

**FRANCISCO ESCRIBANO**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Cádiz*

**Extracto:**

**E**STUDIO del nuevo procedimiento sancionador regulado en los artículos 33 a 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, y desarrollados por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, analizando las tres cuestiones que se presentan como novedosas en los citados artículos:

- 1.<sup>a</sup> Presunción de buena fe en materia tributaria.
- 2.<sup>a</sup> Exigencia de un procedimiento distinto o independiente del instruido para la comprobación, y
- 3.<sup>a</sup> Suspensión automática de la ejecución de las sanciones.

---

## Sumario:

---

- I. La Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: algunas reflexiones sobre el contenido decisivas sobre ciertos contenidos.
  1. Acerca de cuestiones adjetivas que serán sustantivas.
  
- II. La duplicidad de procedimientos.
  1. Una bifurcación procedimental: dos funciones, dos garantías, dos procedimientos.
  2. La existencia de un procedimiento separado: breve descripción de los artículos 34 de la Ley 1/1998 y 28 a 36 del Real Decreto 1930/1998.
  3. Las implicaciones fundamentales de la existencia de la duplicidad procedimental.
    - 3.1. Duplicidad procedimental, ausencia de bifurcación orgánica.
    - 3.2. El procedimiento separado: dos funciones, dos garantías, dos procedimientos.
  
- III. Algunas consideraciones colaterales: prescripción y caducidad del procedimiento, prescripción de la sanción.
  
- IV. Una consideración final.

**NOTA:** El origen de este trabajo está en las notas que preparé para mi intervención en el II Congreso nacional del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España. Registro General de Asesores Fiscales. Madrid. Diciembre de 1998.

## I. LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES: ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL CONTINENTE DECISIVAS SOBRE CIERTOS CONTENIDOS

Ley de intitulación jactanciosa, propagandística, innecesaria o reiterativa, de escasas novedades sustantivas, creadora de confusión por reiteración de roles codificadores, suplantadora funcional de la Ley General Tributaria (LGT), todos estos epítetos se le han dedicado a la Ley 1/1998, desde su promulgación en el BOE de 27 de febrero de 1998. Casi todos, en mi opinión, merecidos. Mas no se trata ahora sino de constatar en qué medida el escaso apego que la doctrina ha mostrado es posible hacerlo extensivo al específico asunto que aquí hoy nos congrega.

Porque si en la mayoría de los casos la doctrina se ha mostrado especialmente crítica con la Ley 1/1998, también una gran mayoría ha saludado con parabienes los preceptos contenidos en los artículos 33 a 35 de la Ley que constituyen, como es sabido, el capítulo dedicado a los *Derechos y garantías en el procedimiento sancionador*.

Estos preceptos han sido desarrollados recientemente por el Real Decreto 1930/1998 (BOE de 12 de septiembre) en el que se contiene, además, el necesario desarrollo reglamentario de las modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 25/1995, sobre todo, en relación con las sanciones y su graduación (arts. 7 a 24). Al procedimiento sancionador, propiamente dicho, se dedican los artículos 25 a 36; contemplando los artículos 37 y 38 el desarrollo reglamentario del artículo 35 de la Ley en torno a la inejecutividad de las sanciones.

Amén de otras disposiciones, adicionales, transitorias y derogatorias, contiene una disposición final primera que modifica los artículos 49, 56, 59, 61 y 69 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), y le añade los artículos 63 *bis*, *ter* y *quáter*, preceptos a los que habremos de referirnos ya que el *procedimiento sancionador* tiene que ser reconstruido sobre los preceptos específicos ya citados y estos del RGIT, prolijidad normativa a la que desgraciadamente nos tiene ya habituados el Ministerio de Hacienda en su deficientísima producción de normas reglamentarias en materia tributaria.

Tres cuestiones se presentan como novedosas en los artículos 33 a 35 y a las tres haremos referencia, comentando al tiempo su desarrollo reglamentario. En primer lugar, la sedicente *presunción de buena fe* en materia tributaria. No podemos detenernos en la acertada crítica que ha

aconsejado bien la desaparición de esta primera parte del precepto o, en todo caso, su mejor ubicación en la Exposición de Motivos. Nos interesa sobremanera subrayar el principio que se contiene en el apartado segundo del artículo 33: la explicitación normativa de la carga de la prueba de la Administración de la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias. Lo que, con acierto y brevedad -doble acierto-, ha dejado dicho la Exposición de Motivos del Real Decreto 1930/1998, al señalar entre los objetivos de la norma evitar «... el automatismo en la aplicación de las sanciones».

Desde luego, la proscripción de una presunta responsabilidad objetiva en materia tributaria tiempo ha que fue declarada, en concreto, por el **FJ 3 A)** de la **STC 76/1990**, respecto de la novedosa redacción que al artículo 77 de la LGT proporcionaba la Ley 10/1985, redacción que reprodujo la ya citada Ley 25/1995; sólo para fijar con exactitud esta posición del TC transcribo algunos párrafos del citado fundamento: «la Ley 10/1985 no ha alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el cual sigue rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa... [la nueva redacción del art. 77.1] no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa... las infracciones tributarias son sancionables "incluso a título de simple negligencia", lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados [para concluir] en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente», sin duda la reprochable práctica administrativa de ignorar tan claras admoniciones de nuestro Alto Tribunal han llevado al legislador a insistir, que no a innovar, desde luego, en este punto fundamental, eje del derecho sancionador. Más adelante veremos que aún se manifiestan significativos olvidos en relación con esta materia en el desarrollo reglamentario de la norma.

La segunda *novedad*, asimismo saludada como un acierto por gran parte de la doctrina, ha sido la de la exigencia de un procedimiento *distinto o independiente del instruido para la comprobación*. Perseguir una mayor objetividad en la difícil tarea de ejercer la potestad sancionadora de la Administración, soslayar la contaminación del órgano sancionador por sus actividades previas de comprobación y liquidación, evitar que se vulneren garantías propias del procedimiento sancionador, todas han sido razones que se han esgrimido para saludar tamaña innovación. Tal parece se hubiera impuesto el lema *dos funciones, dos garantías, dos procedimientos*.

La tercera viene constituida por la suspensión automática de la ejecución de las sanciones, consagrada en el artículo 35 de la Ley 1/1998, sin necesidad de aportación de garantía, así como su inexecución hasta que adquieran firmeza en vía administrativa.

