

# Recensiones Bibliográficas

## *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*

Montserrat HERMOSÍN

Aranzadi, Navarra, 2008, 442 págs.

La obra elegida esta vez para comentar es fruto del afán investigador de esta profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pablo de Olavide. Su esfuerzo mereció la máxima calificación del Tribunal que juzgó la Tesis doctoral de la que proviene el libro, sumando luego otros galardones de la propia Universidad, del Ayuntamiento de Sevilla y de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

El contenido de la monografía coeditada por la citada entidad y la editorial Aranzadi lo resume muy bien Javier LASARTE, catedrático de la misma asignatura y Universidad que la autora: «el capítulo inicial sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria es una inevitable aproximación al tema del procedimiento sancionador. Las modificaciones normativas de los últimos años, y en particular la aparición de la nueva Ley General Tributaria, aconsejaban una serena exposición de la evolución de dicho procedimiento; así se ha hecho en los dos amplios capítulos siguientes sin ahorrar esfuerzo y sin evitar algunas cuestiones espinosas, entre las que debo destacar la posición adoptada ante la separación de procedimiento inspector y procedimiento sancionador. Y a partir de aquí la tesis se adentra en tres cuestiones profundas: la aplicación retroactiva de la norma más favorable, la apreciación de los indicios de delito por parte de la Administración y la posible intervención del inspector actuario en caso de reanudación del procedimiento tributario tras el pronunciamiento de la jurisdicción penal».

Seis capítulos, en suma, con los que la autora incide sobre el muy trillado campo del Derecho sancionador (como lo muestra la amplísima relación bibliográfica recogida al final) sin que haya pretendido, según revela ella misma al comienzo del libro, efectuar un análisis completo del procedimiento sancionador tributario, sino más bien «reflejar la historia de cualquier contribuyente que se encuentre inmerso en un procedimiento sancionador tributario y al cual se le han ido planteando diferentes cuestiones» a las que pretende dar respuesta la profesora HERMOSÍN.

El punto de arranque, en el primero de los capítulos, se traduce en un genérico esbozo acerca del reconocimiento generoso que la norma fundamental ha realizado de la potestad sancionadora a la Administración. Ello se encara estudiando los principios con arreglo a los cuales ha de ejercerse la misma y centrando la atención luego, una vez confrontada la regulación de la Constitución –que no recoge como mandato específico que las sanciones administrativas deban resultar impuestas por medio de un procedimiento sancionador–, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la doctrina científica, en la «garantía de procedimiento» instaurada en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 134) y que se trata de determinar si resulta también aplicable en el ámbito tributario.

---

La autora detecta una falta de consenso que pudiera avalar la traslación de la doctrina del juez imparcial a la esfera sancionadora administrativa, acudiendo a conocidas resoluciones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional, así como a la valoración de las situaciones de heterotutela y autotutela en la aplicación del Derecho. Pese a la inspiración en el principio de jerarquía bajo el que actúa la Administración, considera la profesora HERMOSÍN que cuando la misma sanciona una conducta del administrado, privándole de sus derechos, no está ejercitando una potestad administrativa más, ni puede ser parte del procedimiento, de manera que la imparcialidad no puede ceder frente a criterios jerárquicos. «Cuando la Administración actúa en el uso de sus potestades sancionadora le sería exigible una imparcialidad análoga a la presente en vía jurisdiccional».

El estudio en general de la naturaleza del procedimiento sancionador tributario se acomete en los capítulos segundo y tercero. La autora se plantea si el mismo debe consistir en un procedimiento separado del resto de los encaminados a la aplicación de los tributos y para ello se remonta a la versión originaria de la Ley General Tributaria de 1963 –en donde «los procedimientos de liquidación y sancionador se yuxtaponían en un único procedimiento a pesar de su diversa finalidad»– y pasa luego por las modificaciones que en ella obró la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, así como la reglamentación de ambas leyes por parte del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, referido al régimen sancionador tributario.

Del recorrido efectuado por la normativa anterior a la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la autora señala varios inconvenientes suscitados como consecuencia de la formal separación procedimental instaurada en 1998, que esquematizamos a continuación: 1.º Identidad de los órganos competentes para comprobar y sancionar, aparte de que legalmente se estableciera la obligatoria incorporación de los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de comprobación al expediente sancionador. 2.º Dualidad de resoluciones, de los procedimientos de comprobación y sancionador, trasladando al contribuyente la carga de recurrir dos veces, contra la deuda y contra la sanción, aunque de oficio se llegase a establecer la acumulación de ambos recursos. 3.º Excesiva espera para el administrado hasta conocer el resultado final. 4.º Incertidumbre para el contribuyente que no sabía si firmar o no en conformidad el acta, al carecer de información de la sanción. 5.º Excesiva dilación del plazo de prescripción de la acción para sancionar, dado el reconocimiento de eficacia interruptiva a los procedimientos de liquidación.

