

EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

FACULTAD DE DERECHO

Grado en Derecho

Universidad de Valladolid

TUTOR:

LEONOR PÉREZ DE VEGA

Vº Bº TUTOR:

Fdo: Leonor Pérez de Vega

AUTOR:

MARIA NEGRO CARBONERO

CONVOCATORIA:

1 de Julio de 2014



RESUMEN:

El procedimiento sancionador tributario es el cauce a través del cual se va a decidir la culpabilidad, y en consecuencia la sanción tributaria de un sujeto, ante la posible comisión de una infracción tributaria, cuyos indicios fueron hallados en procedimientos tributarios anteriores. En la actualidad, como regla general, la tramitación de estos procedimientos se lleva a cabo de forma separada, y es sobre los límites y fronteras de esta separación, donde comienzan los debates sobre qué derechos han de ser efectivos en cada procedimiento, y cuál es el alcance de cada uno.

PALABRAS CLAVE:

Procedimiento Sancionador tributario, tramitación separada, deber de colaboración con la Administración Tributaria, garantías del contribuyente, derecho a no autoincriminarse.

ABSTRACT:

The tax penalty procedure is the channel through which it will decide the guilt, and consequently the tax penalty of a subject, to the possible commission of a tax offense, whose signs were found in previous tax procedures. At present, as a rule, the processing of these procedures are separate, and are about the boundaries and frontiers of this separation, where rights begin discussion on how to be effective in each procedure, and which is the scope of each.

KEYWORDS:

Tax Penalty Procedure, separate processing, duty to collaborate with the Tax Administration, taxpayer rights, right not to incriminate oneself.



ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	3
2.	REGULACION. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	4
2.1.	Antecedentes.....	7
3.	EL PORQUÉ DE UNA TRAMITACIÓN SEPARADA.....	9
4.	FASES.....	19
4.1.	Iniciación.....	19
4.1.1.	<i>Notificación.....</i>	<i>28</i>
4.2.	Instrucción.....	32
4.2.1.	<i>Traslado de la documentación del expediente liquidador al órgano sancionador. Especial referencia al derecho a no declarar contra sí mismo y a la no autoinculpación.....</i>	<i>33</i>
4.2.2.	<i>Valor de las pruebas que obran en manos de la Administración. Práctica de la prueba.....</i>	<i>43</i>
4.2.3.	<i>Alegaciones y la propuesta de resolución.....</i>	<i>47</i>
4.3.	Resolución.....	52
4.3.1.	<i>Resolución expresa. Congruencia y Contenido.....</i>	<i>53</i>
4.3.2.	<i>Resolución presunta. Conformidad.....</i>	<i>56</i>
4.3.3.	<i>Resolución por caducidad.....</i>	<i>58</i>
4.3.4.	<i>Recursos. Impugnación de la sanción y la deuda.....</i>	<i>59</i>
5.	EL PROCEDIMIENTO ABREVIADO.....	64
6.	CONCLUSIONES.....	66
	BIBLIOGRAFÍA.....	71



1. INTRODUCCIÓN.

El objetivo del siguiente trabajo es llevar a cabo un breve desarrollo del procedimiento sancionador tributario, poniendo de manifestación, en las distintas fases y ámbitos, los derechos y garantías del contribuyente y sus posibles contradicciones.

Por razón de la etapa económica y social que nos ocupa en nuestros días, no sólo se ha pretendido en el presente trabajo llevar a cabo un desarrollo sobre la debida tramitación del procedimiento sancionador, sino también hacer mención, a lo largo del dicho desarrollo, a las polémicas más frecuentes en referencia a la protección de las garantías de los contribuyentes dentro de este ámbito sancionador tributario.

El *Ius Puniendi* estatal es uno solo, y de dicha concepción se deriva la creencia de muchos en que las garantías y derechos que han de ser efectivos dentro del ámbito penal, también habrían de trasladarse al ámbito sancionador tributario. Sin embargo, debido al hecho de que el artículo 24.2 de la Constitución Española (en adelante CE), no haga ninguna mención expresa a los procedimientos sancionadores administrativos, se podría presumir que la materia sancionadora tributaria no ha de ser considerada de la misma forma que el ámbito penal; y es que quienes defienden esta última postura, alegan que la Administración goza de un deber de colaboración, cuyo objetivo último es el de la protección del interés general, de modo que, esto último justificaría la concesión de legitimación en este ámbito para limitar las garantías propias de un imputado dentro de un procedimiento sancionador.

Los debates referidos a esta contradicción entre el deber de protección de unas garantías mínimas, y su posible limitación no son nada recientes. Sin embargo, precisamente en estos momentos de crisis económica, en los que la presión fiscal se multiplica y la necesidad de eficacia administrativa se amplía, es cuando más se dejan de lado los derechos de los contribuyentes ante una comprobación o inspección y su posterior procedimiento sancionador. Esta situación agranda las posibilidades de que las garantías como la imparcialidad o el derecho a no autoinculparse, por las que en estos últimos años se han llevado a cabo tantos esfuerzos en proteger, se vayan degradando en la práctica de forma que pasen a ser mera teoría.



2. REGULACIÓN. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Todo ataque o vulneración contra el ordenamiento jurídico, va a suponer una reacción simultánea del mismo. En atención al tipo de vulneración, tendremos una respuesta u otra. Si es el caso de un ilícito civil, la respuesta se dirige a reparar el daño, de modo que si estuviéramos ante un ilícito penal, por la comisión de una infracción, la respuesta sería en modo de castigo.

Dentro de los ilícitos penales, en función de su gravedad, podemos hablar en primer lugar, de delitos que aunque cometidos en materia tributaria, van a dar lugar a penas más graves recogidas y reguladas en el Código Penal¹, del artículo 305 a 310.

Mientras que por otro lado, y como materia que nos ocupa, el ilícito penal en materia tributaria podría dar lugar a una infracción tributaria que va a ser objeto de regulación, a la vez que su correspondiente sanción, en la *Ley General Tributaria, 58/2003 de 17 de Diciembre*, en adelante LGT, (entrada en vigor el 1 de Julio de 2004).

En virtud del artículo 183.1 de la LGT, podemos definir la infracción tributaria como: “*Las acciones u omisiones dolosas y culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*”; por lo que aun encontrándonos con dos figuras diferentes, el delito y la infracción tributaria, se observa que ambas contienen ciertas similitudes en su configuración, al contar con los elementos de: tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad, todos necesarios para ser un infracción tributaria. Respecto a la caracterización de la infracción tributaria, mientras que anteriormente, según la *Ley General Tributaria 230/1963 de 28 de Diciembre*, se requería la simple negligencia, teniendo una sola calificación de “grave” para cualquier perjuicio económico referido a la Hacienda Pública. Con la actual LGT, en el artículo antes nombrado, nos referimos a cualquier grado de negligencia, teniendo a su vez una calificación triple para el perjuicio económico contra la Hacienda pública². Así pues, entraría en este ámbito la culpa en su punto más leve.

Más concretamente, la regulación de la materia que nos ocupa en el presente trabajo, es decir, del procedimiento sancionador tributario, la encontraremos dentro de la

¹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

² Los cambios de la actual LGT respecto a la antigua Ley de 1963, en materia de infracciones y sanciones pueden observarse en la Exposición de motivos, apartado 5, de la actual LGT.



LGT bajo la rúbrica *La Potestad Sancionadora* en el Título IV, y en particular, Capítulo IV, formado por los artículos 207 a 212.

En complementación a lo anterior, nombrar el Real Decreto 2063/2004 de 15 de octubre por el que se aprobó el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario³ (en adelante RGRST). Y para terminar de nombrar la regulación referida al procedimiento sancionador tributario, las normas administrativas sancionadoras, *Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, (en adelante LRJPAC), y el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que tendrán una aplicación a la regulación del procedimiento de carácter supletorio, a falta de normas tributarias.

Por último, en referencia a la regulación, hacer mención a la *Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente*⁴, en adelante LDGC, y la cual vamos a tener muy presente en el posterior desarrollo del procedimiento sancionador a la hora de manifestar si su presencia fue realmente efectiva.

Tras su derogación, debido a la entrada en vigor de la actual LGT, las garantías en esta ley contenidas, han quedado dispersas a lo largo del articulado de la LGT, siendo el foco principal de la recogida de los derechos del contribuyente el artículo 34.

Tomando como referencia la LGT, antes de entrar en la materia propiamente del procedimiento sancionador, se va a realizar una breve referencia respecto a su ámbito de aplicación, tanto material como territorial, para después hacer referencia de forma más específica al ámbito de aplicación de la regulación propia en materia sancionadora.

Respecto al ámbito de aplicación material de la LGT, decir que tendrá cobertura para todas aquellas infracciones y sanciones tributarias tipificadas en la Ley, por lo que todo acto previsto en esta sección que suponga una infracción tributaria, conllevará su

³ El propio art.1.2 del R.D. señala explícitamente: *“lo dispuesto en este Reglamento también se aplicará en el ámbito de competencia normativa del Estado, de forma supletoria y en aquello en que resulte procedente, a la imposición de sanción tributarias distintas a las establecidas en la Ley 58/2003”*.

⁴ La Ley 1/1998 quedó derogada con la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria de 2003, quedando su contenido principal plasmado en la Sección IV, art.34, de la ya nombrada LGT, y en otros diversos lugares de su articulado.



correspondiente sanción, lo que dará lugar al nacimiento de un procedimiento sancionador para su correcta imposición.

Aunque, hay dos tipos de infracciones, que quedan excluidas del ámbito de aplicación material de esta Ley. Son las infracciones y sanciones en materia de contrabando y en materia catastral, las cuales se regirán por sus normativas específicas, no siéndoles de aplicación el procedimiento común sancionador.⁵

En referencia al ámbito territorial de aplicación de la LGT, queda determinado por el artículo 1 de la misma⁶. Pues bien, es en virtud de lo anterior, por lo que dicha ley tendrá plena validez para su aplicación en materia de infracciones, sanciones y su imposición, en el ámbito de la Administración tributaria del Estado.

La respuesta sobre la aplicación de la LGT en el ámbito de las Comunidades Autónomas es algo más compleja. Es también la propia LGT, la que en el apartado 2 de su artículo 1⁷ expone que se tendrán en cuenta una serie de particularidades respecto a la Comunidad Foral de Navarra, y en los territorios históricos del País Vasco.

Dichas particularidades consisten en que respecto a los tributos cedidos, tanto para estas dos Comunidades Autónomas singulares, como para el resto, la regulación a aplicar es la estatal, y con ello la LGT, como antes hemos podido ver.

⁵ Las infracciones y sanciones en materia catastral vienen reguladas en el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en su Título VI en los artículos 85 a 94; y las infracciones y sanciones en materia de contrabando vienen reguladas en Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en su Título II, del artículo 11 al 16.

⁶ En virtud del art. 1 de la LGT señala: *“esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español en virtud y con alcance que se deriva del artículo 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución”*, mientras que en su apartado 2 indica: *“este ley establece, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración Tributaria”*.

⁷ El art. 1.2 de la LGT, dispone que: *“lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y Concierto Económico en vigor, respectivamente en la Comunidad Foral de Navarra y en los territorios Históricos del País Vasco”*.



Mientras que en lo referido a los tributos propios de Navarra y País Vasco⁸, tan solo se tendrán en cuenta los mínimos previsto por la LGT a la hora de crear estos tributos para evitar así divergencias desproporcionadas y que carezcan de razón para conseguir el fin perseguido.

Para terminar la determinación del ámbito territorial de la LGT en materia sancionadora, afirmar su plena competencia en el ámbito local, pues así está señalado en el artículo 11 del, Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Una vez determinado el ámbito de aplicación de la LGT, hacer una breve referencia al ámbito de aplicación de la regulación más específica en materia del procedimiento sancionador tributario, ya nombrada anteriormente. Resultará de plena y común aplicación, en los tres ámbitos territoriales: nacional, autonómico y local. Pues dentro del Título IV de la LGT, los Capítulos I, II y III, no tiene una aplicación uniforme en todos los territorios, mientras que el Capítulo IV, expone que el Procedimiento Sancionador Tributario, se trata de un procedimiento común para la imposición de sanciones tributarias, con validez en todos los territorios.

2.1. Antecedentes.

En 1963 entra en vigor la primera La Ley General Tributaria, es decir, la Ley 230/1963, la cual introdujo grandes innovaciones en materia tributaria, pues se caracterizó por su vertiente globalizadora, y por introducir un régimen único para los tributos⁹. Sin

⁸En cuanto a la regulación utilizada para la aplicación de los tributos propios en Navarra y País Vasco, existen dos posturas doctrinales, una parte indica que no ve fundamentada la atribución de competencia a la LGT, es decir a un plano estatal, por lo que apoya crear sus propias normas administrativa que regulen el proceso, mientras que otros observan la fundamentación suficiente de la atribución en el artículo 1.1 de la LGT. Véase, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ: *Infracciones y Sanciones tributarias*, Editorial Lex Nova, Valladolid, pág. 21. Finalmente siendo el único órgano que se ha pronunciado al respecto, el Tribunal Constitucional, permite a las Comunidades Autónomas que creen sus propias normas administrativas, siempre que cumplan con unas garantías constitucionales y no frustren el fin principal, aunque advierte también, que el procedimiento sancionador, ha de atenerse siempre a los dispuesto en las normas comunes, por tratarse de una competencia estatal en virtud del artículo 149.1.18 CE.

⁹ Este régimen, podemos localizarlo dentro del Título II, Capítulo VI, de la Ley 230/1963.



embargo, esta ley no deja de ser pre-constitucional, y con la entrada en vigor de la CE en 1978 surge a su vez un nuevo derecho tributario.

Respecto a este “nuevo” derecho tributario, surge la polémica motivada a su vez por el propio articulado de la CE, pues en favor de este derecho encontramos su artículo 31.1, que establece el deber de todos los españoles a contribuir, y en su contra, el establecimiento con rango constitucional en su artículo 24, de las garantías de que ha de tener la parte acusada dentro de un proceso, de las cuales carecía el contribuyente dentro de un procedimiento sancionador tributario. Por tanto, es a partir de este precepto, por el que se pone en entredicho la validez que tienen la imposición de sanciones tributarias sin el derecho a una defensa digna¹⁰.

Ley General Tributaria de 1963 anterior a la CE, se reforma de forma considerable por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la cual se encargó de dar una nueva redacción a la materia de infracciones y sanciones, aunque resultó bastante criticada por desaprovechar la oportunidad para resolver los problemas que se planteaban en materia sancionadora debido a la aparición del texto constitucional.

Haciendo ya referencia a la actual LGT, y en dirección al tema que nos ocupa, es decir, la materia sancionadora, decir que al incluir en su articulado el procedimiento sancionador tributario ha mejorado el rango normativo de tal proceso, cuya regulación principal antes era de carácter reglamentario, y en concreto por la regulación recogida en el ya derogado Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. (en adelante RD 1930/1998).

Ya hemos concretado anteriormente el ámbito de aplicación de procedimiento sancionador tributario, sin embargo, aunque el nombrado procedimiento resulte de aplicación también ante las posibles infracciones tributarias que se hayan podido detectar

¹⁰ Algunos autores, como es el caso de PÉREZ-PIAYA MORENO, en su obra: *El procedimiento sancionador tributario, especial referencia a su tramitación separada*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, pág. 90; señala que la contradicción que en un principio se puede entender entre el art. 24 y 31 de la CE, se ha resolver mediante una interpretación restrictiva, atendiendo al principio de proporcionalidad. Más adelante, procederé a tratar la falta de garantías y sus consecuencias dentro del procedimiento sancionador tributario.



durante los procedimientos de inspección y gestión, esto no ha sido siempre así. La idea de concentrar la imposición de sanciones en un único procedimiento ya se contempló en el RD 1930/1998, por el que se desarrollaba el régimen sancionador tributario¹¹, lo que supuso un gran avance de la idea que surge en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre Procedimientos para sancionar las infracciones tributarias¹², aunque finalmente no tuvo relevancia, pues en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos¹³, se impone la idea contraria, es decir que las sanciones detectadas en el procedimiento de inspección se sancionen siguiendo un proceso específico de actas y diligencias.

Para finalizar este apartado, señalar que hay otra idea que surge en regulaciones anteriores y la cual, hoy se trata de una parte importante en esta materia, es la idea surgida en el RD 1930/1998, de aplicar una reducción del treinta por ciento ante la conformidad del contribuyente, ya venga de un procedimiento de inspección o de gestión. Hoy en día aunque se mantiene esta medida para el procedimiento de inspección, se ha variado el objeto de la conformidad pues, como podemos observar en el artículo 188.1.d) de la LGT hoy ha de tratarse de la conformidad con la liquidación y no con la sanción, y por tanto, impugnar la sanción no priva al sujeto de esta posible reducción.

3. EL PORQUÉ DE UNA TRAMITACIÓN SEPARADA.

En la actualidad el procedimiento sancionador tributario, es un procedimiento que como regla general se realiza de forma separada¹⁴, a los procedimientos de gestión e

¹¹ A través de este R.D. se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. (Vigente hasta el 29 de octubre de 2004).

¹² Vigente hasta el 13 de septiembre de 1998.

¹³ Ha estado vigente hasta el 29 de octubre de 2004.

¹⁴ Dentro de una Ley General Tributaria, es la primera vez que se contempla que como regla general ha de llevarse a cabo una tramitación separada, por lo que la LGT de 2003 introduce en esta materia un gran cambio respecto a la Ley General Tributaria de 1963, lo cual aparece igualmente reflejado en la Exposición de Motivos punto 5 de la presente LGT.



inspección de los tributos. Es en el art. 208 de la LGT¹⁵, donde vamos a poder observar esta separación formal, aunque a su vez se prevén dos excepciones; en primer lugar, cuando un procedimiento de inspección terminara con un acta con acuerdo, la sanción se tramitará por el propio procedimiento de inspección, y en segundo lugar cuando el propio contribuyente renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

La separación del procedimiento sancionador de los procedimientos de aplicación de los tributos (gestión e inspección), y por lo tanto, el disponer de un procedimiento sancionador autónomo, surge con la entrada en vigor de la LDGC en 1998, la cual establecía esta separación en su art. 34¹⁶. El motivo principal del porqué surge esta separación, es por el intento de proteger las garantías mínimas de los contribuyentes, las cuales ante la tramitación conjunta de los procedimientos de aplicación de los tributos y sanción se veían vulneradas.

