



EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO EN VÍA DE GESTIÓN. RELACIONES ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN Y EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR REALIZADO POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Y. MARTÍNEZ MUÑOZ

Las potestades de comprobación y liquidación que, de acuerdo con el artículo 123 de la LGT, corresponden a los órganos de gestión, como consecuencia de la reforma efectuada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, se acompañan de la facultad otorgada a estos mismos órganos administrativos para sancionar las infracciones cometidas por los sujetos pasivos con la finalidad de regularizar su situación tributaria¹. De esta forma, si bien las sanciones tributarias se imponen, en muchos casos, como consecuencia de actuaciones inspectoras, el procedimiento sancionador tributario puede desarrollarse, asimismo, a iniciativa de los órganos de gestión.

La deficiente regulación legal de las funciones atribuidas a los órganos de gestión tributaria, en relación con la pormenorizada definición de competencias propias de la Inspección de los Tributos realizada por la Ley General Tributaria, y los problemas motivados por la ausencia de un Reglamento General de Gestión Tributaria que ordene el procedimiento de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio desarrollado por los órganos gestores, han sido las causas fundamentales que nos han animado a centrar nuestro interés en el análisis del procedimiento sancionador tributario realizado por los órganos de gestión, en la medida en que son cada vez más los contribuyentes que se encuentran sometidos a actuaciones de comprobación abreviada derivando, en su perjuicio, una sanción impuesta automáticamente por los órganos gestores sin que sean observadas las debidas garantías².

La regulación del procedimiento sancionador en la Ley General Tributaria es muy escasa, ya que no se ha aprovechado ninguna de las reformas parciales de esta Ley para estructurar legalmente dicho procedimiento³. En la actualidad, la Ley General Tributaria se limita a establecer los órganos com-

¹ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.1 e) de la LGT, son competentes para acordar e imponer las sanciones que consisten en multa pecuniaria proporcional, los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos, esto es, tanto los órganos de gestión tributaria, como la Inspección de los Tributos, que, después de una importante trayectoria legislativa que culminó con la modificación del artículo 140 de la LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril, va a ver incluida entre sus funciones la de practicar las liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

² Una de las principales garantías del contribuyente es la existencia de un procedimiento, como se deduce del artículo 134 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, según el cual *"El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido"*, de manera que *"En ningún caso se podrá interponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento"*.

³ Como afirma ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe, "Sorprende adicionalmente... que tras la regulación de los principios del régimen sancionador administrativo con un cierto detalle por parte de la Ley 30/1992, el texto de la Ley General Tributaria, en la redacción que recibe en virtud de la Ley que comentamos, siga ignorando prácticamente la regulación del procedimiento sancionador tributario", "La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen

petentes para acordar e imponer las diversas sanciones tributarias, mientras que, por otro lado, alude sucintamente al procedimiento para la imposición de las sanciones no consistentes en multa que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 81.2 de la Ley, requiere la elaboración de un expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes. Sin embargo, en relación a las sanciones más comunes en materia tributaria, que son las multas proporcionales, la Ley, no sólo carece por completo de una adecuada regulación procedimental, sino que, además, está aceptando implícitamente la unidad entre el procedimiento destinado a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo y el procedimiento mediante el cual se imponen las multas correspondientes⁴.

La realización conjunta del procedimiento de liquidación –integrado por las funciones de comprobación y liquidación tributaria– y del procedimiento sancionador tributario, derivada particularmente de la identidad de los órganos competentes para llevar a cabo dichos procedimientos, ha sido uno de los problemas que más ha preocupado a la doctrina que ha manifestado, en diversas ocasiones⁵, la necesidad de una tramitación separada de estos procedimientos que ponga fin al automatismo en la imposición de las sanciones⁶, garantizando una actuación objetiva e imparcial de los órganos administrativos, de acuerdo con los postulados constitucionales.

sancionador tributario”, *Impuestos*, núm. 2, 1997, pág. 6. En el mismo sentido, LÓPEZ MOLINO, Antonio María, “Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias”, *Impuestos*, núm. 2, 1998, pág. 39 y SESMA SÁNCHEZ, Begoña, “Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario”, *Técnica Tributaria*, núm. 42, 1998, págs. 94 y 95.

