

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

1. Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)

María Bertrán Girón¹Prof^a Dra. Derecho Financiero y Tributario
Universidad Loyola Andalucía

I. INTRODUCCIÓN

El procedimiento sancionador tributario aparece regulado en el capítulo IV del título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y se desarrolla por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante, RGST). Es una manifestación del *ius puniendi* del Estado por la que se permite sancionar los ilícitos administrativos en materia tributaria. Se trata de un procedimiento dirigido a analizar la comisión de una infracción tributaria, y a imponer, de resultar procedente, la sanción que corresponda. Precisamente por su carácter sancionador se configura su tramitación de una manera separada, pero a pesar de que la propia exposición de motivos de la LGT destaca la regulación de «la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales» como podremos ver nos encontramos con una separación más formal que real.

Dicha configuración, como pretendemos demostrar a lo largo del trabajo, tiene su propia consecuencia en la regulación específica que se hace del inicio del procedimiento sobre la cual el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente.

En el siguiente trabajo planteamos los principios básicos que creemos deben o pueden influir en esa propia forma de iniciación, para estudiar posteriormente el inicio del procedimiento en sí mismo, analizando los plazos para ello, con especial incidencia en la caducidad en la acción que recoge nuestra LGT, el contenido y su notificación.

1. ORCID: 0000-0002-8808-950X

El trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación DER2017-89431-P titulado «Hacia una mayor seguridad jurídica en el Derecho Tributario español en un contexto post-BEPS».

II. BREVE REFERENCIA AL REFLEJO DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE CARÁCTER SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA

La protección de los derechos de la Hacienda Pública se lleva a cabo a través de distintos mecanismos. Por un lado, se utilizan instituciones de carácter preventivo a través de la aplicación de los tributos y, por otro, de carácter represor e inquisitivo con el establecimiento de un derecho sancionador. Esta capacidad de sancionar como manifestación del *ius puniendi* del Estado puede ejercerse en dos vías diferenciadas, la administrativa y la penal, siendo ambas de carácter represor, pero con evidentes diferencias entre la una y la otra.

En efecto, ante la violación de una norma tributaria y, por tanto, la comisión de un ilícito el derecho responde desde la vía administrativa en aquellos casos considerados de importancia, cuantitativa, menor o por la vía penal, ante la cual la anteriormente citada puede decaer. La cuestión de partida aquí radica en que, ya sea una vía u otra, el bien jurídico protegido es el mismo, varía el grado en la consecuencia de la infracción. Cuando existe una menor intensidad, es considerada infracción administrativa que tiene como consecuencia una sanción económica mientras que cuando es mayor, básicamente en función de la cuantía de lo defraudado, no encontramos ante un ilícito penal, si bien en esta última vía sólo se sancionan comportamientos dolosos mientras que en vía administrativa se admite también el grado de imprudencia. De la misma forma en un caso, se utiliza la vía administrativa y son los órganos de la Administración los que imponen la sanción pecuniaria mientras que, en el otro, serán los Tribunales de Justicia los que se encarguen de ello imponiendo incluso penas privativas de libertad, utilizando el procedimiento sancionador en un caso y un proceso judicial en el otro.

Tal y como afirmar PÉREZ ROYO el bien jurídico es el mismo lo que varía es la intensidad en la protección². Eso nos lleva a tal y como ha reconocido el propio Tribunal Constitucional (SSTC 18/1981, 54/2015) a afirmar la aplicabilidad de los principios de los artículos 24 y 25 de la Constitución Española (en adelante CE) siendo los principios inspiradores del derecho penal aplicables con ciertos matices al derecho administrativo³. Existe una identidad sustantiva que se pone de manifiesto por no sólo el bien jurídico protegido, como ya hemos afirmado, sino también por la semejanza en los tipos cuya diferenciación que lleva a una mayor o menor protección se basa, en muchos de los casos, en el grado de culpabilidad o posible imprudencia y en la cuantía de lo defraudado.

Esta cuestión acerca de la identidad en la naturaleza jurídica podría considerarse resuelta si no fuera por las ciertas reticencias que se aprecian en su aplicación diaria por parte de los órganos encargados de ello. Entendemos que no sólo debe tenerse en cuenta el propio art. 178 de la LGT en cuanto a la aplicación de los principios de legalidad,

2. Respecto del bien jurídico protegido en el delito contra la Hacienda Pública, *vid.* STS 288/2018, de 14 de junio, del Tribunal Supremo sobre ejercicio de la acción popular y bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública.

3. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Civitas. 2020. Pág. 443.

CIPIOS Y A EN EL CTER

cabo a través de
ter preventivo a
e inquisitivo con
onar como mani-
nciadas, la admi-
nistración de las
diferencias

comisión de un
considerados de
riormente citada
a u otra, el bien
le la infracción.
trativa que tiene
or, básicamente
to penal, si bien
tras que en vía
na forma en un
tración los que
nales de Justicia
de libertad, uti-
en el otro.

que varía es la
propio Tribunal
os principios de
o los principios
ho administra-
o sólo el bien
za en los tipos
en muchos de
a de lo defrau-

a considerarse
ción diaria por
erse en cuenta
de legalidad,

STS 288/2018,
protegido en los

Pág 443.

tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad, sino que debe añadirse, por aplicación del art. 183.1, el de culpabilidad y debe enfocarse además desde la propia interpretación que se ha dado a los mismos tanto en sede administrativa como penal. Creemos que esta perspectiva debe tenerse muy presente a la hora de analizar las posibles consecuencias que conlleva el inicio de un procedimiento sancionador como veremos a continuación.

1. La tramitación separada del procedimiento sancionador

A. Antecedentes

Una de las manifestaciones fundamentales del principio de seguridad jurídica en este ámbito es la necesaria tramitación separada del procedimiento sancionador, pero para poder comprender tanto su valor en la actual Ley General Tributaria como sus flaquezas, consideramos necesario contextualizar su configuración desde sus antecedentes inmediatos.

La separación del procedimiento sancionador fue reconocida por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que en su art. 34 establecía: «*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*». Este derecho del ciudadano fue recibido de manera muy positiva ya que suponía dotar de objetividad a la tarea de ejercer la potestad sancionadora, buscaba evitar la contaminación entre el órgano que previamente comprueba, investiga y liquida y el que finalmente sanciona, aportaba una mayor garantía al procedimiento y, en definitiva, distinguía de una vez por todas la necesidad de tratar a ambos procedimientos como venía reclamándose por la doctrina y se derivaba de su propia naturaleza jurídica.