Estas tres cuestiones, y el desarrollo reglamentario que se ha producido mediante el Real Decreto 1930/1998, habrán de constituir el objeto de mis reflexiones inmediatas.

## 1. Acerca de cuestiones adjetivas que serán sustantivas.

Se nos antoja aquí de interés plantear algunas reflexiones acerca de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 en la medida en que respecto de *las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias* se declara en su artículo 4.3 que *tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado*. Por su parte, la disposición transitoria única de la Ley 1/1998 establece un doble principio: (a) ultraactividad de la norma derogada en relación con los procedimientos tributarios *ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley* (disp. trans. única.1), al tiempo que (b) retroactividad en grado mínimo o débil en relación con la *imposición de sanciones*, la cual se realizará mediante un procedimiento separado e independiente del instruido para la comprobación en todos aquellos casos en los que, a su entrada en vigor (que se produjo a los veinte días de su publicación en el BOE en virtud de lo dispuesto en su disp. final séptima), *aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes*. De lo expuesto cabe preguntarse acerca de la aplicación de este nuevo *régimen sancionador*, o aplicación de los denominados derechos y garantías en el procedimiento sancionador, a todas aquellas sanciones *en vías de aplicación*, siguiendo el criterio de la disposición transitoria única. Señaladamente el artículo 35 de la Ley acerca de la inejecutividad o el nuevo régimen de modulación de sanciones que se deriva de la aplicación del Real Decreto 1930/1998. Se trataría de determinar si el *régimen de infracciones y sanciones* a que se refiere el artículo 4.3 ha de entenderse como el *régimen sancionador* en cuyo caso las conclusiones respecto de aquél se hagan extensivas a éste. Nuestra opinión es afirmativa y creemos que ha de postularse que la afirmación del 4.3 de la Ley 1/1998, reflejo del principio de retroactividad de las sanciones *in bonam parte* del artículo 9.3 de la CE, debe ser extendido a todo lo que podríamos denominar *régimen sancionador*: exigencia de procedimiento separado o independiente, inejecutividad de sanciones, exigencia del principio de culpabilidad, así como los nuevos criterios de modulación de sanciones, a todas aquellas que, a la entrada en vigor de la Ley, estuvieren en las circunstancias descritas por la disposición transitoria única.2, a saber, en todos aquellos casos en los que, a la entrada en vigor de la Ley, aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes. Que la disposición final tercera del Real Decreto 1930/1998 establezca la entrada en vigor de sus normas el 13 de septiembre de 1998, no empece a la firme convicción de nuestra conclusión que reiteramos.

## II. LA DUPLICIDAD DE PROCEDIMIENTOS

### 1. Una bifurcación procedimental: dos funciones, dos garantías, dos procedimientos.

Tras la afirmación de la Ley 1/1998 de que las sanciones deben imponerse mediante un expediente distinto o independiente está la idea de una diversidad funcional, al tiempo que la preservación de las garantías -evidentemente diferentes- que deben regir en ambos, para ello se pretende una diferenciación procedimental.

No se trata, por consiguiente, de una afirmación fetichista -para unos- o de la formal existencia de dos procedimientos -que sólo proporcionen mayores dilaciones burocráticas o cargas adicionales para el administrado-, antes bien, del logro de lo sustantivo por aplicación de lo formal. El contraste del logro de lo primero no se detiene ni se conforma con la constatación de lo segundo. Será, por el contrario, del análisis de lo segundo de donde haya de concluirse que las funciones y las garantías están preservadas.

Para dar cumplimiento a esta afirmación metodológica, necesario será que pasemos a analizar brevemente las fases fundamentales del procedimiento diseñado en el Real Decreto 1930/1998 a fin de poder realizar el descrito contraste, no con la conformidad formal del burócrata, sino con el espíritu crítico del estudioso. Porque no se debe tratar sólo de la constatación de un doble procedimiento o, incluso, de la actitud escandalizada de quien constata la falta de diversidad orgánica. Al tiempo que podríamos situarnos en otra perspectiva y afirmar que sin una dualidad procedimental es menos fácil el cumplimiento de esas finalidades garantistas y que una diversidad orgánica haría menos inseguro el logro de esos objetivos.

## **2. La existencia de un procedimiento separado: breve descripción de los artículos 34 de la Ley 1/1998 y 28 a 36 del Real Decreto 1930/1998.**

Antes de pormenorizar las fases fundamentales del nuevo procedimiento sancionador habrá que advertir que, entre los preceptos modificados e incorporados por el Real Decreto 1930/1998 al RGIT, se encuentran normas fundamentales para articular definitivamente el procedimiento sancionador. El autor del Real Decreto 1930/1998 no se ha abstenido de incurrir en el perjuicio del principio de seguridad jurídica tan habitual en las normas tributarias y dice construir un edificio para cuya completa configuración es necesario acudir a dos normas diferentes: las que se recogen en los preceptos señalados del Real Decreto 1930/1998 y las nuevas disposiciones del RGIT. Pasemos a analizarlas brevemente.

El artículo 34 de la Ley 1/1998 ha venido a consagrar una bifurcación funcional al establecer, en todo caso, la separación de los procedimientos de comprobación y liquidación y del sancionador, extendiendo así lo que ya ocurría en relación con los supuestos de imposición de sanciones por infracciones simples, así como en los supuestos de sanciones no pecuniarias en los artículos 4 y 5 del derogado Real Decreto 2631/1985.

El procedimiento sancionador básico para todo tipo de infracciones se estructura en las siguientes fases:

