



**Universidad**  
Zaragoza

# TRABAJO FIN DE GRADO

## PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

DIRECTOR

**JOAQUÍN AGUSTÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ**

Catedrático del Departamento de Derecho de la Empresa.  
Área de Derecho Financiero y Tributario.

AUTORA

**SILVIA NIETO OBÓN**

GRADO DE DERECHO

## ÍNDICE

<b>1. ABREVIATURAS.....</b>	<b>3</b>
<b>2. LEGISLACIÓN.....</b>	<b>4</b>
<b>3. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>5</b>
3.1 <u>CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO .....</u>	5
3.2 <u>RAZÓN DE ELECCIÓN DEL TEMA.....</u>	5
3.3 <u>METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO .....</u>	6
<b>4. DESARROLLO DEL TRABAJO.....</b>	<b>7</b>
4.1 <u>EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: CONCEPTO, EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y REGULACIÓN ACTUAL.....</u>	7
A) <i>Concepto.....</i>	7
B) <i>Evolución histórica .....</i>	7
C) <i>Regulación actual: ámbito de aplicación.....</i>	9
4.2 <u>EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEPARADO: FASES DEL PROCEDIMIENTO.....</u>	11
A) <i>Inicio.....</i>	11
B) <i>Instrucción.....</i>	14
C) <i>Terminación .....</i>	18
4.3 <u>EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y SU TRAMITACIÓN CONJUNTA CON EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....</u>	24
A) <i>Renuncia a la tramitación separada del procedimiento .....</i>	24
B) <i>Actas con acuerdo .....</i>	28
<b>5. CONCLUSIONES.....</b>	<b>31</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>33</b>

## **1. ABREVIATURAS**

**TFG:** Trabajo Fin de Grado

**STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional

**CE:** Constitución Española

**LGT:** Ley General Tributaria

**RGRST:** Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario

**TEDH:** Tribunal Europeo de Derechos Humanos

## **2. LEGISLACIÓN**

Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario

Ley General Tributaria. Ley 58/2003 de 17 de diciembre

Ley General Tributaria. Ley 230/1963, de 28 de diciembre

Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y garantías de los Contribuyentes

Convenio Europeo de Derechos Humanos

### **3. INTRODUCCIÓN**

#### **3.1 CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO<sup>1</sup>**

El objetivo de este trabajo es analizar el actual Procedimiento Sancionador Tributario y, en especial, poner en tela de juicio las diferencias entre la tramitación conjunta y la tramitación separada que en él se ofrecen. Explicando, ambos sistemas de tramitación y los problemas que la doctrina encuentra en cada fase, siendo en especial, un tema de debate actual, la tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, ya que una gran parte de la doctrina considera, que se trata de un retroceso en el ámbito del procedimiento sancionador.

El presente trabajo se ha estructurado en tres grandes bloques. Por un lado, el concepto, evolución histórica, y, regulación actual del procedimiento sancionador tributario, por otro, las fases del procedimiento sancionador separado, y, por último, el procedimiento sancionador y su tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos.

#### **3.2 RAZÓN DE ELECCIÓN DEL TEMA**

La elección de este tema se debe a que siempre me ha despertado especial interés el saber cómo funcionaba la Agencia Tributaria. Desde que cursé la asignatura de Derecho Financiero y Tributario he ido leyendo artículos y, poco a poco, he ido ampliando mis conocimientos en la materia.

La discusión acerca de la tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos ha captado mi atención, entre otras cosas, por tratarse de un tema de actualidad, por el gran desconocimiento que se tiene acerca de los procedimientos sancionadores, y, por todas las cuestiones que giran sobre ellos.

¿Es cierto que nos encontramos frente a un sistema automatizado? ¿Qué margen de arbitrariedad tienen los trabajadores públicos para aplicarlo? ¿Tramitación separada o

---

<sup>1</sup> En adelante, TFG

conjunta? ¿Es el procedimiento sancionador un procedimiento secundario respecto a la regularización tributaria? ¿Qué medios tenemos los contribuyentes para defendernos?

Estas cuestiones y algunas más son las que trato de esclarecer en mi trabajo.

Prosigo diciendo que, todo acto conlleva consecuencias, al encontrarnos en un estado de derecho, toda actividad que no se adecue a la ley lleva aparejada una sanción. En este caso, realizar conductas contrarias a la normativa tributaria provoca que se inicie dicho procedimiento.

### 3.3 METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

En lo que a la metodología se refiere, he utilizado el método deductivo, con una lectura de la información general con la que elaborar un primer índice, para después ir modificándolo y concretando con las diferentes monografías y leyes tributarias que he ido resumiendo.

El apoyo fundamental para la elaboración del Trabajo de Final de Grado ha sido la consulta de las distintas fuentes bibliográficas.

En primer lugar, busqué información en internet para tener una visión global del tema. Después, acudí a bibliotecas para encontrar los libros que más me interesaban acerca del tema y las distintas visiones que tenían los autores acerca de las diferencias entre las dos tramitaciones que existen. El siguiente paso que di, fue recopilar las leyes tributarias que se encuentran vigentes para ir desglosando todo su articulado e ir explicando las diferentes fases por las que pasa el Procedimiento Sancionador Tributario.

Como apoyo extra, y así comprender el funcionamiento práctico del Procedimiento Sancionador, concerté una cita con la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Aragón sita en Calle Costa, nº 18, en Zaragoza. Fue una mañana intensa en la que, de manera personal, pude observar el procedimiento seguido en la tramitación de alguna de las propuestas de resolución, permitiéndome recopilar información sobre el procedimiento sancionador que realiza la Administración en el ejercicio de sus competencias.