Dicha separación, se pensó que procuraría una protección de los contribuyentes en dos sentidos. Primero en un ámbito material, respetando en el proceso separado, derechos del contribuyente como el derecho a no autoinculparse, pues si tenemos en cuenta el deber de colaboración que existe para los sujetos pasivos en los procedimientos de aplicación de los tributos, como consecuencia del deber general de contribuir del artículo 31.1 de la CE, el derecho antes nombrado no tendría nunca una efectiva aplicación. Y en segundo lugar, en un ámbito formal mediante la separación de órganos, y de las fases dentro del procedimiento de instrucción y resolución, para con ello mantener la imparcialidad de

¹⁵ El art. 208 de la LGT indica: “1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente. 2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente”.

En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, se incluirá en el acta con acuerdo. Reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado”.

¹⁶ La LDGC fue la primera en establecer a través de su art. 34.1 la separación del procedimiento en los siguientes términos: “La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado”.



aquellos órganos que hayan de encargarse de imponer la sanción; y no sean estos los mismos que, en momentos anteriores y en virtud también del deber de colaboración, hubieran tenido ante sí documentos o información obtenidos en el previo procedimiento de aplicación, que frustrara su capacidad para otorgar una resolución imparcial.

Sin embargo, aun siendo estos los objetivos de la separación de los procedimientos, en un primer momento, tras la introducción de esta modificación en el año 1998 por la LGDC, no tardaron en surgir las críticas, calificando el cambio como irreal, pues entre otros aspectos, no se producía una separación efectiva entre los órganos encargados de los procedimientos de comprobación e inspección y los encargados de sancionar; y a mayor abundamiento, los datos y pruebas que se hubieran recopilado durante el primer procedimiento de aplicación se trasladaban sin más al expediente sancionador, lo cual hizo inviable la imparcialidad del nuevo procedimiento.

También fue objeto de críticas, el hecho de que para poder impugnar la resolución que daba lugar a la sanción había que realizar dos recursos a la misma resolución ante un mismo órgano, el cual a su vez podía acumularlos. Por lo que dicha duplicidad no hacía más que dilatar el proceso, sin efectividad ninguna. Como solución o parche a este último problema de dilación, el art. 34 de LDGC estableció una tramitación abreviada, para el supuesto en el que el órgano de aplicación contase con todos los medios de prueba necesarios para llevar a cabo la sanción, por lo que aun siendo una solución para el tema del tiempo, no lo suponía, sino al contrario, una ayuda a favor de las garantías de los contribuyentes.

De forma que, al referirnos a un procedimiento sancionador separado, no debemos entenderlo como un procedimiento independiente como si se tratara de un proceso penal, pues aun teniendo aspectos similares como es su carácter irrenunciable, y su iniciación de oficio, el órgano que ejerce el *Ius Puniendi* es la Administración Tributaria, con la cual existe un deber de colaboración y es la constante contradicción entre este deber con los derechos que serían propios del acusado¹⁷, la que pone de manifiesto en las diferentes fases del procedimiento sancionador, que no se proteja de forma tan estricta las garantías del

¹⁷ Principalmente los derechos y garantías contenidas en el art. 24 CE. Entre los que encontramos el derecho a ser informado de la acusación, derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes, y el derecho a no declararse culpable o declarar contra sí mismo. Este último derecho será tratado con más detenimiento en el posterior desarrollo del trabajo.



contribuyente dentro de un procedimiento sancionador, y quizás sea este el motivo que nos quiere dar a entender el legislador en el actual procedimiento sancionador. En mi opinión, no sería contradictoria una separación más real como ha demandado la mayoría de la doctrina¹⁸. El deber de colaboración, se ha de utilizar con el fin de conocer, con datos reales en el procedimiento de aplicación mediante las declaraciones de los contribuyentes, si realmente es necesario comenzar con el procedimiento sancionador, es decir, para obtener sospechas fundamentadas de una posible infracción. Sin embargo, dentro ya del procedimiento que nos ocupa debería darse comienzo a una instrucción que no contara con datos ni investigaciones sustraídas anteriormente por motivo del deber de colaboración del contribuyente, a sabiendas de la obligación que supone el suministro de datos, y que la resolución la otorgue alguien que valore los hechos de forma objetiva y sin juicios de valor, de una forma similar a como se realiza en el ámbito jurisdiccional.

El aparente carácter ficticio de la separación de los procedimientos, no fue lo único objeto de disputa entre la doctrina del momento, también lo ha sido la polémica surgida en virtud del art. 134.1 de la LRJPAC¹⁹, según el cual se estableció que para el ejercicio de la potestad sancionadora, por parte de la Administración, se requerirá siempre un procedimiento legal o reglamentario que anteriormente se hubiera establecido. Y es por lo dispuesto en este precepto, que surge la duda de si las sanciones que la Administración tributaria impuso con anterioridad al nacimiento del actual procedimiento sancionador separado que regula la LGT, carecerían de validez o no. La razón no es otra que no haber utilizado un debido procedimiento que garantizara una efectiva defensa del contribuyente, en el que entre otros se contara con los derechos de ser informado de la acusación, derecho de audiencia o el derecho a la prueba, garantías que han de procurarse ante cualquier manifestación del *Ius Puniendi*. El Tribunal Constitucional (en adelante TC) se ha

¹⁸ Véase al respecto, ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág., 203.

¹⁹ En el Capítulo II de la Ley 30/1992, bajo la rúbrica, *Principios del Procedimiento Sancionador*. Encontramos el art. 134, que establece: “1. El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido. 2. 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. 3. En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento”.



pronunciado reiteradamente ante la inconstitucionalidad que supone la imposición de una sanción de cierta envergadura sin el proceso correcto que garantice una defensa mínima²⁰.

La mayoría de órganos jurisdiccionales guardaron silencio sin dar solución alguna a la validez de las sanciones tributarias impuestas con anterioridad a la actual tramitación separada del procedimiento sancionador, hasta que se pronunció un órgano jurisdiccional, el cual cuenta actualmente con una gran iniciativa en materia tributaria. El Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de Valencia²¹, declaró nulas aquellas sanciones que no se impusieron mediante un correcto procedimiento, alegando que no se trataba de un tema únicamente de garantías, sino de los propios derechos de la parte acusada dentro de un proceso que proclama la CE²².

Esta resolución fue objeto de polémica, pues pudo llegar a provocar una reacción masiva de recursos de nulidad respecto a las sanciones tributarias impuestas sin el procedimiento separado en el resto de Comunidades Autónomas. Fue por esta razón, por lo que el Tribunal Supremo (en adelante el TS) se pronunció el 18 de febrero de 2004 mediante una sentencia de casación, respecto a la decisión del TSJ de Valencia, disponiendo que: *“la exigencia de que la imposición de las sanciones se llevara a cabo mediante un procedimiento independiente al de comprobación e investigación, se llevara a cabo tan solo respecto a las actas de inspección extendidas a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, sin entrar con ello en una contradicción con el art. 134 de LRJPAC”*. Las fundamentaciones que el TS²³ otorgó fueron básicamente dos; en primer lugar que la Ley 30/1992 no imponía la exigencia de que el procedimiento

²⁰ Dichos pronunciamiento podemos observarlos, entre otras, en las Sentencias del TC; nº 198/1995 de 21 de diciembre, nº 276/2000, de 16 de noviembre o nº 93/2001 de 2 de abril.

²¹ Véanse, entre otras, las Sentencias de 21 de noviembre de 2002, de 22 de noviembre de 2002, de 2 de diciembre de 2002, de 18 de enero de 2003. Y la Sentencia 18/1981.

²² Artículo 24 de la CE: *“1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión. 2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos”*.

²³ Esta fundamentación se recoge en el trabajo de: ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág., 206.



independiente hubiera de llevarse a cabo en el ámbito tributario; y que mantener la decisión del nulidad del TSJ de Valencia, sería gravemente dañoso para el interés general, pues los gastos públicos que supondría saldría de la contribución de todos.

Como era de esperar ante la solución y correspondiente fundamentación del TS, surgieron diversas opiniones entre la doctrina, entre las cuales destaca la de GARZÓN HERRERO, magistrado del TS, y cuya opinión formó parte de su voto particular a la anterior sentencia. Dicho voto se centra en tres aspectos para criticar la sentencia de casación; para comenzar no comparte la interpretación que llega a realizar el TS de la Ley 30/1992 y en concreto del art. 127 en virtud del cual, y según el TS se excluye la necesidad de una separación de un procedimiento separado en el ámbito tributario; por otro lado, en cuanto a la calificación que realiza el TS de *“grave daño para el interés general”* en referencia a la decisión del TSJ de Valencia, la entiende el magistrado como contradictoria, pues no se entiende que se tilde de esta manera una medida que posteriormente llegara a tener rango de ley; y en cuanto al tercer aspecto, y relacionado con el anterior, GARZÓN HERRERO opina que el verdadero interés general en esta situación es el de evitar la posible imposición de una sanción sin un procedimiento con unas garantías mínimas y no el de aumento de la recaudación.

Como conclusión de lo que realmente supuso la casación respecto a la decisión del TSJ de Valencia, procede destacar la opinión de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ²⁴ que tachan la actuación del TS como *“una forma de atajar una avalancha de recursos de nulidad respecto a sanciones que fueron impuestas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998”*.

En opinión de estas mismas autoras, la interpretación que debería darse a la exigencia que se promulga en el art. 134 de la LRJPAC, es que se necesita un procedimiento sancionador entendido como tal, es decir un procedimiento en el que se protejan y respeten unas garantías mínimas de defensa, y no se está exigiendo un procedimiento separado de, en materia tributaria, los procedimientos de aplicación. Sin embargo mi opinión, respecto a la interpretación de que realiza este autor, es que a su vez nos conduce a un mismo fin, porque como hemos podido observar, la tramitación conjunta en el ámbito tributario de los procesos de aplicación y sanción, no otorga las garantías mínimas requeridas en un procedimiento justo para la imposición de una sanción,

²⁴ En su trabajo: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág., 207.



y por tanto aunque con otra fundamentación, siguiendo la opinión de los autores arriba mencionadas, entendiéndose acertada la decisión del TSJ de Valencia, al considerarse claramente como nulas las sanciones impuestas sin una separación formal de los procedimientos.

Podemos observar que con anterioridad a la LDGC, que aparte de no existir explícitamente con rango legal las garantías propias del contribuyente ante la Administración tributaria, ya que esta Ley es la que las recoge por primera vez en el ámbito tributario de manera explícita, la no existencia de un procedimiento separado, y la negativa que da el TS por motivos recaudatorios a la protección de estos supuestos hace que podamos afirmar el abuso ejercido hasta 1998 del *Ius Puniendi* propio de la Administración tributaria, sin otorgar al contribuyente su justa defensa.

Aun considerando la anterior vulneración de los derechos del contribuyente hay que añadir, que hablamos de un periodo en el que las garantías de las que se habla no tenían una protección legal; sin embargo, hoy en día, esa protección sí existe; y por esta razón cabe preguntarse por qué se permite la posibilidad de poder renunciar a la tramitación separada, si dicha separación es la opción principal para el cumplimiento de una defensa efectiva. Aún más allá de quién plantea esa duda por motivos de vulneración de garantías, esta quien asemeja esta cuestión a la renuncia de un proceso penal, el cual es un proceso iniciado también por un órgano dotado de *Ius Puniendi*, y lo cual a su vez es imposible dado su carácter irrenunciable.

Una fundamentación que nos brinda la doctrina²⁵, es que no se ha de entender como una renuncia al procedimiento sino tan solo a la separación, pues el procedimiento sancionador se lleva a cabo aunque con una tramitación diferente. Un símil que podría identificarse con esta situación es el supuesto en el que un imputado dentro de un proceso penal, se declara culpable, el procedimiento continúa aunque con matices diferentes.

En contra a esta posibilidad de renuncia, encontramos la opinión de PÉREZ-PIAYA²⁶, que piensa que la opción de una tramitación conjunta está muy lejos de agilizar la

²⁵ Véase al respecto; ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág., 208.

²⁶ Dicha opinión, aparece en su obra: *El Procedimiento Sancionador Tributario, especial referencia a su tramitación separada*, ob. cit. pág. 100. Tal opinión, como bien indica la autora en su propio libro se adhiere a la tesis SESMA SÁNCHEZ.



tramitación de los procedimientos administrativos, ya que esta es la argumentación que concede la propia Administración para su existencia, y resulta jurídicamente insostenible que la opción de renuncia se configure como un derecho subjetivo del contribuyente, pues el establecimiento de la tramitación separada no se ha impuesto tan solo en beneficio de cada contribuyente, sino en aras del interés común superior.

Por otra parte, indicar que se podría llegar a pensar, que esta posible renuncia a una tramitación separada, no supone una reducción de garantías sino el supuesto contrario, pues al ser la renuncia voluntaria, quedando prohibida cualquier tipo de coacción, se llevara a cabo a favor de los propios intereses del contribuyente. Sin embargo, dicha postura no cuenta con mi apoyo, pues en la vida real el porcentaje de personas que tienen los conocimientos necesarios para analizar que opción es la que más conviene a sus intereses, es muy reducido.

Mi posición respecto a la posible renuncia a una tramitación separada, va en la línea de la opinión de PÉREZ-PIAYA. Como he argumentado antes, el otorgar esta posibilidad al contribuyente, tan solo en la minoría de los casos podría darle la verdadera posibilidad de valorar que es mejor para sus intereses, y es por ello que para conservar un interés general, y evitar aquellos supuestos en los que por cualquier razón alguna persona se viera presionado a esta renuncia y finalmente esto fuera perjudicial para su caso concreto, considero que no habría que calificarse esta opción como un derecho subjetivo del contribuyente.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en adelante TEDH, se ha pronunciado sobre esta materia, proclamando que la única exigencia que ha de aplicarse cuando se lleve a cabo una actuación administrativa por motivos de la comisión de una infracción o la aparición de responsabilidad sancionadora, es el respeto a las garantías que a su vez están señaladas en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, y en concreto en el artículo 6.1.²⁷, en virtud del cual, aun pudiendo entender que tan solo hace referencia a

²⁷ El artículo 6 del CEDH nos viene a indicar lo siguiente respecto al derecho a un proceso equitativo; “1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad



materia civil y penal, hemos de entender el ámbito del procedimiento sancionador tributario como materia penal²⁸. Por tanto, este Tribunal no habla de la necesidad de un procedimiento separado, sino que basta con la existencia de un procedimiento administrativo que proporcione una defensa justa. Precisamente éste es uno de los motivos por los que dentro de la UE, encontramos Estados con procedimientos sancionadores separados como es nuestro caso o el de Italia, aunque con grandes carencias en la práctica, o con un solo procedimiento de aplicación y sanción, como en Francia o Reino Unido.

A pesar de las exigencias y razonamientos que nos ha otorgado el TEDH para conseguir una efectiva protección del contribuyente, es decir, que el punto principal sea garantizar unos derechos mínimos en el proceso, nuestra vigente regulación en materia tributaria, es decir la LGT, no comparte esta perspectiva, optando por una separación formal con excepciones, lo cual supone una posición en la que es muy dudable que el interés principal sea la protección del contribuyente, sino el de hacer efectiva la recaudación tributaria, recordando que como han dicho varios órganos el verdadero interés general para la sociedad en esta materia que nos ocupa sería la de garantizar un procedimiento justo para imposición de una sanción al ciudadano.

Si tras el anterior desarrollo, nos volviéramos a preguntar el porqué de la tramitación separada del procedimiento sancionador, tendríamos que decir que el supuesto motivo es la protección o aumento de las garantías de contribuyente dentro del mismo, sin embargo, en la práctica esta medida desde su imposición hasta momentos actuales y sus más deseables objetivos se ha quedado en pura teoría en la mayoría de aspectos, tratándose definitivamente de una separación formal e irreal. Son varios los motivos que nos han conducido a esta valoración²⁹ como son; la infracción del derecho a ser informado de la acusación, supuesto que se da en la tramitación abreviada, pues la notificación se le notifica

nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia”.

²⁸ El TEDH nos proporciona tres criterios para determinar si las sanciones tributarias que se han de tratar han de ser consideradas como materia penal y por lo tanto entrar dentro del ámbito de aplicación del CEDH. Dichos criterios pueden encontrarse en; caso *Özturek v. Alemania*, de 21 de febrero de 1984.

²⁹ Argumentación que aparece recogida en la obra de CORDERO GARCÍA: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, Editorial Marcial Pons, págs. 156 y 157.



al contribuyente junto con la resolución, por lo que la instrucción se lleva a cabo en la fase de instrucción sin en el sujeto saberlo; la infracción del derecho a no declarar contra sí mismo, pues debido al deber de colaboración existente en los procedimiento de aplicación, parte de la información obtenida de esta forma posteriormente pasa a un expediente sancionador, vulnerando así el derecho a la no autoincriminación; o que la acumulación de recursos y reclamación suele provocar que los procedimientos se terminen juntando.

Siendo estos algunos ejemplos del fracaso en la consecución del objetivo que en un principio se intentó procurar con la separación de los procedimientos, la pregunta que debemos realizar en la actualidad es si realmente merece la pena la actual separación o hemos de plantearnos cambios dirigidos a la protección del contribuyente.

No debemos dudar, sin embargo, que el camino que hemos comenzado con dicha separación, aunque inefectivo actualmente, no deja de ser aun así el único camino por el que podríamos llegar a conseguir un respeto eficaz hacia las garantías del ciudadano. Este ha sido el razonamiento de la mayoría de autores³⁰, los que al mismo tiempo a lo largo de los años han ido aportando varias ideas, que en complemento a la separación de procedimientos podrían dar lugar a la consecución del objetivo deseado.