1. Iniciación de oficio,
2. Alegaciones y presentación de documentos,

3. Instrucción,
4. Propuesta de resolución,
5. Audiencia de los interesados, y
6. Resolución.

Mas, antes de proceder a su puntual análisis, hemos de referirnos a una cuestión que a unos escandalizará y a otros se les antojará inocua a los fines que estamos estudiando. La dualidad de procedimientos, la bifurcación funcional consagrada, no se ha concretado en una dualidad orgánica. Dicho de forma más directa, el procedimiento sancionador no se atribuye a la competencia de órganos diversos de aquellos que tienen la competencia para proceder a la comprobación y liquidación. Se afirmará la dualidad funcional y la procedimental, mas no la orgánica. Aquí, seguramente, aparecerá la primera gran ocasión de debate acerca de la virtualidad de la garantía consagrada en el artículo 34 de la Ley 1/1998. La idea de procura de la no contaminación entre el órgano que realiza la comprobación y liquidación y aquel que lleva a cabo la instrucción del procedimiento sancionador no se ha producido. Aquí puede estar uno de los talones de Aquiles de la novedosa garantía de la dualidad procedimental. Ciertamente se ha respetado una diferenciación entre el órgano que instruye y el que resuelve el expediente. Mas nótese que simplemente se ha mantenido idéntico esquema que el diseñado respecto del procedimiento inspector en el que la liquidación es el resultado -a veces tácito- de la propuesta realizada por el actuario al Inspector-Jefe. Aquí se mantiene, en todo caso, la diferenciación entre órgano instructor y órgano competente para resolver (art. 29.1, respecto de la iniciación del procedimiento; art. 33.3, respecto del deber de cursar las alegaciones de los interesados; art. 35.1, respecto de la resolución dictada), mas es dualidad, insistimos, que no obvia la contaminación entre el órgano que resuelve el procedimiento respecto del que el sancionador se presenta como separado o independiente. Son procedimientos separados atribuidos a idéntica entidad orgánica.

Ya se han levantado voces denunciando esta tara de la garantía del artículo 34, e incluso se ha avanzado la propuesta de articular una tal separación -a fin de no levantar sospechas acerca de la efectividad de la separación e independencia- que pudiera incluso hablarse de tres órdenes, en la acepción del artículo 90 de la LGT, de gestión, de resolución de reclamaciones y sancionador. Incluso se ha llegado a proponer que este último fuera, en todo caso, atribuido al órgano de resolución de reclamaciones. Sin estar del todo convencido de que este lunar desactive absolutamente la garantía de que tratamos, ciertamente es posible afirmar que una mayor seguridad ofrecería la absoluta separación orgánica, sobre todo porque un *tercero* analizaría más objetivamente las razones jurídicas y las pruebas aportadas para fundamentar la sanción que se propone. Mas la sospecha de una eventual contaminación no es suficiente para afirmar de forma tajante -otra cuestión será la opinión que la práctica nos imponga- el despojo de la confianza en la dualidad procedimental en atención a la unicidad orgánica.

Los artículos 25, 26 y 27 establecen, respectivamente, los órganos competentes para el establecimiento de las sanciones pecuniarias por infracciones simples, por infracciones graves y para la imposición de sanciones no pecuniarias.

En relación con la **iniciación** del procedimiento, se presenta por vez primera la ocasión de tener que acudir a la nueva redacción de algunos preceptos del RGIT dada por el Real Decreto 1930/1998. En efecto, la nota decisiva, a los efectos de la iniciación, será la propuesta que aparezca en el acta de la inspección. El artículo 49 del RGIT en su nueva redacción establece que se consignará en las actas, entre otros extremos: «...j) En su caso, se hará constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador, en el supuesto de que, a juicio del actuario, no esté justificada su actuación», resulta interesante subrayar cómo desde el inicio se puede diferenciar una *propuesta de inicio de procedimiento*, que corresponde al actuario que ha desarrollado el procedimiento de comprobación y liquidación, y el *inicio propiamente dicho* que se producirá por resolución (*ex art. 60 RGIT*) del Inspector-Jefe.

En segundo lugar, interesa resaltar que, de la redacción del párrafo que acabamos de transcribir, cabe deducir que el silencio en relación con la ausencia de motivos debe entenderse como existencia de los mismos, lo que podría llevar a la conclusión de que pudiera concebirse la tácita propuesta de iniciación del procedimiento sancionador si no se establece la ausencia de motivos para proceder a su apertura. En todo caso, la comunicación de la iniciación del procedimiento sancionador deberá realizarse por el Inspector-Jefe con el contenido que predetermina el artículo 29.2 del Real Decreto 1930/1998, de donde será la ausencia de una comunicación de esta índole la que motivaría que el procedimiento no se iniciara.

Llegados a este punto, conviene que nos detengamos en dos cuestiones que se me antojan de gran importancia. De una parte, un problema de gran enjundia cual es la posibilidad prevista en el último párrafo del artículo 49.2 del RGIT acerca de la preclusión de este inicio si, transcurrido un determinado plazo, no se ha producido la comunicación a que se refiere el artículo 29.2; de otra, la ausencia de referencia a la motivación de la culpabilidad, tanto en el artículo 29.2 del Real Decreto 1930/1998, cuanto en el artículo 49.2 j) del RGIT.

En efecto, el precepto señalado en primer lugar, al indicar los extremos que, en todo caso, debe contener el acto de comunicación del inicio del procedimiento sancionador, no hace mención expresa de la prueba de la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor, bajo ningún concepto ninguno de los extremos mencionados en el apartado 29.2 b) pueden entenderse que dan cumplida respuesta a esta exigencia del artículo 33.2 de la Ley 1/1998. Del mismo tenor es el juicio que nos merece el precepto señalado en segundo lugar. Se trata de hacer constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador, ciertamente podríamos decir que se trata de un *lapsus* casi freudiano, mas nótese que la exigencia del artículo 33.2 más bien requeriría una norma de otro tenor: lo que hay que justificar no es la ausencia de motivos para sancionar, sino los motivos que justifican, prueban, al cabo, la concurrencia de circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor, con independencia de que, posteriormente, el Inspector-Jefe, bien inicie el procedimiento o no lo haga; o, incluso, de que, tras la incoación e instrucción del correspondiente procedimiento, se llegue a la conclusión de que los indicios racionales de culpabilidad se desvanecen o no son convincentes. En suma, tal parece que la pretendida no automaticidad de las sanciones o la concepción objetiva de la responsabilidad por infracciones sea bien difícil de desterrar de la práctica administrativa.

Por lo que se refiere al plazo preclusivo para el inicio del procedimiento sancionador, el último párrafo del artículo 49.2 del RGIT establece que, si dentro de los plazos a que se refiere el artículo 60.2 del RGIT en relación con las actas de conformidad (un mes desde la fecha del acta) o el artículo 60.4 en relación con las actas de disconformidad (un mes desde el término del plazo para formular alegaciones), no se hubiere 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 LGT en materia de revisión de actos administrativos. Con esta remisión al artículo 159 de la LGT, mediante el que habrán de declararse lesivos para el interés público y posterior impugnación en vía contencioso-administrativa, se está excluyendo que el plazo pueda ser calificado de prescriptorio. Tampoco podrá considerarse de caducidad por sus propios efectos, ya que, de ser así, permitiría la posterior apertura del correspondiente plazo. El no inicio del procedimiento sancionador dentro de plazo lo convierte en un acto firme a efectos administrativos, sólo susceptible de revisión mediante la vía del artículo 159, con intervención de la jurisdicción contencioso-administrativa. Tal vez, el fundamento de esta norma deba encontrarse en la seguridad jurídica del sujeto pendiente de una decisión que afecta de forma relevante a su patrimonio. El nexo de causalidad entre un procedimiento y otro parece que aconseja establecer un estricto plazo preclusivo de ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración.

