

bilidad material de llevarla a cabo. No obstante y consciente de ello, debemos recordar que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no establece esa separación en términos taxativos, sino que la plantea como la instrucción separada o independiente de las actuaciones a desarrollar en uno y otro.

B) Parece aconsejable, no obstante, proceder a una ligera modificación de lo que se establece en el vigente artículo 49.2, letra j), del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en lo concerniente a la forma de adoptar el actuario el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, en el sentido de que en lugar de ordenar como se hace actualmente, que en acta **«se hará constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador...»** debiera ordenar que **«se dejará constancia de los motivos por los que se deba abrir procedimiento sancionador...»**.

C) Podría llevarse a cabo una nueva redacción de lo establecido en el artículo 63 bis, apartados 3 y 4, también, del Reglamento General de la Inspección en el sentido de que el órgano que acuerde el inicio de las actuaciones sancionadoras no sea el mismo que, después va a instruir el procedimiento sancionador, porque ello supone, indirectamente, la continuidad de los procedimientos a través de quien instruye

uno y se encarga de hacerlo en el otro. En este sentido, nuestra propuesta, reconociendo los inconvenientes que puede tener en orden organizativo y presupuestario, va dirigida en el sentido de dotar a la Administración tributaria de órganos especializados en el desarrollo de actuaciones sancionadoras en materia tributaria.

D) En cuanto al artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998, por el que se regula el procedimiento sancionador, sería interesante que en él se especificara el significado que encierra la **incorporación formal de los datos, antecedentes y pruebas obtenidos en el curso del procedimiento de inspección**, en el entendido de que **«dicha incorporación o debe suponer ningún juicio de valor a propósito de la responsabilidad que pudiera derivarse de la conducta cuya imputabilidad y culpabilidad ha de quedar determinada en el curso de este procedimiento sancionador»** pues ese grado de responsabilidad en la conducta infractora debe quedar determinado en este momento procedimental.

E) Abogamos por la desaparición del llamado procedimiento abreviado que prevé el artículo 34 del Real Decreto 1930/1998.

F) Asimismo, defendemos la supresión del apartado 3 del artículo 35, por su aparición de ilegalidad.

4. LA SEPARACIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN Y EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN RELACIÓN CON LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN

Yolanda Martínez Muñoz

Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras
Universidad de Alicante

4.1. Introducción: la potestad sancionadora de los órganos de gestión

Las potestades de comprobación abreviada y de liquidación provisional de oficio

que, de acuerdo con el artículo 123 de la LGT corresponden a los órganos de gestión, se complementan con la facultad que, unida a las anteriores, corresponde a los citados órganos para sancionar las infracciones cometidas por los sujetos pasi-

vos y regularizar su situación tributaria (1). De acuerdo con el artículo 81.1 e) de la Ley General Tributaria (2) son competentes para imponer las sanciones que consisten en multa pecuniaria proporcional los órganos que deban dictar los actos de liquidación, provisional o definitiva, de los tributos y, en este sentido, si bien la imposición de sanciones ha ido tradicionalmente unida a la formulación de las actas de la Inspección, el procedimiento sancionador tributario también puede desarrollarse a instancia de los órganos de gestión tributaria.

Ahora bien, en este punto, la expresa definición de las funciones que corresponden a la Inspección, realizada por la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Inspección de los Tributos, contrasta con la ausencia total de atribución de competencias concretas a los órganos de gestión, situación que se agrava con la inexistencia de un Reglamento General de Gestión Tributaria que desarrolle el procedimiento de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio. Asimismo, las garantías introducidas en el procedimiento sancionador tributario como consecuencia de la aprobación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, están pensando en un procedimiento desarrollado por los órganos de inspección, como lo

demuestra el hecho de que la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, para la aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, desarrolle, principalmente, la aplicación del artículo 34 de la Ley al procedimiento de Inspección y que la aprobación del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, haya provocado la reforma del Reglamento General de Inspección con la finalidad de adaptarlo a las nuevas características del procedimiento sancionador establecidas por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Por todo ello, teniendo en cuenta que la mayoría de los autores que han estudiado este tema lo han centrado en las actuaciones de la Inspección de los tributos, hemos creído conveniente dedicar estas páginas al examen del procedimiento sancionador desarrollado por los órganos de gestión, poniendo de manifiesto los defectos que, en nuestra opinión, siguen existiendo en el desarrollo de este procedimiento, a pesar de la reforma operada en el mismo como consecuencia de la Ley 1/1998, de 26 de febrero y la aprobación del Reglamento del Procedimiento Sancionador. En los momentos actuales podemos observar como cada vez son más los contribuyentes que se encuentran sometidos a actuaciones de comprobación abreviada y liquida-

(1) En opinión del profesor BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, la Administración no tiene una potestad sancionadora genérica aislada de cualquier otra función administrativa, sino que en el ordenamiento jurídico de cada una de ellas se prevé la posibilidad de infracciones a las normas administrativas y la correspondiente sanción a las mismas, de manera que el Derecho sancionador administrativo constituye un Derecho complementario de cada una de las funciones administrativas del que la Administración se encuentra provista para un mejor ejercicio de aquéllas, «El procedimiento sancionador», *IF*, núm. 16, 1996, pág. 19 y siguientes. En este sentido se pronuncia también NIETO GARCÍA, Alejandro, cuando afirma que «la potestad sancionadora es una potestad aneja a toda potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos», *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 23. En contra de esta posición, JUAN LOZANO, Ana María, entiende que «la revisión metodológica propuesta por esta línea de pensamiento exigiría un giro en la propia postura mantenida por el Tribunal Constitucional», «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 173-174, 1997, págs. 35 y 36.