⁴ JUAN LOZANO, Ana María, “Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 173-174, 1997, pág. 23.

⁵ Como puso de manifiesto la profesora SOLER ROCH, María Teresa, en relación con la actuación de los órganos de inspección, la situación se caracterizaba, con anterioridad a la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, porque “unos mismos hechos inevitablemente conectados y, por tanto, ambivalentes en cuanto a su alcance probatorio (la realización del hecho imponible y la conducta infractora que consiste, precisamente, en su ocultación total o parcial), constituyen la base de un mismo y único procedimiento”, “Deberes tributarios y derechos humanos”, *Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, pág. 113.

Sin ánimo de exhaustividad, entre los autores que se han pronunciado a favor de la separación de procedimientos destacamos a ZORNOZA PÉREZ, Juan J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, págs. 167 y 168; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “La reforma de la gestión tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pág. 91; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Información Fiscal*, núm. 2, 1994, pág. 20; SOLER ROCH, María Teresa, “Deberes tributarios...”, ob. cit., pág. 114; FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”, *Editorial Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, pág. 10; JUAN LOZANO, Ana María, “Una propuesta para la articulación...”, ob. cit., págs. 40 y 41; LÓPEZ MOLINO, Antonio María, “Articulación entre los procedimientos...”, ob. cit., págs. 16 y 17 y LAGO MONTERO, José María, “Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse”, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, L.2, Lisboa, 1998, págs. 329 y 335.

⁶ La culpabilidad constituye un elemento esencial de las infracciones tributarias que, de acuerdo con el principio de adecuación al fin, debe ser demostrada en el desarrollo del procedimiento sancionador tributario en el que se realizarán las pruebas oportunas para imputar responsabilidades al sujeto infractor sobre la base de su culpabilidad. En relación con la inexistencia de responsabilidad objetiva en la imposición de las sanciones y la exigencia de culpabilidad como requisito de la sanción, véase, entre otras, las SSTs de 8 de mayo de 1987 y de 21 de septiembre del mismo año (*Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 58, 1988); la SAN de 19 de junio de 1987 (*Impuestos*, núm. 11, 1987) y las SSTs de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1998, 485) y 18 de julio de 1998 (RJ 1998, 6354). Asimismo, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado al respecto en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, diciendo que “no existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias... sigue rigiendo el principio de culpabilidad..., principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente” (FJ 4.º).



Las dificultades que planteaba la fusión de procedimientos no se vio solucionada, a pesar del deber, impuesto por el artículo 6 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, hoy derogado⁷, de confeccionar un expediente distinto e independiente para la imposición de las multas pecuniarias proporcionales que no derivaran de un acta de Inspección, puesto que, correspondiendo la tramitación y resolución del procedimiento para la imposición de estas multas a los mismos órganos competentes para dictar los actos administrativos de liquidación relacionados con las infracciones cometidas, los órganos de gestión tributaria no han entendido nunca muy bien la significación del expediente separado y han continuado notificando las liquidaciones paralelas con la correspondiente sanción.

Los sucesivos requerimientos doctrinales en orden a la separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento destinado a imponer las sanciones tributarias han encontrado su expresión legal en el articulado de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuya pretensión fundamental, consiste, como reza su Exposición de Motivos, en fortalecer el principio de seguridad jurídica y reforzar, asimismo, no sólo los derechos de los contribuyentes, sino también las obligaciones de la Administración tributaria, para conseguir la aplicación efectiva de las garantías propias de los diferentes procedimientos.

En relación con el procedimiento sancionador tributario, el artículo 34.1 de la LDGC dispone que *“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”*.

Así pues, si bien este precepto garantiza expresamente la independencia entre el expediente sancionador y el expediente administrativo utilizado para llevar a cabo la comprobación e investigación del presunto infractor, refiriéndose de forma intencionada al procedimiento inspector, en el que se llevan a cabo las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación del sujeto pasivo y cuyo procedimiento se ha venido desarrollando, de manera habitual, conjuntamente con la imposición de sanciones⁸, debemos interpretar dicha norma entendiendo que la responsabilidad del expediente separado alcanza también al procedimiento de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio realizado por los órganos de gestión tributaria que, al amparo del artículo 123 de la LGT, desempeñan actualmente verdaderas actuaciones comprobadoras que exceden, de alguna forma, de la mera comprobación formal⁹.

