimoniar la existencia de una actividad administrativa dentro del respectivo procedimiento, impeditiva o mejor incompatible con la calificación de inactividad que ha de ser la base de la caducidad del procedimiento». Y todo ello, «porque la caducidad más que en un fundamento subjetivo del abandono del procedimiento, no presumible en principio y de muy difícil indagación, debe basarse en el objetivo de la inactividad o pasividad en su tramitación, lo que es perfectamente comprobable».

Para terminar, indicar sólo que con el artículo 36 RST y su precedente legal, el ya citado artículo 34 LDGC, se ha generalizado para todos los procedimientos sancionadores el plazo máximo para resolver de seis meses, plazo del que con anterioridad estaba excluido el procedimiento inspector al subsumirse en él la imposición de sanciones <sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> El Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, estableció un plazo máximo de seis meses para la resolución de los procedimientos sancionadores, a excepción de las sanciones impuestas como consecuencia de actuaciones inspectoras, para las que no había plazo máximo de resolución.

## IV. SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DE SANCIONES

### 1. La ejecutividad de las sanciones tributarias y su adecuación a los principios constitucionales de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva y a los principios sancionadores de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Junto a la separación de procedimientos liquidador y sancionador, la segunda de las grandes innovaciones introducidas por la LDGC en el ordenamiento sancionador tributario consiste en la no ejecutividad de las sanciones tributarias hasta tanto gane firmeza en vía administrativa el acto sancionador.

Sabido es que a pesar del tenor literal del artículo 81.3 LGT en la redacción dada por la Ley 25/1995, conforme al cual «la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta...», los Tribunales de Justicia hacían caso omiso del mandato legal por considerarlo incompatible con los principios constitucionales de presunción de inocencia (art. 24.2 CE), por cuanto se considera al recurrente culpable de la infracción sin existir previa resolución que ponga fin a la vía administrativa, y de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), por no dar lugar al interesado a acudir «oportunamente» a la vía jurisdiccional contencioso-administrativa, así como con los principios que informan el procedimiento sancionador en la LRJPAC (principios aplicables al procedimiento sancionador tributario como ya sabemos, pese a lo dicho en la disposición adicional quinta de la LRJPAC, dado su entronque constitucional).

Considerando, pues, que el artículo 81 LGT conculcaba los principios constitucionales aludidos, los órganos jurisdiccionales aplicaban el artículo 138.3 LRJPAC, conforme al cual «la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa», y no lo previsto en la LGT, considerando innecesario, por tanto, que en vía administrativa se avalase la sanción impuesta a los reclamantes (*vid.* STSJ de Valencia de 28 de diciembre de 1995 y Auto del TSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996).

Así las cosas, el artículo 35 LDGC y en su desarrollo el artículo 37.1 RST han venido a establecer la no ejecutividad de las sanciones tributarias hasta la firmeza en vía administrativa del acto sancionador. En concordancia con ello la disposición final primera 2 de la LDGC dio nueva redacción al artículo 81, apartados 3 y 4, de la LGT.

El artículo 37.2 RST ordena suspender automáticamente el cobro de la deuda, *ex officio*, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite. Se trata de una suspensión automática que debería operar incluso en aquellos supuestos en que al amparo de la normativa anterior (art. 81.3 LGT, redacción Ley 25/1995) fue denegada la suspensión de ejecución.

Y el párrafo 3 del mismo artículo 37 se refiere al devengo de los intereses de demora, que correrán pero no se cobrarán hasta la firmeza en vía administrativa de la sanción. Esto es posible porque los artículos 35 LDGC y 37.1 RST se separan -esta vez con mejor criterio y técnica legislativa- de lo dispuesto en el artículo 138.3 LRJPAC. Éste establece la no ejecutividad de las sancio-

nes hasta que no sean firmes en vía administrativa (por lo que hasta este momento no se podrían devengar intereses de demora), mientras que aquéllos disponen tan sólo la suspensión automática de su ejecutividad por la mera interposición de un recurso, es decir, la cesación temporal de la eficacia del acto sancionador (un lapso de tiempo durante el cual deja de obligar). De ahí que una vez que la suspensión haya cesado se entiendan producidos aquellos efectos que naturalmente se hubieran producido de no mediar la suspensión, en particular el devengo de los intereses de demora durante el tiempo en que la suspensión estuvo vigente <sup>15</sup>.

## **2. Una cuestión conexas de derecho transitorio: la cancelación y retirada o reducción de las garantías prestadas.**

El problema ahora planteado es de derecho transitorio y afecta a aquellos procedimientos sancionadores que se iniciaron con anterioridad a la entrada en vigor de la LDGC, el 19 de marzo de 1998, cuestión esta sobre la que guarda silencio el nuevo RST.