Por lo que se refiere a la posibilidad de formular **alegaciones y presentar documentos**, ésta está prevista en el artículo 29.4 del Real Decreto 1930/1998, pudiéndose llevar a cabo en cualquier momento anterior al trámite de audiencia. No se hace referencia a un extremo sumamente importante para los sujetos desde la perspectiva de la recurribilidad del acto y la susceptibilidad de su enjuiciamiento: el artículo 21 de la Ley 1/1998, al referirse a las alegaciones y presentación de documentos en el procedimiento de gestión, no sólo las concibe como una posibilidad o el mero ejercicio de un derecho sino que consagra una consecuencia de extrema relevancia, la Administración deberá tener en cuenta las mismas al redactar la correspondiente propuesta de resolución. Cuestión esta directamente relacionada con el deber de motivación de actos y de obligación de resolver acerca de cuantas cuestiones se hayan planteado a que se refiere, a su vez, el artículo 13 de la Ley 1/1998. Parece lógico exigir que esta consecuencia sea, asimismo, debida en el ámbito del procedimiento sancionador, sobre todo para que el órgano jurisdiccional pueda tener un mejor juicio sobre la fundamentación del acto sancionador.

Aunque contemplado en el artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998, es claramente incluíble entre los asuntos relacionados con la **instrucción** a que se refiere el artículo 31 la prevista posibilidad de incorporación formal de pruebas al expediente sancionador que obren o hayan sido obtenidas en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación, por su parte, el nuevo artículo 63 bis del RGIT establece en su párrafo 6.º que dicha incorporación deberá realizarse mediante diligencia. Aquí nos encontramos con el núcleo esencial de la cuestión que justifica la existencia y exigencia del procedimiento separado. En efecto, se trata de la afirmación de un criterio diferenciado en el procedimiento de obtención de pruebas y en las garantías que afectan al sujeto. Éstas eran, como se recordará, las razones sustantivas que justificaban la existencia formal de un procedimiento separado. De ahí que ni la incorporación formal es suficiente para depreciar la garantía, ni la diligencia para hacerlo la legítima.

Se trata de acudir a la sustancia del derecho que está en juego en un procedimiento, el sancionador, funcionalmente diverso del que tiene por objeto la comprobación y liquidación del tributo. Por ello no puede aceptarse el simple trasvase indiscriminado de información, de pruebas o datos de la *carpeta* liquidadora a la sancionadora. Será, en ese preciso momento, cuando deberán tenerse en cuenta precisamente la diversidad funcional, que es la justificación de un doble haz de garantías; en el procedimiento sancionador, los inspiradores del Derecho Penal, aun con las matizaciones tantas veces requeridas por el TC. Como veremos enseguida, aquí entrarán en juego, como elementos discriminadores de ese trasvase de datos, pruebas, información, etc., principios esencialmente enraizados en el artículo 24 de la CE: señaladamente el de culpabilidad, la presunción de inocencia o el derecho a no declarar contra sí mismo. Y será precisa esa discriminación en la medida en que su fuerza y el despliegue de efectividad será diverso según que nos encontremos en el procedimiento liquidador o de comprobación o en el sancionador, será en éste donde aparezcan de manera eficiente, de ahí la función legitimadora del procedimiento separado. De ahí que consideremos que la incorporación formal, ni legitima por sí sola, ni es necesariamente causa de reproche, desde la perspectiva de los principios mencionados. Ciertamente, la norma no parece haber considerado necesario hacer referencia a la posibilidad de que no todos los datos, pruebas o circunstancias que consten en el expediente de liquidación podrán obrar en el sancionador. Será precisamente esa omisión de la norma la que justifica que denunciemos esta gravísima tara del procedimiento descrito, pues será reproche que de producirse invalidaría todo el resultado, al tiempo que convertiría al procedimiento separado en una mera exigencia formal vacía de significado y carente de justificación legitimadora. En conclusión, el trasvase de información previsto en los artículos 29.3 del Real Decreto 1930/1998 y 63 bis.6 del RGIT entre ambos procedimientos no puede ser entendido de forma indiscriminada. So pena de considerar que el procedimiento sancionador se haya instruido contra los principios que fundan el artículo 24 de la CE. El principio de no incriminación será esencial a estos efectos, como veremos enseguida.

El expediente instructor finalizará (art. 31.3 RD 1930/1998) con una propuesta del órgano que instruye, que contendrá la fijación motivada de los hechos y su calificación jurídica, se determinará la infracción apreciada o se propondrá la inexistencia de infracción o responsabilidad. Se propondrá, asimismo, la persona o entidad que resulte responsable con especificación de la sanción propuesta e indicación de los criterios de su graduación. No aparece con la debida claridad la exigencia derivable del artículo 33.2 en torno a la culpabilidad del sujeto. Será precisamente en esa propuesta de resolución donde deberá brillar la argumentación jurídica que justifica la consideración de responsable de la infracción apreciada. Ciertamente se habla de una declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad, lo que permite salvar la norma si se entiende como la posibilidad de que, apreciada la infracción, no se haya apreciado la responsabilidad consiguiente. Mayor claridad o una redacción más directamente relacionada con lo expresado en el artículo 33.2 de la Ley 1/1998 hubieran sido deseables.

La **propuesta de resolución** supondrá la finalización de la instrucción propiamente dicha. Deberá ser notificada a los interesados, con indicación de la puesta de manifiesto del expediente y dándoles un plazo de 15 días para el trámite de audiencia de los interesados durante el cual podrán presentar los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportuno. A la

vista de las alegaciones presentadas se elevará la propuesta de resolución al órgano encargado de resolver. Esta propuesta puede ser diversa de la inicialmente comunicada a los interesados, modificación que puede resultar de las alegaciones realizadas. Si no se realizaran alegaciones, la propuesta inicial se elevará al órgano encargado de la resolución. En todo caso, la propuesta de resolución debe acompañarse de los documentos y alegaciones que consten en el expediente (art. 33.3 RD 1930/1998).