Ahora bien, a pesar de que la Disposición final 5.^a de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, autorizó al Gobierno a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la Ley, la inminente aplicación de la misma hizo necesaria la aprobación de una norma que viniera a coordinar y unificar los criterios de actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la aplicación de esta Ley. Por

⁷ La Disposición final 2.^a de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, mantuvo la vigencia del Real Decreto de 1985, hasta que no se aprobaran las disposiciones necesarias de desarrollo de la Ley.

⁸ Véase, en este sentido, el artículo 7 del derogado Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, y la regulación que sobre las actas de la Inspección y las liquidaciones derivadas de las mismas contenía el Reglamento General de Inspección de los Tributos hasta su modificación por el 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 Inspección de los Tributos.

⁹ Una interpretación correctiva de este precepto se realiza por SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, “La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria”, *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 434. Asimismo, véase BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, Ed. Compás, Alicante, 1999, pág. 413.

esta razón, se aprueba la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que carece de efectos frente a terceros, pero que se encarga de ordenar el funcionamiento interno de los órganos de la Agencia Tributaria en la aplicación de los procedimientos afectados por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. No obstante, en lo relativo al procedimiento sancionador en materia tributaria, desarrollado en su disposición decimocuarta, si bien la Instrucción recoge ciertos criterios en relación con la aplicación del artículo 34 de la Ley en el procedimiento de inspección, se remite, en el caso de los procedimientos sancionadores en el ámbito de la gestión tributaria, a la normativa que resulte aplicable, es decir, al Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, todavía en vigor en esos momentos.

El desarrollo reglamentario de los derechos y garantías que, en relación con el procedimiento sancionador, se introducen en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se produce con la aprobación del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. No obstante, si bien esta norma ha supuesto un importante avance respecto de la situación anterior, puesto que desarrolla un procedimiento sancionador tributario separado del procedimiento de liquidación, la regulación contenida en el mismo presenta algunos aspectos dudosos y de difícil interpretación que seguirán afectando, de alguna forma, a la pretendida independencia procedimental.

El artículo 28 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre incide en la necesidad de un expediente sancionador distinto e independiente del instruido para realizar la comprobación e investigación del sujeto infractor. Sin embargo, esta aspiración inicial de la norma reglamentaria aparece oscurecida en algunos aspectos de la regulación del procedimiento sancionador en los que se hace prácticamente inapreciable la perseguida separación¹⁰.

El primer punto problemático que presenta el desarrollo del procedimiento sancionador tributario, en relación con su separación del procedimiento de gestión, se plantea ante la posibilidad, prevista en el artículo 34.2 de la LDGC, en cuanto a la utilización en el procedimiento sancionador de los datos o pruebas obtenidas por el órgano administrativo en las actuaciones de comprobación tributaria mediante su incorporación al expediente sancionador con anterioridad al trámite de audiencia¹¹. Esta posibilidad va a generar, a pesar de la previsión legal de la separación de procedimientos, una cierta intercomunicación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador tributario.

Ante esta situación, consideramos oportuno determinar el valor que poseen en el procedimiento sancionador las pruebas obtenidas en el expediente instruido para la comprobación del sujeto pasivo, cuya finalidad es diferente de aquélla que inspira el procedimiento sancionador, encaminado a localizar la comisión de infracciones tributarias e imponer las correspondientes sanciones, una vez probada realmente la culpabilidad del infractor¹².

¹⁰ Por ejemplo, el artículo 35.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, dispone que *“El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones. A estos efectos, no podrá interponerse contra el acto de imposición de sanción recurso o reclamación distinto del que se hubiera interpuesto contra la liquidación de cuota, intereses y recargos”*.