## 4. DESARROLLO DEL TRABAJO

### 4.1 EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: CONCEPTO, EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y REGULACIÓN ACTUAL.

#### A) Concepto

El procedimiento Sancionador «puede definirse como serie o sucesión de actos a través de los cuales la Administración ejerce la potestad sancionadora»<sup>2</sup> Llevado al ámbito de los tributos, puede generar dudas acerca de la necesidad de un procedimiento sancionador tributario. Pues bien, la solución a dicha cuestión la ofrece la Sentencia del Tribunal Constitucional<sup>3</sup>, 18/1981, de 8 de junio, «no es acorde la imposición de una sanción sin observar procedimiento alguno» ya que, dicha situación, estaría privando a los presuntos infractores de una defensa previa y de la posibilidad de aportar alegaciones y pruebas para demostrar su inocencia violando con ello las garantías constitucionales del artículo 24 de la Constitución Española<sup>4</sup> del derecho a la defensa.

Expresando la definición en términos más sencillos, cabría decir que cuando se incumple una norma establecida el ordenamiento tributario, tiene lugar la comisión de una infracción la cual deberá resolverse a través del Procedimiento Sancionador Tributario. En consecuencia, se puede afirmar, que la aplicación de sanciones tributarias no derivará de la potestad tributaria de la Administración sino de su potestad sancionadora.

#### B) Evolución histórica

Es necesario dedicar rápidamente unas líneas a la evolución del procedimiento sancionador tributario a lo largo de la historia, ya que, permitiéndome una licencia literaria, «El pueblo que no conoce su historia está condenado a repetirla». Un momento decisivo de su evolución se produjo en 1998, con la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y garantías de los Contribuyentes, por la cual se introdujo por primera vez en España un auténtico procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. Pero, para entender mejor este concepto, hay que remontarse a años atrás,

---

<sup>2</sup>Wolters Kluwer, (s.f.). *Wolters Kluger Legal*. Recuperado, el 7 de marzo de 2018, de <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx>

<sup>3</sup> En adelante, STC

<sup>4</sup> En adelante, CE

concretamente a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, una ley preconstitucional, en la cual uno de sus rasgos característicos era la consideración de la sanción como un componente más de la deuda tributaria tal y como se recoge en el precepto 58.2.e «En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: e) Las sanciones pecuniarias».

Dicha ley fue modificada paulatinamente, primero a través de la ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y, posteriormente, por la ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, la cual modificó algunos aspectos sustantivos de aquella, como fue el régimen de sanciones, pero sin llegar a desarrollar un procedimiento separado como tal, dado que todavía se realizaban conjuntamente el procedimiento de liquidación y el de imposición de sanciones.

No fue hasta 2003 cuando tuvo lugar el desarrollo de una nueva Ley General Tributaria<sup>5</sup>, que es la que tenemos actualmente en la que sí, al fin, existe una separación de procedimientos. Dicha Ley, está desarrollada a través de un reglamento que cobra especial importancia sobre todo en el ámbito del procedimiento sancionador.

Se trata del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario<sup>6</sup>, el cual en su preámbulo indica lo siguiente:

«El régimen sancionador tributario ha sido objeto de una profunda reforma con la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por ello resulta imprescindible la renovación de las normas que constituyen el desarrollo reglamentario de esta materia, dado que la normativa hasta ahora vigente, integrada fundamentalmente 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 la inspección de los tributos, no se correspondía con la diferente estructura y sistemática del nuevo régimen sancionador que incorpora la Ley 58/2003, de 17 de diciembre ».

---

<sup>5</sup> En adelante, LGT

<sup>6</sup> En adelante, RGRST

El nuevo régimen sancionador se caracteriza, entre otros aspectos, por la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria. Y que, como se ha mencionado anteriormente, las sanciones eran consideradas como un elemento más de la deuda tributaria (junto a la cuota, los recargos y el interés de demora).

Sin embargo, en la actualidad, al separar el concepto de sanción de deuda tributaria, (como recoge el precepto 58.3 LGT) la imposición de sanciones evidencia más todavía el resultado de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, siendo la clave para la incoación de un procedimiento sancionador propio, específico y distinto del de regularización tributaria.

De ello se hace eco el Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Ernesto Eseverri, para quien esta diferenciación es necesaria dado que: «El procedimiento de liquidación tributaria es un procedimiento inquisitivo que persigue la calificación y cuantificación de los elementos que se integran en un hecho imponible, el procedimiento sancionador persigue constatar la existencia de una conducta infractora y restablecer el orden jurídico perturbado por la vía de una sanción administrativa». <sup>7</sup> Se trata, pues, de dos procedimientos que buscan fines distintos y que por tanto necesitan su regulación por separado.

### C) Regulación actual: ámbito de aplicación

La regulación del régimen sancionador tributario aparece recogida en la LGT, en su título IV de la LGT, el cual se divide, a su vez, en cuatro capítulos:

- Capítulo I: Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria
- Capítulo II: Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias
- Capítulo III: Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias
- Capítulo IV: Procedimiento sancionador en materia tributaria

El procedimiento sancionador tributario ha sido desarrollado por el RGRST, el cual dedica su capítulo III al Procedimiento Sancionador Tributario.

El **ámbito subjetivo** se encuentra recogido en el artículo 1 del Reglamento sancionador.

---

<sup>7</sup> PÉREZ-PIAYA MORENO, C., *Procedimiento Sancionador Tributario, Especial referencia a su tramitación separada*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 83.

A este respecto, se plantea la cuestión de cuál es el alcance de la normativa a la que acabamos de hacer referencia desde un punto de vista subjetivo, materia a la que da respuesta el artículo 1.3 del RGRST, en cuya virtud: «Este reglamento resultará aplicable en los términos previstos en el **artículo 1 LGT**».