Entre las mencionadas ideas hemos podido destacar, por ejemplo, que el procedimiento sancionador pasase a ser competencia jurisdiccional, y por tanto calificar las infracciones tributarias como faltas, sin embargo dicha opción no es viable dado el gran número de expedientes. Que los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador, se llevaran a cabo por órganos diferentes, o que de no ser posible la segunda opción, al menos fueran llevados a cabo por personas diferentes dentro de un mismo órgano.

La opción que finalmente ha sido de aplicación desde el año 2001 es la tercera³¹, pues tras descartar la viabilidad en la práctica de las dos opciones anteriores, se ha defendido por todos que sea competencia de funcionarios diferentes, aun perteneciendo

³⁰ Véase por todos, CORDERO GARCIA: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, ob. cit., pág. 158.

³¹ Es la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la Reforma de la LGT, la que señala, que es más favorable el mantenimiento de la unidad de los órganos, mientras que han de ser diferentes los funcionarios responsables de los distintos procedimientos. Véase el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, Madrid, 2001, pág.203.



estos a un mismo órgano, las funciones de aplicación y sanción, siendo diferentes también las personas que se ocupen de la instrucción y resolución.

Aunque hemos de calificar esta medida como un avance a favor de la imparcialidad en el procedimiento sancionador, no hay que dejar de señalar que sería más efectiva en mi opinión, adoptar la medida de diferenciación de órganos³². La consideración de su inviabilidad en la práctica, no se puede convertir en una excusa, ya que responde más a motivos recaudatorios, que a proteger el verdadero interés general del que hablábamos en un principio, proteger al contribuyente ante un procedimiento injusto.

4. FASES.

4.1. Iniciación.

Para determinar el orden de prelación que hemos de seguir en cuanto a la regulación aplicable a las distintas fases del procedimiento sancionador tributario, se ha de nombrar el artículo 207 LGT³³, el cual nos indica que habrá que acudir a las disposiciones referentes en materia sancionadora tributaria de la misma ley³⁴, o a las normas reglamentarias que contribuyen a su desarrollo, para que en defecto de regulación en lo anterior, acudir a las normas administrativas.

Señala ESCRIBANO LÓPEZ³⁵, nos señala en su obra cuál es la estructura básica del procedimiento sancionador tributario. Constará de: iniciación, alegaciones, presentación de documentos, instrucción, propuesta de resolución, la audiencia del interesado y

³² En este mismo sentido CORDERO GARCÍA, *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, ob. cit. pág. 160.

³³ El art. 207 de la LGT: “*El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo. b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa*”.

³⁴ La LGT regula el procedimiento sancionador tributario, en el Título IV, Capítulo IV del art. 207 al 212.

³⁵ Véase, ESCRIBANO LÓPEZ: “El procedimiento sancionador en la Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo Reglamentario”, *Revista de Estudios Financieros*, nº 45/1999, págs. 8 a 10.



finalmente la resolución. Pues bien, para comenzar vamos a tratar en el presente epígrafe la iniciación del procedimiento sancionador tributario, en la cual, a su vez, varios son los puntos que merecen nuestra atención, como son: los órganos competentes para llevar a cabo el inicio, la posibilidad de acumular los expedientes sancionadores en un único procedimiento, los plazos y sus particularidades o el valor y el contenido de la notificación.

El artículo 209 de la LGT³⁶, nos indica en su apartado primero que la única vía por la que los órganos competentes pueden iniciar el procedimiento sancionador tributario, es de oficio a través de la oportuna notificación, para lo cual tienen un plazo de tres meses desde que se notifica la correspondiente liquidación o resolución en los procedimientos de verificación de datos, comprobación o inspección.

Mientras que ahora con la LGT tan sólo se permite la iniciación de oficio, anteriormente se observaban más formas como: inicio de oficio, a través de un acuerdo del órgano que proceda, a través de la propia iniciativa, por orden superior o debido a la petición razonada entre órganos³⁷. Estas vías de iniciación también se contemplaban en la regulación administrativa³⁸, la cual antes de esta LGT, resultaban de aplicación supletoria.

Para averiguar cuáles son los órganos competentes para iniciar el procedimiento tributario, el artículo 22.2 RGRST, establece una regla general indicándonos: *“Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución”*. En virtud de este precepto hemos de

³⁶ Según el art. 209 de la LGT: *“1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente. 2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución. Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto”*.

³⁷ Formas de iniciación previstas en el art. 28,1 del anterior Reglamento de procedimiento sancionador.

³⁸ Según el art. 11.1 del RD 1398/1993: *“1. Los procedimientos sancionadores se iniciarán siempre de oficio, por acuerdo del órgano competente, bien por propia iniciativa o como consecuencia de orden superior, petición razonada de otros órganos o denuncia”*.



diferenciar entre los procedimientos sancionadores que proceden de un procedimiento de verificación de datos y comprobación, y entre los procedimientos sancionadores consecuencia de un procedimiento de inspección.

En cuanto al procedimiento sancionador que tiene su origen en un procedimiento de gestión y aplicación de tributos, el artículo 211.5.d) de la LGT³⁹, nos indica que los órganos que han de llevar a cabo el inicio de oficio, son los mismos que han de llevar a cabo la sanción. En este precepto encontramos la primera referencia a la identidad orgánica entre los órganos competentes para liquidar y los órganos que llevarán a cabo la sanción, mientras que también aparece mencionada dicha identidad en el artículo 20.1 del RGRST⁴⁰.

En segundo lugar y en referencia a los procedimientos sancionadores que son consecuencia de un procedimiento de inspección, vamos a tener que distinguir en si proceden a su vez de actuaciones inspectoras⁴¹, o de un procedimiento de inspección como tal. Si se trata de lo primero, el art. 22.3 del RGRST establece que: *“Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción”*; y no será necesario para su comienzo la autorización del inspector jefe, mientras que en el segundo caso, aquellos que proceden de un procedimiento de inspección como tal, en virtud del art. 25.1 del RGRST: *“Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e*

³⁹ El art. 211.5 de la LGT: *“Son órganos competentes para la imposición de sanciones: a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente. c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior. d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”*.

⁴⁰ En el art. 20.1 RGRST también aparece mencionada la identidad de órganos existentes entre los órganos competentes para liquidar y sancionar en los procedimientos de comprobación y aplicación de tributos; *“1. Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive”*.

⁴¹ Dichas actuaciones, serán distintas a un procedimiento inspector como tal, y como ejemplo nombrar la obtención de información con base en los artículos 93 y 94 LGT.



investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente". Y sí que se requerirá la autorización del inspector jefe, la cual resultará obligatoria en todo caso para iniciar cualquier expediente sancionador. Sin embargo en la práctica, la ausencia de dicha autorización, debido en gran parte a su fácil subsanación, no tendría fuerza suficiente para invalidar el resultado del procedimiento sancionador, por lo que más que un requisito esencial debemos contemplar esta medida como un control⁴².

Hay que tener en cuenta que con base en la regla general para la atribución de la competencia en los diferentes procedimientos, lo normal es la identidad de órganos en la fase de liquidación y en la fase de sanción. Es por este motivo, que el requisito de imparcialidad que debería regir el procedimiento sancionador tributario en virtud del cual se decidirá sobre la culpabilidad o no del contribuyente, quedaría anulado, pues es el mismo órgano que, tras llevar a cabo una investigación en la que estaba presente el derecho de colaboración por parte del ciudadano, propuso la resolución que dio lugar al comienzo del procedimiento sancionador.

Rompiendo una lanza a favor de esta identidad de órganos, decir que de no ser así, la revisión del expediente por otro órgano supondría una dilatación excesiva de tiempo para la regularización de la situación del infractor tributario, o la asunción del caso por el superior jerárquico supondría un colapso para este órgano. Sin embargo, supone la inexistencia de la garantía a tener un juicio objetivo para el contribuyente. En la actualidad dada la regulación vigente, resulta evidente que el Estado le otorga mayor importancia al beneficio productivo que supone esta identidad de órganos que la protección de unas garantías mínimas para el contribuyente⁴³.

Mencionar que dicha identidad de órganos, no solo aparecen en referencia a las fases de liquidación y sanción, sino que en los procedimientos sancionadores procedentes

⁴² Opinión manifestada por ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit. pág. 219.

⁴³ Opinión recogida en la obra colectiva: *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentario*, (VV.AA. coord. Por A. Mantero Sáenz y E. Jiménez-Reyna Rodríguez), AEDAF y Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario, Madrid, 2005, pág. 992.



de procesos de comprobación y gestión⁴⁴, existirá dicha identidad de nuevo en referencia a las fases de instrucción y sanción⁴⁵⁴⁶.

De vuelta con la iniciación del procedimiento sancionador tributario, y en virtud del artículo 22.4 del RGRST: *“Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos”*.

Por tanto, en los procedimientos sancionadores procedentes de procedimientos de comprobación y gestión, se abriría un solo procedimiento sancionador por cada propuesta de liquidación, y si dentro de esa propuesta de liquidación se hiciera referencia a varias obligaciones tributarias, todas ellas se acumularían en un solo procedimiento sancionador, sin embargo, dado que cada infracción tributaria puede llegar a tener una sanción diferente, y para facilitar también el recurso individualizado por parte del contribuyente, deberá existir una resolución por cada infracción. Por tanto, no tiene por qué coincidir el número de expedientes sancionadores con el número de procedimientos sancionadores.

⁴⁴ En cambio, en los procedimientos sancionadores procedentes de procedimiento de inspección mientras que en la fase de instrucción podrá otorgarse la competencia al equipo o unidad competentes para acordar el inicio, o a otro equipo o unidad distinta por el inspector jefe (art. 25.3 RGRST), el órgano competentes para dictar la resolución sería el inspector jefe (art. 25.7 RGRST).

⁴⁵ Dicha identidad parece ser contraria a lo dispuesto en el art. 134.2 LRJPAC, el cual nos indica que aparte de que debe existir la debida separación entre estas fases deberían estar encomendadas a órganos diferentes, sin embargo puede servir de justificación lo dispuesto en el art. 210.2 de la LGT: *“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”*. Según lo cual se podría decir que la fase de instrucción podría identificarse con la fase de aplicación de tributos y carecer de importancia dentro del procedimiento sancionador, lo cual no deja de suponer una vulneración al derecho del contribuyente de tener un procedimiento imparcial y objetivo, en el que se decida sobre su culpabilidad.

⁴⁶ El Tribunal Constitucional en su sentencia 22/1990 de 15 febrero, indica que la separación de órganos en las fases de instrucción y resolución, no ha de entenderse como “unidades orgánicas”, sino que dicha separación hace referencia a diferentes personas/funcionarios.



Además cuando diferentes infracciones tributarias, con diferentes propuestas liquidación han dado lugar en un principio a diferentes procedimientos sancionadores, si se contemplara en ellas una identidad de motivos y circunstancias, podrían aunarse en un solo procedimiento sancionador, aunque de él se deriven diferentes resoluciones.

Si el procedimiento sancionador procediera de un procedimiento de inspección, se prevé la misma regla en el artículo 25.2 RGRST⁴⁷; cambiando el termino propuesta de liquidación, por el de acta de inspección.

Otra cuestión referente al artículo 22.4 del RGRST, es que nos indica expresamente que deberán iniciarse tantos procedimientos como propuestas de liquidación se den. En opinión de algunos autores⁴⁸, junto al TEDH, piensan que debería incoarse el procedimiento sancionador tributario desde la aparición de indicios de que se haya cometido una infracción, con independencia de que existiera o no una propuesta de liquidación o una liquidación definitiva, puesto que es ese el momento en el que la Administración se dirige, en concreto, contra una persona exigiendo responsabilidad, y por tanto existiría ya un procedimiento propiamente sancionador en el que se debería dar la oportunidad de defensa al contribuyente, informándole de tal situación y su carácter sancionador.

Por último y en referencia de nuevo, a esta posibilidad de acumulación de expedientes, hay quién piensa que esta medida es la opción acertada pues contribuye con la economía procesal y la actuación de la administración se hace más eficiente⁴⁹. Además el hecho de dictar una resolución diferente por cada infracción no solo facilita los posibles

⁴⁷ El art. 25.2 del RGRST: “*Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento inspector y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos. En los procedimientos a los que se refiere el párrafo anterior, deberán aparecer debidamente individualizadas las infracciones sancionadas en dichos procedimientos*”.

⁴⁸ Dicha opinión se recoge en el trabajo de CORDERO GARCÍA: *El procedimiento Sancionador en materia tributaria*, ob. cit., pág. 195.

⁴⁹ Para observar esta valoración, véase, CORDERO GARCÍA: *El procedimiento Sancionador en materia tributaria*, ob. cit. pág. 201.



recursos sino que permite que se siga adelante con la recaudación del resto de los tributos ante el posible desacuerdo del contribuyente con una resolución en concreto.

El plazo de inicio, o dicho de otro modo el plazo que tiene el órgano competente para dar comienzo al procedimiento sancionador tributario es, en virtud del artículo 209.2 LGT, de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiera así, la oportuna liquidación o resolución.

Existen diferentes opiniones a la hora de caracterizar este plazo. En primer lugar, negar que se trate de un plazo de prescripción, aunque la LGT prevé una posibilidad de suspender este plazo⁵⁰, no existen para este caso medios de interrupción, propios de los plazos de prescripción. Por otro lado, ESEVERRI MARTÍNEZ⁵¹, opina que a pesar de que la mayoría de la doctrina opina que se trata de un plazo de caducidad, él piensa que se trata de un plazo de preclusión o perentorio. Lo entiende así, debido a que el artículo 104 LGT, defina la caducidad como una manera de dar por finalizado un procedimiento tributario sin que haya mediado resolución expresa, es decir, que ha transcurrido el tiempo máximo sin que el órgano correspondiente distase una resolución. Sin embargo, lo que indica el artículo 209.2 LGT con este plazo de tres meses, y que concuerda con la definición de plazo de preclusión o perentorio, es la existencia de un lapso temporal para que el órgano competente de inicio al procedimiento y no para que resuelva. En contra a esta opinión, y como ya he dicho antes se encuentra la mayoría de la doctrina, y entre otras la opinión de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ⁵² que tratan este plazo de tres meses como un plazo de caducidad.

En cualquiera de los casos, su vencimiento sería inexorable, no se puede interrumpir, y una vez transcurrido no se podrá abrir el expediente sancionador, y con ello tampoco se podrá ejercer por parte de la Administración su potestad sancionadora.

⁵⁰ El art. 180.1 de la LGT prevé la posibilidad de suspender este plazo de tres meses para comenzar el procedimiento sancionador, en el supuesto de que se estimase la existencia de un delito, de modo que en tal caso habría que trasladar el expediente al Ministerio Fiscal, suspendiendo así el procedimiento administrativo.

⁵¹ En este mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, en la obra colectiva: “Tema - Procedimiento Sancionador Tributario”, *Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General*. Editorial, Tirant lo Blanch, págs. 462 y 463.

⁵² Esta opinión se recoge en el trabajo; ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág. 222.



El actual plazo de tres meses previsto para todos los supuestos de inicio de un procedimiento sancionador, surge como modo de resolver la controversia que creó la anterior regulación⁵³. En esta regulación se indicaba que el procedimiento sancionador debía iniciarse en el plazo de un mes desde el acta, para los procedimientos de inspección en los que se terminaba con un acta de conformidad, o desde la terminación del plazo de alegaciones, si terminaba el anterior procedimiento con un acta de disconformidad. Dicho plazo de un mes según algunos autores⁵⁴, podía llegar a ser más lógico, puesto que daba una mayor seguridad jurídica al contribuyente, y con el plazo actual se amplía la situación de incertidumbre. Sin embargo, hemos de tener en cuenta el aspecto positivo del plazo actual al establecer un plazo general para todos los procedimientos sancionadores, y no solo para los que deriven de un procedimiento de inspección.

Con el establecimiento en la nueva LGT de este plazo general de tres meses, va a dar lugar a su vez a existencia de tres condicionamientos temporales alrededor del procedimiento sancionador tributario. Un plazo de cuatro años que condiciona la prescripción de las infracciones, a contar desde que se comete, otro de tres meses para dar comienzo al procedimiento, y un último plazo de seis meses de duración máxima del procedimiento.

Como particularidades de este plazo, hemos de mencionar dos cuestiones; en primer lugar si sería posible la iniciación de un procedimiento sancionador tributario, si el procedimiento de gestión del que fuese consecuencia, hubiera caducado. La respuesta es no, puesto que al haber caducado no existiría la oportuna propuesta de liquidación a partir de la cual se computaría el plazo de tres meses para iniciar el procedimiento, sin embargo y como solución en el art. 104.5 LGT⁵⁵, sí prevé la posibilidad de iniciar un nuevo

⁵³ La modificación se establece a través de la Ley 53/2002 de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la cual tuvo efecto a partir del 2003, y supuso con el establecimiento del plazo de 3 meses, el cambio al plazo de 1 mes, que había establecido el Reglamento General de Inspección, anterior a fecha.

⁵⁴ Véase, CORDERO GARCÍA: *El procedimiento Sancionador en materia tributaria*, ob. cit., págs. 200 y 201

⁵⁵ El art. 104.5 de la LGT dispone: *“Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el*



procedimiento de gestión, del cual podría derivarse el oportuno procedimiento sancionador.

Y en segundo lugar, mencionar que el plazo de tres meses del que venimos hablando únicamente va a operar respecto a la persona contra la que se inició el correspondiente procedimiento de comprobación y gestión⁵⁶. Es decir, con esto se quiere decir, que si un tercero cometiera una infracción a lo largo de un procedimiento de gestión o inspección dirigido a otra persona, contra este tercero no va a tener valía este plazo de tres meses, previsto en el artículo 209 LGT para iniciar contra él un procedimiento sancionador, sino que el plazo que habría de respetar es el previsto en el artículo 189.2 LGT⁵⁷, que establece un plazo de 4 años para la prescripción de las infracciones tributarias⁵⁸.