La **resolución** deberá ser motivada a la luz de la propuesta y de las alegaciones de los interesados. El artículo 35.2 del Real Decreto 1930/1998 fija el contenido de la resolución. Hay que hacer notar, de nuevo, la ausencia de una referencia expresa a una cuestión crucial: los motivos que concurren para apreciar la culpabilidad del sujeto presunto infractor. De nuevo, un precepto del Real Decreto 1930/1998 parece que olvida este extremo que debemos caracterizar, tras la STC 76/1990, el concepto de infracción tributaria del artículo 77 de la LGT y el párrafo 2 del artículo 33 de la Ley 1/1998 como elemento esencial del conjunto de garantías que han de adornar al nuevo procedimiento sancionador. Otra vez debemos hacer un esfuerzo interpretativo e intentar salvar la norma estimando que la expresión final del primer párrafo del artículo 35.2, al hablar de la inexistencia de infracción o responsabilidad, está haciendo referencia a esa cuestión. En cualquier caso es evidente que uno de los extremos más significativos de la resolución del expediente sancionador será la manifestación o expresión de los elementos probatorios de donde se deduce que la infracción se ha realizado dolosa o culposamente o a título de mera negligencia, tanto a fin de poder articular un razonamiento en defensa de la inocencia, cuanto para que el órgano juzgador pueda establecer pautas de juicio mínimamente fundadas acerca de la legitimidad de lo acordado por el órgano administrativo.

La resolución es impugnabile a tenor de lo establecido en el artículo 35.3 que, en desarrollo de lo establecido en el artículo 34.4 de la Ley 1/1998, declara la eventual autonomía del recurso contra el acto de imposición de sanciones. Sólo en el supuesto de que, al tiempo, se impugne, asimismo, el acto de liquidación se acumularán ambos recursos. A estos efectos los recursos, en caso de que se impugne el resultado de los dos procedimientos separados, no podrán ser diferentes, lógicamente, supuesto el principio general de acumulación que prevé el artículo 34.4 de la Ley 1/1998.

Para dar por finalizada esta telegráfica descripción de las cuestiones más relevantes del procedimiento sancionador, sólo falta hacer referencia a una novedad de interés introducida por el artículo 34.3 de la Ley 1/1998 en relación con el plazo máximo de resolución del expediente sancionador. Será de seis meses, según consagra la Ley y reitera el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998. La consecuencia del transcurso de dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada es la caducidad del mencionado procedimiento, sin perjuicio del inicio de un nuevo procedimiento en tanto no haya prescrito la acción de la Administración para sancionar. Ello podría dar lugar a la prescripción de algunas de las infracciones en atención a que no se entenderá interrumpido el plazo de prescripción por el inicio de un procedimiento sancionador caducado, amén de ser de aplicación en este supuesto lo establecido en el artículo 132.2 de la Ley 30/1992 a cuyo tenor, si el expediente sancionador estuviere paralizado durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable, se reanudará, asimismo, el plazo de prescripción de la infracción.

El artículo 34 contempla un supuesto de **tramitación abreviada** del procedimiento, como consecuencia de que el instructor considere, al tiempo de iniciarse el procedimiento, que obran en su poder cuantos extremos son necesarios para realizar la propuesta de resolución que se realizará al tiempo que se notifica el inicio de las actuaciones. Por consiguiente, básicamente afectará a la fase de instrucción que desaparece, aunque no la de alegaciones y presentación de documentos, así como la de audiencia a los interesados. Esta modalidad de procedimiento adquiere gran relevancia, pues no será raro que el actuario considere, caso de que sea nombrado instructor del expediente el mismo que realizó el de comprobación como prevé el artículo 63 *bis* del RGIT, que obran en su poder cuantos extremos necesita para realizar la propuesta de sanción. Aquí adquieren especialísimo relieve las consideraciones ya realizadas acerca de la dualidad principal que informa ambos procedimientos y se constituirá en piedra de toque de la eficacia garantista que proporciona la dualidad procedimental. Inmediatamente sintetizaremos estas ideas.

### 3. Las implicaciones fundamentales de la existencia de la duplicidad procedimental.

Tras el análisis realizado del procedimiento sancionador diseñado por el Real Decreto 1930/1998 y las modificaciones introducidas en el RGIT, estamos en condiciones de concretar la propuesta metodológica más arriba realizada. Ahora será el momento de evaluar la medida en que la garantía formal ideada -el nuevo procedimiento sancionador separado del de comprobación- es suficiente para proporcionar las virtudes que estaban en su fundamento. Será el momento de evaluar hasta qué punto mediante la separación articulada se proporcionan las garantías, se logra el fundamento legitimador que estaba en la base de la propuesta de un procedimiento separado.

#### 3.1. Duplicidad procedimental, ausencia de bifurcación orgánica.

Como ya se advirtió, la dualidad de procedimientos, la bifurcación funcional consagrada, no se ha concretado en una dualidad orgánica; el procedimiento sancionador no se atribuye a la competencia de órganos diversos de aquellos que tienen la competencia para proceder a la comprobación y liquidación, ni siquiera es obligatorio que lo hagan personas diversas dentro de la misma cualificación orgánica, es más, esa posibilidad se concibe como una alternativa condicionada sólo por un fútil requisito: «... en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso» (art. 63 *bis*.3 RGIT), es decir, de forma totalmente discrecional de imposible control. La misma posibilidad se contempla en relación con el procedimiento de imposición de sanciones por la comisión de infracciones tributarias simples (art. 63 *ter*.2 *in fine* RGIT), aunque ahora la posibilidad está incondicionada. Diversa solución se adopta para el procedimiento de imposición de sanciones no pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias simples o graves en el artículo 63 *quáter* en donde sí es posible apreciar una diferenciación orgánica en la instrucción y resolución del procedimiento sancionador, cuyos órganos competentes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 del Real Decreto 1930/1998, se determinarán «... en función de la naturaleza de la sanción propuesta» (art. 63 *quáter*.3 *in fine*).

A título de curiosidad se puede citar otro caso en el que el expediente sancionador se ha concebido de forma total y absolutamente separada, es decir, con absoluto respeto de la dualidad orgánica. Que el impuesto respecto del que tal procedimiento sancionador se deriva tenga altas dosis de marginalidad, el Impuesto sobre el Patrimonio, no resta un ápice para presentarlo como un ejemplo de la posibilidad de articular un procedimiento sancionador orgánicamente bifurcado.