Siendo esto así, el artículo 1 LGT, dispone lo siguiente: «Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup>, 14.<sup>a</sup> y 18.<sup>a</sup> de la Constitución. Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco».

De este modo, e interpretando de manera conjunta los artículos, se entiende que dicha ley va a resultar de aplicación tanto en la Administración Estatal como en la local.

Una vez explicado lo anterior, procedo a centrarme en lo que es el centro neurálgico de mi trabajo, que es el procedimiento sancionador como tal, recalando, en especial, las diferencias entre la tramitación separada del mismo y la conjunta con el respectivo procedimiento de aplicación de los tributos.

## 4.2 EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEPARADO: FASES DEL PROCEDIMIENTO

### A) *Inicio*

Tal y como señaló la catedrática de la Universidad de Valencia Ana María Juan Lozano «las mayores dificultades para articular una solución que permita hacer realidad la independencia funcional de ambos tipos de actuaciones siguen radicando en el mecanismo que se arbitre para garantizar simultáneamente la pervivencia de los deberes de colaboración con la Administración en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, y la efectiva salvaguarda de la presunción de inocencia con sus garantías de no autoinculpación en el procedimiento sancionador».<sup>8</sup> Considero que la clave para entender esta afirmación es comprender que se trata de un equilibrio entre el procedimiento de liquidación (el cual se encarga de cuantificar la obligación tributaria) y el procedimiento sancionador (el cual da una respuesta al incumplimiento de la correspondiente obligación tributaria y que se inspira en principios constitucionales del orden penal).

Por tanto, vamos a tratar de desglosar minuciosamente cada parte del procedimiento sancionador separado para comprender mejor el funcionamiento del mismo y poder hacer una comparación con el procedimiento sancionador conjunto.

He considerado oportuno dividir este apartado en los distintos puntos que han de tenerse en cuenta a la hora de dar inicio al procedimiento, que son:

- ¿Qué órganos tienen competencia para llevarlo a cabo?
- ¿Cómo sabemos cuántos expedientes sancionadores debemos tramitar?
- ¿Cuál es el plazo de inicio?
- Notificación del acto de iniciación y alegaciones

En el comienzo de la tramitación del expediente, la respuesta de qué órganos tienen competencia para sancionar, y, en consecuencia, pueden iniciar un procedimiento sancionador, se encuentra recogida en la LGT, concretamente en el artículo 211.5. Se trata de un apartado extenso en el que se enumera que tipo de órgano será competente

---

<sup>8</sup> HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., *Procedimiento Sancionador Tributario: Cuestiones Problemáticas*, Aranzadi, Pamplona, 2008, p. 122.

para las diferentes clases de sanciones que podemos encontrar (como suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público; pérdida del derecho a aplicar beneficios fiscales...) La más común, y, por tanto, el apartado que más nos interesa, es el correspondiente a la letra d, el cual dice lo siguiente: «Son órganos para la imposición de sanciones: El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador».

Tal y como se aprecia, la LGT solo aporta una pincelada en relación al órgano encargado del procedimiento sancionador, siendo el RGRST el encargado de desarrollar dicha cuestión en sus preceptos 20.1 y 25.1. Estos preceptos disponen, respectivamente que «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» y que «Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación o investigación, salvo que el Inspector-Jefe designe otro diferente».

La conclusión que cabe extraer de lo expuesto anteriormente, tal y como dice Juana Ricardos Hoyos, es que «Se ha reducido el procedimiento sancionador a un mero complemento del procedimiento de inspección o de comprobación, por lo que la separación es tan sólo formal y, por ello, insuficiente».<sup>9</sup> Afirmación que comarto, fundamentalmente por la identidad orgánica que se encuentra entre ambos procedimientos.

La mayoría de autores coinciden que se trata principal problema, ya que no garantiza un procedimiento separado real, puesto que en la mayoría de los casos es el mismo órgano el que se encarga de tramitar ambos expedientes, pudiendo incluso, dejar a un lado la imparcialidad y objetividad, hecho que no es del todo cierto, ya que el procedimiento sancionador tiene un carácter autónomo, compuesto por reglas rígidas que dejan poco espacio a la discrecionalidad.

Concluyendo con este apartado, decir que, a pesar de no existir una gran discrecionalidad, sí que podría verse contaminada la decisión si son los mismos órganos quienes realizan ambos procedimientos.

---

<sup>9</sup> Pérez-Piaya Moreno, C., *Procedimiento Sancionador Tributario...* cit., p. 165.

El siguiente punto por tratar es cuántos expedientes sancionadores se deben tramitar. La respuesta a esta pregunta se recoge en el artículo 22.4 RGRST, en cuya virtud deberán iniciarse «Tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, además de los que deban iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. No obstante, si existe 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».

Si el procedimiento sancionador se inicia a consecuencia de un procedimiento de inspección, la respuesta a esta incógnita la ofrece el artículo 25.2 RGRST estipulando idéntica solución, pero en relación con el número de actas de inspección que se hayan incoado.

Matizar que, aunque las sanciones se impongan en un solo procedimiento, cada una de ellas deberá estar tratada de manera individual, debido a que el contribuyente puede estar de acuerdo con la imposición de una sanción en concreto, pero no de todas.

Respecto a la acumulación de procesos, está pensado para aquellos casos en los que la regularización de varias obligaciones tributarias no se ha llevado a cabo a través de propuestas de liquidación independientes por existir identidad en los motivos o circunstancias que determinan la comisión de la infracción y que por tanto se acumulan a la tramitación del procedimiento sancionador.