Indicar que dicho plazo no resulta de aplicación de las sanciones no pecuniarias. Nos indica el art. 31.1 del RGRST⁵⁹ que cuando se acrediten las circunstancias o los hechos que den lugar a la imposición de una sanción no pecuniaria por infracciones tributarias graves o muy graves, se procederá a iniciar el expediente sancionador. Tras la lectura de este primer apartado podemos pensar que habría que respetar este plazo de tres meses, sin embargo en el apartado dos del mismo artículo se menciona que será competentes para imponer esta sanción, el que imponga la sanción pecuniaria la cual sí ha de respetar el plazo, por lo que este tipo de sanciones no pecuniarias, por lo general se impondrán con un expediente sancionador que va después del expediente de las sanciones pecuniarias y sin

apartado 1 del artículo 27 de esta ley. Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario”.

⁵⁶ Resulta una de las modificaciones más importantes de la nueva LGT.

⁵⁷ Según el art. 189.2 de la LGT: “El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones”.

⁵⁸ Estas dos particularidades sobre el plazo de iniciación se observan de forma más amplia en la obra de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., págs. 226 y 227.

⁵⁹ Respecto a la regulación de las sanciones no pecuniarias, la regla general es que se rijan por las normas especiales en las que se le hace referencia, y en su defecto por las normas del procedimiento ordinarios, lo cual está presente en el art. 31.1 RGRST



fecha máxima de inicio. En opinión de CORDERO GARCÍA⁶⁰, aunque no exista un plazo de inicio, la Administración debería informar al contribuyente desde el momento en el que se aprecia la posibilidad de interponer esta sanción, para que este pudiese planificar su defensa y resultara aplicable los derechos y garantías propios del ámbito sancionador.

Por último, en referencia al plazo de inicio, señalar que cabe la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador tributario sin que haya finalizado el procedimiento previo de comprobación y aplicación. Dos supuestos que verifican este hecho es la imposición de la sanción en el momento del acta con acuerdo, o la renuncia a la tramitación separada, sin embargo, un requisito que sí es esencial en la mayoría de los supuestos es conocer la cuota defraudada con anterioridad a la imposición de la sanción.

4.1.1. Notificación

La notificación es el medio mediante el cual se da noticia al contribuyente, que va a ser objeto de sanción, del inicio de un procedimiento sancionador tributario dirigido a juzgar la culpabilidad, de una determinada conducta o infracción tributaria en teoría cometida por él. El artículo 22.1 del RGRST establece las menciones mínimas que ha de contener dicha notificación: *“El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable. b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder. c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor. d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio”*.

En cuanto a cómo ha de realizarse dicha notificación, en primer lugar cabe mencionar que en los casos en los que se produzca la renuncia a una tramitación separada del procedimiento sancionador, se va a regir por un régimen general de notificaciones y con el primer intento será suficiente para tener como válido el cumplimiento de esta garantía que supone la notificación. Sin embargo, en el resto de casos será necesaria la notificación

⁶⁰ Opinión recogida en el trabajo de CORDERO GARCÍA, *El procedimiento Sancionador en materia tributaria*. ob. cit. pág. 196.



personal⁶¹ para que se garantice, de la mayor forma, el derecho a la defensa por parte del contribuyente. La falta de este requisito puede dar lugar a la nulidad de la sanción que se impuso por este procedimiento sancionador viciado desde el momento en el que no se llevó a cabo correctamente la notificación oportuna.⁶²

Los defectos en el contenido, en opinión de algunos autores⁶³, no tendrían la suficiente importancia para llegar a anular la sanción impuesta, puesto que en muy pocos casos va a ver el contribuyente atacado su derecho de defensa. No obstante, la falta de motivación puede dar lugar a la nulidad del procedimiento.

La notificación por la que se comunica el inicio del procedimiento sancionador, como hemos podido apreciar, ante la importancia que tiene su correcta realización y recepción por parte del contribuyente, tiene un valor añadido en este procedimiento, al tratarse de un garantía tanto para la defensa de la persona objeto de sanción, como para el cumplimiento de una serie de garantías previstas en diferentes cuerpos normativos.

La notificación supone la efectiva aplicación del artículo 135 de la Ley 30/1992⁶⁴, que prevé el derecho a ser informado de la acusación, del artículo 24.2 de la CE, así como

⁶¹ Dicha exigencia, de una notificación personal se deriva de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; Sentencias 54/2003, de 24 de marzo y 145/2004, de 13 de Septiembre. Tanta es la importancia del cumplimiento de este requisito que se ha considerado por este tribunal la nulidad de las sanciones impuestas por aquellas Administración que no han actuado con la diligencia debida al notificar el inicio del procedimiento sancionador.

⁶² Véase la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 25 de febrero de 2003 (JUR 2003/48541)

⁶³ Es el caso de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., págs. 229.

⁶⁴ El art. 135 de la Ley 30/1992: “*Los procedimientos sancionadores garantizarán al presunto responsable los siguientes derechos: A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se les pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia. A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el Ordenamiento Jurídico que resulten procedentes. Los demás derechos reconocidos por el artículo 35 de esta Ley*”.



el derecho a ser informado pero con un rango constitucional; y a la exigencia de dicha notificación se hace referencia en el artículo 208. 3 de la LGT⁶⁵.

En segundo lugar, hemos de poner en relación la notificación de inicio del procedimiento sancionador tributario, con el artículo 147.2 de la LGT, que nos habla de un deber de información en favor del contribuyente al inicio del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de dicho procedimiento, así como sus derechos a lo largo del procedimiento. Es por tanto que ambos deberes de información hacia el contribuyente tiene como finalidad última darle a conocer sus derechos y deberes en cada momento, y hacer efectivo su derecho de defensa.

La introducción de esta exigencia supone también la adopción de una garantía propia del proceso penal en el ámbito tributario. El propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia nº 14/1999 de 22 febrero, considera imprescindible la obtención de esta información por parte del contribuyente para poder realizar una defensa mínima. Aunque supone una ayuda muy favorable para que se reproduzcan las garantías previstas en el proceso penal, dentro del procedimiento sancionador tributario, todavía podría mejorarse bastante el contenido de la notificación para que se igualaran las ya nombradas garantías (de defensa e información) en ambos ámbitos.

Un matiz muy importante que se podría tener en cuenta a la hora de realizar esta notificación de inicio, es el gran cambio que supone para el contribuyente, el pasar de un procedimiento de inspección o gestión en el que está sometido a un deber de colaboración con la administración tributaria, a un procedimiento sancionador, en el que debería protegerse el derecho a no declarar contra sí mismo y a no autoinculparse^{66,67}. Por lo que

⁶⁵ En el art. 208.3 de la LGT se prevé la exigencia de la notificación, como garantía del contribuyente: *“Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos: a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia. b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes. c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley”*.

⁶⁶ El derecho a no declarar contra sí mismo y a no auto inculparse, aparece previsto en el art. 24.2 de la CE.

⁶⁷ Este derecho va a ser desarrollado de una forma más detallada en el siguiente epígrafe, la fase de instrucción.



debería configurarse como una mención básica en la notificación este cambio de situación, dado que una consecuencia que se deriva de no producirse esta mención, es que se prolonga deliberadamente el procedimiento de aplicación de los tributos con el objeto de obtener pruebas o indicios a través del deber de colaboración, cuando los efectos de dicho deber ya finalizaron, y deberían de ser efectivas las garantías propias del proceso penal. Un mecanismo que según, CORDERO GARCIA⁶⁸, dificultaría la prolongación deliberada de los procedimiento de aplicación y gestión de tributos y con ello el uso del derecho de colaboración, sería la inclusión en la notificación de cuales han sido los elementos probatorios con los que ha deducido la existencia de una infracción tributaria, y cómo y de qué modo se han obtenido. El hecho de saber el modo en el que se obtuvo la información que forma parte del procedimiento sancionador resultara muy relevante, porque si la información que se ha incluido se obtuvo al amparo del deber de colaboración, supondría una grave infracción hacia los derechos fundamentales del supuesto infractor, mientras que si se obtiene al margen de este deber, en virtud de una confesión, por ejemplo, no supondría ninguna infracción hacia las garantías del contribuyente. Esta valoración también habría de hacerse valer en los supuestos en los que se renuncia a una tramitación separada, puesto que esta renuncia no ha de ser entendida como una renuncia de derechos. En el momento en que se observara la posibilidad de existir una infracción tributaria, debería comunicarse al posible infractor, el cambio en el objetivo principal del procedimiento; es decir, aunque se tramitara de forma conjunta, desde el momento en el que haya una posible infracción y el procedimiento tome un carácter sancionador, debería comunicarse al contribuyente el cese del deber de colaboración.

El derecho de defensa del contribuyentes, el cual ya hemos mencionado, requiere que los términos esenciales de la notificación a los que se refiere el artículo 22.1 RGRST, no sean modificados a los largo del procedimiento sancionador, porque lo dicho podría disminuir la efectividad de la defensa, y que en aplicación del principio de congruencia, la resolución que ponga fin al procedimiento se adapte a los términos esenciales.

Por último, en referencia con la notificación de inicio, indicar que su práctica va a producir varios efectos: en primer lugar, es el punto hasta el que se computa el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT, por lo que no podría llevarse a cabo la notificación

⁶⁸ Véase al respecto, CORDERO GARCÍA: *El procedimiento Sancionador en materia tributaria*, ob. cit., pág. 194.



pasado este plazo; en segundo lugar, el artículo 104.1 de la LGT⁶⁹ se refiere a esta notificación como el acontecimiento desde el que deberá contarse el plazo de caducidad que tiene el órgano competente para resolver el expediente sancionador⁷⁰. En tercer lugar, supone esta notificación una interrupción al plazo de prescripción previsto en el art. 189.2 de la LGT⁷¹ para llevar a cabo la acción de sancionar respecto a una infracción tributaria. Y por último, mencionar que la notificación como acto administrativo, es irrecurrible, siempre y cuando no se vulnerara un derecho fundamental del contribuyente, por la adopción en ella, por ejemplo, de unas cautelas desproporcionadas⁷².

4.2. Instrucción.

La fase de instrucción en el procedimiento sancionador tributario, al igual que en todos los procedimientos administrativos, sirve para formar la voluntad del órgano que va a llevar a cabo el encargo de dictar la resolución. La referencia más directa de la LGT hacia esta fase la encontramos en su artículo 210.1, el cual nos indica que en la instrucción del procedimiento sancionador, serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta ley.

Ni la LGT, ni el RGRST identifican el órgano competente para llevar a cabo esta fase instructora. Sin embargo, aunque no lo determina, el RGRST sí que se pronuncia al respecto del siguiente modo. Si el procedimiento sancionador proviene de un

⁶⁹ El art. 104.1 LGT dispone: *“El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses. El plazo se contará: a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio. b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación”*.

⁷⁰ Por tanto lo importante a tener en cuenta para el comienzo del mencionado plazo de caducidad es la fecha en la que se produce la notificación de ese acto, y no el momento en el que se dicta la decisión del dar comienzo al procedimiento sancionador.

⁷¹ El art. 189.2 de la LGT señala: *“El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones”*.

⁷² En dicha situación, según la opinión de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ, debería posibilitarse la opción de llevar a cabo una reclamación independiente. Véase, *últ. ob. cit.*, pág.230.



procedimiento de gestión, según el artículo 23.1 RGRST: *“Será órgano competente para instruir el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable”*; es decir, se trata de una norma de remisión que nada indica sobre la identificación del órgano competente, pero de la que se deduce que el órgano competente es el propio órgano de gestión tributaria que actuó comprobando la situación del obligado tributario, el cual también le va a notificar el inicio del procedimiento sancionador. Por otro lado, si el procedimiento sancionador, proviene de un procedimiento de inspección, ha de hacerse referencia al artículo 25.3 RGRST, según el cual: *“La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso”*. De modo que en ambos, y como regla general, el órgano encargado para dar inicio al procedimiento sancionador, es el mismo que va a llevar a cabo la fase instructora.

4.2.1. Traslado de la documentación del expediente liquidador al órgano sancionador. Especial referencia al derecho a no declarar contra sí mismo y a la no autoinculpación.

En la presente fase se han de valorar todas las circunstancias, datos o pruebas que se hayan obtenido en el transcurso de los procedimientos de aplicación de los tributos, con el objetivo de determinar la existencia de infracciones susceptibles de sanción y para ello el órgano de instrucción practicará de oficio las actuaciones que resulten necesarias. La LGT en su artículo 210.2 y el RGRST en el artículo 23.3⁷³, prevén la obligación de incorporar formalmente al expediente sancionador, los datos, pruebas o declaraciones necesarias para la resolución.

La regulación que se refiere a esta incorporación es clara, y debe entenderse ésta como una incorporación meramente formal, es decir, sin incorporar ningún juicio de valor del actuario a propósito del posible grado de culpabilidad del contribuyente respecto a las conductas que se han ido investigando. Es más, la incorporación al ámbito sancionador, debe llevarse a cabo mediante diligencia y de acuerdo con lo previsto en el artículo 98.3.a)

⁷³ Según el art. 210.2 de la LGT: *“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”*. Y el art. 23.3 del RGRST: *“A los efectos previstos en el apartado anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución”*.



del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de tributos⁷⁴.

Sin embargo, dicha obligación de incorporar los datos y pruebas antes nombradas a la instrucción sancionadora va a dar lugar a un problema de fondo, y es que va a suponer el uso de información autoincriminadora, que se ha obtenido en los procedimientos de gestión del propio obligado tributario, bajo el amparo del deber de colaboración con la Administración tributaria⁷⁵, en un procedimiento sancionador en el habría de proteger unas garantías procesales mínimas que se plasman en el artículo 24.2 de la CE; lo cual, puede conllevar un grave daño al derecho a no declarar contra sí mismo, o no autoinculparse. Mencionar que una de las principales críticas que se realizaba respecto al anterior procedimiento sancionador; recaía en el hecho de que ante la falta de separación de los procedimientos se vulneraban las garantías propias de una persona acusada en un procedimiento sancionador, y es por ello que se hace necesario destacar, que aun con la separación de estos procedimientos existen matices que pueden provocar la violación de estos derechos.

Vamos a analizar con más detalle el derecho a no declarar contra sí mismo y a no autoinculparse, en parte por ser el derecho más perjudicado en el ámbito sancionador tributario, y a valorar la importancia o respeto que se le otorga actualmente en la actual práctica sancionadora tributaria⁷⁶.

El derecho a no declarar contra sí mismo o no autoinculparse se consagra en primer lugar, como un derecho fundamental en el artículo 24.2 de la CE. Esta garantía también es reconocida por el TEDH, el cual lo considera incluido en el CEDH. Dicho Convenio no incluye este derecho expresamente, sin embargo y según la doctrina del TEDH, ha de entenderse incluido en su artículo 6 que consagra el derecho a un

⁷⁴ Según el art. 98.3.a) del RD 1065/2007 (RGAGIT): “En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros: a) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias”.

⁷⁵ El deber de colaboración con la Administración Tributaria, se exige de forma coactiva, y su incumplimiento es castigado con sanciones.

⁷⁶ Este derecho viene ampliamente desarrollado en el trabajo de PALAO TABOADA: “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión” *Revista Española de Derecho de Financiero* 159, págs. 23 a 52.



procedimiento equitativo, dentro de sus dos primeros apartados⁷⁷. Según este Tribunal el derecho a guardar silencio, y con ello a no contribuir a la propia incriminación es una norma internacional generalmente reconocida⁷⁸. El artículo 10.2 de la CE, por otro lado nos indica que las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la CE reconoce se interpretarán conforme a la Declaración Universal de Derechos Humanos y a los Tratados y Acuerdos internacionales, por lo que hemos de estar de acuerdo con lo dicho por el TEDH a la hora de interpretar el CEDH. Además tal derecho ha sido reconocido en numerosas ocasiones por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁷⁹.

En referencia a la jurisprudencia del TEDH, se ha llevado a cabo el reconocimiento del derecho de no autoincriminarse cuando la información que tiene este mismo carácter se ha obtenido a lo largo de procedimientos tributarios, y puede darse lugar en base a ello a la imposición de sanciones tributarias. Sin embargo, al mismo tiempo, el TEDH defiende y manifiesta una tendencia a excluir la aplicación de este derecho en la persecución de ciertos delitos, o bien limitar su alcance. Un ejemplo de esta última tendencia a la que he hecho referencia, se encuentra en el voto particular del juez *Martens* en la sentencia del caso *Saunders*, en virtud del cual establece que el legislador nacional es libre para decidir sobre el privilegio o no del derecho a no autoincriminarse⁸⁰. Y es que el motivo por el que *Martens* tiende a supeditar este derecho a la labor de la Administración es su lucha contra el fraude fiscal. Según este Juez existe una gran diferencia entre este delito por fraude y los delitos

⁷⁷ El art. 6 del CEDH en sus dos primeros apartados y según el TEDH, defienden el derecho a no autoincriminarse: “1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida considerada necesaria por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia. 2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”.

⁷⁸ Este párrafo se cita por el TEDH en numerosas sentencias que están vinculadas a este derecho.

⁷⁹ Actual Tribunal de Justicia de la Unión Europea Se ha referido a este derecho en numerosas sentencias, reconociendo el carácter fundamental de este precepto como derecho de defensa.

⁸⁰ Sentencia de 17 de Diciembre de 1996. (Caso *Saunders* c. Reino Unido).



ordinarios⁸¹, pues en los últimos tan solo habría que determinar quién cometió el delito, mientras que en el fraude fiscal en primer lugar habría que determinar si se cometió o no el delito. Y es por esta razón por la que a los delitos ordinarios les sería de aplicación, en opinión del Juez *Martens*, las garantías previstas en el artículo 6 del CEDH, y a los delitos por fraude fiscal no. En favor de la opinión de *Martens*, decir que ningún derecho fundamental es absoluto, de modo que cabría preguntarse si puede fundamentarse la exclusión de este derecho en el ámbito tributario por la prevalencia del interés público.