En relación con la cada vez menos «nueva» Ley General Tributaria, la profesora HERMOSÍN considera que la «legalización» del procedimiento sancionador tributario que realiza, sirve para mantener la especialidad del sistema tributario respecto del ámbito administrativo general; estudiando las diversas modalidades de tramitación que presenta aquél aparte del «principio general» de tramitación separada, que no deja de consistir, realmente, sino en una mera distinción de expedientes y un mismo órgano resolutorio, ya sea de las actuaciones inspectoras y de las sancionadoras, lo que no aporta mayores garantías al contribuyente y convierte al procedimiento sancionador en un mero apéndice de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Con relación a la tramitación formal separada, se tratan problemas que afectan a la competencia orgánica, número de expedientes sancionadores a tramitar, naturaleza del plazo de inicio y su notificación al obligado tributario, instrucción y terminación del procedimiento y tramitación abre-

---

viada del mismo, además de aparecer una valoración crítica, desde la perspectiva del derecho a no autoincriminarse, respecto de la incorporación de datos obrantes en el procedimiento de aplicación de los tributos al de índole sancionadora: «el procedimiento sancionador debe tener un contenido instructor propio, donde se valoren y acrediten todas las pruebas y material de cargo por el propio instructor del mismo. Deben regir pautas diferentes de las seguidas en el procedimiento de determinación de la deuda, y se debe inspirar en el principio de presunción de inocencia».

Posteriormente se considera las posibilidades de «tramitación conjunta» que introduce la Ley General Tributaria al prever la renuncia a la tramitación separada y el supuesto de las actas con acuerdo. La autora deduce que no hay una exigencia constitucional –tampoco del Convenio Europeo de Derechos Humanos– que implique que el procedimiento sancionador deba ser forzosamente separado, aunque «separar los procedimientos, respetando su autonomía y finalidad constitucional, supondría obtener mayores garantías para los ciudadanos». Entre las cuestiones que se abordan del régimen jurídico de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador están la forma, plazos de ejercicio, posibles situaciones del obligado tributario tras la renuncia, tramitación que se seguirá y resolución del procedimiento. En cuanto a la tramitación conjunta de las sanciones tributarias en el supuesto de actas con acuerdo, se acude a los ejemplos ofrecidos por el derecho comparado, así como a informes de las comisiones de expertos y del Consejo de Estado previos a la aprobación de la Ley General Tributaria, a su tramitación parlamentaria y a los supuestos de aplicación de las actas con acuerdo en el procedimiento inspector.

Las conclusiones de la profesora HERMOSÍN pasan por juzgar como un retroceso respecto de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes el ofrecimiento al contribuyente del «derecho» de renuncia a la tramitación separada: «si la renuncia se convierte en el cauce generalizado de tramitación del procedimiento, nos vamos a encontrar con serias dificultades, pues dentro de toda esta confusión procedimental nadie le va a poder negar al obligado tributario que invoque su derecho a guardar silencio». Y con las actas con acuerdo considera que a pesar del deseo de evitar la conflictividad, supone la aceptación de una sanción sin tener oportunidad de oponerse a ella, ni de ejercer los derechos de defensa.

Del régimen sancionador transitorio y de la aplicación retroactiva de la norma más favorable se ocupa la autora en el capítulo cuarto, donde aboga por la admisión de la retroactividad del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario sólo en desarrollo de la propia Ley General Tributaria. También tacha de retroceso el tope fundado en la firmeza en vía administrativa de la sanción para la posible aplicación de la norma más favorable retroactivamente. A su juicio no queda tan claro, por otro lado, que la elección del régimen sancionador más favorable deba hacerse en bloque –pese a que la jurisprudencia constitucional así lo señale–, dado el silencio de la ley en relación con dicho problema. Específicamente se considera la aplicación retroactiva del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria cuando se retrotraigan las actuaciones administrativas porque en el orden penal no se haya apreciado la existencia de delito fiscal.

Los dos últimos capítulos se proyectan, precisamente, sobre aspectos relacionados también con la apreciación de indicios de delito y la posterior reanudación de los procedimientos tributarios después de la remisión del expediente al orden penal. Tras poner de relieve los aspectos diferenciales de la recepción del principio *non bis in idem* en la Ley General Tributaria de 1963 y en la de

---

2003, la autora plantea la necesidad de un procedimiento administrativo específico para determinar si existen o no indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública, razonando sobre la obligación y momento procesal de la denuncia, el problema de la valoración de la conducta por parte de la Administración y la paralización de los procedimientos tributarios, incluido el de liquidación, para que sean los propios jueces de lo penal quienes determinen la cuota tributaria en virtud del principio de exclusividad jurisdiccional. También se valora críticamente la supresión del trámite de audiencia al obligado tributario, antes de remitir el expediente al orden penal, provocado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Montserrat HERMOSÍN trata de determinar también cuáles serían los posibles argumentos jurídicos que legitimarían la sustitución del actuario que remitió el expediente al orden penal, para conseguir la máxima posición de neutralidad del órgano frente al administrado y frente al objeto del procedimiento reanudado en los casos de sobreseimiento firme de delito contra la Hacienda Pública.

*Miguel Ángel Martínez Lago*