Cuando se da el proceso de acumulación de procesos, se tramitará de forma conjunta la iniciación e instrucción, mientras que la resolución se llevará a cabo de manera individualizada para cada supuesto.

El tercer punto es el relativo al plazo de inicio del procedimiento sancionador.

De acuerdo con el artículo 209 de la LGT, el inicio del procedimiento sancionador se producirá siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente. No podrá iniciarse un procedimiento sancionador una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado, o, se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución que ponga fin a un procedimiento iniciado

mediante declaración, a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección.

Se trata de un plazo de caducidad (no de prescripción) que presenta algunos inconvenientes para la Administración tributaria como lo es la imposibilidad de interrupción. Esta caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador y podrá ser dictada de oficio o a instancia del interesado.

Adviértase que dicho precepto no ataña a un tercero distinto del presunto infractor, por lo que no les será aplicable este plazo de tres meses, sino que habría que acudir al plazo del artículo 189.2 LGT que es de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones. Un ejemplo habitual de esta situación se produce cuando, por ejemplo, se lleva a cabo un requerimiento a un tercero y no lo atiende.

Por último, prestamos atención al hecho de cómo debe notificarse al presunto infractor la incoación de un procedimiento sancionador. Pues bien, se debe acudir al artículo 22.1 RGRST el cual recoge el contenido que debe presentar la notificación «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».

## B) Instrucción

La instrucción podría definirse como una fase del procedimiento sancionador encaminada a poder demostrar que existe una infracción tributaria a través de las pruebas encontradas. Debemos aclarar que le corresponde a la Administración tributaria demostrar la existencia de dichas infracciones. Esta fase he decidido dividirla en tres aspectos fundamentales:

- Primero que órgano es el encargado de llevarlo a cabo
- Segundo, que actuaciones debe realizar
- Y, por último, la propuesta de resolución.

La instrucción del procedimiento sancionador tributario se encuentra regulada en los artículos 210 LGT y 23 RGRST.

Lo primero que se debe fijar es cuál es el **órgano** encargado de llevar a cabo esta fase, pues bien, la respuesta se encuentra en el artículo 23.1 RGRST que establece: «que el órgano competente para instruir el procedimiento sancionador será el que se determine en la normativa de organización aplicable» y en el artículo 25.3 RGRST- pensado para los procedimientos que hayan sido iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección-, en cuya virtud «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. Cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el Jefe del Equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al Jefe de Equipo o Unidad o al funcionario que determine el Inspector-Jefe».<sup>10</sup>

Es importante matizar que este órgano instructor ha de ser un órgano distinto al órgano que resuelva el procedimiento.

Una vez ha sido fijado el órgano, toca examinar qué **funciones** tiene encomendadas y para ello cito textualmente «El órgano al que se le haya encomendado la instrucción practicará de oficio, por mandato imperativo de la LGT, cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar la existencia de infracciones susceptibles de sanción, entre las cuales, como prevén Ley y Reglamento en sus artículos 210.2 y 23.3 respectivamente, se encuentra la obligación de incorporar formalmente las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución, así como “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...” »<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Este último párrafo del artículo fue incluido por la Disposición Final Primera 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 los tributos, aprobado por Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio.

<sup>11</sup> Pérez-Piaya Moreno, C., *Procedimiento Sancionador Tributario...* Cit., p.175

Estos preceptos han sido duramente criticados por la doctrina al considerar que la incorporación de datos, pruebas y circunstancias obtenidas en los procedimientos de aplicación de tributos puede vulnerar, entre otras garantías, el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. ¿Por qué? Porque durante el procedimiento de comprobación se exige al contribuyente el deber de colaboración con la Administración (bajo pena de sanción). Por lo tanto, si posteriormente estos datos que ha ofrecido el contribuyente son tenidos en cuenta para el procedimiento sancionador, a efectos prácticos ha declarado contra sí mismo.

Prosiguiendo con el desarrollo de esta fase, el marco de actuaciones lo prevé el artículo 210.1 LGT, cuando se remite al artículo 99 LGT el cual detalla el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, cómo, por ejemplo, cómo deben documentarse las actuaciones de la Administración tributaria, algunos de los derechos de los obligados tributarios, etc.

Aunque hemos dicho que la Administración, de oficio deberá probar dicha infracción, el presunto infractor tiene derecho a defenderse y es por ello por lo que el artículo 23.4 RGRST estipula que «Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución».

«Con esta previsión se trata de garantizar una de las vertientes del derecho de defensa del imputado, su derecho a la prueba y, en definitiva, a la audiencia.

En garantía de dicho derecho a la defensa, consagrado en el art. 24.2 de la CE y como muestra del respeto al principio de contradicción, el interesado podrá formular alegaciones en cualquier momento de la instrucción, así como proponer la práctica de pruebas que considere preceptivas. Este derecho otorga al sujeto la posibilidad de realizar las actividades conducentes a su descargo en los trámites de alegación previstos legal o reglamentariamente, introduciendo en el procedimiento nuevos hechos excusatorios o alegaciones jurídicas». <sup>12</sup>

Para ir finalizando con la fase de instrucción, cabe decir, que el órgano competente podrá adoptar medidas cautelares de acuerdo con el artículo 210.3 LGT cuando lo estime conveniente, el cual se remite al artículo 146 LGT, que desarrolla las medidas

---

<sup>12</sup> Pérez-Piaya Moreno, C., *Procedimiento Sancionador Tributario...* Cit., p.176

cautelares en los procedimientos de inspección. Resaltando los aspectos más importantes de dicho precepto, se podría indicar que:

- Se pueden adoptar medidas cautelares 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.
- Dichas medidas cautelares consisten 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.
- Serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.
- 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.