La idea anterior, respecto a cuál para la aplicación o no del artículo 6 del CEDH habría de diferenciar, en primero lugar entre los distintos ámbitos y en segundo lugar, entre infracciones o delitos, vuelve a aparecer en otra sentencia del TEDH de 23 de Noviembre de 2006⁸²; según la cual las garantías que se derivan del anterior artículo, han de entenderse aplicables en la acusación en materia penal. Por lo tanto, habría que excluir la aplicación de este derecho al considerar las sanciones administrativas, como por ejemplo, los recargos fiscales, pertenecientes al núcleo duro del Derecho Penal.

En la sentencia del TEDH de 5 de Abril de 2012⁸³, existieron dos votos particulares que propusieron la exclusión del derecho a no autoincriminarse por diferentes motivos. El Juez *Zupancic* afirmó que el derecho a no autoinculparse no resultaba de aplicación en cuestiones fiscales, por el motivo de tratarse de cuestiones de propiedad, las cuales no se refieren a la integridad de la personas, para lo cual están pensadas las garantías del artículo 6 del CEDH. Mientras que, y en contradicción con lo anterior, el Juez *Power-Forde*, valoró, que no se trata de cuestiones de propiedad por el hecho de que es predominante aquí el carácter público, es decir, las relaciones del contribuyente y la colectividad, y que es debido a esta naturaleza pública que resulta la no aplicación del artículo 6 del CEDH.

Para terminar con la jurisprudencia del TEDH, a favor de la aplicación del derecho a no autoinculparse, encontramos el voto particular del Juez *Lorenze* en la Sentencia *Ferrazzini*⁸⁴, según el cual propugna la aplicación del aspecto civil al procedimiento fiscal y no el aspecto penal, pues en opinión del citado juez, en los trabajos preparatorios del artículo 6 CEDH, la intención de los redactores no era la de excluir su aplicación del

⁸¹ Con delitos ordinarios, se hace referencia a delitos como: robo, violencia o asesinato.

⁸² Dicha sentencia, pertenece a la demanda núm. 73053/01. Caso *Jussila c. Finlandia*.

⁸³ Esta sentencia deriva de la demanda núm. 11663704. Caso *Chambaž c. Suiza*

⁸⁴ Sentencia del TEDH de 12 de Julio de 2001, caso *Ferrazzini c. Italia* nº 44759/8.



ámbito administrativo e incluso fiscal. Más adelante el Juez *Lorenze* añade, que además la mayoría de procedimientos fiscales van a ser susceptibles de ser resueltos a través de un procedimiento ordinario por un juez o un tribunal, y es por ello por lo que no sería lógico negar la aplicación de las garantías procesales contenidas en el ya mencionado artículo 6, de modo que el grado de protección de estos derechos al contribuyente ya quedarían en manos de los ordenamientos internos.

Tiene cierta importancia que el derecho a no autoincriminarse pueda ser entendido de dos maneras diferentes según el ámbito en el que estemos, es decir, se puede decir que este derecho tiene un doble contenido: en primer lugar, puede interpretarse como un derecho a guardar silencio⁸⁵ (principio *nemo tenetur*), lo cual está estrechamente unido al derecho de no declararse culpable, que aparece de manera expresa en la CE; y en segundo lugar, este derecho puede ser entendido como un derecho que se opone a que la información autoincriminadora obtenida mediante coacción, sea utilizada como prueba de cargo en un procedimiento penal.

Pues bien, según la doctrina consolidada por el TEDH, órgano que ha establecido en más de alguna ocasión la diferenciación entre el anterior contenido del derecho a no autoincriminarse, nos indica por un lado que este derecho entendido como un derecho a guardar silencio únicamente es de aplicación en un procedimiento penal, porque por ejemplo, en un procedimiento de inspección el sujeto objeto de revisión no podría negarse a proporcionar la información exigida; y por otro lado, que este derecho entendido en virtud de su segundo contenido, sería de aplicación a los procedimientos no penales. Por lo que la forma de tutelar o proteger este derecho a no autoincriminarse, según el TEDH, depende de la naturaleza del procedimiento con el que nos encontremos. Así dentro de un proceso penal, se garantizaría el derecho a no declarar contra sí mismo, mientras que en un procedimiento no penal, se defendería la no utilización como prueba en la acusación de información obtenida anteriormente mediante coacción.

El problema a la hora de decidir cómo tutelar este derecho, en virtud de lo establecido por el TEDH, proviene de los supuestos en los que no existe una separación entre el procedimiento sancionador y el procedimiento de liquidación, ya que es sumamente difícil salvaguardar el derecho a guardar silencio por parte del acusado.

⁸⁵ El derecho a no autoincriminarse, interpretado como un derecho a guardar silencio, tiene su enuncia latino: *nemo tenetur se ipsum rodere*, lo cual puede resumirse en el verbo *nemo tenetur*.



Una vez determinado el alcance y la eficacia el derecho a no autoincriminarse dentro de los distintos procedimientos con base a su naturaleza, se ha de aclarar si podemos considerar que el ámbito sancionador tributario pertenece a los procedimientos de naturaleza penal o no, y con ello si resulta de aplicación o no el derecho al que nos referimos en el sentido del principio *nemo tenetur*.

En referencia a lo anterior, la jurisprudencia española en primer lugar, equipara los ilícitos penales a los administrativos en alusión al artículo 25.1 de la CE⁸⁶, por lo que si considera perteneciente el procedimiento sancionador tributario al ámbito penal. En segundo lugar, el TC en la misma línea, viene a decir que el *Ius Puniendi* del Estado es uno solo y es por lo que ha entenderse que las garantías que se proporcionan en el ámbito penal han de garantizarse también aunque con algún matiz dentro del procedimiento sancionador tributario⁸⁷.

Por su parte, el TEDH también ha afirmado que las sanciones tributarias suponen una acusación integrante en la materia penal, y por ello resultará de plena aplicación el artículo 6 del CEDH; sin embargo, esta aplicación habrá de hacerse teniendo en cuenta tres criterios, conocidos como “criterios *Engel*”⁸⁸, lo cuales son: la calificación de la infracción, su naturaleza, y la gravedad. En esta misma línea, el TEDH se vuelve a pronunciar a favor de la aplicación de esta garantía en el ámbito sancionador tributario, porque considera que ante la única excusa que podría ponerse, es decir, la exclusión de este derecho en el procedimiento sancionador tributario con el fin de garantizar la eficacia del sistema fiscal, considera que no cree, en absoluto que la eliminación de estas garantías pudieras afectar a la eficacia nombrada.

Por todo lo cual, que en opinión tanto de la jurisprudencia del TC como de la jurisprudencia del TEDH, el procedimiento sancionador tributario ha de ser considerado como un procedimiento merecedor de la garantías propuestas para un procedimiento penal, y entendiendo la tutela del derecho a no autoincriminarse de acuerdo a la doctrina

⁸⁶ El art. 25.1 de la CE dispone: “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”.

⁸⁷ Doctrina establecida por el TC en su sentencia 76/1990, de 26 de abril.

⁸⁸ Dicha doctrina y criterios, se observan en la sentencia del TEDH de 8 de junio de 1976. Caso *Engel y otros c. los Países Bajos*.



del TEDH, y por ello habría de garantizarse un derecho a guardar silencio, una vez iniciado el procedimiento sancionador.

Otra cuestión referente al derecho a no autoincriminarse dentro del ámbito tributario, es determinar hasta qué punto la exigencia de información en este procedimiento tiene como objetivo colaborar en la tributación y no la de incriminar al sujeto pasivo, para con base a esa determinación limitar el alcance de este derecho o no. Es decir, si la exigencia de información dentro de un procedimiento sancionador tributario tiene un carácter autoincriminatorio o no.

El derecho a no declarar contra sí mismo, previsto en el artículo 24.2 de la CE, incluye tanto al imputado en el un procedimiento acusador, como al futuro imputado. Es por ello, que en un principio la exigencia de esta información habría de entenderse como una vulneración a este derecho por la posibilidad que existe de apreciar en ella la culpable comisión de una infracción tributaria. Sin embargo, existen prácticas como es el test de alcoholemia o análisis de ADN, que quedan fuera de las posibles prácticas que si se exigen de manera coercitiva podrían vulnerar el derecho a no declarar contra sí mismo, por lo que existe una delimitación negativa.

En referencia a lo anterior, cabría preguntarse si ante la exigencia o deber de llevar a cabo por parte del contribuyente una serie de libros, contabilidad o registros fiscales, podría excluirse la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo debido a la exigencia de su exhibición. El TC se pronuncia al respecto disponiendo que la equiparación de la exhibición de documentos contables con el test de alcoholemia, como práctica que aun con su exigencia de manera coactiva no vulnera el derecho a no autoincriminarse, resulta sumamente dudosa, debido a que la prueba de alcoholemia únicamente tiene como finalidad la incriminación del sujeto, mientras que la exhibición ya mencionada, tiene una finalidad de colaboración en la tributación, y de modo accidental daría lugar al nacimiento de un proceso sancionador⁸⁹.

De modo que no se ha de considerar la exigencia coactiva de la exhibición de documentos fiscales, como un acto excluido de la posible vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo, sino que va a suponer un perjuicio siempre que suponga el nuevo conocimiento para el órgano sancionador de información o datos que éste desconocía y no

⁸⁹ Esta consideración podemos observarla en las sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril y 161/1997 de 2 de octubre.



tenía otra manera de averiguar; y sobre la cual podría fundarse la imposición de la sanción⁹⁰. Sin embargo, aun teniendo en cuenta todo lo dicho anteriormente, a la hora de considerar el carácter autoincriminatorio de una información concreta, se ha de valorar el caso particular, pues no existen criterios abstractos para tal consideración.

Una última cuestión sobre el derecho a no autoincriminarse, y que nos podría ayudar a identificar si estamos ante información autoincriminadora o no, sería el hecho de distinguir entre soportar o aportar la prueba. En un principio quien acusa es quien ha de aportar la prueba, debido al principio de presunción de inocencia, por lo tanto resultaría una contrariedad imponer la obligación de aportar información que podría utilizarse como prueba al sujeto que se está juzgando. En primer lugar, se estaría vulnerando el ya nombrado principio de presunción de inocencia; y en segundo lugar, el derecho a no declarar contra sí mismo. De modo que habría que negar una vez más la licitud de exigir por parte de la Administración Tributaria en el procedimiento sancionador tributario información que pueda resultar incriminadora al contribuyente.

Como se ha mencionado anteriormente, y de acuerdo a la doctrina fijada por el TEDH, el derecho a no autoincriminarse se va a tutelar de manera diferente, dependiendo del procedimiento ante el que nos encontremos. De esto mismo se ha de deducir que el modo de tutelar este derecho también va a variar dentro del ámbito tributario, si los procedimientos de liquidación y sancionador se van a llevar a cabo unidos o de forma separada.

En el caso de que se tramiten de manera conjunta, se ha de indicar que dada la imposibilidad práctica de que los datos autoincriminadores no se traspasen de un procedimiento a otro, la única posibilidad que existiría de garantizar este derecho, sería proteger el derecho a guardar silencio en todo el proceso, por muy irrelevante que fuera la información exigida. Por lo tanto el contribuyente podría negarse a colaborar con la Administración si considerara que la información requerida tiene un carácter autoincriminatorio y no podría ser sancionado por ello⁹¹. En referencia a esta última consideración, CORDERO GARCÍA opina que debería tenerse en cuenta en cada caso

⁹⁰ Esta consideración es el significado originario de vulneración al derecho de no declarar contra sí mismo.

⁹¹ Opinión que se recoge en la obra de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA GONZÁLEZ: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág. 238.



concreto, el valor de cada uno de elementos probatorios, y es por ello que sería conveniente establecer un requisito procedimental que se aplicara al margen de la voluntad del contribuyente⁹².

Sin embargo, esto traería consigo una serie de consecuencias negativas, como podría ser la estimación indirecta de la deuda tributaria por parte de la Administración mediante el recurso a indicios. Si la Administración tributaria fundamentara la sanción tributaria en pruebas indiciarias, estas mismas han de fundamentarse en el principio de razonabilidad, que se prevé en el artículo 118.2 de la LGT. Aun así, estas consecuencias negativas no podrían ser utilizadas por parte de la Administración como amenaza para que el contribuyente no respetase, ni se acogiese a su derecho de guardar silencio.

En el supuesto contrario, es decir, que los procedimientos de gestión o aplicación y el sancionador se lleven a cabo de manera separada, regiría de manera total el deber de colaboración con la Administración tributaria en el primer procedimiento, hasta el punto que ante una negativa, ésta podría derivar en sanción; mientras que en el segundo procedimiento (el sancionador) no podría utilizarse la información autoincriminadora para el contribuyente obtenido a merced del deber de colaboración como fundamento para la imposición de la sanción tributaria. Sin embargo, un fallo de este supuesto, es que resulta imposible la incomunicación total de ambos procedimientos; en primer lugar, ante la necesidad de la preservación de la eficacia del sistema tributario y en segundo lugar, por lo dispuesto en el artículo 210.2 de la LGT, que recoge un deber de incorporar todos los datos o información obtenida en el procedimiento liquidador. Ahora bien, esto no supondría un obstáculo a la protección del derecho a no autoincriminarse si supusiéramos la excepción tácita a este precepto, con base al derecho previsto en el artículo 24.2 de la CE, tan solo se entendiera el deber de incorporar aquella información que favorezca la eficacia del sistema tributario, pero que no provoque una vulneración al derecho de no declarar contra sí mismo.

En opinión de ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ⁹³, un modo que ayudaría a invalidar el uso de información autoincriminadora en el procedimiento sancionador podría consistir en hacer constar de manera expresa en las diligencias si ha

⁹² Véase al respecto CORDERO GARCÍA: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, ob. cit. pág. 209.

⁹³ Esta opinión se recoge en el trabajo: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág. 236 y 237.



sido el imputado obligado a aportar la documentación o información de forma coactiva o si se valora que dicha información fuera autoinculpatória. De constar este hecho en las diligencias, debería de existir una prohibición de su uso por parte del órgano instructor para fundamentar la sanción tributaria, de modo que esta sería nula si finalmente se fundamentara exclusivamente en información obtenida de manera coactiva.

Otra posible solución para evitar la vulneración de derechos fundamentales dentro del procedimiento sancionador tributario, según CORDERO GARCIA⁹⁴ lo más sencillo y respetuoso para el ordenamiento sería, que el procedimiento sancionador se iniciase en el mismo momento en el que existiesen indicios de infracción, y cómo ya hemos mencionado anteriormente, esto mismo se facilitaría si incluyésemos dentro de la notificación de inicio de forma obligatoria qué elementos probatorios suponen un indicio de infracción y cuándo y en qué circunstancias se tuvo conocimiento de ellos. De este modo, con el inicio inmediato del procedimiento sancionador ante el más mínimo indicio de infracción se evita que el procedimiento liquidador, se prolongue y que se lleve a cabo la indagación de la responsabilidad dentro de éste; actos que no le son propios, y se utilice para ello de manera inapropiada el deber de colaboración que es propio de este último procedimiento.

Los mismos parámetros y consideraciones tendríamos que tener en cuenta a la hora de ceder información y datos de la Administración tributaria al Ministerio Fiscal en el supuesto de preverse la existencia de un delito.

En conclusión, podemos afirmar que sería posible la protección del derecho a no autoincriminarse en ambos casos, tanto si tramitación del procedimiento sancionador tributaria es conjunta o como si es separada. La mayoría de la doctrina opina que la garantía de este derecho es más eficaz ante una tramitación separación debido a que los principios y garantías que se observan en cada procedimiento son muy diferentes.

Existen dos principios que están íntimamente ligados con la defensa del derecho de no autoincriminarse dentro del procedimiento sancionador tributario. En primer lugar, el principio de adecuación al fin, el cual aplicado al ámbito tributario, exige que los órganos que tienen competencias liquidadoras o sancionadoras utilicen para la consecución de sus fines, los medios o potestades que se les hayan concedido respecto al procedimiento concreto. Lo cual quiere decir que el órgano que está llevando a cabo el procedimiento

⁹⁴ Opinión recogida en la obra: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, ob. cit. pág. 208.



liquidador no va a poder utilizar los instrumentos que son propios, dentro del procedimiento sancionador y viceversa, por lo que el órgano sancionador no podría servirse del deber de colaboración que está vigente en el primer procedimiento, y con base a ello exigir información al contribuyente o utilizar la información obtenida de este modo en el procedimiento del que es consecuencia.

Y en segundo lugar, el principio de claridad procedimental, que indica que el órgano actuario ha de informar en todo caso al sujeto pasivo sobre el tipo de procedimiento que se está llevando a cabo. De modo que en un procedimiento sancionador ha de informarse al contribuyente junto a la naturaleza del procedimiento, de las garantías y derechos del que es titular, entre ellas el derecho a no autoincriminarse y no declarar contra sí mismo.

A pesar de las anteriores consideraciones y fundamentaciones sobre lo razonable que es la protección del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario, es cierto que en la actualidad algunos tribunales, como es el TC, mantiene una posición bastante restrictiva a la hora de reconocer la efectividad de este derecho, por la relevancia que otorga al interés público como límite⁹⁵. El TC considera que el acto de otorgar información a la Administración tributaria no está en colisión con el derecho a no autoinculparse⁹⁶.

4.2.2. Valor de las pruebas que obran en manos de la Administración. Práctica de la prueba

La fase de prueba es un trámite esencial en todo procedimiento para que la defensa del acusado sea totalmente efectiva. Este derecho de prueba es de obligatorio cumplimiento en el derecho penal, y pasara a tener la misma intensidad en el ámbito sancionador administrativo o tributario, pues según el TC en su sentencia 187/1995 de 25 de noviembre: *“el derecho de prueba es ejercitable en cualquier tipo de proceso”*.