Sin embargo, dicha mejora legislativa fue entorpecida por el propio desarrollo normativo posterior que se hizo de la misma. que acabó por, de facto, convertirla en una mera separación formal más que real. Si inicialmente se establecía un plazo de un mes para que, en su caso, el inspector actuario pudiera iniciar un procedimiento sancionador que trae causa en un procedimiento inspector, la ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Mediadas Fiscales, Administrativas y de Orden Social vino a modificarlo para ampliarlo a tres meses, retrasando además el momento del cómputo del inicio (desde la notificación de la liquidación en lugar de desde la finalización del plazo de alegaciones en el caso de acta en disconformidad o bien desde la firma del acta en conformidad). Igualmente estableció que sus efectos únicamente respecto a la persona que es objeto de comprobación y no de terceros. Coincidimos con FALCÓN Y TELLÁ en considerar que «con el alargamiento del plazo a 3 meses puede ocurrir que el interesado haya firmado el acta de conformidad, o haya decidido no recurrir una liquidación derivada de un acta de disconformidad, en la convicción de que no se le impondrán sanciones, y puede verse posteriormente sorprendido por el inicio de un procedimiento sancionador, incluso aunque el actuario haya consignado en el acta que a su juicio no procedían sanciones,

sin posibilidad ya de recurrir la cuota y los intereses, «sino sólo las sanciones⁴». De esta regulación, es heredera la actual Ley General Tributaria que pasamos a analizar.

B. Configuración actual

El art. 208. 1 LGT establece que el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado tributario, o bien en el caso establecido para las actas con acuerdo. La LGT de 2003 apuesta por continuar con la línea garantista en la que debe tramitarse un procedimiento por competencia o facultad. Es decir, distinguiendo la competencia de comprobar e investigar de la de sancionar, como demanda el principio de seguridad jurídica. Dicha separación observada, como se venía ya aplicando y se regula en la ley, tiene todo el refrendo desde un punto de vista formal, sin embargo, en el momento que se analizan ciertas facultades descubrimos que, en la práctica nos encontramos más ante una separación formal que de fondo y ello, sin duda, tiene sus efectos en la forma de inicio del procedimiento cuando trae causa en un procedimiento de aplicación de los tributos y en la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo como veremos a continuación.

Sin desmerecer la proclamación que hace el art. 208 de la LGT respecto de la tramitación separada, debe tenerse en cuenta que el procedimiento puede ser instruido por el mismo funcionario que se encargó del procedimiento de aplicación de los tributos (art. 25 RREST), los datos y pruebas obtenidas en el procedimiento de aplicación de los tributos se incorporarán formalmente al mismo (210.2 LGT) y además las actuaciones administrativas de regularización interrumpen el plazo para el ejercicio de la potestad sancionadora. Tampoco la separación es absoluta, ya que el obligado puede optar por renunciar a la misma por solicitud de *motu proprio* o bien por suscribir un acta con acuerdo. Por último, en el caso de que se interponga una reclamación económico administrativa contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive se acumulará a ésta por aplicación del art. 230.1.d) LGT.

Por tanto, vemos, como ya ocurría con la anterior regulación, que la separación es más formal que real si analizamos la base sobre la que se van a sustentar los indicios que llevan al inicio del procedimiento sancionador. Dicha incorporación de datos del expediente puede llegar a colisionar con el derecho a no auto-incriminarse que comentamos a continuación. La separación de procedimientos debe tener como fin último que los datos declarados o aceptados por el obligado tributario en un procedimiento de comprobación no puedan ser utilizados en un procedimiento represivo como es el sancionador. Como reflexiona CASANA MERINO «la finalidad que tiene separar los procedimientos de comprobación y sancionador, es que los hechos que se dan como probados en la fase de investigación o que han sido aceptados por el obligado tributario en la fase de liquidación —en la que puede existir presión para aceptar— no puedan utilizarse en un procedimiento punitivo, al que son aplicables los derechos a la presunción

4. FALCÓN Y TELLA, R. «El plazo para iniciar el expediente sancionador». Revista Quincena Fiscal núm.10/2007 parte Editorial. Pág. 1.

de inocencia
en el art. 24
que no se a
verificarse e
objetivo de
debe ser mo

2. El d

Desde u
de los datos
línea que ve
debiera hac
cionador: co
del principi
parte de la
elemento su

Esta situ
importa des
cuando los
cumplimier
en nuestra
una manife
las pruebas
miento san
de inocenci
sario que só
gado tribut
tración.

No pro
objetivo de
núm. 277/2
este derech
doctrina co
«si, a la luz
injustificabl
realizado po
tores bajo
«no atentab
administrat

5. C/
6. PE

de inocencia, a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable, reconocidos en el art. 24 CE⁵. Unido a ello, a nuestro entender, esta separación persigue también que no se asocie necesariamente toda liquidación a una sanción tributaria, debiendo verificarse en el procedimiento sancionador tanto la concurrencia de los elementos objetivo de los tipos regulados en la LGT como el componente subjetivo, que además debe ser motivado adecuadamente.

2. El derecho a la no autoincriminación

Desde un punto de vista formal debe parecer lógico la incorporación al expediente de los datos obtenidos en un procedimiento de aplicación de los tributos. Si bien, en la línea que venimos manteniendo, y tal y como manifiesta PÉREZ ROYO, su valoración debiera hacerse desde unas pautas distintas que son las que presidirían un régimen sancionador: como es la preminencia de la presunción de inocencia y de su criterio derivado del principio *in dubio pro reo*⁶. Ello comportaría un plus en la actividad probatoria por parte de la Administración a la hora de demostrar determinados hechos, así como del elemento subjetivo que debe concurrir en la infracción.

Esta situación nos lleva a conectar con el derecho a la no autoincriminación que se importa desde el derecho penal y que no hace sino plantear ciertas complicaciones cuando los datos obtenidos son fruto de la declaración del propio obligado tributario en cumplimiento del deber de colaboración con la Administración Tributaria establecido en nuestra LGT. En efecto, la tramitación separada del procedimiento sancionador es una manifestación de este derecho a no declarar contra uno mismo, pero una vez que las pruebas aportadas forman parte del expediente que sustenta el inicio del procedimiento sancionador, ¿estaremos vulnerando el citado derecho? Para que la presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra uno mismo fueran respetados sería necesario que sólo se incorporase al procedimiento sancionador datos revelados por el obligado tributario en fase de declaración o bien descubiertos y probados por la Administración.