Por último, y en lo referente al resultado de toda esta fase de instrucción, que es la propuesta de resolución, la misma se encuentra recogida en los preceptos 210.4 LGT y 23.5 RGRST.

El primero de ellos recoge que «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».

Hasta este punto sería de alguna manera la definición y contenido de la propuesta de alegaciones, pero lo más importante viene a continuación que es lo que corresponde al trámite de alegaciones. Así continúa el precepto 210.4 LGT en su párrafo tercero «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».

En consecuencia, la referida propuesta se le notifica al interesado sin que haya una audiencia previa como existe en los procedimientos de aplicación de tributos, pudiendo ocurrir dos cosas, que se formulen alegaciones o que no.

El segundo de ellos, 23.5 RGRST, concluye diciendo que «Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Si se 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».

### C) Terminación

De acuerdo con el artículo 211 LGT la terminación puede concluir de dos maneras, o bien por resolución, o, bien por caducidad. En consecuencia, este punto se va a desarrollar distinguiendo entre ambas posibilidades.

**Si el procedimiento sancionador termina mediante resolución.**

En primer lugar, explicar que, aunque se trate de la terminación por resolución, ésta no siempre es notificada pudiendo ser tácita, como se desprende del segundo párrafo del artículo 211.1 LGT, el cual prevé, que, cuando en un procedimiento sancionador, iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección, el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución sancionadora, se entenderá dictada y notificada la resolución sin necesidad de nueva notificación expresa. Para el resto de los casos deberá ser notificada.

Cuando al órgano le llegue la propuesta de resolución junto con las pruebas, se abre un abanico de posibilidades reguladas en el artículo 24 RGRST. Por un lado, si está de acuerdo con la propuesta, dictará resolución motivada. Por otro, si tiene algún tipo de duda, lo que hará es ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas y, por tanto, según los resultados de estas ampliaciones rectificará la propuesta de sanción. En el caso de rectificar dicha propuesta, deberá notificársele al interesado para que pueda realizar las alegaciones que estime oportunas en el plazo de 10 días. Las causas que

permiten llevar a cabo esta rectificación se encuentran tasadas y recogidas en el párrafo segundo del artículo 24.2 RGRST.

«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».

La resolución, de acuerdo con el artículo 24 RGRST, deberá siempre ir motivada. Pero... ¿Cuál va a ser el contenido de dicha resolución? La respuesta se encuentra regulada en el artículo 211.3 LGT el cual establece que: «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».

No obstante, el precepto 24.3 del reglamento ha añadido más requisitos y ha regulado de una manera más detallada el contenido de dicha resolución, estableciendo lo siguiente:

«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».

Pasando ya al análisis de la finalización del procedimiento sancionador tributario por **caducidad**, dispone el artículo 211.2 LGT que el plazo máximo para resolver es de seis meses desde la notificación de la comunicación del inicio del procedimiento.

En estos seis meses se pueden dar periodos de interrupción justificada en los que no se computa el tiempo de acuerdo con el artículo 104 LGT «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».

Matizar, que habrá casos en los que dicho periodo de seis meses deba ampliarse. Este hecho ocurre, cuando el plazo para las actuaciones inspectoras deba prolongarse tal y como prevé, en su párrafo segundo, el precepto 211.2 LGT «Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta Ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado». Este suceso tiene lugar cuando el obligado tributario no aporta la información o documentación solicitada en el plazo concedido en el tercer requerimiento y se tiene que prolongar.

Los efectos que produce la caducidad los encontramos regulados en el artículo 211.4 LGT, el cual, dice lo siguiente: «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». Lo más importante de este precepto es que esta caducidad impide que se pueda llevar a cabo un nuevo procedimiento sancionador.

Para finalizar, y como he mencionado anteriormente, la imposición de sanciones corresponderá, en la mayoría de los casos, por tratarse de sanciones pecuniarias al

«órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador» tal y como ha recogido el precepto 211.5.d LGT.

*a) Recursos*

De acuerdo con el precepto 6 LGT «El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes».

Por tanto, los actos de imposición de sanciones se pueden impugnar mediante el Recurso de reposición (artículo 222.1 LGT) o bien mediante reclamación económico-administrativa (artículo 227.3 LGT).<sup>13</sup>

**Recurso de reposición:**

Contra el acto de imposición de una sanción, resultante de la tramitación de un expediente sancionador por infracción tributaria, el artículo 222 LGT, establece que «los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición. El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisible el segundo».

De conformidad con el artículo 223 LGT, el plazo para la interposición del recurso de reposición será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Este precepto, en su párrafo segundo añade que «Tratándose de deudas

---

<sup>13</sup> Cómo excepción a esta regla, encontramos el supuesto de las sanciones derivadas de actas con acuerdo, las cuales solo pueden ser objeto de impugnación en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho regulado en el artículo 217 LGT.

de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago».

Dicho recurso de reposición se presentará ante la misma Administración que resuelve el procedimiento sancionador.

### **Reclamación económica-administrativa**

«La reclamación económico-administrativa es una clase de recurso administrativo cuyo objeto es examinar la legalidad de los actos administrativos de contenido económico regulados por el Derecho financiero y funciona como un presupuesto necesario del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa».<sup>14</sup>

El precepto 227 LGT hace referencia a una lista de actos contra los que será admisible la reclamación económico-administrativa, así como especifica en su apartado 3 que serán reclamables los actos que impongan sanciones. Por otro lado, el precepto 228 especifica que órganos deberán conocer de las reclamaciones. Se trata de los órganos económico-administrativos a los cuales se les atribuye competencia en exclusiva.

La reclamación económica-administrativa se podrá interponer ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional Autonómico, salvo cuando fuese aplicable lo dispuesto en el artículo 229.4 LGT por razón de la cuantía, que podrá interponerse directamente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el mismo plazo.