¹¹ Asimismo, véase el artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

¹² Como expone ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, “a través del procedimiento de liquidación lo que se pretende es constatar la situación tributaria del sujeto pasivo, fijando después el importe de la obligación tributaria, mientras que a través del procedimiento sancionador lo que se persigue es la calificación de las conductas infractoras, la identificación del sujeto infractor y la graduación de la sanción en atención a la relevancia de la conducta”, *“Procedimiento de liquidación tributaria...”*, ob. cit., pág. 9.



La cuestión de fondo que subyace en el problema planteado es que si, a pesar de la cautela legal acerca de la separación de expedientes administrativos, la incorporación al expediente sancionador de los datos, pruebas o circunstancias obtenidas en el procedimiento de gestión es causa suficiente para entender demostrada la culpabilidad del presunto infractor e imponerle la correspondiente sanción, de poco sirve ordenar la tramitación de un expediente sancionador distinto del instruido para llevar a cabo las actuaciones de comprobación tributaria, sobre todo, si tenemos en cuenta la identidad entre los órganos competentes para conocer de ambos procedimientos¹³.

Con el objeto de encontrar una posible solución al dilema planteado y, a la espera de las aportaciones que la jurisprudencia pueda realizar en un futuro, JUAN LOZANO¹⁴ formula una interpretación correctiva de esta disposición legal que considera, tomando como referencia la doctrina del Tribunal Constitucional acerca del valor probatorio de las actas de la Inspección¹⁵, la validez de la incorporación de estas pruebas al expediente sancionador¹⁶, siempre que los resultados obtenidos de las actuaciones de comprobación se consideren como *notitia criminis*, es decir, que sea en el procedimiento sancionador donde el órgano competente para su instrucción realice la actividad probatoria dirigida a demostrar la culpabilidad del, hasta entonces, presunto infractor, que no puede quedar probada mediante la incorporación de los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación¹⁷ orientado, en sí mismo, a detectar la realización de hechos imponibles no declarados o incorrectamente declarados y a determinar la deuda tributaria¹⁸.

¹³ La profesora SOLER ROCH, María Teresa afirmó, con anterioridad a la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que “La separación de los procedimientos podría ser, en principio, una solución al problema planteado, pero siempre que las pruebas aportadas por el sujeto pasivo tuvieran efectos únicamente sobre la liquidación de la deuda tributaria, para lo cual sería necesario establecer que, en el ámbito del procedimiento sancionador, la prueba de los hechos constitutivos de la infracción no pudiera derivar exclusivamente de los datos aportados por el sujeto en la investigación y comprobación con vistas a dicha liquidación”, “Deberes tributarios...”, ob. cit., pág. 114.

¹⁴ JUAN LOZANO, Ana María, “Una propuesta para la articulación...”, ob. cit., pág. 44 y siguientes y CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J. y JUAN LOZANO, Ana María, “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1998, pág. 15. Véase, asimismo, la opinión manifestada por LÓPEZ MOLINO, Antonio María, “Articulación entre los procedimientos...”, ob. cit., pág. 32 y siguientes, nota a pie núm. 58.

¹⁵ De acuerdo con el Tribunal Constitucional, “*Ha de excluirse a limine que el art. 145.3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho... El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba*” (FJ 8.º de la STC 76/1990, de 26 de abril).

¹⁶ En opinión de JUAN LOZANO, Ana María, una prohibición absoluta de intercomunicabilidad entre ambos procedimientos sería una solución extrema e incluso no resultaría conveniente por razones de eficacia, “Una propuesta para la articulación...”, ob. cit., pág. 44.

¹⁷ Como dispone JUAN LOZANO, Ana María, “no basta la prueba de que la falta de ingreso de la cuota tributaria se ha producido habiéndose realizado el hecho imponible, sino que es exigible una prueba objetiva que proporcione la certeza de la culpabilidad, y ésta sí que debe obtenerse en el curso del expediente sancionador sin menoscabo del derecho a no autoinculparse porque resulta completamente ajena a la finalidad a la que debe acomodarse el curso del procedimiento de liquidación”, “Una propuesta para la articulación...”, ob. cit., pág. 45.