No procede en este lugar hacer un examen exhaustivo de este derecho, ya que dista del objetivo de este trabajo, pero si quisiéramos referenciar la sentencia del Tribunal Supremo núm. 277/2018, de 8 de junio de 2018, en la que se recoge la principal jurisprudencia sobre este derecho haciendo referencia al Tribunal Europeo de Derechos Humanos y a nuestra doctrina constitucional. El Tribunal nos recuerda, citando al TEDH, que la cuestión está en «si, a la luz de las circunstancias de la causa, el demandante fue víctima de una vulneración injustificable de su derecho a no contribuir a su propia incriminación dependerá del uso realizado por la acusación, durante el proceso, de las declaraciones obtenidas por los inspectores bajo amenaza de sanción». Igualmente, referenciando la STC 142/2009, señala que «no atentaba al derecho a no autoincriminarse, siquiera en el ámbito de un procedimiento administrativo sancionador, que en la comparecencia en el expediente de información reser-

5. CASANA MERINO, F. *Procedimientos Tributarios*. Aranzadi. 2018. Pág. 270

6. PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero*. op. cit. Pág. 481.

vada los recurrentes fueran preguntados sobre los hechos denunciados, tras darse lectura al escrito de denuncia, realizando libremente y sin coacción alguna las declaraciones que tuvieron por conveniente y añadiendo, también de forma absolutamente voluntaria —como destaca el órgano judicial— las manifestaciones por las que posteriormente fueron sancionados». Como se ha puesto de manifiesto «hay que citar el art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Aun cuando dicha norma no reconoce expresamente este derecho, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, ha señalado que el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular —ha señalado—, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la «persona acusada»⁷.

El derecho a no autoincriminarse es una garantía o derecho instrumental del genérico derecho de defensa y por tanto no puede ser violentado por una exigencia coactiva en la aportación de pruebas que puedan implicar al obligado en una posible sanción, pero dicha coactividad deberá ser analizada caso por caso y según contexto ya que nada impide que una persona las aporte de forma voluntaria, pero en ningún caso, que se le obligue a aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación⁸.

7. BERTRÁN GIRÓN, F cita en relación con este derecho y la jurisprudencia del TEDH destacando los siguientes pronunciamientos:

«Sentencia Saunders (17.12.1996). Decisión en la que el dicho Tribunal anuló las condenas impuestas al Sr. Saunders con apoyo en las declaraciones que éste formuló bajo coacción en el curso de un procedimiento igualmente administrativo, en particular, el seguido por los Inspectores de Comercio e Industria británicos.

Sentencia de J.B contra Suiza (TEDH 2001\322). En su apartado 48 puede entenderse resumida la posición del Tribunal de la siguiente forma: "El Tribunal considera, y esto no lo discuten las partes, que desde el principio y durante el procedimiento, las autoridades fiscales podían haber impuesto una multa al demandante por un delito de evasión de impuestos. De conformidad con el acuerdo alcanzado el 28 de noviembre de 1996, al demandante se le impuso una multa que se elevaba a una cantidad de 21.625,95 CHF. La sanción, sin embargo, no tendía a una compensación pecuniaria de un perjuicio, sino más bien, era esencialmente punitivo y disuasivo. Además, la cuantía de la multa era considerable. Finalmente, no puede haber duda de que la multa tenía un carácter "penal".

Añade asimismo la sentencia, para diferenciar el caso de aquellos en los que se toman pruebas autoincriminatorias con la participación del acusado que "El Tribunal señala que en su Sentencia de 7 de julio de 1995, el Tribunal Federal se refirió a diversas obligaciones de la legislación penal que obligan a una persona a actuar de una determinada manera para poder obtener su condena, por ejemplo, mediante un tacógrafo instalado en los camiones o siendo obligado a someterse a un análisis de orina o de sangre. En opinión del Tribunal, sin embargo, la información de la que se trata en el presente caso, difiere de los datos que existen con independencia de la voluntad de la persona afectada, como la evocada por el Tribunal en el asunto Saunders (Sentencia anteriormente citada pgs. 2064-2065, ap. 69); por lo tanto, no se podía obtener recurriendo a medios coercitivos o contrarios a la voluntad de esa persona"

Doctrina que puede considerarse consolidada al tenor, entre otras, de la sentencia Kansal (2004\122807) y sentencia O'Halloran de 29 de junio de 2007». BERTRÁN GIRÓN, F «La abogacía ante la responsabilidad criminal de las personas jurídicas» en AAVV *Aspectos prácticos de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas*. Aranzadi.2013. Págs. 205-216

8. «En relación con tal derecho el TC ha establecido una bien conocida doctrina de la que es ejemplo la sentencia 68/2006: los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable «son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación

CORDERO GARCÍA entiende que «si una información es útil a efectos de determinar la sanción aplicable exclusivamente, debería exigirse en el marco del derecho a la no autoincriminación, en todo caso», pero va más allá al llamar la atención sobre la cuestión más problemática que se presenta cuando la obtención de información es útil tanto para determinar la deuda tributaria como la sanción aplicable; «en estos casos las garantías del artículo 24.2 CE deberán resultar aplicables desde el inicio del procedimiento sancionador, pero entendiendo este inicio desde un punto de vista material y no formal, es decir, que deberán resultar aplicables desde el momento en el que la Administración considere que los hechos investigados pueden ser constitutivos de infracciones tributarias y dirija sus investigaciones hacia persona o personas concretas. Una vez llegados a este punto no podría exigirse de los imputados, declaraciones autoincriminatorias, entendiendo la noción de declaración autoincriminatoria en un sentido amplio, es decir, que no podría exigirse del inculcado ni una declaración en la que reconociese los elementos objetivos y subjetivos del tipo infractor, ni tampoco una declaración de conocimiento o la presentación de pruebas que tengan un contenido autoinculpatorio⁹». Según estas afirmaciones nos plantearíamos dos cuestiones de suma importancia. Por un lado, si podría resultar admisible que el contribuyente se negase a presentar cierta información en base a este derecho, y, por otro, pero a la vez relacionado, el elemento temporal, a partir de qué momento podría considerarse que ello es así. ¿podríamos distinguir un inicio material de un inicio formal?