⁹⁵ Esta postura del TC de considerar el interés público como un límite al derecho a no autoincriminarse es contrario a la doctrina que anteriormente se ha mencionado del TEDH, pues este último opina que el interés público no puede ser invocado para obtener de manera coactiva en una investigación, información que pueda resultar incriminatoria.

⁹⁶ Consideración prevista en la Sentencia nº76/1990, de 26 de abril. Respuesta a una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS, respecto a la tipificación como infracción tributaria de la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa de su exhibición.



La prueba dentro del procedimiento sancionador tributario, supone una *conditio sine qua non*, para poder hablar de un procedimiento impositor de sanciones respetuoso con lo promulgado por la CE. Dado que este procedimiento tributario se caracteriza entre otras cosas por la ausencia de un juicio oral, lo cual supone una garantía dentro del proceso penal, esto habría de suplirse por una verdadera fase de prueba que se manifestase dentro de la fase de instrucción, es decir, que no fuera posible que lo actuado en procedimientos anteriores, de liquidación o gestión, pudiera suplir lo investigado a través de las correspondientes pruebas pertinentes dentro del procedimiento sancionador.

De acuerdo con esto último, y como método para determinar el valor de la prueba que finalmente va a obrar en manos de la Administración tributaria, se debe hacer referencia al principio de adecuación al fin, el cual se ha mencionado anteriormente. Según este principio, como ya decíamos, cada procedimiento ha de utilizar los medios y las potestades de las que son titulares para la consecución de sus propios fines; por lo tanto el procedimiento de liquidación tiene que ir dirigido únicamente a la apreciación del nacimiento o no de una deuda tributaria y su correspondiente cuantificación. En el supuesto de que se observara alguna discrepancia en la forma de tributar que ha llevado a cabo el contribuyente y la que hubiera debido llevarse según la normativa tributaria, los órganos sancionadores tendrán la información suficiente para justificar o no la apertura de un procedimiento sancionador, dentro del cual habrá de investigarse si existe el elemento subjetivo, es decir la culpabilidad necesaria para la imposición de la sanción.

De modo que, y en aplicación del principio de adecuación al fin, el procedimiento de liquidación únicamente deberá ocuparse, en el caso de detectar una discrepancia en la tributación, de obtener la información necesaria para dar lugar a la apertura de un procedimiento sancionador, y no entrar a valorar la imputabilidad de conductas ilícitas, de modo que si tales juicios de valor realizados de más, fuesen trasladados al expediente sancionador no tendrían ningún valor en este ámbito posterior⁹⁷.

Por su relevancia dentro de esta fase de prueba, mencionar el principio de presunción de inocencia, el cual resulta de aplicación en cualquier procedimiento de

⁹⁷ Opinión que se recoge en la obra de, PÉREZ-PIAYA MORENO, *El procedimiento sancionador tributario*, ob. cit., pág. 211.



sancionador administrativo⁹⁸, y para su plena eficacia dentro del proceso, según el TC, se ha de cumplir con tres exigencias⁹⁹, las cuales pueden resumirse en que la prueba sea válida, lícita y suficiente.

El principio de presunción de inocencia conlleva que ante la falta de la correspondiente prueba que acredita la culpabilidad del contribuyente, éste debe ser declarado inocente. En consecuencia, deberá existir en este procedimiento sancionador una actividad probatoria dirigida a determinar el elemento subjetivo de culpabilidad. En relación con esto, cabe preguntarse si la información que se incorpora a este segundo procedimiento desde el procedimiento de liquidación podría ser suficiente, o válida como prueba para la imposición de la sanción. En opinión de CORDERO GARCIA¹⁰⁰, sí podría fundarse la sanción en esta información siempre que ésta acreditase tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción, y esto hubiera sido obtenido antes de que se hubieran observado indicios de la existencia de infracciones, ante lo cual habría de haberse producido el comienzo del procedimiento sancionador tributario. Sin embargo y en opinión también de este autor, en la mayoría de los supuestos esta información incorporada ha de ser completada tanto en referencia al elemento objetivo como al subjetivo, por lo que en la generalidad de los casos va a existir actividad probatoria en esta fase de instrucción¹⁰¹.

Otra cuestión interesante que se deriva del principio de presunción de inocencia, es que según su interpretación deberíamos entender la imposibilidad de que la imposición final de la sanción se fundamenta en presunciones legales. Dentro del Derecho Tributario y

⁹⁸ Tal afirmación podemos observarla en la Sentencia del TC 212/1990, de 20 de Diciembre: “*Es doctrina reiterada de este Tribunal que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento administrativo sancionador garantizando el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad*”.

⁹⁹ Esta exigencia se pueden encontrar dentro de la fundamentación jurídica de la Sentencia del TC de 109/1986, de 24 de Septiembre.

¹⁰⁰ Véase su trabajo: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, ob. cit. pág. 211. El cual a su vez se apoya en la opinión de MARTÍNEZ MUÑOZ: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Alicante, Universidad de Alicante, 2001, pág. 171.

¹⁰¹ La actividad probatoria que va a llevar a cabo la Administración tributaria para demostrar la culpabilidad del sujeto no puede consistir en demostrar la inexistencia de todas aquellas circunstancias que podrían exonerar al acusado, sino que va a consistir en demostrar que el contribuyente pudo tener acceso a la información necesaria para llevar a cabo una tributación correcta.



con el fin de ayudar a la Administración en su labor de control y liquidación sí que se han establecido una serie de presunciones legales; sin embargo, el hecho de que puedan ser utilizadas dichas presunciones legales para la cuantificación de la deuda tributaria dentro de los procedimientos de liquidación no significa que puedan ser utilizadas de la misma manera dentro del procedimiento sancionador para determinar la sanción tributaria. Asimismo, y como consecuencia del principio de presunción de inocencia, la prueba en la que se fundamenta la sanción no puede tratarse de una prueba plena, sino de una prueba de cargo, es decir que no solo acredite el elemento objetivo sino también el subjetivo.

En referencia a la documentación inspectora, el TC¹⁰² estableció que las actas y las diligencias que fueron obtenidas a lo largo del procedimiento inspector suponían un primer medio de prueba para el posterior procedimiento sancionador tributario, sin embargo este Tribunal tan solo hacía referencia a aquellos hechos que habían sido comprobados de una manera directa por el funcionario, excluyendo las posibles calificaciones jurídicas, opiniones o valoraciones que se habían llevado a cabo en el procedimiento inspector. Aun así, a estas actas y diligencias a las que me refiero en primer lugar, no les dio un valor de certeza absoluta.

En cuanto a *la práctica de la prueba*, mencionar en primer lugar que la regulación al respecto es muy escasa, y por ello y en virtud del artículo 207 de la LGT¹⁰³, se va a realizar una remisión a la normativa administrativa, en concreto a la Ley 30/1992 y al RD 1398/1993, además de a los principios que puedan sustraerse de la actual LGT.

El plazo para llevar a cabo la presentación de pruebas dentro de esta fase de instrucción, es doble. En virtud del primer plazo, y según el artículo 23.4 del RGRST¹⁰⁴, va a poder tramitarse la presentación de pruebas con anterioridad a la propuesta de resolución; y el segundo plazo, por tanto, sería la presentación de éstas tras dicha propuesta de

¹⁰² Véase, por todos, la Sentencia del TC 76/1990, de 26 de abril.

¹⁰³ El art. 207 de la LGT dispone: “*El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo. b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa*”.

¹⁰⁴ El artículo 23.4 del RGRST dispone: “*Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución*”.



resolución¹⁰⁵ dentro del trámite de audiencia en un plazo de 15 días, desde la notificación de la propuesta¹⁰⁶. Este doble plazo es debido a que el contribuyente que es objeto del procedimiento sancionador, no conoce la totalidad de la acusación hasta la propuesta de resolución y es justo para él, que tras el conocimiento de aquellas circunstancias se le otorgue la posibilidad de defensa. Sin embargo, en el procedimiento abreviado el contribuyente no va a contar el contribuyente con este doble plazo, debido y en coherencia con el hecho de que en el propio inicio del procedimiento abreviado se presenta la correspondiente propuesta de resolución.

De modo que en mi opinión, y para concluir, esta fase probatoria debería realizarse por los órganos competentes para determinar la sanción, sin que puedan estar influenciados por la información obtenida en los procedimientos de los que deriva; es decir, mantener una imparcialidad mínima para valorar la concurrencia o no de culpabilidad, puesto que de no ser así, se estarían vulnerando los derechos y garantías propios de un procedimiento acusador, vaciando de contenido la finalidad de la separación de procedimientos.

4.2.3. Alegaciones y la Propuesta de resolución.

En la fase de instrucción es esencial la apertura de un trámite de alegaciones¹⁰⁷ a favor del contribuyente que está siendo objeto de acusación. Este trámite se va a llevar a cabo una vez que el órgano instructor hubiera realizado las actuaciones precisas y tras la valoración de una serie de datos e informaciones haya dictado la propuesta de resolución.

¹⁰⁵ Sin embargo, según CORDERO GARCÍA, no debemos confundir el derecho de prueba con el derecho de audiencia, pues para este autor, lo que se va a llevar a cabo tras la propuesta de resolución, debido a que va a tener un contenido más concreto es el ejercicio del derecho de audiencia por parte del imputado y no un derecho de prueba. Opinión que se recoge en su obra: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, ob. cit. pág. 217.

¹⁰⁶ El artículo 23.5 del RGRST establece: “Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”.

¹⁰⁷ Dicho trámite va a ser informado al contribuyente en la notificación de inicio del procedimiento sancionador tributario.



El plazo para realizar las alegaciones, o también llamado derecho de audiencia¹⁰⁸, va a ser de 15 días, en virtud del artículo 23.5 del RGRST, que ya hemos mencionado anteriormente.

El artículo 210.4 de la LGT¹⁰⁹, nos señala que en el momento en el que los órganos instructores finalicen las actuaciones necesarias, deberán comunicar la propuesta de resolución con los siguientes elementos: los hechos y su calificación jurídica, la infracción, y en su caso los hechos que la constituyan o la inexistencia de responsabilidad, la persona física o jurídica responsable y finalmente la sanción propuesta junto con los criterios de graduación utilizados.

El derecho de audiencia al que no referimos en esta fase, merece el elogio de algunos autores¹¹⁰, por considerar que su función garantiza de forma suficiente el derecho de defensa y tiene un respeto absoluto hacia el principio de contradicción. Sin embargo, para que tenga esta consideración debemos entender que este trámite no supone situar la carga de la prueba en el imputado, de modo que tras las oportunas alegaciones, la Administración debería aportar una contraprueba.

Dentro del procedimiento sancionador tributario que se deriva de un procedimiento de gestión o aplicación de tributos, el titular de este derecho de audiencia va a poder hacer uso de él o no dentro del plazo de los 15 días antes mencionados. En el supuesto en el que no utilizara dicho derecho, el segundo párrafo del artículo 23.5 del RGRST, prevé: “*Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver*”. Mientras que si el interesado hubiera llevado a cabo las correspondientes alegaciones, el tercer párrafo del anterior artículo señala que: “*Si se*

¹⁰⁸ Al igual que hemos hecho referencia a ello en el anterior epígrafe dedicado a la prueba, mencionar que estas alegaciones realizadas tras la propuesta de resolución, pueden ser consideradas como el ejercicio del derecho de audiencia propio del acusado, y habrá quien lo vea como un segundo plazo para el ejercicio del derecho de prueba.

¹⁰⁹ El art. 210.4 de la LGT señala: “*Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad. En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos. La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos*”.

¹¹⁰ En el caso de PÉREZ-PIAYA MORENO: *El procedimiento sancionador tributario*, ob. cit. pág. 228.



hubieran formulado alegaciones, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente”.

En el supuesto de haberse llevado a cabo las correspondientes alegaciones, el órgano que vaya a tener la competencia para dictar la resolución final va a tener tres opciones antes de la vista y valoración de la propuesta de resolución junto con las alegaciones: en primer lugar, decidir que se amplíen las actuaciones propias de la fase de instrucción para con ello modificar la propuesta de resolución; en segundo lugar, puede corregir el mismo los posibles errores materiales que se hayan podido advertir; y en tercer lugar, puede confirmar la propuesta de resolución. Si el órgano competente para imponer la sanción decidiera algunas de las dos primeras medidas, va a ser necesaria una nueva notificación a favor del imputado con la propuesta de resolución, repitiendo de nuevo la posibilidad del derecho de audiencia, tras la nueva propuesta.

Este trámite de alegaciones tiene un interés especial dentro del procedimiento sancionador tributario que deriva de un procedimiento de inspección. Es el momento en el que la persona que es objeto de acusación, tiene la posibilidad de pronunciar su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución que, como ya se ha dicho, contiene la cuantía de la sanción final. Si el sujeto se mostrara disconforme, en virtud del artículo 25.5 del RGRST¹¹¹, el órgano competente se pronunciará al respecto mediante una resolución motivada, tras la cual, se decidiría si ampliar las actuaciones con el fin de modificar o determinar de forma más clara la anterior propuesta, o puede, confirmar la propuesta dada desde un primer momento.

Si el sujeto infractor se mostrara conforme con la propuesta, en aplicación del artículo 211.1 de la LGT¹¹², se entendería dictada y notificada la resolución por parte del

¹¹¹ El art 25.5 del RGRST señala: “*Si el interesado manifiesta su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas*”.

¹¹² El art. 211.1 de la LGT indica que: “*El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad. Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva*



órgano competente, durante el transcurso de un mes, sin que sea por lo tanto necesario la práctica de una nueva notificación de aquella propuesta de resolución. Sin embargo, si dentro de ese mes, el órgano competente para dictar resolución, ordenase la realización de más actuaciones de investigación o la corrección de algunos errores, este supuesto debería ser notificado al contribuyente, y a mayores, si en consecuencia de lo anterior, se decidiera modificar la propuesta de resolución con la cual el sujeto estaba conforme, debe llevarse a cabo otra notificación con la nueva propuesta de resolución y otorgarle otro plazo de 15 días para que preste de nuevo su conformidad o disconformidad¹¹³. Si se le hubiese notificado al interesado dentro del plazo de ese mes, por parte del órgano competente para resolver, la necesidad de corregir algún error, y aparte de esto en el plazo de dicho mes, no hubiera existido otra manifestación expresa por parte de dicho órgano, tal actuación habría quedado sin efecto en virtud del art. 25.6 del RGRST¹¹⁴; y con estas actuaciones no nos referimos a todas las llevadas a cabo dentro del procedimiento sancionador sino tan solo la actuación en la que se advirtió de la existencia de errores.

No debemos confundir la conformidad a la propuesta de resolución, con la conformidad a la propuesta de regularización, la cual se encuentra prevista en el art. 156.2

notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta ley”.

¹¹³ Si volviese el sujeto a prestar su conformidad, ésta volverá a producir el efecto de resolución dictada y notificada en el plazo de un mes, mientras que si prestase una disconformidad con la nueva propuesta, pues al igual que en pasos anteriores, deberá otorgarse por parte del órgano competente una resolución motivada.

¹¹⁴ El art. 25.6 del RGRST indica: *“Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado”.*



de la LGT¹¹⁵, y supone un asentimiento a la cuota tributaria, recargo e interés pero no un asentimiento a la sanción final. La conformidad a la propuesta de regularización supone una mera transacción, pues teniendo en cuenta que estamos dentro del ámbito del Derecho público, las partes en este procedimiento no van a poder convenir fuera de lo establecido en la ley¹¹⁶. Sin embargo, la conformidad con la propuesta de sanción, se trata de un acto voluntario, pues el sujeto no se va a ver impulsado a ello ante un posible reducción en la cuota; a su vez, un acto protegido por los derechos y garantías propias de un procedimiento sancionador, más concretamente, por el derecho a declarar contra sí mismo o a no confesarse culpable.

Por último, señalar que aunque debería darse un solo procedimiento sancionador con las mismas características, lo cual concuerda con mi opinión, resulta difícil la equiparación entre algunos trámites que se conceden en los procedimientos sancionadores que proceden de los procedimientos de gestión y en los que provienen de procedimientos de inspección. Con esto se hace referencia a la diferencia entre las consecuencias del artículo 23.5 del RGRST (tramitación separada de un procedimiento sancionador) y el artículo 25.5 del RGRST (procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento inspector.). Mientras que en el primer supuesto, por un lado, se permite la ausencia de alegaciones lo cual supondría un paso directo a la fase de resolución; y por otro lado, el ejercicio de las alegaciones dará lugar a una resolución motivada. En el supuesto de un procedimiento que deriva de la inspección, si el sujeto estuviera disconforme, se le da un trato parecido al caso de haberse realizado alegaciones en el procedimiento que deriva de un procedimiento de gestión, es decir, se otorgará una resolución motivada al respecto, mientras que si el contribuyente estuviera conforme, la ley otorga efectos de resolución definitiva a la propuesta de resolución que había llevado a cabo.

Mencionar como último inciso dentro de esta fase, que a lo largo del procedimiento sancionador tributario se van a poder adoptar medidas cautelares, lo cual viene indicado en

¹¹⁵ El art. 156.2 de la LGT señala: *“Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta”*

¹¹⁶ Consideración recogida por CORDERO GARCÍA: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, ob. cit. pág. 219.



el artículo 210.3 de la LGT¹¹⁷, y han de ser adoptadas de conformidad a lo dispuesto en el artículo 146 de la LGT¹¹⁸. Estas medidas van a estar dirigidas a impedir que desaparezcan o se alteren pruebas que fueran cruciales para demostrar la responsabilidad del sujeto. A la hora de adoptarse hay que tener en cuenta una proporcionalidad entre la medida y el daño que pretende evitarse, y sobre todo en relación con el tiempo, es decir, que no se extiendan de una manera desproporcionada.

4.3 Resolución.

La actual LGT en su artículo 211.5¹¹⁹ hace referencia directa a los órganos competentes para llevar a cabo esta fase de terminación o resolución¹²⁰. Dichos órganos van a ser diferentes en función de la sanción ante la que nos encontremos. Por norma

¹¹⁷ Según el art. 210.3 de la LGT: “En el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de esta ley”.