¹⁸ Según el criterio de SESMA SÁNCHEZ, Begoña, “la independencia del procedimiento sancionador tributario respecto de otros debe implicar un régimen probatorio diferenciado. Los hechos y circunstancias recogidos en actas pueden ser útiles en un procedimiento de liquidación, pero a los efectos de imponer una sanción, tales documentos solamente pueden probar hechos, no calificaciones jurídicas, juicios de valor u opiniones particulares de los inspectores actuarios. En cualquier procedimiento sancionador debe insistirse en la necesaria obligación de la Administración de probar la veracidad de los hechos y circunstancias recogidos en las actas y diligencias que, a su juicio, deban reputarse antijurídicos y puedan utilizarse en la instrucción del expediente sancionador”, “Aspectos críticos...”, ob. cit., pág. 115.

La situación denunciada anteriormente se complica con la regulación de la tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario, prevista en el artículo 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, según el cual la propuesta de imposición de la sanción se integra en el mismo acuerdo de iniciación de dicho procedimiento. Tal precepto establece que *“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, que se notificará a los interesados, indicándoles la puesta de manifiesto del expediente y concediéndoles un plazo de quince días para que aleguen cuanto consideren conveniente y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos, advirtiéndoles que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta”*.

Mediante la tramitación abreviada del procedimiento sancionador, y aras a una mayor celeridad, se suprime el trámite de instrucción en el que la Administración debería llevar a cabo las actuaciones necesarias para llegar al convencimiento de la culpabilidad del presunto infractor, de manera que, en este caso, la propuesta de imposición de la sanción se realiza, exclusivamente, en base a los datos obtenidos en el curso del procedimiento de gestión, lo que viene a suponer, de alguna forma, una vuelta a la situación existente con anterioridad a la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la que se corre el riesgo de volver a unificar los procedimientos de comprobación tributaria y de imposición de sanciones¹⁹.

Asimismo, resulta ciertamente criticable que por vía reglamentaria se haya introducido una modalidad de realización del procedimiento sancionador que, en nuestra opinión, limita el derecho de defensa del interesado²⁰ y puede, por otro lado, vulnerar el principio constitucional de presunción de inocencia, expresamente regulado en el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en relación con el procedimiento sancionador, puesto que el órgano administrativo que inicia el procedimiento parte de una presunta culpabilidad del contribuyente que se encuentra obligado a desvirtuar dicha presunción, ya que, de lo contrario, la resolución del procedimiento podrá ser dictada de acuerdo con la propuesta incluida en el acuerdo de iniciación²¹.

Ahora bien, como afirman SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, “nada impide que el instructor de dicho expediente, a la luz del principio de libre valoración de la prueba estime dichas pruebas suficientes en relación con la realización de la conducta infractora y (eso sí), en el trámite de audiencia podrá el infractor utilizar los medios de defensa oportunos actuando contra el acto de prueba aportado por la parte contraria”, *“La configuración autónoma...”*, *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 437. Asimismo SOLER ROCH, María Teresa, “Procedimiento separado”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, 1999, pág. 600.

¹⁹ En este sentido, CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J. y JUAN LOZANO, Ana María, “Análisis crítico...”, ob. cit., págs. 15 y 16 y MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1999, pág. 519. Como apunta ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “cabe advertir que, en realidad, más que de una <supresión> de la fase de instrucción, quizás de lo que habría que hablar es de una <sustitución> de la misma. La instrucción propia del procedimiento sancionador va a ser reemplazada, en la práctica, por la instrucción llevada a cabo en el seno del procedimiento de liquidación; es decir, en el procedimiento sancionador se elimina formalmente la fase de instrucción, en la que debería fijarse la responsabilidad del presunto infractor, simplemente porque esa responsabilidad se entiende ya suficientemente probada <ab initio> en atención a un material probatorio importado de otro procedimiento distinto, que es el correspondiente procedimiento de gestión”, *“La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones”*, *Información Fiscal*, núm. 33, 1999, pág. 21.

²⁰ ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “La tramitación abreviada...”, ob. cit., pág. 23.