Respecto a la primera de las cuestiones la mayor dificultad se encuentra en deslindar el derecho a no declarar contra uno mismo y la obligación de no obstruir ni entorpecer la conducta instructora, y esa línea se nos antoja demasiado delgada, máxime cuando se plantea la posibilidad de un inicio material del procedimiento desde el momento en que la Administración tiene sospecha o indicio de que puede haber una conducta infractora. CORDERO GARCÍA considera que «desde que aparecen indicios de la comisión de una infracción, el contribuyente afectado debería ser informado de ello y, ya sea en el procedimiento sancionador separado o en único procedimiento, el deber de colaboración debería dejar de resultar aplicable. Nada impediría que el procedimiento de liquidación continuase desarrollándose, pero obteniendo desde ese momento, información de terceros o del propio imputado, siempre que, en este último caso no se utilicen

pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo coacción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable» (SSTC197/1995, de 21 de diciembre, F. 6; 161/1997, de 2 de octubre, F. 5; 229/1999, de 13 de diciembre, F. 3 b); 127/2000, de 16 de mayo, F. 4 a); 67/2001, de 17 de marzo, F. 6). Y hemos declarado asimismo que los citados derechos «entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación» (STC 161/1997, de 2 de octubre, F. 5). STS 277/2018, de 8 de junio de 2018. (FJ 42°)

9. CORDERO GARCÍA, J.A. «El inicio del procedimiento sancionador tributarios: cuestiones problemática» en AAVV. Procedimientos tributarios, aspectos prácticos. J.M. Bosch Editor. 2014. Págs. 492-493

métodos coercitivos; como consecuencia de ello el contribuyente podría, llegados a este punto, exigir la aplicación de los principios, derechos y garantías del artículo 24.2 CE¹⁰. En nuestra opinión, la solución no se plantea ni mucho menos sencilla, ¿y si finalmente no hay procedimiento sancionador? ¿se podría iniciar uno nuevo por la falta de colaboración y sancionar al obligado por ello? ¿Dónde está la línea que separa los datos objetivos del deber de colaboración y el derecho a no autoinculparse? Ciertamente para que se considere una autoincriminación es necesario que los datos que aporte el obligado tributario pongan de manifiesto tanto elementos objetivos como subjetivos del tipo infractor, no bastando con una mera declaración en la que se aporten datos o hechos y que se hayan obtenido de manera coactiva. Dejando de un lado el elemento subjetivo, la culpabilidad, que parece más clara y fácil de delimitar, respecto de los datos objetivos ¿podríamos amparar un derecho para desproteger otro como es la obligación de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos como fin último? Teniendo en cuenta que en muchos casos esos elementos objetivos que se investigan o comprueban se utilizan precisamente para la propia calificación de la infracción y por ende cuantificación de la sanción, ¿podemos hablar de una auténtica separación de procedimientos? O quizá como se ha afirmado, «la propia configuración del régimen jurídico de las sanciones tributarias existente en nuestro ordenamiento ha perturbado durante décadas la penetración de los principios de corte punitivo a nuestro derecho sancionador, puesto que si bien desde una perspectiva teórica quedó presidido por dichos principios, desde una óptica práctica, la sanción y su régimen jurídico ha girado en torno al cumplimiento y recaudación de las deudas tributarias, lo que le ha llevado a desplazar el efecto corrector y motivador de la sanción para centrarse en el mero carácter de complemento cuantitativo de la deuda¹¹». Quizá la pretendida separación que va más allá de una línea formal no sea posible tal y como tenemos configurado nuestro procedimiento y estas cuestiones problemáticas puestas de manifiesto sean una muestra más de ello.

Respecto al factor tiempo, que mencionábamos como segunda cuestión, hemos de admitir la dificultad que entraña el considerar un inicio material que no coincida con el formal y ello porque, volvemos de nuevo al origen, desde el momento que es el mismo funcionario el que investiga y luego sanciona, ¿cómo delimitamos en qué momento su investigación deja de estar destinada exclusivamente a eso y empieza a ser orientada por una serie de pesquisas que le llevan a pensar que se puede estar cometiendo un posible ilícito? Nos reafirmamos en la consideración anterior, tal y como está configurado nuestro procedimiento, y por mucho que se motivase el expediente, no creemos que pueda hacerse tal distinción. Una manifestación más de que la separación de procedimientos sigue siendo más formal que real, como también creemos que se concluye desde la propia iniciación del procedimiento y la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo que analizaremos a continuación.

10. CORDERO GARCÍA, J.A. «El inicio del procedimiento...». Op. Cit. Pág. 498.

11. LOPEZ MARTINEZ, J. «El factor tiempo en el procedimiento sancionador tributario-una prueba más de la ausencia de un auténtico procedimiento separado». REDF. 166/2015. Pág. 2

Ta
de ofi
neces
respon
cación
del ins
para ha
De
proced
en un
miento
En
el mon
de cuat

prá
cál
can
emp
pro
en
hast

En
como c
cedimie
procedim
mediant
podrán i
transcur
correspon
Con
establec
la LGT
de 9 de
a seis m
festada
menos
tinuació

III. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

1. Plazo de inicio

Tal y como establece el art. 209. 1 el procedimiento sancionador se inicia siempre de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente. Dicho acuerdo necesariamente debe contener la identificación de la persona o entidad presuntamente responsable; la conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y sanción; el órgano que resolverá el procedimiento, así como la identificación del instructor; la indicación del derecho a formular alegaciones, el momento y plazo para hacerlos, así como la audiencia en el procedimiento (art. 22 RRSST)

Dentro del inicio es necesario distinguir dos situaciones diferenciadas. Cuando el procedimiento sancionador se inicia de forma independiente, sin que tenga su origen en un procedimiento de aplicación de los tributos, y cuando trae causa de un procedimiento de los mencionados.