¹¹⁸ El art. 146 de la LGT establece: “1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición. Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate. 2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. 3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron”.

¹¹⁹ Según el art. 211.5 de la LGT: “Son órganos competentes para la imposición de sanciones:

- a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.
- c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.
- d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”.

¹²⁰ También hace referencia a estos órganos competentes para sancionar el art. 24.1 del RGRST.



general, van a ser competentes aquellos órganos que han sido competentes también para llevar a cabo la liquidación, o el órgano superior inmediato al que fue competente para dar inicio al presente procedimiento sancionador tributario. A esto último también hace mención el artículo 25.7 del RGRST¹²¹, refiriéndose al inspector-jefe, para aquellos procedimientos sancionadores que provienen de un procedimiento de inspección.

El procedimiento sancionador puede concluir de tres formas diferentes; mediante una resolución expresa, a través de una resolución tácita, o por el transcurso del tiempo, es decir, por caducidad. A continuación se van a analizar por separado cada una de estas formas.

4.3.1. Resolución expresa. Congruencia y Contenido.

La resolución expresa por parte de la Administración se va a llevar a cabo dentro del procedimiento sancionador tributario que deriva de un procedimiento de inspección, cuando el sujeto haya declarado su disconformidad con la propuesta de sanción; mientras que dicha resolución expresa se va a formalizar en los procedimientos que son consecuencia de procedimiento de gestión y aplicación de tributos, cuando el sujeto no se hubiera pronunciado expresamente sobre la propuesta¹²². Procederá tal resolución cuando se notifique formalmente como tal al interesado.

En esta resolución se ha de cuidar y proteger una cierta homogeneidad entre la acusación que se realiza en un primer momento, y la infracción que va a ser objeto de sanción en esta resolución, es decir, es necesario salvaguardar el principio de congruencia y mantener una mención a todos los elementos esenciales que se indicaron en el inicio del procedimiento sancionador. Este principio de congruencia, también está estrechamente relacionado con el derecho de información, ya que con base en los datos a los que el sujeto infractor tiene acceso en la notificación de inicio, va a planificar su posterior defensa, y por lo tanto una modificación de estos elementos esenciales en la resolución, supondría una vulneración grave a las garantías de defensa de las que es titular el interesado.

¹²¹ el art. 25.7 del RGRST dispone: “El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el inspector-jefe”.

¹²² Lo cual, podemos observarlo en el segundo párrafo del art. 23.5 de la LGT: “Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver”.



El TC se ha pronunciado respecto a la importancia que ha de tener este principio de congruencia, en su Sentencia 160/1994, de 23 de mayo, en la cual se exige la inalterabilidad de los hechos imputados, desde que el expediente sancionador tiene inicio, con el objetivo de que el imputado pueda ejercitar de una forma efectiva su defensa.

En cuanto al contenido de la resolución, el artículo 211.3 de la LGT nos indica todos los elementos y menciones que se han de incluir: *“La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad”*. Por su parte, el RGRST en su artículo 24.3¹²³, añade algunos elementos que habrían de incluirse en esta resolución, como pueden ser el plazo o la forma de pago.

En opinión de ANÍBARRO PEREZ y SESMA SÁNCHEZ¹²⁴, la motivación supone uno de los aspectos más importantes de esta resolución expresa. El órgano encargado de llevar a cabo la resolución, deberá acreditar siempre la culpabilidad e imputabilidad del sujeto infractor, y si tuviera margen para ello, adecuar la sanción a la infracción que se ha cometido. La jurisprudencia ha dotado a este elemento de mucha importancia, pues su ausencia en la resolución podría ser justificación para la anulación de las sanciones impuestas. Esta modificación afecta tanto al fondo del asunto como a otros contenidos, algunos de los cuales, sí que resultarían intrascendentes pues su falta no serían

¹²³ El art. 24.3 del RGRST dispone que: *“La resolución se notificará a los interesados. En la notificación también deberá hacerse mención a:*

- a) Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.*
- b) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.*
- c) Las circunstancias cuya concurrencia determinará la exigencia del importe de las reducciones practicadas en las sanciones.*
- d) La no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra ellas.*
- e) Cuando la resolución fuese susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa, se informará de que, en caso de solicitarse la suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud, siempre que el interesado cumpla los requisitos del artículo 29.2 de este reglamento”*.

¹²⁴ Véase su obra: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág. 240 y 241.



causa de nulidad de la sanción¹²⁵. La referencia en esta resolución a los posibles intereses de demora o a la suspensión de la ejecución de las sanciones, favorecería de gran manera la posible interposición de recursos o reclamaciones contra éstas.

En el artículo 211.2 de la LGT¹²⁶, nos indica que el procedimiento sancionador tributario finalizará con la notificación del acto de resolución, y que la forma de entender cumplida dicha notificación y los plazos correspondientes, se hará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104¹²⁷ de la misma ley. De lo anterior se presume una gran flexibilidad, pues para entender que tal resolución ha sido notificada al interesado, bastara con acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro. Esta medida se ha adoptado con el fin de evitar eludir por parte del sujeto infractor la recepción de la notificación. A pesar de lo expuesto, mencionar que el TC¹²⁸, considera la notificación personal como una garantía esencial, sin lo cual podría llegar a declararse nula la sanción.

Una vez que se ha llevado a cabo la notificación, la resolución dará lugar al nacimiento de dos efectos principales; por un lado, el comienzo del plazo para la interposición de recursos en el caso de que el sujeto estuviera disconforme; y por otro lado, el comienzo del plazo para el ingreso de la multa impuesta.

¹²⁵ Esta consideración puede observarse en la sentencia del TSJ de Madrid de 5 de Junio de 2000. (JT 2000/1786), que consideró válida la sanción aunque en la resolución se omitiera la identificación del funcionario competente.

¹²⁶ El art. 211.2 de la LGT dispone: *“El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley”*.

¹²⁷ El art. 104.2 de la LGT señala: *“A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución”*. Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”.

¹²⁸ Véase la Sentencia del TC 54/2003, de 24 de mayo.



4.3.2. Resolución presunta. Conformidad.

El artículo 211.1 de la LGT¹²⁹ se prevé la posibilidad de que el procedimiento sancionador tributario finalice mediante una resolución tácita o presunta. Esta posibilidad solo se va a producir en el supuesto en el que el procedimiento sancionador sea consecuencia del procedimiento de inspección, cuando tras la propuesta de resolución, el imputado prestase su conformidad a la misma, de forma que tras el transcurso de un mes, la resolución incluida en la propuesta se tendrá como dictada y notificada, y por ello será definitiva.

La ventaja principal que se observa en este tipo de resolución, es la simplificación del proceso, pues no será necesaria la promulgación por parte del órgano competente de una resolución expresa. Esta ventaja, básicamente es la principal y la única, pues mientras que una conformidad en referencia a la deuda dentro del procedimiento de inspección¹³⁰ lleva aparejada una reducción, lo cual a su vez puede influir en la decisión del sujeto impulsándole a dicha conformidad, la conformidad dentro del procedimiento sancionador,

¹²⁹ El art. 211.1 de la LGT indica: “El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad. Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta ley”.

¹³⁰ Dentro del procedimiento de inspección existen, en virtud del art. 154 del LGT, tres modalidades de actas con las que dar fin a este procedimiento; dos en las que el sujeto prestara su conformidad al procedimiento y con ello podrá darse lugar posteriormente a un procedimiento sancionador en el que se dé una resolución tácita, o un acta de disconformidad. En cuanto a las dos primeras actas; en primer lugar, podemos encontrarnos con un acta con acuerdo, la cual supondría lo que se conoce como la terminación convencional, es decir, pactada con la Administración. Esta acta tan solo será posible en los supuestos previstos en el art. 155 de la LGT, supone para el contribuyente una reducción del 50 % en la sanción pecuniaria, y una renuncia a su posible impugnación en vía administrativa, sin perjuicio de su posible reclamación por vía jurisdiccional. En segundo lugar, se puede llegar a formalizar un acta de conformidad, en la cual el obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación, y daría lugar a una reducción del 30% en la sanción. Para un desarrollo más amplio, véase la obra colectiva, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Lecciones de Cátedra*. Editorial Lex Nova.



ya en referencia a la propuesta de sanción, no supone una reducción en la sanción sino tan solo una mayor celeridad en la gestión del procedimiento.

En opinión de ANÍBARRO PEREZ y SESMA SÁNCHEZ¹³¹, la conformidad llevada a cabo en este procedimiento a la propuesta de sanción, no puede excluir la posibilidad de realizar en un momento posterior el oportuno recurso a la resolución. Por lo que van a regir en este supuesto las limitación previstas en el artículo 144 de la LGT.

Como ya hemos comentado en epígrafes anteriores, tras la conformidad del interesado a la propuesta de resolución, el órgano competente para resolver puede decidir la ampliación de actuaciones con el fin de modificar la propuesta o esclarecer algunos datos. Esta orden mediante la cual se amplían las actuaciones es preceptiva legalmente y ha de respetar el principio de congruencia, es decir, en dicha ampliación, de la cual resultará la modificación de la propuesta, se han de mantener los elementos esenciales.

La normativa que prevé esta posibilidad no indica a qué tipo de actuaciones se refiere¹³²; sin embargo, sí que hay que poner de manifiesto que a lo largo de dichos actos, resulta de plena aplicación el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse.

Si tras estas actuaciones se hubiera modificado la propuesta de resolución, el sujeto infractor, tendrá un plazo de 15 días para ejercer su derecho de audiencia frente a esta nueva propuesta de sanción, lo cual está previsto en el artículo 25.6 del RGRST. Si la propuesta de sanción fuera rectificada dentro de un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de aplicación y gestión de tributos, el artículo 24.2 del RGRST¹³³ prevé tres posibilidades en las que habría de llevar a cabo una nueva notificación, tras la cual existiría un plazo de 10 días, a favor del interesado para realizar las oportunas alegaciones.

¹³¹ Esta opinión se puede observar en: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág. 243.

¹³² Esta posibilidad se prevé en el art. 25.6 del RGRST.

¹³³ El art, 24.2 del RGRST prevé: *“En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación. Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes: a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables. b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable. c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave”*.



4.3.3. Resolución por caducidad.

Como se ha mencionado anteriormente, el procedimiento sancionador tributario tiene un plazo máximo de duración de 6 meses¹³⁴, que deberá contarse desde el día en el que se hubiera notificado el inicio de dicho procedimiento, y no desde el día en el que se dictó la decisión de este inicio, o desde el día en el que lo decide el inspector-jefe de un procedimiento de inspección. Con base a este plazo de duración, se tendrán por terminadas las actuaciones del procedimiento sancionador sin existir resolución alguna, cuando haya concurrido este tiempo, es decir, cuando el procedimiento haya caducado.

En materia sancionadora tributaria, no resulta de aplicación lo previsto en el artículo 43.4 de la LRJPAC, el cual prevé la posible prórroga de 30 días, pues además, para este procedimiento sancionador, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos de gestión y de inspección, la caducidad supone una prohibición absoluta para volver a iniciar el procedimiento sancionador tributario, en virtud de lo establecido en el artículo 211.4 de la LGT¹³⁵. En este mismo artículo, se observa la posibilidad de que dicha caducidad pueda ser llevada a cabo de oficio o a instancia del interesado, fuera de un modo o de otro, va a provocar el archivo de las actuaciones.

Lo dispuesto hoy en día, en la actual LGT, dista mucho de la regulación anterior, según la cual, la Administración tributaria, tras la caducidad del procedimiento sancionador conservaba la posibilidad de dar inicio a un nuevo procedimiento¹³⁶. La medida que rige hoy en día está pensada para dar una mayor certeza y seguridad jurídica al contribuyente.

Como indican ANÍBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ¹³⁷, este plazo de caducidad de 6 meses, no es susceptible de interrupción¹³⁸, sino que tan solo podría ser

¹³⁴ Este plazo de duración máxima se encuentra previsto en el art. 211.2 de la LGT, el cual hemos desarrollado anteriormente.

¹³⁵ El art. 211.4 de la LGT, establece: *“El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento. La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador”*.

¹³⁶ Previsto en la regulación anterior, en concreto, en el art. 36 del RD 1930/1998.

¹³⁷ En su trabajo: *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág. 247 y 248



objeto de suspensión ante el posible descubrimiento de un delito fiscal que diera lugar al traslado del expediente al Ministerio Fiscal¹³⁹.

Las autoras mencionadas anteriormente, también prevén una serie de interpretaciones que podrían vulnerar el carácter extintivo que se intenta otorgar a este concepto de caducidad. Señalan en primer lugar, que ante la caducidad de este procedimiento sancionador, no puede iniciarse, en un momento posterior, un procedimiento de comprobación sobre los mismos hechos, aunque no hubieran prescrito las infracciones, que volviera a dar lugar a un procedimiento sancionador; y en segundo lugar, tampoco puede entenderse que este efecto de caducidad, permite la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador que hiciera uso de las actuaciones llevadas a cabo por el anterior procedimiento caducado.

4.3.4. Recursos. Impugnación de la sanción y la deuda

El artículo 212 de la LGT prevé la posibilidad de interponer recursos contra la imposición de sanciones en el ámbito tributario, y procede a regular sus efectos. Dicha posibilidad también la prevé el artículo 29 del RGRST¹⁴⁰.

La actual LGT nos indica que los actos resolutorios llevados a cabo en los procedimientos sancionadores tributarios puede ser recurridos de un manera

¹³⁸ Sin embargo, para otros autores, sí que sería posible tal interrupción tras la remisión al artículo 104.2 de la LGT.

¹³⁹ Previsto en el art. 180.2 de la LGT.

¹⁴⁰ El art. 29 del RGRST dispone: “1. La suspensión de la ejecución de las sanciones, pecuniarias y no pecuniarias, como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación en vía administrativa se aplicará automáticamente por los órganos competentes, sin necesidad de que el interesado lo solicite.
2. Una vez la sanción sea firme en vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunica a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.
3. Para la efectiva aplicación de lo dispuesto en este artículo, los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones comunicarán en el plazo de 10 días a los órganos competentes para la ejecución de sanciones las decisiones e incidencias que en cada caso se produzcan”.



independiente¹⁴¹, frente a los recursos interpuestos frente a las liquidaciones tributarias anteriores que dieron lugar al nacimiento del procedimiento sancionador¹⁴². Sin embargo, pese a esta independencia que se proclama en la LGT, si el sujeto infractor recurriera la resolución del expediente sancionador y hubiera llevado a cabo también el recurso de la liquidación tributaria, de forma imperativa, ambas reclamaciones se acumularán, siendo competentes para gestionarlas en mismo órgano que es competente para conocer la impugnación de la deuda. Sin embargo, los plazos para llevar a cabo una reclamación y otra son diferentes, lo cual puede derivar en un gran problema, pues cuando sea posible recurrir la sanción, la liquidación puede que haya devenido en firme. El anterior RGRST en referencia a lo anterior, dispuso que no sería posible que la reclamación referida a la sanción fuera diferente a la impugnación llevada a cabo anteriormente hacia la deuda, no obstante, esto es hoy en día inadmisibile, pues vulneraría los derechos previsto en los artículos 24 y 25 de la CE¹⁴³.

Esta acumulación tiene su justificación lógica en el intento de evitar la posible incongruencia entre las decisiones a los recursos, pues no resultaría aconsejable que mientras que un órgano confirmase la resolución, otro modificase la deuda tributaria.

El apartado segundo de artículo 212¹⁴⁴ prevé, que cuando se trata de un supuesto en el que concurra un acta con conformidad por parte del obligado tributario, siempre que no se haya impugnado el acto de liquidación, éste recurso referido a la sanción, no implicaría la pérdida de reducción por conformidad del 30 por ciento, lo cual, aparece previsto de igual

¹⁴¹ Previsto en el art. 212.1 de la LGT: *“El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda”*.

¹⁴² Esta previsión contenida en el art. 212 de la LGT, insiste de nuevo en la necesaria separación entre los procedimientos de aplicación y gestión de tributos y entre el procedimiento sancionador tributario.

¹⁴³ Véase al respecto: CORDERO GARCÍA: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, ob. cit. pág. 228.

¹⁴⁴ El artículo 212.2 de la LGT dispone: *“Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley siempre que no se impugne la regularización. Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada”*.



forma en el artículo 188.2.b) de la LGT¹⁴⁵. Sin embargo, el mencionado recurso contra la sanción, sí que va a suponer la pérdida de la reducción del 25 por ciento, para los supuestos en los que la sanción se haya pagado en periodo voluntario¹⁴⁶.

Mientras que si se tratara de actas con acuerdo, no existiría la posibilidad de recurrirlas por vía administrativa, lo cual se debe poner en relación con el artículo 155.6 de la LGT¹⁴⁷; sin perjuicio, de que sí que se pueda reclamar por vía contenciosa-administrativa, lo cual provocaría, sin embargo, la pérdida de la reducción del 50 por ciento en la sanción.

En el siguiente apartado del artículo 212 de la LGT, es decir, en el tercero¹⁴⁸, se van a especificar los efectos que produce el recurso de las sanciones tributarias.

¹⁴⁵ El art. 188.2 de la LGT prevé: *“El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización”.

¹⁴⁶ Previsto en el art. 188.3 de la LGT: *“El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:*

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción. La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.”

¹⁴⁷ El art. 155.6 de la LGT indica: *“El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento”.*

¹⁴⁸ El art. 212.3 de la LGT, establece: *“La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa,*



El primer efecto del recurso económico-administrativo frente a una sanción tributaria, es la suspensión automática de la ejecución de la sanción impuesta. Antes de seguir con el desarrollo de este efecto, vamos a hacer referencia a la diferencia que existe entre los términos ejecutividad y ejecutoriedad. El primer término, es la cualidad que acompaña a los actos de la Administración por contar con una presunción de legalidad; mientras que la ejecutoriedad, es la facultad de la que dispone la administración para llevar a cabo la realización forzosa de sus propios actos, en contra de la voluntad del interesado. Pues bien, aplicado esto al caso que nos ocupa, cuando se suspenda la ejecución de la sanción tributaria, va a ser un efecto que se va a referir a la ejecutoriedad, ya que la resolución va a ser una decisión válida hasta que se decida lo contrario; sin embargo, la suspensión va a provocar que no pueda, por el momento, producir sus consecuencias jurídicas.