²¹ Sobre la presunción de culpabilidad que encierra la comunicación del inicio de la tramitación abreviada del procedimiento, véase las opiniones sostenidas por SESMA SÁNCHEZ, Begoña, “Aspectos críticos...”, ob. cit., pág. 135 y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “La tramitación abreviada...”, ob. cit., págs. 22 y 23.



Ahora bien, el tema no consiste solamente en que los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación tributaria se utilicen como pruebas para la imposición de las sanciones correspondientes, sino que el problema trasciende a la coincidencia de los órganos competentes -incluso de los funcionarios competentes- para conocer de ambos procedimientos tributarios²².

De acuerdo con lo establecido en el artículo 81.1 e) de la LGT²³, cuando se trate de una multa pecuniaria proporcional, la sanción será acordada e impuesta por los mismos órganos encargados de dictar los actos administrativos de liquidación tributaria, esto es, al Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria corresponderá determinar la deuda tributaria e imponer, en su caso, la correspondiente sanción.

A lo anterior, se añade, además, que en la tramitación del expediente sancionador actúa, no sólo el mismo órgano administrativo, sino, en particular, el mismo funcionario que ha realizado las actuaciones de comprobación tributaria, lo que pone en entredicho la separación de procedimientos que ha inspirado la redacción del artículo 34 de la LDGC. Esta circunstancia se observa, claramente, en el ámbito del procedimiento sancionador realizado por los órganos de inspección, puesto que, de acuerdo con el artículo 63 bis del Reglamento General de Inspección de los Tributos, introducido por la Disposición final 1ª del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, es el inspector actuante en la comprobación e investigación el encargado de tramitar y proponer la resolución del procedimiento sancionador, que corresponde dictar al Inspector Jefe.

Por lo que se refiere al procedimiento sancionador desarrollado por los órganos de gestión tributaria, la Resolución de 24 de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria -norma que nos permite, en la actualidad, descifrar las funciones propias de los órganos de gestión ante la imprecisión, en este sentido, de la Ley General Tributaria y la tantas veces denunciada carencia de una norma reglamentaria que ordene el procedimiento desarrollado por los órganos gestores- establece la posibilidad de que sea creada, en el seno del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General de las Dependencias de Gestión Tributaria, una Sección de Procedimiento Sancionador, encargada del inicio, tramitación y propuesta de resolución de los expedientes de imposición de sanciones por infracciones tributarias en vía de gestión. No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en la citada Resolución, en el caso de que la Sección indicada no se hubiese creado, sus competencias serían desempeñadas por las oficinas de liquidación²⁴, siendo el Jefe de la misma el encargado de dar inicio al procedimiento sancionador desarrollado en el ámbito de la gestión tributaria. En consecuencia, en este último supuesto, se produciría una total identidad entre el órgano administrativo competente para tramitar

²² Como afirma SESMA SÁNCHEZ, Begoña, "La pretensión de una autonomía procedimental del procedimiento para sancionar infracciones tributarias se concilia mal con esta acumulación de funciones en unos mismos órganos y tiene importantes efectos... porque asumir funciones liquidadoras implica asumir las previas de comprobación e investigación (ya sean practicadas por los órganos de gestión o inspección), de forma que el derecho a un órgano objetivo e imparcial que imponga una sanción queda claramente atenuado cuando ha sido el mismo órgano el que ha practicado la comprobación e investigación, el que liquida y el que puede sancionar", "Aspectos críticos...", ob. cit., pág. 105, nota a pie núm. 18.

²³ En idéntico sentido, el artículo 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

²⁴ Por otro lado, según dispone el apartado 7.3.º de la Resolución de 24 de junio de 1999, "Cuando estas oficinas no se hubiesen creado, sus competencias serían desempeñadas directamente por el Jefe del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General".

y resolver el procedimiento de liquidación y aquél al que corresponde la tramitación y resolución del procedimiento sancionador pretendidamente independiente del anterior²⁵.