En el primer caso, nos encontramos con que la Administración puede iniciarlo desde el momento en que conoce la comisión de la infracción hasta el plazo de prescripción de cuatro años. (Art. 189 LGT)

EJEMPLO: El sr. Martínez está obligado a soportar las retenciones de IRPF que le práctica su empresa. Aconsejado por un amigo, facilita datos erróneos provocando que el cálculo de las mismas en el año 2020 sea inferior al debido y, por tanto, soporte una menor cantidad por este concepto. La AEAT en unas actuaciones de control sobre la empresa que emplea al sr. Martínez en el año 2021 descubre este hecho. ¿hasta cuándo podrá iniciar el procedimiento sancionador por infracción del art. 205 LGT? En este caso desde el momento en que tuvo conocimiento, año 2021, aunque la conducta infractora sea del año 2020, y hasta cuatro años en adelante.

En el segundo caso nos encontramos en el supuesto de inicio del procedimiento como consecuencia de las comprobaciones o investigaciones llevadas a cabo en un procedimiento de aplicación de los tributos. En este caso el art. 209. 2 LGT dispone: «Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución».

Como se ha explicado con anterioridad, esta regulación deviene de la LDGC que establecía un plazo inicial de un mes. Posteriormente, a pesar de las críticas recibidas¹², la LGT del año 2003 fijó el plazo en tres meses, y recientemente ha sido la Ley 11/2021, de 9 de julio la que a partir de su entrada en vigor (11 de julio) ha aumentado el plazo a seis meses. En nuestra opinión dicha ampliación no es muy adecuada en la línea manifestada con anterioridad desde el punto de vista de las garantías de los contribuyentes y menos aún desde tras la sentencia del Tribunal Supremo, a la que os referimos a continuación, ya que un procedimiento podría sustanciarse incluso antes de que concurra

12. Vid. Nota al pie 4.

su propio plazo de inicio. Este plazo es de caducidad en sentido estricto por lo que tiene efectos preclusivos en la acción. Una vez transcurrido el mismo será imposible iniciar el procedimiento, aunque no haya transcurrido el plazo de prescripción. Nótese la gran diferencia con el plazo comentado en el caso anterior.

EJEMPLO: El sr. Pérez es objeto de un regularización tributaria a través de un procedimiento de inspección que concluye con la firma de un acta en disconformidad con una liquidación notificada el 20 de abril del 2021. La Administración Tributaria tras el análisis del expediente entiende que concurren los requisitos objetivos y subjetivos para imponer una infracción del art 191 LGT por dejar de ingresar la deuda tributaria y por ello y dentro del plazo de prescripción inicia el procedimiento sancionador con la correspondiente notificación el 9 de septiembre de 2021. ¿es correcta la actuación de la Administración? No, han transcurrido más de 3 meses desde que se notificó la liquidación por lo que, aunque esté abierto el plazo de prescripción, ha caducado la acción que permite iniciarlo¹³.

La competencia para el inicio del mismo, como se ha mencionado, la atribuye el RGST al equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente. En todo caso, requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido de los tres meses. Por tanto, nada impide que se autorice una vez firmada el acta en conformidad y dejando al obligado con las posibilidades de impugnación limitadas. Hemos de tener en cuenta que una vez que se firma un acta en conformidad los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho¹⁴.

Una de las cuestiones que es necesario analizar es el cómputo del plazo para el inicio del procedimiento. En este sentido, la Sentencia núm. 1075/2020, de 23 de julio, del Tribunal Supremo, ha venido a intentar aclarar esta cuestión, de una forma no exenta de polémica, de hecho, la propia sentencia tiene un voto particular sobre el asunto. En concreto, se plantea al Tribunal dos cuestiones; «Determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse

13. Debe tenerse en cuenta que si el procedimiento se hubiera iniciado a partir del 11 de julio el cómputo sería de 6 meses para iniciarlo.

14. Como precisa nuestro Tribunal Supremo el acta en conformidad «goza de la presunción de veracidad configurada en el art. 1.218 del Código civil y hace prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de «un empleado público competente» en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente (art. 1.216). De ello han de extraerse dos conclusiones: primera, que en lo concerniente a los «hechos» recogidos en un acta de conformidad, el contribuyente no puede rechazarlos (porque hacerlo sería atentar contra el principio de que nadie puede ir contra los actos propios) a no ser que pruebe que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos; y segunda, por el contrario, el acta de conformidad es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, porque para nada se extienden a ello las presunciones antes dichas y es ésta una materia que en virtud del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24) corresponde en última instancia decidir a los Tribunales de Justicia». Sentencia Tribunal Supremo de 4 junio 2007, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 214/2002 (Vid. por todas).

por lo que tiene
posible iniciar
Nótese la gran

és de un proce-
rnidad con una
ia tras el análisis
s para imponer
or ello y dentro
pondiente noti-
ación? No, han
e, aunque esté
o¹³.

buye el RGST
investigación,
rización previa
cedimiento de
urso del plazo
na vez firmada
ción limitadas.
l los hechos y
lo tributario o
in rectificarse

plazo para el
e 23 de julio,
na no exenta
el asunto. En
ción tributaria
tes de haberse

l 11 de julio el

ón de veracidad
cha, por tratarse
iones y con las
nera, que en lo
azarlos (porque
que pruebe que
idad es atacable
rque para nada
constitucional
cia». Sentencia
14/2002 (Vid..

dictado y notificado el acto administrativo de liquidación, determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria —en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública—, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta; y, precisar si el artículo 209.2, párrafo primero, de la LGT, debe interpretarse en el sentido de que, al prohibir que los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de inspección —entre otros— puedan iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución, han de partir necesariamente de tal notificación como dies a quo del plazo de iniciación, sin que por ende sea legítimo incoar tal procedimiento antes de que tal resolución haya sido dictada y notificada a su destinataria». El Alto Tribunal fija como criterio interpretativo que ninguna norma legal o reglamentaria, impide el inicio del procedimiento sancionador antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo. El Tribunal afirma que la liquidación constituye, ciertamente, presupuesto imprescindible para que tenga lugar la sanción tributaria (o, más precisamente, para que se dicte la resolución sancionadora), pero eso es algo distinto de que resulte legalmente necesario que tal liquidación se haya dictado y notificado antes del inicio del procedimiento tributario sancionador. Entiende, el Tribunal, que el art 209 de la LGT no establece una fecha de inicio sino un límite para la iniciación y que el hecho de que la misma se produzca con anterioridad a la liquidación no supone ninguna vulneración de derecho, pues el procedimiento sólo se está iniciando y no está concluyendo. Es más basándose en los artículos 22.4 y 25 del RGST, considera que se está contemplando precisamente la posibilidad de que el «el inicio del procedimiento sancionador puede producirse cuando el expediente de gestión o de inspección se encuentra todavía en fase de instrucción y se están llevando a cabo actuaciones de comprobación o de investigación, sin que, en ningún momento, esté previsto que sea precisa la previa notificación a la persona o entidad "presuntamente responsable" de la liquidación tributaria de la que el procedimiento sancionador trae causa para que este pueda iniciarse». Y además entiende que esta actuación en ningún caso vulnera el art. 24. 2 de la CE, siempre que el obligado tributario sea informado en un momento posterior de los motivos de la sanción evitando así la indefensión.