La disposición transitoria única de la citada LDGC se limita a decir que: «Los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión». Y, por su parte, el artículo 4.3 de la misma dispone que: «Las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como los recargos tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado».

La pregunta entonces es: ¿qué ocurre con los procedimientos en los que estando recurrida la sanción no se suspendió su ejecutividad por haberse iniciado aquéllos con anterioridad a la entrada en vigor de la LDGC y, por tanto, aplicado el artículo 81.3 LGT, en su redacción de la Ley 25/1995, que ordenaba la no suspensión de la ejecución por la mera interposición de un recurso o reclamación? ¿Se tiene derecho a la devolución del importe de la sanción?

¿Y con aquellos otros procedimientos en que, en análogas circunstancias, se suspendió la ejecutividad de la sanción y se prestó el correspondiente aval? ¿Puede recuperar el contribuyente o, en su caso, si la sanción va subsumida en la deuda tributaria, reducir las garantías aportadas?

Naturalmente, según se aplique una u otra de las dos disposiciones arriba transcritas los efectos en orden a la eficacia de la ejecutividad de las sanciones tributarias van a ser diametralmente distintos.

La Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en el apartado 15.1 de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, que dice: «A partir del 19 de marzo de 1998 la interposición de recursos o reclamaciones contra acuerdos de imposición de sanciones llevará apa-

---

<sup>15</sup> Éste es también el criterio seguido por el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, al establecer en su artículo 74.12 que: «Cuando se ingrese la deuda tributaria, por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58, apartado 2, párrafo c), de la Ley General Tributaria, por todo el tiempo que durase la suspensión...».

rejada la suspensión automática de las mismas», entiende que la aplicación o no de la suspensión automática de las sanciones viene determinada por la fecha de interposición del correspondiente recurso o reclamación. De manera que los procedimientos iniciados antes del 19 de marzo de 1998 no gozan del beneficio de la suspensión automática, porque precisamente por ser «procedimientos», esto es, contemplar un aspecto puramente procedimental deben regirse por la normativa vigente en su inicio tal y como dice la disposición transitoria única de la LDGC al referirse expresamente a «los procedimientos tributarios...».

No es éste, sin embargo, el criterio jurídico correcto porque se olvida de la eficacia retroactiva favorable que ampara el artículo 4.3 de la propia LDGC. Y es que, en efecto, la ejecutividad no es una nota de mero carácter procedimental (derecho objetivo o procedimental), sino puro derecho sustantivo o material que afecta al régimen jurídico de los actos, a la eficacia de los actos (buena prueba de ello es que la LRJPAC la encuadra en el Capítulo III del Título V, art. 56, dedicado a la «eficacia de los actos»), y a la que, por tanto, habría que aplicar la retroactividad que proclama el artículo 4.3 LDGC y no la disposición transitoria única de la misma ley.

No obstante, la Administración tributaria, quizá por temor a que peticiones masivas de devolución entorpecieran la marcha normal de su funcionamiento, no sigue este criterio jurídico sino otros extrajurídicos, como dice FENELLOS PUIGSERVER <sup>16</sup> cuando afirma que «la interpretación administrativa sólo puede tener como último fundamento razones extrajurídicas y relacionadas con la recaudación y los problemas de gestión y administrativos que la efectividad de las devoluciones o sustituciones pudiera generar». Quizá por ello el redactor reglamentario decidió guardar silencio y no adoptar ninguna medida al respecto en el marco del nuevo RST.

Sin embargo, no parece que los criterios seguidos por la Administración tributaria en relación con la cuestión aquí analizada vayan a perdurar en el tiempo a la vista del criterio que frente a la misma han adoptado los Tribunales Económico-Administrativos. Así viene a afirmarlo también el autor arriba citado al analizar en el artículo reseñado «las primeras respuestas de los Tribunales».

En efecto, dos recientes Resoluciones: una del Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 1998 <sup>17</sup>, y otra del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 de mayo de 1998 <sup>18</sup>, se pronuncian en el sentido aquí expuesto de la aplicabilidad de la retroactividad que proclama el artículo 4.3 LDGC sobre la disposición transitoria única de la misma ley.

---

<sup>16</sup> FENELLOS PUIGSERVER, V.: «Sanciones tributarias, suspensión, garantías y el nuevo sistema de la Ley 1/1998, de 26 de febrero», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 187, octubre 1998. Estudia el autor con rigor el tema aquí tratado de la devolución o sustitución de las garantías prestadas, recogiendo además las primeras respuestas de los Tribunales Económico-Administrativos.

<sup>17</sup> *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. Ed. Estudios Financieros, núms. 185-186, agosto-septiembre 1998.