La disposición adicional tercera del Real Decreto 1930/1998 establece que la competencia para iniciar, tramitar y resolver los expedientes sancionadores corresponderá a los órganos competentes de la respectiva Comunidad Autónoma. Se cita este supuesto porque, como es sabido, en la Ley 30/1983, el artículo 16 no extiende el alcance de la competencia en materia de Inspección a este impuesto, de donde cabe deducir que son competentes, en relación con la Inspección, los órganos de la Administración Central, al igual que ocurre, con carácter general, respecto de la obligación real de contribuir en ese impuesto. La nueva Ley de Cesión 14/1996, vigente para las Comunidades que asumieron el nuevo régimen de financiación autonómica, mediante su artículo 18, sí ha extendido el alcance de la competencia en materia de Inspección a este impuesto por lo que, en relación con ellas, no se produce ese efecto de bifurcación orgánica que hemos advertido, es decir, en relación con los tributos cedidos, sólo se producirá el efecto en relación con las Comunidades Autónomas que aún se rigen por la Ley 30/1983, es decir, Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura, será posiblemente esa dualidad de normativa la que haya justificado la propia existencia de la disposición adicional tercera que comentamos. En todo caso, habrá que considerar que las sanciones derivadas del procedimiento de comprobación e inspección realizadas respecto de un obligado por la obligación real, es decir, respecto de los no residentes, en la medida en que siempre corresponde a los órganos de la Administración Central esta competencia, suya, asimismo, será la competencia para iniciar, tramitar y resolver los expedientes sancionadores. La disposición adicional tercera no ha hecho distinciones, seguramente debido a la habitual ignorancia del propio ordenamiento del redactor de las normas reglamentarias en materia tributaria.

Como ya advertimos, esta tara de la garantía del artículo 34 ha comenzado ya a levantar una ola de escepticismo sobre la virtualidad del procedimiento separado. No son pocas y autorizadas las voces que han criticado ya esta forma de plantear la garantía del artículo 34.1 de la Ley 1/1998. Desde luego hay que advertir que las suspicacias tienen fundamento más empírico o fenomenológico que material. Ni constitucionalmente, ni como consecuencia de la Ley 1/1998, puede afirmarse con rotundidad que la inexistencia de bifurcación orgánica sea sinónimo de inanidad de la garantía. Menos reticencias levantaría, sin duda, la dualidad orgánica, mas no es imposible que la dualidad procedimental, apoyada en la dualidad de funciones y en el respeto a la diversidad de garantías de cada uno de los procedimientos, no se vea mermada en atención a la unicidad orgánica.

Como ya advertimos, no dejan de ser poderosas las razones que aconsejarían esa dualidad orgánica. La mera sospecha de contaminación es merma suficiente de la seguridad porque desemboca inevitablemente en desconfianza, mas esa apreciación empírica o fenomenológica no puede enturbiar un análisis objetivo de la norma. No vemos razones normativas ni principios constitucionales que funden un reproche de ilegalidad a un desarrollo reglamentario como el que analizamos. Desde luego no es el mejor, ni el más seguro, desde la perspectiva de la confianza, la

seguridad en sentido subjetivo. El procedimiento separado había sido recibido, casi como una inmanencia, como sinónimo absoluto de intervención de un tercero en su desarrollo. Que ello no haya sido así puede generar desilusión o desconsuelo, lamentación por haber perdido una ocasión de acabar con recelos ancestrales. Pero de ahí a considerarlo inconstitucional o simplemente ilegal, va un camino que no estamos convencidos de poder recorrer por falta de fundamentos jurídicos.

### *3.2. El procedimiento separado: dos funciones, dos garantías, dos procedimientos.*

Del análisis de los preceptos que dedica el Real Decreto 1930/1998 y de los preceptos añadidos al RGIT cabe extraer una serie de conclusiones que es, ahora, llegado el momento de sintetizar, al tiempo que proporcionan la ocasión de subrayar las más señaladas implicaciones de esa separación procedimental.

En primer lugar, la separación procedimental ha provocado una sustancial modificación en el contenido del acta. Ya no se hará mención de las infracciones apreciadas o de las sanciones correspondientes. La propuesta de regularización sólo deberá hacer mención de la cuota, recargos e intereses de demora. En el acta, como ya se advirtió, sólo se hará constar, en su caso, en relación con las infracciones, la ausencia de motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador, con las consecuencias a que ya hemos hecho referencia (véase la nueva redacción del art. 49 RGIT). De este desgajamiento, incluso conceptual, entre deuda tributaria y deuda por sanciones que ahora es posible realizar en atención a la dualidad procedimental, extraeremos algunas consecuencias de gran calado, no advertidas por el legislador.

Otra consecuencia de la diferenciación apreciada radica en la extensión de la conformidad respecto de la sanción. Ahora aquélla sólo se refiere a la cuota, recargos e intereses. La conformidad se presta en el momento en que finaliza el procedimiento de comprobación y liquidación, independiente del sancionador. La conformidad, y su efecto reductor en el montante de la sanción, se producirá con separación también entre deuda tributaria y sanción. No es necesario extender la conformidad a la sanción para que el efecto reductor se produzca. Como se ha señalado con acierto (AGUALLO AVILÉS), es este efecto que ya había advertido la jurisprudencia (STSJ de Cantabria de 17 de enero de 1997, por ejemplo) y ahora así lo manifiesta expresamente el artículo 21.1 del Real Decreto 1930/1998.