El Tribunal basa su argumentación en el momento del procedimiento sancionador al que nos estamos refiriendo, el inicio, y entiende que no es necesaria esa liquidación para el comienzo, aunque el contenido de la infracción sea de perjuicio económico. En palabras del Tribunal: «puede aceptarse, en las infracciones que causan perjuicio para la recaudación, la máxima de que sin liquidación no hay sanción, pero no la de que sin liquidación no puede haber inicio del procedimiento tributario sancionador». Por tanto, la Administración puede iniciar dicho procedimiento en el momento que considere que se dan las circunstancias para ello, teniendo como tope los tres meses desde la notificación de la liquidación, ya sea tácita o expresa. En efecto, cuando se presta la conformidad al acta por el obligado o su representante, se entiende válidamente notificada la liquidación contenida en la misma al mes de dicha firma, siempre que no haya una notificación expresa previa de la liquidación.

Creemos que jurídicamente se trata de una cuestión no exenta de problemas, no sólo respecto al momento de inicio, sino respecto de la posible indefensión que se pudiera generar. De hecho, la sentencia cuenta con un voto particular reffrendado por dos Magistrados¹⁵, en el que consideran que lo que está haciendo la sentencia es «bendecir una práctica administrativa común o habitual, reconocida por el Abogado del Estado en el escrito de preparación, conforme a la cual la mayoría de los procedimientos sancionadores se incoan antes de producirse la liquidación, de donde infiere la Administración recurrente que de considerarse inaceptable esta práctica, como hizo la sentencia de instancia, se crearía una doctrina gravemente dañosa para el interés general». No se alcanza a comprender que la sentencia no vea inconveniente en la simultaneidad de ambos, hasta el punto que en la misma fecha se dictaron los actos de liquidación y sanción objeto de enjuiciamiento en la instancia y considera que supone contravenir —y arrumbar casi definitivamente—, el principio de separación de procedimientos reconocido en el artículo 208.1 LGT. Para el Magistrado, D. Francisco José Navarro Sanchís, «el principio de separación, en rigor, requiere, entre otros elementos para su efectividad, una separación no sólo conceptual, esto es, real y no formal o aparente, sino también temporal, un encadenamiento sucesivo, pues sólo así se pueden hacer efectivos los derechos del expedientado y que no queden en una mera declaración rutinaria y formal, con nulo efecto práctico. De no ser así, cabe afirmar que el artículo 208.1 LGT constituiría un precepto meramente ornamental, interpretado el 209.2 como lo hace la sentencia». La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito *sine qua non* —al menos al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria— para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

Así las cosas, debe admitirse y aceptarse como válida la actuación de la Administración por la que se le inicia el procedimiento sancionador antes de terminar el procedimiento de comprobación. Ahora bien, dicho procedimiento tiene un plazo taxativo de tramitación de tal forma que el mismo deberá estar terminado en seis meses. Ello obliga a la Administración a haber terminado el procedimiento de aplicación de los tributos del que trae causa ya que de no ser así la resolución del procedimiento sancionador, en el caso de las infracciones por perjuicio económico, adolecerá de falta de motivación y de concreción de los elementos del tipo. Hemos de tener en cuenta que el perjuicio es necesario para graduar. Sin liquidación no concurriría el elemento objetivo de tipos como por ejemplo el de dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria.

EJEMPLO: La sociedad INMO S.A presenta autoliquidación del Impuesto de Sociedades del 2018 el 10 de julio de 2019 (dentro del período voluntario de pago). El día 20 de enero de 2020 se inicia un procedimiento de inspección que concluye con la firma de un acta en conformidad el día 28 de marzo de 2021 acordando una liquidación complementaria

15. Auto del Tribunal Supremo, de 29 de julio de 2020, formulado por el magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, al que se adhiere el magistrado D. José Antonio Montero Fernández

de 15.000€ que se considera tácitamente notificada el 28 de abril de 2021. Como consecuencia del procedimiento anterior, se había iniciado por la AEAT un procedimiento sancionador el día 20 de marzo del 2020. En ese caso por aplicación de los plazos del procedimiento sancionador el mismo no podría sustanciarse ya que en seis meses no se tendrían datos suficientes para una correcta liquidación de la sanción.

Sin embargo, si se inicia el 20 de febrero del 2021 y el mismo concluye el 18 de julio de 2021 con notificación de una sanción por ocultación de determinados datos de 6.000, sí sería correcto.

Ciertamente coincidimos con el voto particular en entender que la simultaneidad de ambos procedimientos es una situación anómala y que en muchos casos carecerá de sentido por la propia naturaleza del procedimiento sancionador y la concurrencia de los principios y argumentos utilizados a lo largo de nuestro trabajo, pero no es menos cierto que el art. 209 tampoco está estableciendo un momento inicial específico. Como ya manifestaba LÓPEZ MARTÍNEZ, incluso antes de esta sentencia «esta problemática no es nueva en nuestro Derecho positivo, no lo es menos que impacta en la línea de flotación de la construcción de un procedimiento separado y pone de manifiesto que la regulación, también del factor tiempo, en el procedimiento sancionador y su interconexión con el de regularización tributaria deja las puertas abiertas a que la pretendida separación de los procedimientos se torne en una simple separación formal, lo que no solo puede atentar contra la seguridad jurídica que se encuentra tras la propia institución de la prescripción, sino además contra el propio derecho a la defensa del presunto infractor» y continua afirmando «el plazo de caducidad en la acción establecido en el art. 209.2 de la LGT y sus singulares efectos que mitigan los inconvenientes del plazo de prescripción antes citado, trae su causa de la propia improvisación con las que se gestaron las normas que intentaron solventar las lagunas de la declaración de la separación de los procedimientos, y de ahí las propias incoherencias existentes en su regulación¹⁶».