Teniendo en cuenta la situación descrita, debemos advertir que, en realidad, la efectiva separación de procedimientos va a depender, en todo caso, de la diligencia puesta por los órganos de gestión en el ejercicio de sus funciones administrativas, ya que la posibilidad de utilizar en el procedimiento sancionador el material obtenido en las actuaciones de comprobación tributaria, unido a la concurrencia de ambos procedimientos en un mismo funcionario, puede llegar a convertir la separación de expedientes en un simple desdoblamiento formal de los mismos, con una imposición automática de las sanciones a los contribuyentes sin que se demuestre su culpabilidad mediante el desarrollo de un adecuado procedimiento sancionador²⁶.

En este sentido, si bien la mejor solución podría ser la atribución del desarrollo del procedimiento sancionador a un órgano administrativo distinto del órgano de gestión (y del órgano de inspección)²⁷, las dificultades que conlleva la realización de ambos procedimientos por un mismo órgano administrativo podrían evitarse, de alguna forma, mediante la atribución de la competencia para iniciar y tramitar el procedimiento sancionador a una unidad administrativa diferenciada de aquélla que, dentro de la Dependencia de Gestión Tributaria, se encarga de la comprobación y liquidación tributaria, de manera que se viera garantizada la objetividad e imparcialidad del órgano sancionador y la supresión de la denominada técnica de la imposición de sanciones por responsabilidad objetiva²⁸. Esta labor podría ser encomendada a la Sección de Procedimiento Sancionador, prevista en la Resolución de 24 de junio de 1999, que debería ser creada en todo caso para atender dicho objetivo, mientras que la resolución del

²⁵ Por otra parte, el procedimiento sancionador desarrollado en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, no garantiza la separación de órganos entre la fase instructora y decisoria, prevista en el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, para el procedimiento administrativo común. No obstante, el problema no radica tanto en la acumulación en un solo órgano de ambas fases del procedimiento sancionador, sino más bien en la coincidencia entre el órgano encargado de desarrollar éstas y el órgano administrativo que ha intervenido en la realización del procedimiento de liquidación. Véase, en este sentido, CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J. y JUAN LOZANO, Ana María, "Análisis crítico...", ob. cit., pág. 13.

²⁶ Como crítica ARIAS VELASCO, José, "El caso es que lo del expediente distinto e independiente se quedó en que los papeles de liquidar y los papeles de sancionar (estos segundos fotocopiados en gran parte de los primeros) forman dos montoncitos separados sobre la mesa del mismo funcionario", "El expediente distinto o independiente o los mismos perros con distintos collares", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1999, pág. 43.

²⁷ JUAN LOZANO, Ana María, llega a afirmar que una buena solución sería otorgar la competencia para instruir y resolver el procedimiento sancionador a los Tribunales Económico-Administrativos, "Una propuesta para la articulación...", ob. cit., pág. 43. Sin embargo, en opinión de FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente, aunque la estructuración de un órgano independiente que se encargue de instruir y resolver el procedimiento sancionador es una solución atractiva, exigiría una reforma sustancial de la Ley General Tributaria y de nuestro sistema, con unos costes dotacionales y presupuestarios que no parecen poder afrontarse en la actualidad y que la doctrina del Tribunal Constitucional no exige con carácter urgente, *El Estatuto del Contribuyente*, Ed. Tro, Valencia, 1998, pág. 369.

²⁸ La Exposición de Motivos del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, de aplicación supletoria en materia tributaria, dispone que "En sede administrativa la traslación de tal principio (se refiere al que distingue entre órgano instructor y órgano que resuelve) requiere, para que constituya una verdadera garantía, que el concepto de órgano no sea asimilable al de órgano administrativo meramente organizativo y jerárquico que recogen algunas normas, sino que la capacidad de autoorganización que el artículo 11 de la LRJPAC reconoce a las Administraciones Públicas debe traducirse en el ámbito sancionador en una flexibilidad al servicio de la objetividad. En consecuencia, el concepto de órgano que ejerce –iniciando, instruyendo o resolviendo– la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que, en el marco del procedimiento de ejercicio de la potestad sancionadora y a sus efectos, se constituyen en órganos, garantizándose que no concurren en el mismo las funciones de instrucción y resolución".



procedimiento sancionador debería quedar a cargo del órgano administrativo que, en virtud del tipo de infracción cometida, fuera competente para la imposición de la misma.