La tercera de las conclusiones posibles, tal vez la más relevante, gira en torno al conjunto de garantías y principios que informan el procedimiento sancionador. Sin duda nos enfrentamos con el núcleo más relevante de razones que justifican, legitiman y fundan la exigencia de un procedimiento separado. Se trata de afirmar, una vez más, la necesidad de que a cada procedimiento se le apliquen los principios que le son propios. Al procedimiento sancionador los principios inspiradores del Derecho Penal y, más concretamente, los que se derivan del artículo 24 de la CE. Entre ellos cabe hacer especial mención de los siguientes:

- a) El *principio de culpabilidad*, mediante el que se concreta la exigencia de que la imposición de una sanción sea el resultado de la prueba del dolo o la culpa del infractor. Ciertamente, la STC 76/1990 había sido nítida en la exigencia de este principio al interpretar la actual redacción del artículo 77 de la LGT, producto de la reforma de 1985. La práctica administrativa, incluso después de esa sentencia, en muchas ocasiones ha impuesto sanciones que más bien parecen el resultado de una responsabilidad objetiva. El principio de culpabilidad -reconocido en el artículo 33.2 de la Ley 1/1998 y 3.2 del Real Decreto 1930/1998- exige que la Administración en el procedimiento sancionador no sólo tiene que probar la existencia de una acción u omisión típica y antijurídica, sino también la existencia de un determinado grado de culpabilidad, aunque sea el mínimo de *simple negligencia* a que se refiere el mencionado artículo 77 de la LGT. Como ya hemos advertido en diversos preceptos, el Real Decreto 1930/1998 parece obviar estos extremos, sin ni siquiera hacer referencia a la necesidad de mencionar la inexistencia de las causas excluyentes de la responsabilidad a que se refiere el artículo 77.4 de la LGT como fundamento de los indicios de la existencia de infracción que fundarían el inicio del procedimiento o del mismo contenido de la resolución que sanciona la comisión de la infracción probada. Ya hemos detectado que ni el artículo 29.2 ni el artículo 35.2 hacen siquiera referencia a esta cuestión esencial.
- b) El *principio de presunción de inocencia* de cuyo corolario se deriva la exigencia que acabamos de mencionar. Quien acusa debe probar. Es la culpabilidad la que debe ser objeto de prueba, no la inocencia del sujeto. Se parte de una presunción de inocencia que la prueba de la culpabilidad debe destruir, no al contrario como, desgraciadamente, acaece a menudo. Será por tanto la Administración quien mediante la prueba de la culpabilidad destruya la presunción de inocencia que protege al sujeto. No el sujeto quien construya un artificio probatorio tendente a demostrar su inocencia. Tampoco es precisamente satisfactoria la consagración que de este principio se ha hecho en la Ley 1/1998 ni en el Real Decreto 1930/1998. En los artículos 33 y 3, respectivamente, se hace referencia a la *buena fe*. Como he tenido ocasión de escribir en otro lugar, conviene no confundir esta presunción de buena fe con el principio de presunción de inocencia. Como ha dicho la mejor doctrina, esta referencia a la presunción de buena fe no sólo no añade nada nuevo sino que crea inseguridad jurídica en atención a la confusión que genera. La buena o la mala fe es un concepto de Derecho Privado que carecerá de virtualidad en nuestro ámbito en la medida en que no existe como criterio de graduación de las sanciones, no excluye la culpabilidad, por cuanto si mala fe equivale a dolo, ha de tenerse en cuenta que las infracciones tributarias pueden cometerse incluso a título de simple negligencia. Ni siquiera serviría para fundar una lectura novedosa del artículo 77 de la LGT o una tácita reforma de su contenido. Pretender que la presunción de buena fe implica la exigencia de culpabilidad sólo en los casos de existencia de dolo en la comisión de infracciones ignora, sencillamente, que la propia Ley 1/1998 ha confirmado la vigencia del artículo 77 de la LGT, como ha dicho AGUALLO AVILÉS.
- c) El *derecho a no declarar contra sí mismo* que, de acuerdo con abundante jurisprudencia nacional (STC 161/1997, por ejemplo) o del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso *Funke, Saunders*, etc.), implica el derecho a no ser condenado o sancionado en base a las pruebas aportadas o conseguidas bajo coacción. Este derecho fundamental en el ámbito del procedimiento sancionador debe ser matizado en cuanto funcionalmente es diverso su des-

pliegue según el procedimiento en que nos encontremos. De ahí la relevancia del procedimiento separado por cuanto, al acentuar la diversidad funcional, proporciona la base de una diversa exigencia de las garantías en cada uno de ellos. Por eso se ha defendido recientemente con acierto que el derecho a no declarar contra sí mismo, en primer lugar, no tutela un derecho a no aportar datos con trascendencia tributaria, extremo ya deducible de la doctrina de la STC 76/1990. En segundo lugar, que los datos aportados bajo coacción por el propio sujeto en el curso de un procedimiento sancionador no pueden ser utilizados para fundamentar la imposición de una sanción contra éste (AGUALLO AVILÉS).

La relevancia de este criterio, funcionalmente diferenciador para cada uno de los procedimientos, se revela clarificador desde la perspectiva del juicio que nos pueda merecer uno de los extremos más criticados del nuevo procedimiento sancionador: el contenido de los artículos 34.2 de la Ley 1/1998 y el artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998, acerca de la posibilidad de utilizar en el procedimiento sancionador los datos o pruebas obtenidos en el procedimiento de comprobación y liquidación. La idea esencial radicarán en determinar si esos datos o pruebas han sido aportados mediante coacción. No se puede ignorar que hay pruebas aportadas voluntariamente por el sujeto a lo largo de ese procedimiento; que existen otras que han sido aportadas por terceras personas obligadas a colaborar (arts. 111 y ss. LGT, deber derivable de la exigencia del principio de solidaridad que funda el deber de contribuir a tenor de la STC 110/1984); finalmente, que obran en poder de la Administración pruebas obtenidas sin obligar al sujeto a suministrarlas. El corolario es evidente, este tipo de pruebas podrán ser utilizadas en el procedimiento sancionador, el trasvase de información no vulnerará el derecho a no declarar contra sí mismo, las obtenidas bajo coacción evidentemente sí. Ése es el límite fundamental entre ambos procedimientos y la garantía que sostiene el procedimiento sancionador.

### **III. ALGUNAS CONSIDERACIONES COLATERALES: PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO, PRESCRIPCIÓN DE LA SANCIÓN**

La existencia de un procedimiento separado o independiente, independizará y separará, autonomizará, en definitiva, el juego de instituciones como la prescripción o la caducidad en cuanto articuladas con finalidad de protección de la seguridad jurídica de quien debe soportar la acción de un tercero tendente, bien al inicio de un procedimiento, bien a la exigencia de una deuda. La LGT, al articular unitariamente la deuda tributaria derivada de la liquidación y de la sanción, establecía unidades conceptuales sobre las que, a su vez, unitariamente, se predicaban las instituciones prescriptorias. Tampoco esto puede ser ya así. La diferenciación funcional y procedimental extiende sus efectos también a estas pretendidas consideraciones colaterales. Dos cuestiones quiero afrontar aquí. La prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas por sanciones tributarias, donde no haré sino reiterar ideas ya publicadas en mis comentarios a la LDGC, y los problemas derivados de la autónoma prescripción de la acción tendente a sancionar y, consiguientemente, el valor interruptivo de actos de la Administración dirigidos funcionalmente a otras finalidades ahora no inmediatamente conectadas con las sanciones.