Y siguiendo con el ejemplo indicado anteriormente, podría ponerse en duda, en función de la fecha en la que se produzca tal inicio, la concurrencia del derecho a no auto-inculparse en contraposición con la obligación de colaborar con la Administración en la línea expresada con anterioridad a la que nos remitimos. ¿Podría INMO SA negarse a aportar documentación a partir del día en que se inicia el procedimiento sancionador? Nos planteamos hasta que punto dicha iniciación, cuando aún no se ha detectado infracción alguna o no se tienen los datos suficientes para la constatación de su existencia, no sería una violación evidente del principio acusatorio. La Administración con esta práctica puede estar presumiendo una culpabilidad «de plano» antes de tener las pruebas de ello.

Probablemente, la sentencia sea la muestra de una realidad que nos tememos patente, la existencia del procedimiento sancionador separado no es real, pero no porque los diga el Alto Tribunal, sino porque la aplicación de la normativa sobre el particular así lo establece y creemos que así lo hemos puesto de manifiesto a lo largo de estas líneas. El voto particular afirma que el Tribunal Supremo ha perdido la oportunidad de reafirmar

16. LÓPEZ MARTÍNEZ, J «El factor tiempo...». REDF. Op.cit. Págs. 28-29

esa separación, pero quizá no sea ese el papel del Tribunal pues éste no debe legislar sino aplicar lo que la norma establece. Nos tememos, que lo que hace es precisamente eso acabar por reconocer que la separación del procedimiento sancionador es más teórica o formal que real tal y como está configurada en nuestra LGT. Por tanto, quizá la vía de impugnación de esta forma «temprana», por llamarlo de alguna manera, de inicio sea la esbozada con anterioridad: la falta de datos que permitan iniciar un procedimiento de estas características contraviniendo el principio del acusatorio, y ello se podrá evidenciar en el contenido del acuerdo de inicio del procedimiento, que sin duda vincula a la tramitación posterior que se realice y al resultado. Si no tenemos ciertas evidencias de la conducta entendemos que no se puede iniciar un procedimiento cuyo acto de inicio contenga meras suposiciones o conjeturas.

2. Notificación del inicio

Otra de las cuestiones que se suscitan precisamente por la limitación en el plazo de iniciar un procedimiento sancionador, es la posible aplicación del art. 104. 2 de la LGT, en el sentido de que sea válido un solo intento de notificación para entender cumplido el plazo de los tres meses. Esta cuestión se planteó ante el Tribunal Supremo para entender si un procedimiento estaba correctamente iniciado o no.

EJEMPLO: El Sr. Benítez recibe la notificación de una liquidación que pone fin a un procedimiento de Inspección el día 14 de mayo del 2018. Con fecha de 13 de agosto de 2018 se realiza el primer intento de notificación, no encontrándose la persona en su casa y realizándose el segundo intento el 16 de agosto siendo válidamente notificado. ¿Podríamos considerar que el procedimiento se ha iniciado fuera del plazo de caducidad establecido de 3 meses?

En un caso similar el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de marzo de 2016, núm. de recurso 2307/2014, considera que *«la regulación del procedimiento sancionador no hace remisión alguna al art. 104.2 de la LGT, excepto en el artículo citado, sino a efectos de llevar a efecto las notificaciones dentro del procedimiento sancionador a los arts. 109 a 112 de la LGT; pero es que tampoco estamos ante el caso que contempla el art. 104.2, referido a la notificación de la resolución, "a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos"»*, (...) sino que estamos ante *«la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador tributario»*.

Así las cosas, hay quién ha planteado que en caso como este que, si sería válido a los efectos del cómputo del plazo este primer intento de notificación, pero no por aplicación del artículo 104.2, sino del 208. 4 que a su vez se remite al 109 y este a la legislación del procedimiento administrativo común en lo no regulado por la LGT¹⁷. Entiende SANZ CLAVIJO que sería de aplicación el art. 40.4 LPAC *«Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, y a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro*

17. SANZ CLAVIJO, A «¿Es aplicable el modo de notificación previsto en el artículo 104.2 de la LGT a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador en materia tributaria?» RCT. núm 400./2016. Pág. 102.

del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente la notificación que contenga, cuando menos, el texto íntegro de la resolución, así como el intento de notificación debidamente acreditado».

De nuevo nos encontramos con artículo que entendemos aplicable pero que se refiere «al plazo máximo de duración» de un procedimiento, ahora bien, consideramos que por el propio fin de la norma debiera poder aplicarse al plazo máximo de inicio en el caso del procedimiento sancionador tributario, otra solución nos llevaría a dejar en manos del obligado tributario la posibilidad del incumplimiento del plazo con sólo «no abrir la puerta» al notificador en el primer intento.

Por último, hemos de hacer referencia a que el acuerdo de inicio notificado no es un acto impugnabile, ni en sede administrativa ni en sede contencioso-administrativa.

IV. CONCLUSIONES

La capacidad de sancionar es una manifestación del *ius puniendi* del Estado y puede ejercerse en dos vías diferenciadas, la administrativa y la penal, siendo ambas de carácter represor, pero con evidentes diferencias entre la una y la otra. Ante la violación de una norma tributaria y, por tanto, la comisión de un ilícito el derecho responde desde la vía administrativa en aquellos casos considerados de importancia cuantitativa menor donde además se admite el grado de imprudencia como elemento subjetivo, siendo el dolo requerido en todo caso en la vía penal, así como unas cuantías de defraudación superiores a los ciento veinte mil euros. Aun así, entendemos que existe una identidad sustantiva que se pone de manifiesto por no sólo el bien jurídico protegido, sino también por la semejanza en la propia configuración de los tipos, con las diferencias en los elementos objetivos y subjetivos ya comentada.

Este carácter penal conlleva la aplicación de los principios del mismo carácter y también los derechos y garantías, entre los que hemos destacado, por su propia influencia en el propio inicio del procedimiento, la tramitación separada como manifestación del principio de seguridad jurídica, al distinguir entre la competencia de comprobar e investigar y la de sancionar. A nuestro entender, esta separación persigue también que no se asocie necesariamente toda liquidación a una sanción tributaria, debiendo verificarse en el procedimiento sancionador tanto la concurrencia de los elementos objetivo de los tipos regulados en la LGT como el componente subjetivo, que además debe ser motivado adecuadamente.