Por último, el artículo 232 LGT enumera aquellos legitimados para interponer dichas reclamaciones, que podría resumirse en que se encuentran legitimados los obligados tributarios, los sujetos infractores y cualquier persona cuyos intereses resulten afectados.

#### *b) Efectos*

Los principales efectos de la interposición de recursos contra las sanciones tributarias se encuentran recogidos en los preceptos siguientes:

#### **Pérdida de las reducciones previstas en el artículo 188.3. b) 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

---

<sup>14</sup> CEF (s.f). *Centro de estudios Financieros*. Recuperado el 26 de mayo de 2018 de <https://www.fiscal-impuestos.com/2-las-reclamaciones-economico-administrativas.html>

siguientes circunstancias: “Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción”. Esclarecer, que el contribuyente, no perderá dicha reducción por conformidad si se limita a recurrir la sanción y no impugna la regularización.

**Suspensión de la ejecución de la sanción que a su vez conlleva la inexigibilidad de intereses de demora. Art. art. 212.3 LGT**

- «a) 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 administrativos que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse 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, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo».

#### 4.3 EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y SU TRAMITACIÓN CONJUNTA CON EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

La ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, fue la pionera en introducir una separación de procedimientos. Idea que, posteriormente, se vería plasmada en la actual LGT. Sin embargo, pese a las novedades que este hecho supuso en materia tributaria, no se trata de un mandato imperativo tal y como recoge el precepto 208 LGT, dónde refleja la existencia de dos excepciones a esta regla general.

Por un lado, se encuentra la renuncia del obligado tributario, recogido en el primer párrafo de dicho artículo: «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». Y por el otro lado, en el segundo párrafo del mismo precepto, se encuentra la segunda excepción referida a los supuestos de actas con acuerdos: «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».

Por ende, existen dos supuestos tasados que recogen las excepciones a la regla general de tramitación separada de procedimientos.

##### *A) Renuncia a la tramitación separada de procedimientos por parte del obligado tributario*

Se trata del supuesto general de tramitación conjunta del procedimiento sancionador. Conviene aclarar que, pese a que se trámite de una forma conjunta no implica, en ningún caso, la ausencia de un procedimiento sancionador.

La renuncia se puede llevar a cabo durante la tramitación del procedimiento de aplicación de tributos, o bien, una vez finalizado. En este último caso, la renuncia se podrá llevar a cabo tanto si deriva del procedimiento de gestión de tributos como del de inspección.

La forma de llevar a cabo dicha renuncia tal y como recoge el precepto 208 LGT, debe realizarse de manera expresa, aunque dicho precepto no especifique cómo. Es el RGRST el que regula que deberá hacerse por escrito, aunque tampoco hace mayores aclaraciones. En la práctica, lo habitual es que la renuncia debe ser comunicada mediante un escrito dirigido al órgano o hacerse constar en alguna de las diligencias llevadas a cabo en el procedimiento de aplicación de tributos.

Una vez se lleve a cabo la renuncia de este modo, el interesado «no podrá rectificarse con posterioridad a su ejercicio. La norma reglamentaria, ciertamente rígida, parece imposibilitar la rectificación del interesado incluso aunque se pretendiese hacer uso de ella antes de la finalización del propio plazo establecido para el ejercicio del derecho de renuncia». <sup>15</sup> Algunos autores consideran que la prohibición de dicha rectificación no es acorde con los principios y derechos fundamentales que inspira la LGT ya que «lo lógico y respetuoso sería posibilitar la renuncia a la renuncia, es decir, la rectificación de la primera opción escogida. Esta tesis es avalada por el hecho de que la renuncia a la tramitación separada se produce sobre una situación futura, ya que en el momento en que es ejercitada por el interesado, éste no tiene por qué conocer la existencia de circunstancias determinantes de una conducta antijurídica susceptible de ser imputada». <sup>16</sup>

Los plazos para realizar esta renuncia se encuentran recogidos en el precepto 26 RGRST, dónde ofrece diferentes plazos dependiendo de si se trata del procedimiento de inspección, el de aplicación de los tributos o el procedimiento de aplicación de los tributos iniciado mediante de propuesta de resolución.

- En el primer caso, el interesado tiene 6 meses desde el inicio para renunciar a la tramitación separada, «salvo que antes de dicho plazo se produjese la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta; en este caso, la renuncia podrá formularse hasta dicho momento», como queda establecido en el precepto 26.1, párrafo segundo RGRST.
- El segundo de los supuestos se encuentra regulado en el párrafo primero del mismo precepto, el cual establece, que el interesado, en los procedimientos de aplicación de tributos, dispondrá de dos meses «salvo que antes de dicho plazo

---

<sup>15</sup> PÉREZ-PIAYA MORENO, C., *Procedimiento Sancionador tributario....* cit., p. 140

<sup>16</sup> PÉREZ-PIAYA MORENO, C., *Procedimiento Sancionador tributario...* cit., p. 141

se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior».

- El tercer supuesto, regula la posibilidad de renunciar a la tramitación separada en aquellos casos que el procedimiento de aplicación de tributos se hubiera iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución, se encuentra recogido en el artículo 26.2 RGRST y establece que podrá renunciar «exclusivamente durante el plazo de alegaciones posterior a dicha propuesta».

Si no se cumplen estos plazos, existe un efecto preclusivo, y por lo tanto el procedimiento sancionador se iniciará tramitándose de forma separada en el plazo máximo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción.