Acerca de la primera de las cuestiones planteadas ya he dicho, y me reitero en lo defendido en los mencionados comentarios, que la sanción ya no formará parte de la deuda tributaria, como hasta ahora disponía el artículo 58.2 e) de la LGT; antes bien constituirá una deuda autónoma. Desde este presupuesto cabe suscitar la cuestión del silencio del artículo 64 de la LGT acerca del plazo de prescripción del cobro de las sanciones tributarias. En la medida en que, hasta ahora, integraban la deuda tributaria *ex* artículo 58.2 e), el plazo de prescripción de este componente de la deuda se debía entender incluido en el artículo 64 b) de la LGT. Si ahora la sanción constituye deuda autónoma, debe tener, lógicamente, un plazo autónomo de prescripción que el legislador no ha mencionado.

La cuestión no queda en la denuncia de un mero olvido del legislador. En efecto, en atención al carácter subsidiario de la LPAC en el ámbito tributario, tal vez no sea inocuo recordar que el artículo 132 de esa norma establece plazos de prescripción para las sanciones, en los casos en que las leyes no establezcan lo contrario, como sucede en nuestro caso. El silencio de la LDGC y de la LGT, en relación con el plazo de prescripción del cobro de las sanciones, nos llevaría a entender la aplicación del artículo 132 de la LPAC en el ámbito tributario. La consecuencia es clamorosa, a tenor del citado texto, las sanciones muy graves prescribirán a los tres años; las graves a los dos; las leves al año. Este plazo comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.

Es nuestra opinión que la situación creada se debe a un olvido del legislador o, en cualquier caso, a un defecto de técnica legislativa. No es aventurado pensar que no ha sido voluntad del legislador establecer, por la vía de la subsidiaria aplicación de la LPAC en el ámbito tributario, un plazo de prescripción distinto -tan distinto- para las sanciones tributarias. Mas también es inatacable la posición de quien argumentara en los términos expuestos. En tanto no se modifique expresamente la norma contenida en el artículo 64 de la LGT y se establezca un expreso plazo de prescripción para el cobro de las sanciones, es nuestra opinión, en atención a lo expuesto, que el plazo de prescripción de las sanciones tributarias, resultado de la aplicación del procedimiento independiente y separado a que se refiere el artículo 34 de la LDGC, es el establecido en el artículo 132 de la LPAC.

Siguiendo el razonamiento desde idéntica perspectiva, procede fijar nuestra atención en la independencia procedimental, lo que nos llevaría a defender la idea de que la prescripción de la acción para sancionar es independiente de la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria y, en nuestra opinión, el corolario que se sigue inexorablemente de la admisión de esta proposición, a saber: los actos tendentes a la concreción de la deuda tributaria no son actos interruptivos de la prescripción de la acción para sancionar. La autonomización de ambos procedimientos exige, como un modo de kantiano imperativo categórico, que los plazos sean, asimismo, autónomos. Funciones diversas, procedimientos separados, plazos autónomos.

Un relativo fundamento normativo expreso de esta posición puede encontrarse en lo dispuesto en el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998 donde se desarrolla el artículo 34.3 de la Ley 1/1998, plazo de caducidad, como ya vimos que expresamente reconoce el Real Decreto 1930/1998, que supondrá el archivo de las actuaciones, la no interrupción del plazo de prescripción y la posibilidad de que pueda iniciarse de nuevo el procedimiento «... en tanto no haya prescrito la acción de

la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción». Mas nótese que esas dos consecuencias esenciales a la calificación de la caducidad por el transcurso de los seis meses sin resolución sólo adquieren eficacia si concebimos el procedimiento sancionador autónomo y, como consecuencia, asimismo autónomos los plazos de prescripción. Plazos autónomos de prescripción que correlativamente postulan unos actos funcionalmente dirigidos al desarrollo de ese concreto procedimiento para que posean propiedades interruptivas. Ciertamente el artículo 66 de la LGT no lo dice, mas no lo dice porque un acto dirigido a determinar la deuda era, al mismo tiempo, un acto dirigido a fijar la sanción: el procedimiento era único y única la deuda tributaria de la que formaba parte el importe de la sanción. En la medida en que esto ya no es así, no puede sostenerse que siga siendo así lo que no es sino su lógica consecuencia.

Si así no fuera entendido, el pretendido plazo de caducidad, que expresamente reconoce el artículo 36.2, se vería privado de una de sus consecuencias más notables: no interrumpir los plazos de prescripción ya que, si no se admite la existencia de plazos autónomos para procedimientos autónomos, ya hubiera interrumpido el plazo la acción tendente a la comprobación de la deuda, de donde la calificación de la caducidad respecto del procedimiento sancionador quedaría reducida a mero ornato del sistema. Sólo como argumento complementario cabe subrayar la propia expresión literal con que se cierra el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998 en donde se hace referencia a la prescripción de la acción para imponer sanciones. Acción ejercitable mediante un procedimiento separado que exige lógicamente un régimen prescriptivo propio e independiente.

#### IV. UNA CONSIDERACIÓN FINAL

No pretendo con las reflexiones anteriores sino haber realizado un primer acercamiento a la relevante cuestión del ejercicio de la potestad sancionadora tributaria y a los medios para hacerla efectiva. La llamada LDGC ha pretendido fortalecer la posición del ciudadano con el objetivo de hacer eficaces las garantías constitucionales. Esta Ley tiene al menos el valor de reconocer derechos cuya efectividad no depende de ella, mas el simple reconocimiento de que es necesario el mismo implica, al menos, un cierto acto de contrición. Así entendido, esperemos, no sé si ingenuamente, un cierto propósito de la enmienda. Si éste se concreta seremos más ciudadanos.

Desde esta perspectiva calificaré como un acierto el destierro, esperemos que eficaz, de la responsabilidad objetiva. La dualidad procedimental como un valor, un valor siempre que se concrete en el exquisito respeto de la dualidad funcional y, por consiguiente, en la consideración de las diversas garantías que informan cada uno de los procedimientos. El adecuado uso de la información, de los datos y pruebas, pasa por una exquisita atención al derecho a no inculparse. Como una falsa expectativa la dualidad orgánica, una quimera entre la aparente exigencia de una Ley propaganda y la dura realidad del aparato burocrático.