El art. 208. 1 LGT establece que el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo renuncia del obligado tributario, o bien en el caso establecido para las actas con acuerdo. Ahora bien, esta separación es más formal que real ya que debe tenerse en cuenta que el procedimiento puede ser instruido por el mismo funcionario que se encargó del procedimiento de aplicación de los tributos (art. 25 RREST), los datos y pruebas obtenidas en el procedimiento de aplicación de los tributos se incorporarán formalmente al mismo (210.2 LGT) y además las actuaciones administrativas de regularización interrumpen el plazo para el ejercicio de la potestad sancionadora. Por último, en el caso de que se interponga una reclamación económico administrativa contra una sanción si se hubiera presentado

reclamación contra la deuda tributaria de la que derive se acumulará a ésta por aplicación del art. 230.1.d) LGT.

Esta contaminación entre un procedimiento y otro nos lleva a plantearnos el derecho a no declarar contra uno mismo. El derecho a no autoincriminarse es una garantía o derecho instrumental del genérico derecho de defensa y por tanto no puede ser violentado por una exigencia coactiva en la aportación de pruebas que puedan implicar al obligado en una posible sanción. En la medida en que en fase de inspección y debido al deber de colaboración el obligado debe aportar documentos y pruebas que pudieran incriminarlo es necesario deslindar la pugna entre este derecho y este deber para que no se produzcan vulneraciones del art. 24 CE. Ello, tal y como está configurado nuestro sistema con una separación de procedimientos, más teórica que real, nos lleva a plantearnos distintos interrogantes, como se ha puesto de manifiesto a lo largo del trabajo, que hacen que el inicio del procedimiento tenga implicaciones más allá de una mera cuestión de plazos, no exenta a su vez de problemática jurídica.

En efecto el inicio del procedimiento sancionador está sometido a plazo. En aquellos casos en los que además trae causa de un procedimiento de aplicación de los tributos, se configura la caducidad en la acción de inicio de tal forma que se establece como fecha tope de inicio los tres meses desde la notificación de la liquidación que puso fin al citado procedimiento.

Sin embargo, no queda claro cuando es el plazo concreto para iniciar dicho procedimiento (no el de fin) y según la reciente jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal, sentencia núm. 1075/2020, de 23 de julio, no existiría límite inicial sino sólo el final. Tal y como se ha puesto de manifiesto a lo largo de este trabajo creemos que la solución, no exenta de polémica, expuesta por el Tribunal es un reflejo de una cuestión mayor que nos lleva acompañando, casi desde siempre, en el ámbito sancionador tributario: la no existencia de una verdadera separación de procedimientos y la contaminación evidente con los procedimientos de aplicación y en especial con el de inspección.

Es una reclamación unánime de la doctrina avanzar en la líneas de dotar al procedimiento sancionador tributario de la necesaria independencia que permita el respeto a los principios penales aplicables y al derecho a no autoinculparse, pero esta labor creemos que le corresponde al legislador y no a una interpretación forzada por la jurisprudencia porque, no os guste o no, nuestra LGT y reglamentos de desarrollo a día de hoy no regulan ni prevén la auténtica separación de procedimientos desde un punto de vista material sino simplemente formal. Otra cuestión distinta es que se pueda iniciar un procedimiento sancionador sin la constatación o la tenencia de los suficientes elementos de juicio para incriminar a un obligado. En ese caso las posibilidades de éxito del procedimiento serían escasas, ya que es necesario que concurren los elementos del tipo tanto objetivos como subjetivos para sancionar y ello en el tiempo establecido para resolver, seis meses, bajo la amenaza de que devenga la caducidad sin posibilidad de reiniciar el procedimiento, aunque no haya transcurrido el plazo de prescripción.

Como se ha pretendido poner de manifiesto en este trabajo el inicio del procedimiento sancionador plantea numerosas cuestiones jurídicas e interrogantes que deben ser solucionados desde el principio de seguridad jurídica, el artículo 24 de la CE y que

requerirían una verdadera apuesta por el legislador, con la correspondiente reforma, por el procedimiento sancionador separado que evite prácticas muy asentadas que conllevan la aplicación de la sanción como una consecuencia automática de un procedimiento de inspección.

V. BIBLIOGRAFÍA

BERTRÁN GIRÓN, F «La abogacía ante la responsabilidad criminal de las personas jurídicas» en AAVV Aspectos prácticos de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas. Aranzadi.2013.

CASANA MERINO, F. *Procedimientos Tributarios*. Aranzadi. 2018.

CORDERO GARCÍA, J.A «El inicio del procedimiento sancionador tributarios: cuestiones problemáticas» en AAVV. Procedimientos tributarios, aspectos prácticos. J.M. Bosch Editor. 2014.

FALCÓN Y TELLA, R. «El plazo para iniciar el expediente sancionador». Revista Quincena Fiscal núm.10/2007 parte Editorial

PEREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Civitas. 2020.

SANZ CLAVIJO, A «¿Es aplicable el modo de notificación previsto en el artículo 104.2 de la LGT a la puesta en conocimiento del acuerdo de inicio del procedimiento sancionador en materia tributaria?» RCT. núm 400./2016.

2. Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria

Montserrat Hermosín Álvarez

*Profesora Doctora Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

I. INTRODUCCIÓN

Inspirada en la Ley 1/998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes la nueva Ley General Tributaria acogió el procedimiento sancionador separado del resto de procedimientos de aplicación de los tributos como principio general (art. 208 LGT)¹. Sin embargo, las diversas actuaciones y prerrogativas llevadas a cabo por la Administración durante el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos en el seno de

1. Bajo la vigencia de la antigua LGT la inspección tributaria se había convertido en una auténtica policía fiscal durante el procedimiento de gestión tributaria «procedimiento en el que se ejercitan no tanto potestades y funciones liquidatorias sino de policía fiscal, y dirigido a la investigación y fijación no sólo de hechos impositivos sino de hechos —y conductas— determinantes de la sanción fiscal» (Casado Ollero, G., en AA VV, *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de María del Carmen Bollo Aracena*, Universidad del País Vasco, 1993, pp. 160-161).