La tramitación del procedimiento sancionador en caso de renuncia se llevará a cabo de forma conjunta a la del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.1 RGRST. Dicho precepto prevé que su inicio deberá notificarse al interesado «y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, y será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida en la LGT [...] incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento. A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 LGT [...] no se tendrá en cuenta en el cómputo del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.

Una vez notificado el inicio, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a éstos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento».

En opinión de varios autores «no son apreciables dos procedimientos diferenciados, el regularizador y el sancionador, sino uno solo, regido por las normas del procedimiento de aplicación de los tributos, suponiendo esta situación una quiebra al principio de

separación de procedimientos instaurado por la Ley 1/1998 y con ella, del sistema de garantías operante en todo orden sancionador»<sup>17</sup>

Sin embargo, a pesar de que la tramitación de ambos procedimientos haya sido conjunta, la resolución debe ser separada. De acuerdo con el artículo 27.2 RGRST «Cada procedimiento finalizará con un acto resolutorio distinto». El legislador tuvo que regularlo de este modo debido a que son diferentes los recursos y garantías que se ofrecen en caso de solicitar la suspensión de la ejecución. La propia exposición de motivos del RGRST concluye que: «Al establecerse la notificación conjunta de las propuestas de resolución de ambos procedimientos, el obligado podrá ejercer las distintas opciones que le otorga el ordenamiento jurídico en esta materia. De esta forma, se respetan las garantías del obligado tributario y, a la vez, se permite que el curso de los distintos actos de finalización de ambos procedimientos pueda ser diferente, dados los diferentes efectos que la ley establece para la interposición de recursos y reclamaciones contra la liquidación y la sanción».

La notificación de la propuesta de resolución del procedimiento sancionador se lleva a cabo de maneras diferentes, dependiendo del tipo de procedimiento del que derive. La regla general, en los procedimientos de aplicación de tributos es que se notifique de manera simultánea a ambos procedimientos.

Sin embargo, el precepto 27.3 RGRST en su segundo párrafo establece que «En los supuestos previstos en el primer párrafo del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo anterior, deberán notificarse el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución de éste».

También el procedimiento de inspección contiene una regla especial, ya que la notificación de la propuesta de sanción variará en función de que el interesado manifieste disconformidad con la propuesta de sanción, caso en el cual la resolución del procedimiento sancionador debe notificarse expresamente, o bien, que el interesado manifieste su conformidad con la propuesta de la sanción, recogido en el artículo 25.6 RGRST «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

---

<sup>17</sup> PÉREZ-PIAYA MORENO, C., *Procedimiento Sancionador tributario...*, cit., p.144

en la que prestó la conformidad». Las excepciones a esta regla de notificación presunta se dan cuando el órgano competente para imponer la sanción, «rectifique errores materiales [...], ordene completar actuaciones [...], dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta».

#### *B) Actas con acuerdos*

«El acta con acuerdo es una figura totalmente novedosa que, aunque, ya existía en derecho comparado, ha sido introducida en nuestro ordenamiento jurídico por la nueva LGT. Tiene como primordial objetivo el descenso de la litigiosidad, que se ha multiplicado tan abundantemente en los últimos tiempos de nuestro derecho tributario».<sup>18</sup>

Esta figura se introdujo para aquellos supuestos en los que «la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta» Tal y como recoge el precepto 155.1 LGT.

La distinción con el supuesto anterior se basa en que, tal y como se aclara en la exposición de motivos del RGRST, «En el supuesto de actas con acuerdo, no es precisa la iniciación, tramitación y resolución de un procedimiento sancionador separado, de modo que la sanción se impone en el propio acto resolutorio del procedimiento de inspección. [...] En cambio, en los demás supuestos de renuncia se prevé la iniciación y terminación específica del procedimiento sancionador y su tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos».

El inicio del procedimiento sancionador en el supuesto de actas con acuerdo, se encuentra regulado en el artículo 28 RGRST, y puede dar comienzo de dos formas. La primera de ellas, en su párrafo tercero que establece que se dará comienzo en el momento en el que se extienda el acta, es decir en el mismo momento de su suscripción, por lo tanto, este inicio del procedimiento sancionador no hace falta notificarlo como

---

<sup>18</sup> HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., *Procedimiento Sancionador Tributario: Cuestiones Problemáticas*, Cí., p. 217

tal, ya que se sobreentiende que a la hora de suscribir el acta se da comienzo. Y la segunda de ellas, en el párrafo quinto del mismo artículo, que establece que el procedimiento sancionador se habrá iniciado de forma habitual (debiendo ser correctamente notificado) y una vez ya esta iniciado es cuando se formaliza el acta con acuerdo.

Como he explicado anteriormente, la tramitación en este supuesto se realizará de manera conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos. Al igual que la finalización, tal y como recoge el artículo 155.5 LGT «Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo».

En conclusión, la notificación de la sanción se lleva a cabo de la misma manera que la liquidación, mediante un acto tácito por parte de la administración tributaria.

A pesar de que en la exposición de motivos se habla de que estos supuestos se ofrecen en aras de la economía procesal, cabe preguntarse el motivo que impulsa al presunto infractor de querer suscribir dicha acta. Comparto opinión con numerosos expertos en la materia que afirman, que el único aliciente que empuja al presunto infractor de querer suscribir dicha acta es la reducción del 50% del artículo 188.1.a LGT, rechazando automáticamente la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo, ya que de hacerlo perderían dicha reducción.