Este primer efecto del recurso, se va a producir de forma automática, y sin necesidad de aportar garantía alguna por parte del obligado tributario. En esta misma línea se pronuncia el TS en su sentencia de 7 de marzo de 2005¹⁴⁹, según el cual debe mantenerse esta suspensión hasta que se agota la vía administrativa, de modo que si el sujeto infractor, decidiese interponer en un momento posterior, recurso en el ámbito jurisdiccional ante el órgano contencioso-administrativo, será este mismo el encargado de decidir sobre este incidente, es decir, sobre si se mantiene o no la suspensión y si se han de prestar garantías por ello.

El segundo efecto de este recurso, previsto en el artículo 212.3 de la LGT, es a su vez, una consecuencia del anterior efecto. Este efecto supone que hasta que no se ponga final la vía administrativa mediante la notificación de la resolución final, o decisión ante el recurso impuesto, no dará comienzo el plazo del periodo de ingreso voluntario para que el obligado proceda a ingresar la cuota correspondiente a la sanción. De modo que no será

exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo. Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación. Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley”.

¹⁴⁹ Sentencia nº 2005/3861.



posible exigir por ello, intereses de demora por el tiempo que estuvo en suspenso la posible ejecución de la sanción, y tampoco hasta que dé fin el mencionado periodo.

El periodo de ingreso voluntario que va a tener su inicio una vez recaiga la resolución firme, se va a regir por los términos previstos en el artículo 62.2 de la LGT¹⁵⁰. Sin embargo, un problema que surge respecto a este periodo, es que su plazo de vencimiento es más perentorio del que va a disponer el interesado para llevar a cabo el recurso ante la jurisdicción contenciosa-administrativa, cuyo plazo es de dos meses a partir de la notificación de la resolución. Por lo tanto, puede darse el caso en el que haya vencido el periodo de ingreso voluntario y aun no se haya ejercitado el recurso ante el ámbito jurisdiccional. Sin embargo, ante esta situación se ha previsto que los órganos de recaudación no deben iniciar actuaciones propias del procedimiento de apremio hasta que no haya concluido el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo.

Otro efecto interesante, es que hasta que no exista una resolución definitiva, que ponga fin a los recursos administrativos, la Administración no va a poder dirigir la acción de pago frente a terceros que fueran ajenos a la autoría de la infracción tributaria.

En conclusión, y con el objetivo de determinar los posibles recursos que se pueden llevar a cabo dentro del procedimiento sancionador tributario nombrar: en primer lugar, el recurso de reposición, el cual habrá de llevarse a cabo en el plazo de un mes, con carácter potestativo, ante la oficina de la que proviene el acto administrativo a recurrir. En este recurso habrá de hacer constar que contra el mismo acto no se ha interpuesto una reclamación económico-administrativa. En segundo lugar, una reclamación económica-administrativa, para la que existe el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación del acto impugnado o a aquel en el que se pueda entender resuelto el procedimiento o el recurso de reposición previo. Este recurso se va a dirigir contra el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable. Y finalmente, y tras haber agotado la vía administrativa, podrá llevarse a cabo la impugnación de la sanción tributaria en el ámbito

¹⁵⁰ El art. 62.2 de la LGT establece: *“En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos: a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente”*.



jurisdiccional, por vía contenciosa-administrativa en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa.

5. EL PROCEDIMIENTO ABREVIADO.

El artículo 210.5 de la LGT establece: *“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”*.

Esta otra forma de llevar a cabo la tramitación del procedimiento sancionador tributario también estaba prevista en la anterior regulación; en concreto en el artículo 34 del RD 1930/1998. Ahora bien, la actual LGT ha mejorado el rango legal de esta posibilidad. A pesar de su gran uso en la práctica, el RGRST tan solo ha desarrollado esta tramitación abreviada en el apartado 6 del artículo 23¹⁵¹.

Este precepto supone una facultad discrecional que se le otorga al órgano competente en el procedimiento sancionador para que si observa, en su opinión, que se cuenta con las condiciones previstas en el artículo 210.5 de la LGT, pueda junto al acto de notificación de inicio del expediente sancionador, decidir de forma unilateral, proporcionar al contribuyente la propuesta de resolución correspondiente.

Este hecho va a dar lugar a que no se dé prácticamente ninguna diferencia en su ejecución, respecto aquellos procedimientos en los que se lleva a cabo de manera conjunta el procedimiento de aplicación de los tributos y el procedimiento sancionador.

En esta tramitación abreviada se va a llevar a cabo una incorporación plena de todos los datos e informaciones obtenidas en el procedimiento de aplicación de los tributos a la propuesta de sanción, bajo el amparo a su vez del deber de colaboración con la

¹⁵¹ El artículo 23.6 del RGRST establece: *“En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta”*.



administración. Esto conlleva una vulneración del derecho a no autoincriminarse del que es titular el interesado dentro de todo el procedimiento, como hemos observado en epígrafes anteriores. Asimismo, el obligado tributario no va a ser titular de las garantías propias en un procedimiento acusatorio, previstas en el artículo 24.2 de la CE, y con ello no va a poder ejercitar una defensa efectiva.

Por todo ello, ANIBARRO PÉREZ y SESMA SÁNCHEZ¹⁵², señalan que dentro de este tipo de tramitación, al sujeto se le va a privar de su derecho de alegaciones y audiencia para poder defenderse, pues el órgano competente va a llevar a cabo las consideraciones que crea suficientes para formar la propuesta de sanción sin filtro ninguno respecto de la información obtenida en el procedimiento anterior, de modo que el hecho de que tan solo se le permita al imputado prestar su conformidad o disconformidad con dicha propuesta no puede equipararse con un verdadero derecho de audiencia, el cual está previsto como una garantía exigida en todo procedimiento sancionador, en el artículo 24 de la CE.

Entre otras valoraciones hacia esta tramitación abreviada encontramos la de ESEVERRI MARTÍNEZ¹⁵³, al cual dicha opción se le antoja perversa pues, el órgano competente va a llevar a cabo la imposición de una sanción sin la valoración suficiente de pruebas y con ello, sin el razonamiento oportuno que habría de concurrir respecto a la culpabilidad del sujeto. Al mismo tiempo considera que dentro de esta posibilidad, el contribuyente no tiene la ocasión necesaria para aportar la prueba suficiente para rebatir los datos o informaciones que obran en manos de la Administración, puesto que ésta ya ha realizado un juicio de valor con base a estos datos, y las alegaciones tras la propuesta, llegarían demasiado tarde.

6. CONCLUSIONES.

Para finalizar este trabajo sobre el procedimiento sancionador tributario, hemos de hacer un recorrido a lo largo del desarrollo y los diferentes epígrafes del mismo, destacando los puntos más relevantes que ponen de manifiesto las principales problemáticas que se

¹⁵² Véase, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, ob. cit., pág. 249 y 250.

¹⁵³ Véase, en la obra colectiva, ESEVERRI MARTÍNEZ: “Tema - Procedimiento Sancionador Tributario”, *Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General*, ob. cit. págs. 474 y 475.



viven en la actual práctica sancionadora tributaria, con el objetivo de determinar las ideas principales.

PRIMERA. En referencia al *porqué de una tramitación separada*, indicar que el artículo 208 de la LGT establece que por regla general, se llevará a cabo una tramitación separada salvo dos excepciones. Esta separación formal de los procedimientos de gestión o inspección, y sanción ya surge con anterioridad a la actual LGT, con la LDGC en 1998.

Los objetivos principales que se persiguieron con esta medida, fueron por un lado, mejorar la garantía de los derechos del contribuyente, y por otro lado, garantizar la imparcialidad del procedimiento sancionador. Sin embargo, la realidad hoy en día es diferente, ya que estos objetivos están aún muy lejos de conseguirse. Ello es debido, en primer lugar, al artículo 210 de la LGT que no hace posible la protección efectiva del derecho a no autoinculparse, pues la información obtenida sin estar activo el anterior derecho en los procedimientos de gestión e inspección, es incorporada de forma inmediata al procedimiento sancionador. En segundo lugar, dada la identidad de órgano entre ambos procedimientos resulta imposible prácticamente mantener la imparcialidad. Y en último lugar, la acumulación de los recursos referidos a los distintos procedimientos en un solo órgano, no implica tampoco una decisión imparcial por parte del órgano competente para conocer la impugnación.

En referencia a lo anterior, y como opinión personal, podría llevarse a cabo un mayor respeto a los objetivos que en principio se pretendieron con esta separación, utilizando el deber de colaboración con la Administración tributaria únicamente para obtener indicios de una posible infracción, sin trasladar ningún juicio de valor o dato sobre la culpabilidad del sujeto que se hubiera obtenido de forma accidental, al procedimiento sancionador, además de apoyar una diferenciación orgánica para llevar a cabo los distintos procedimientos y no únicamente una distinción de funcionarios.

Por último, mencionar la polémica que ronda a la cuestión sobre si ha de considerarse la posibilidad de renuncia a la tramitación separada como un derecho subjetivo. Ante las diferentes posturas, yo me uno a la línea de no considerarlo como un derecho subjetivo más del contribuyente, pues se ha de partir de que la gran mayoría de la sociedad ante una situación así, no es capaz de valorar que opción es la que más le conviene, de modo que dicha posibilidad sería contraria al interés público.



SEGUNDA. Refiriéndonos a las *fases del procedimiento sancionador*, y para destacar las ideas principales de en cada una de ellas con sus correspondientes conclusiones, vamos a comenzar indicando que *la iniciación*, se ha de llevar a cabo, tal y como señala la LGT, siempre de oficio, y los órganos competentes encargados de esta tarea van a ser, como regla general, los mismos que se encargaron de procedimientos anteriores; es decir, se va a estar ante una identidad orgánica que contribuirá a la falta de sentido práctico de la separación entre procedimiento para la conservación de la imparcialidad, y de un juicio objetivo dentro del procedimiento sancionador, lo que nos lleva a pensar que el Estado otorga más importancia a los beneficios productivos que a las garantías de los ciudadanos.

Un aspecto importante dentro de esta fase de iniciación es la notificación que ha de llevarse a cabo, con la cual se va a garantizar el derecho de información a favor del acusado, para que este pueda ejercer su derecho a la defensa. Otra posible utilidad que podría tener esta notificación en favor de los derechos del contribuyente, sería la de informar, por un lado, de la entrada en vigor del derecho a no autoincriminarse desde ese momento, y por otro lado, para indicarle los datos e informaciones en los que se basan la posible infracción en ese momento, y que los datos que se trasladan están libres de juicios de valor, para así mantener pura la efectividad del derecho a no autoinculparse dentro del procedimiento sancionador.

TERCERA. En referencia a la *instrucción del procedimiento*, señalar que volvemos a encontrarnos con una caso de identidad de orgánica, pues los órganos competentes va a ser lo mismo que para todo lo anterior, tanto si el procedimiento sancionador proviene de un procedimiento de inspección como si procede de un procedimiento de gestión.

Una cuestión relevante dentro de la instrucción, es el deber indicado en el artículo 210 del LGT, de incorporar los datos e información obtenidos en el procedimiento de comprobación e inspección al procedimiento sancionador tributario. Si a esta incorporación no se la impone límites o filtros, lo cual no sucede en la realidad, supone una violación directa al derecho a no autoincriminarse del acusado dentro un procedimiento sancionador. Según la jurisprudencia del TEDH y en referencia al artículo 6 del CEDH, el ámbito sancionador tributario tiene la consideración de un proceso penal, y con ello se deberían llevar a cabo las acciones necesarias para la salvaguarda de este derecho; sin embargo, en la actualidad nuestro TC se muestra reticente a no limitar este derecho con la justificación de la prevalencia del interés general, lo cual a su vez y en mi opinión no tendría que suponer ninguna contradicción.



La prueba en el procedimiento sancionador, la cual se va a llevar a cabo en esta fase, en mi opinión y considerando la prueba en sentido estricto, va a resultar únicamente efectiva en un momento anterior a la propuesta de resolución; pues ante el doble plazo (antes y después de la propuesta de sanción) al que hacen referencia algunos autores, considero que prueba como tal, únicamente se da en el momento anterior a la propuesta, pues es aquí cuando el contribuyente puede aportar los documentos y la información, que pueden tenerse en cuenta en la configuración de la propuesta y así, dar mayor efectividad a su defensa. Este derecho de prueba supone un verdadero traslado de una garantía prevista para el proceso penal, al ámbito sancionador tributario; ahora bien, debido a que en la práctica la mayoría de los procedimientos se llevan a cabo de una forma abreviada, este derecho tan importante para que el acusado pueda contribuir a su inocencia antes de cualquier decisión resulta eliminado, pues junto con la notificación de inicio en el procedimiento abreviado, se aporta la propuesta de sanción, al creer la Administración de forma discrecional que cuenta ya con todos los datos e información necesarios.

Tras la debida propuesta de sanción, se le concede al contribuyente un derecho de audiencia, para que realice las alegaciones oportunas a dicha propuesta, lo cual, esta vez sí se concede también en la tramitación abreviada. Sin embargo, este derecho de audiencia no resulta suficiente, si para la propuesta no se han tenido en cuenta las posibles pruebas que han podido aportarse con anterioridad. Este derecho de audiencia supone también una verdadera garantía propia de los procesos penales, que aporta la posibilidad para el acusado de defenderse de las conclusiones o interpretación de la Administración, o poner de manifiesto la insuficiencia de la investigación. Sin olvidar, que en este momento ya está en vigor el derecho a no autoincriminarse.

CUARTA. En cuanto a la *resolución* del procedimiento sancionador tributario, éste puede concluir de tres maneras diferentes: de forma expresa, es decir una resolución dictada y notificada como tal por parte del órgano competente para resolver, el cual van a ser el mismo, una vez más, si el procedimiento sancionador es consecuencia de un procedimiento de gestión; mientras que dicho órgano será el inspector-jefe, si el procedimiento sancionador proviene de un procedimiento de inspección. De forma tácita, si ha existido una conformidad por parte del acusa en un momento anterior, de modo que la propuesta se convertirá en definitiva; y por último, por caducidad, es decir, por el transcurso de 6 meses sin existir una resolución por parte del órgano competente.



En las dos primeras formas de resolución existen dos aspectos fundamentales que hay que conservar en la resolución, como son: la congruencia, pues la modificación de elementos esenciales en esta fase puede derivar en una indefensión del acusado; y la motivación, pues debe quedar totalmente justificado, para la imposición de la sanción, la existencia tanto de la infracción como de la culpabilidad del sujeto.

QUINTA. Para finalizar la referencia a las fases del procedimiento sancionador, resta mencionar los *recursos* a la sanción que finalmente resulte aplicada en este procedimiento sancionador tributario. El punto que llama la atención dentro de esta cuestión, es la obligación de acumulación de los recursos interpuestos, uno a la deuda y el otro a la sanción, si existieran ambos. Pues bien, resulta ilógico, en mi opinión, aplicar esta medida si lo que se pretende conseguir es una imparcialidad del procedimiento sancionador con la separación en la tramitación de los procedimientos. Algunos autores justifican esta medida con la necesidad de congruencia entre una decisión y otra; sin embargo, podría mantenerse dicha congruencia, si se impusiera como requisito que para comenzar a valorar el segundo recurso, se hubiera resuelto el primero.

SEXTA. Este trabajo concluye, con una breve referencia al *Procedimiento abreviado*, para el cual es requisito necesario que la Administración considere tener los datos suficientes para llevar a cabo directamente la propuesta de sanción. Ya hemos puesto de manifiesto, en estas conclusiones la falta que supone esta modalidad de tramitación para el acusado de un derecho de defensa efectiva, pues se le priva del acto (la prueba) más importante que posee para cambiar las consideraciones que se han ido formando alrededor de su culpabilidad. Pues bien, el hecho que además la decisión de llevar a cabo esta tramitación abreviada, en la que no se respeta ni la mínima parte de los derechos por los que se ha luchado estos últimos años en el ámbito sancionador tributario, se pueda tomar por parte de la Administración de una forma discrecional, supone en mi opinión, la libre decisión también sobre qué grado de protección les conviene que tenga el acusado concreto. Por lo tanto, esta tramitación abreviada, aplicada en la actualidad en la mayoría de supuestos, supone el sinsentido de muchos debates que hemos visto anteriormente a lo largo del desarrollo, y la nulidad de muchas garantías del acusado por decisión libre de la Administración.



BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO MURILLO, A.; ANÍBARRO PEREZ, S.; CORCUERA TORRES, A.; MENENDEZ MORENO, A.; PÉREZ DE VEGA, L.; VILLARÍN LAGOS, M.; *Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Lecciones de Cátedra*. Editorial Lex Nova, 14ª ed. 2013.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y Sanciones tributarias*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 2005
- CORDERO GARCÍA, J.A.: *El procedimiento sancionador en materia tributaria*, Editorial Marcial Pons, 2009.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El procedimiento sancionador en la Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo Reglamentario”, *Revista de Estudios Financieros*, nº 45/1999.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J.M.: *Manual Práctico de Derecho Tributario Parte General*, Editorial, Tirant lo Blanch, 2014
- MANTERO SÁENZ, A.; JIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.; AEDAF y Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario obra colectiva: *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentario*, Madrid, 2005.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Alicante, Universidad de Alicante, 2001.
- PALAO TABOADA, C.: “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión” *Revista Española de Derecho de Financiero* 159.
- PÉREZ-PIAYA MORENO, C.: *El Procedimiento Sancionador Tributario, especial referencia a su tramitación separada*, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.