<sup>18</sup> *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 184, julio 1998.

En la primera, la Resolución del TEAC de 24 de junio de 1998, el Tribunal declara en el Fundamento de Derecho Tercero que «...debe tenerse en cuenta que es posible distinguir, dentro del procedimiento, aquellos actos que son exclusivamente de tramitación, y aquellos que, además, afectan directamente a derechos sustantivos y no meramente procedimentales del reclamante, como serían, entre otros casos, los de suspensión, apremio, embargo y subasta de bienes, en cuanto que afectan a las facultades de coerción, posesión y disposición del patrimonio, lo cual obliga a matizar el contenido de la disposición transitoria en el sentido de entender que el estatuto sustantivo que crea la Ley 1/1998 debe ser aplicable desde su entrada en vigor, por ello no sólo de forma plena a los procedimientos que se inicien *ex novo*, sino también a los ya iniciados»; añadiendo más adelante que «...los órganos de recaudación deberán abstenerse para el futuro de proseguir dicho procedimiento hasta tanto las sanciones adquieran el carácter de firmes en vía administrativa, caso de que así fuera, con la resolución de fondo del recurso».

Ello permite deducir -dice FENELLOS PUIGSERVER, *op. cit. supra*- «que si se impone la abstención o paralización de toda actividad recaudatoria, los reclamantes podrán retirar las cauciones o garantías presentadas o, lo más frecuente, pedir la reducción de las mismas para no tener que cubrir el importe de la multa impugnada. Si el mismo TEAC ordena a las oficinas recaudadoras detener cualquier actuación dirigida a ejecutar la sanción recurrida, ¿qué sentido tiene entonces mantener una caución para neutralizar la ejecutividad de una deuda que se declara no ejecutiva?».

En la segunda de las Resoluciones citadas, la del TEAR de Cataluña de 27 de mayo de 1998, el Tribunal, con mayor claridad que en la anterior, declara que el artículo 35 de la Ley 1/1998 ha de tener eficacia retroactiva por disponerlo así expresamente el artículo 4.3 de la misma ley, entendiendo el Tribunal que la disposición transitoria única de la LDGC no es aplicable porque «la ejecución de las sanciones no es una cuestión de procedimiento, sino que la misma afecta al régimen jurídico de las resoluciones sancionadoras, más aún diríase que a su naturaleza». Partiendo el Tribunal del reconocimiento del principio de autotutela de la Administración -en su doble faceta de declarativa y ejecutiva- y haciéndose eco del principio constitucional de presunción de inocencia, termina razonando que: «Por eso, es posible decir que la suspensión de las sanciones administrativas es una norma de régimen jurídico, que en realidad atañe a la naturaleza o estructura intrínseca de estos actos administrativos, sin que en ningún caso pueda aducirse que ello es una cuestión de procedimiento».

### **3. Mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción acordada en vía administrativa.**

El último artículo del RST, el artículo 38, se refiere al mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción acordada en vía administrativa mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo (dos meses como regla general: *vid.* art. 46 LJCA). En este punto concreto el RST no hace sino adaptarse a la última corriente jurisprudencial que mantiene que

la ejecución inmediata de las sanciones administrativas (incluso en las relaciones de supremacía especial), sin que éstas hayan ganado firmeza, es contraria al derecho fundamental de la tutela judicial e, incluso, al de la presunción de inocencia <sup>19</sup>.

De la Sentencia Constitucional 78/1996, de 20 de mayo, se extrae la conclusión de que no sólo se vulneran los derechos constitucionales aludidos si se ejecuta una sanción que no ha ganado firmeza, sino que también se vulneran si se produce la ejecución cuando todavía los Tribunales no han resuelto o decidido sobre la concreta petición (pretensión) de suspensión de la ejecución, pues de lo contrario la Administración se habría convertido en Juez.

Aún más, si el interesado acude a la vía jurisdiccional en solicitud de suspensión de la ejecución de la sanción, la Administración no podrá ejecutarla no ya hasta que el Tribunal resuelva sobre la petición, sino, incluso, hasta que no gane firmeza la negación de la suspensión (en el caso de que el auto denegatorio del Tribunal sea susceptible de ulterior recurso) <sup>20</sup>.

Pues bien, el artículo 38 RST es también aquí acorde con la legalidad constitucional al decir que si durante el plazo de interposición del recurso contencioso «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».

A partir de este momento la suspensión de la ejecución, o no, de la sanción corresponderá acordarla al Tribunal de lo Contencioso con base en lo dispuesto en su Ley Reguladora (art. 122 LJCA de 1956 y art. 129 y ss. de la nueva LJCA de 1998, a partir de su entrada en vigor el 14 de diciembre de 1998). Por eso vuelve a acertar <sup>21</sup> el RST cuando en su artículo 38 *in fine* dice: «El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión».