Concluyendo con este bloque, considero oportuno llevar a cabo un análisis crítico del artículo 27.1 RGRST, precepto muy criticado por la doctrina, sobre todo en su tercer párrafo por considerarlo contrario al principio de no declarar contra sí mismo. Para ello me hago eco de Florián García Berro, catedrático de la universidad de Sevilla, el cual considera que «El precepto 27 RGRST dispone que, en caso de renuncia del obligado al procedimiento sancionador separado, toda la información obtenida por la Administración en el curso de la comprobación quede integrada en ambos expedientes, el dirigido a la aplicación de los tributos y el que tiene por objeto sancionar. Ante esta situación el procedimiento deviene subsumible en el modelo que dio lugar a la sentencia

del Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>19</sup> en el asunto J.B<sup>20</sup>, por lo que sería aplicable sin reservas la solución de la citada sentencia. Es decir, en tales circunstancias cabe reconocer al obligado tributario el derecho de no aportar información sin que, por tanto, puedan aplicársele sanciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa en caso de rehusar el requerimiento de la Administración en tal sentencia». <sup>21</sup> Lo que el autor defiende, es que no sería tan descabellado, que con el modelo actual que recoge la LGT y el RGRST, si un contribuyente se negara a aportar dicha información y se le sancionara por ello, es probable que si llegará hasta Estrasburgo, fallaran a su favor.

---

<sup>19</sup> En adelante, TEDH

<sup>20</sup> Sentencia del TEDH que reconoció la negativa del interesado a aportar documentación en el curso de una comprobación fiscal por considerarse que vulneraba su derecho a no autoincriminarse.

<sup>21</sup> GARCÍA BERRO, F., *Derecho a no auto incriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial*, Quincena Fiscal, 2010, Cit., Pág.15

## 5. CONCLUSIONES

Tras realizar un estudio del Procedimiento Sancionador Tributario y las diferentes maneras de tramitarlo, he llegado a varias conclusiones.

En primer lugar, el nuevo régimen sancionador se caracteriza, entre otros aspectos, por la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria. Esta separación evidencia el resultado de la potestad sancionadora de la administración tributaria, haciendo necesario un procedimiento sancionador propio y específico. De esta situación se hace eco la LGT, estableciendo como regla general, la tramitación separada. Dividiendo el procedimiento en tres fases: Inicio, Instrucción y terminación (la cual puede ser por resolución o por caducidad). Incluyendo una serie de herramientas al servicio de los contribuyentes para poder impugnar dichos actos si no están conformes con ellos, como son, el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa.

En la introducción planteé una serie de cuestiones a las que iba a tratar de dar respuesta a lo largo del trabajo, pues bien, la primera de ellas, gira en torno a la imparcialidad del órgano y la arbitrariedad de la que disponen. De acuerdo con el RGRST el órgano competente para conocer del procedimiento sancionador será el mismo que haya conocido de la aplicación de tributos del que derive. Por lo tanto, encontramos aquí la primera barrera a la imparcialidad, ya que dicho órgano podría estar contaminado por lo que haya conocido en el procedimiento de aplicación de los tributos. Es probable que este hecho obedezca a la idea de reducir el tiempo que llevaría a otro órgano distinto conocer del asunto y se haga a favor de la economía procesal, pero soy partidaria de que para que realmente existiera un procedimiento real separado, la competencia debería atribuirse a otro órgano distinto. Sin embargo, respondiendo a la segunda cuestión, el margen de discrecionalidad es mínimo al tener que aplicar una ley en la que los supuestos se encuentran tasados.

En segundo lugar, el precepto 208 LGT permite la tramitación conjunta, ya sea llevada a cabo, bien por un acta con acuerdo o bien por renuncia del presunto infractor. Que quepa esta posibilidad, no significa que suponga una renuncia a la operatividad de los principios jurídico-penales que se establecen en el Procedimiento Sancionador Tributario.

En tercer lugar, la carta magna de nuestro ordenamiento jurídico no prevé la obligatoriedad de la tramitación separada de procedimientos. Sin olvidar, que, tampoco, el Convenio Europeo de Derechos Humanos se opone a esta tramitación conjunta, ya que se limita a establecer que han de respetarse unos derechos de defensa, recogidos en su artículo 6.1. Es decir, exige unos resultados, pero no impone los medios.

Para finalizar y como conclusión, considero que la tramitación conjunta del procedimiento es una práctica totalmente lícita, pero supone un atraso en la evolución de dicho procedimiento. Realmente no pienso que esta tramitación conjunta se haga pensando en el beneficio de los ciudadanos, sino a favor de la administración, para poder agilizar los procedimientos. Los ciudadanos suelen aceptar las actas con acuerdo por lo llamativa que resulta la reducción del 50%, sin darse cuenta de que aceptando dicha reducción están cerrándose las puertas a poder interponer en un futuro un recurso contencioso-administrativo en caso de no estar de acuerdo con el acto. Dando por finalizada la actuación administrativa, con el consiguiente ahorro de costes, al evitar el citado doble procedimiento. Considero que el principal problema es el desconocimiento que tienen los ciudadanos sobre la materia, y que a pesar de que se les informe, no llegan a comprender del todo el funcionamiento del procedimiento, dejándose llevar por las reducciones atractivas.

## 6. BIBLIOGRAFÍA:

Wolters Kluwer, (s.f.). Wolters Kluger Legal. Recuperado, el 7 de marzo de 2018, de <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx>

HERMOSÍN, MONTSERRAT, *Procedimiento sancionador tributario. Cuestiones problemáticas*, Aranzadi, Navarra, 2008.

PÉREZ-PIAYA MORENO, CRISTINA, *Procedimiento sancionador tributario. Especial referencia a su tramitación separada*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

GARCÍA BERRO, FLORIÁN., *Derecho a no auto incriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial*, Quincena Fiscal, Sevilla, 2010.

CEF (s.f). *Centro de estudios Financieros*. Recuperado, el 26 de mayo de 2018, de <https://www.fiscal-impuestos.com/2-las-reclamaciones-economico-administrativas.html>