Al margen de todo lo anterior, no queremos finalizar sin hacer una mención a otra de las medidas que, con el propósito de fortalecer las garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador, ha sido introducida por el legislador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes; nos referimos a la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias hasta que sean firmes en vía administrativa²⁹. A tenor del artículo 35 de esta Ley, *“La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”*.

No obstante, esta previsión legal difiere, en cierta manera, de lo establecido en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de acuerdo con el cual, la resolución del procedimiento sancionador será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. Así pues, en virtud de lo dispuesto en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la normativa tributaria está consagrando una especialidad en relación con el ordenamiento administrativo general, en la medida en que no es lo mismo que el acto administrativo que impone la sanción no sea ejecutivo y que la ejecución de este acto se encuentre suspendida, puesto que, en este último caso, se devengarán intereses de demora durante el tiempo que dure la suspensión.

Esta dualidad entre la suspensión y la inexecutividad de las sanciones ha llevado a cierto sector doctrinal a entender que el artículo 35 de la LDGC se refiere, en realidad, al carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias y no a la simple suspensión en su ejecución, ya que, como dispone el último inciso de este mismo precepto, las sanciones no pueden ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa, de manera que no puede suspenderse lo que no es ejecutivo³⁰.

No obstante, a pesar de que esta última interpretación sería más razonable³¹ y garante del principio de presunción de inocencia³², no parece ser la idea que impulsa el artículo 35 de la LDGC que,

²⁹ Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición final 1ª de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, esta medida se introduce en la nueva redacción del artículo 81.3 de la LGT.

³⁰ En este sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos”, Editorial *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998, pág. 6. Asimismo, MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 523. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha entendido, en su Sentencia de 30 de abril de 1998 (JT 1998, 560) que *“la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha incorporado expresamente al ámbito tributario el principio de no ejecutividad de las sanciones en tanto no sean firmes en vía administrativa”* (FD 2.º).

³¹ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en vía de recurso. Un camino sin retorno”, *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 158 y “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes”, *Crónica Tributaria*, núm. 88, 1998, pág. 17.

³² Sobre la posible vulneración del principio de presunción de inocencia producida por la mera suspensión de la ejecución de las sanciones, véase, entre otras, las opiniones de CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “Sanciones: suspensión de la ejecución”, *Derechos y Garantías del Contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Ed. Lex nova, Valladolid, 1998, págs. 556 y 557 y GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, “La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1999, págs. 17 y 18. Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia entiende que se vulnera el principio de presunción de inocencia cuando *“se ejecuta una sanción, o lo que es lo mismo, se le considera culpable de la infracción, sin existir una resolución definitiva que poniendo fin a la vía administrativa, valorando pruebas de cargo suficientes, la imponga”* (FD3º de la Sentencia de 22 de abril de 1995, JT 1995, 415).

en sentido contrario a lo dispuesto en la normativa administrativa, se refiere expresamente a la suspensión de la ejecución de las sanciones administrativas, como se desprende del desarrollo que, de esta norma legal, realiza el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que establece, en el caso de sanciones suspendidas, el devengo de los intereses de demora que deberán ser abonados una vez la sanción adquiera firmeza en vía administrativa. Ahora bien, lo dispuesto en estas líneas no nos impide manifestar nuestra opinión acerca de la conveniencia de introducir, en el ordenamiento tributario, el principio de no ejecución de las sanciones mientras no sean firmes –incluso en vía judicial– en orden a garantizar ciertos principios constitucionales³³.

³³ En este sentido, se pronuncian, entre otros, FALCÓN Y TELLA, Ramón, “Aspectos positivos y negativos...”, ob. cit., pág. 6; CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J. y JUAN LOZANO, Ana María, “Análisis crítico...”, ob. cit., págs. 19 y 20; GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, “La suspensión de la ejecutividad...”, ob. cit., pág. 26; SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, “Suspensión de la ejecución de las sanciones”, *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, ob. cit., pág. 614; BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa, *Materiales de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 415 y 416 y, más recientemente, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, “La suspensión de la ejecución de las sanciones en vía jurisdiccional sin necesidad de garantía y el Auto de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2000”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 8, 2000, pág. 30 y siguientes.