Una vez en su ámbito jurisdiccional corresponde, pues, a los Tribunales de lo Contencioso, conforme a su Ley Reguladora, decidir acerca de la suspensión de la ejecución de la sanción. Y en este sentido, la doctrina jurisprudencial no es, ni ha sido, en absoluto uniforme, aunque se ha ido consolidando a través de multitud de resoluciones (generalmente autos aunque también en algunas

<sup>19</sup> Vid. SSTC 66/1984, 238/1992 y 78/1996.

<sup>20</sup> Conforme a lo dispuesto en el artículo 87.1 b) LJCA, son susceptibles de recurso de casación (en los mismos supuestos previstos en el art. 86) los autos que pongan término a la pieza separada de suspensión o de otras medidas cautelares (en análogo sentido, el art. 94.1 de la Ley Jurisdiccional del 1956, vigente hasta el 14 de diciembre de 1998).

<sup>21</sup> Aunque no faltan voces discrepantes que consideran que las sanciones no deberían ser ejecutivas hasta que no ganaran firmeza en vía jurisdiccional, es decir, tuvieran valor de cosa juzgada, pues limitar la firmeza a la vía administrativa atenta a los principios constitucionales de presunción de inocencia y tutela judicial efectiva consagrados en el artículo 24 CE. Sin embargo, la STC 66/1984, de 8 de junio, dice que el artículo 24 CE no descarta la ejecutividad inmediata de la sanción, a pesar de la presentación de recursos contra ella, pues «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 fuera menester, resuelva sobre la suspensión».



sentencias en recursos de casación) la doctrina de que en la medida que la Administración ha reconocido que la inmediata ejecución del acto administrativo de gestión tributaria (o sancionador) causa daños o perjuicios al contribuyente, procede la suspensión de su ejecutividad cuando se asegure suficientemente el pago de la deuda tributaria.

En suma, y por regla general, el órgano jurisdiccional suspende la ejecución de la sanción cuando habiendo prestado caución suficiente el interesado alegue y pruebe que de ejecutarse la misma se le causaría daño o perjuicio de reparación imposible o difícil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 122 LJCA de 1956 (art. 130 LJCA de 1998). En otro caso, procederá la no suspensión y su consiguiente posibilidad de ejecución por el órgano administrativo competente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 38, *in fine* del RST.

Sin embargo, este criterio jurisdiccional que -prestándose garantía suficiente- hace depender la suspensión o no de la ejecución de la sanción de que el interesado *alegue* y, en definitiva, *pruebe* el daño o perjuicio que se seguiría de ejecutarse el acto administrativo sancionador, puede quebrar de confirmarse jurisprudencialmente lo fallado en una reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 1998 (Ponente: PUJALTE CLARIANA) que establece en su Fundamento Jurídico Tercero lo siguiente:

«El propio comportamiento que se ha impuesto a sí misma la Administración Tributaria y que ha sido sancionado por normas de rango legal, obliga a interpretar el viejo artículo 122.2 (LJCA) en el sentido de que el pago de las cuotas controvertidas puede acarrear daños de reparación difícil para el contribuyente, en tanto no se produce aquél para la Hacienda Pública cuando el importe de la deuda tributaria quede suficientemente garantizado mediante el oportuno aval, caución o fianza. Sería contradictorio que en el procedimiento ante la oficina gestora (...), ante los Tribunales Económico-Administrativos (...), ante los Delegados de Hacienda (...) e, incluso, ante el Director General de Recaudación (...) o el propio Ministro de Economía y Hacienda se suspenda (hasta sin caución) la inmediata ejecución de los actos de gestión tributaria, y en vía jurisdiccional aquella suspensión hubiera de quedar limitada a los supuestos donde el contribuyente pruebe la producción de daños o perjuicios de reparación, nada menos, que imposible o difícil. **De ahí que la suspensión jurisdiccional de aquellos actos, cuando se aleguen daños o perjuicios de su inmediata ejecutividad (que ya precedentemente ha aceptado de forma implícita la Administración Tributaria al suspender la ejecutividad) y se preste caución o fianza bastante para garantizar el pago de la deuda tributaria controvertida, ha de entenderse ajustada a Derecho.**».

Tan meridiana exposición no precisa, pues, de aclaración alguna. Tan sólo indicar que esta sentencia emanada del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación, tiene un voto particular suscrito por diez magistrados de la misma lo suficientemente fundamentado como para hacernos ser prudentes en su apreciación y esperar una segunda sentencia de nuestro más Alto Tribunal ordinario que confirme el criterio iniciado por la citada.