(2) Los órganos competentes para imponer las multas pecuniarias proporcionales se recogen también en el artículo 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

ción provisional de los órganos gestores derivando de las mismas la imposición de una sanción tributaria sin el respeto de las debidas garantías.

Una de las principales garantías del contribuyente es la existencia de un procedimiento específico para sancionar las infracciones cometidas (3). No obstante, la regulación del procedimiento sancionador en la Ley General Tributaria es muy escasa y, curiosamente, no se ha aprovechado ninguna de las reformas parciales de esta Ley para estructurar legalmente dicho procedimiento (4). Actualmente, la Ley General Tributaria se limita a establecer los órganos competentes para acordar e imponer las diversas sanciones tributarias y alude sucintamente al procedimiento para la imposición de las sanciones no consistentes en multa que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 81.2 de la Ley, requiere la elaboración de un expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e im-

poner las multas correspondientes. Sin embargo, en relación con las sanciones más comunes en materia tributaria, que son las multas proporcionales, esta Ley, no sólo carece por completo de una adecuada regulación procedimental, sino que, además, está aceptando implícitamente la unidad entre el procedimiento destinado a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo y el procedimiento mediante el cual se imponen las multas correspondientes (5).

4.2. La separación de procedimientos

El procedimiento de liquidación tributaria y el procedimiento sancionador responden a finalidades distintas, puesto que mientras el primero tiende a constatar la situación tributaria del sujeto pasivo, fijando el importe de la correspondiente deuda tributaria, el procedimiento sancionador persigue la calificación de las conductas infractoras y la imposición de las

(3) De acuerdo con el artículo 134.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, «*El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido*». El Tribunal Supremo ha manifestado, en el FJ 17º de su Sentencia de 22 de enero de 1993 (RJ 1993, 1114), que el artículo 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, por hallarse inserto en el Título IV, Capítulo I, que se refiere a los principios de la potestad sancionadora, no constituye materia de procedimiento, sino del régimen jurídico de la Administración pública, por lo que es aplicable directamente a la Administración Tributaria. A sensu contrario, podría entenderse que las normas contenidas en el Capítulo II de este mismo título, entre las que se encuentra el artículo 134 al que nos referimos, son normas procedimentales y, en consecuencia, sólo serían aplicables al procedimiento sancionador tributario de una forma subsidiaria. Véase, en ese sentido, la opinión de URÍA FERNÁNDEZ, Francisco, «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario», *TF*, núm. 49, 1994, pág. 53 y SESMA SÁNCHEZ, Begoña, «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», *TT*, núm. 42, 1998, pág. 117. En sentido contrario, RICARDO HOYOS, Juana, entiende que dichas normas son aplicables al ámbito del derecho tributario sancionador de una forma directa, «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», *QF*, núm. 3, 2001, pág. 10.

(4) Como afirma ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe, «Sorprende adicionalmente... que tras la regulación de los principios del régimen sancionador administrativo con un cierto detalle por parte de la Ley 30/1992, el texto de la Ley General Tributaria, en la redacción que recibe en virtud de la Ley que comentamos, siga ignorando prácticamente la regulación del procedimiento sancionador tributario», «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario», *Impuestos*, núm. 2, 1997, pág. 6. En el mismo sentido, LÓPEZ MOLINO, Antonio María, «Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias», *Impuestos*, núm. 2, 1998, pág. 39 y SESMA SÁNCHEZ, Begoña, «Aspectos críticos de la nueva regulación...», *ob. cit.*, págs. 94 y 95.

(5) JUAN LOZANO, Ana María, «Una propuesta para la articulación...», *ob. cit.*, pág. 23.

correspondientes sanciones (6); por esta razón, cada uno de estos procedimientos debería adecuarse a su fin (7) y debería llevarse a cabo al amparo de los principios que lo informan (8). No obstante lo anterior, determinadas razones históricas, de técnica legislativa o, incluso, de agilidad y simplicidad del procedimiento (9) han provocado que el desarrollo de ambos procedimientos se realice en una unidad de acto, planteando serias dificultades en la práctica que han preocupado a la doctrina du-

rante muchos años.

A raíz de la situación producida como consecuencia de la tramitación conjunta de ambos procedimientos han sido muchos los autores que han considerado la necesidad de que el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador se desarrollen de una forma separada (10), garantizando, de esta forma, la no imposición de sanciones automáticas, esto es, sin probar la verdadera culpabilidad del infractor (11), y el cumplimiento del princi-

(6) ZORNOZA PÉREZ, Juan J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del procedimiento sancionador)*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 165; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *IF*, núm. 2, 1994, pág. 9 y RICARDO HOYOS, Juana, «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», ob. cit., págs. 10 y 11.

(7) Como uno de los principios reguladores de las relaciones entre ambos procedimientos destaca ZORNOZA PÉREZ, Juan J., el principio de «adecuación al fin» que, a su entender, «reclama que en el ámbito de cada procedimiento se realicen únicamente las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio, operando únicamente con las facultades y respetando las situaciones subjetivas que a tal efecto establecen las leyes», *El sistema de infracciones y sanciones...*, ob. cit., pág. 165.

(8) Incluso aquellos autores que se oponen a la consideración de la potestad sancionadora administrativa como manifestación del ius puniendi del Estado opinan que sería oportuno que este procedimiento se viera impregnado de los principios y garantías procesales que operan en el orden penal. Véase, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, «El procedimiento sancionador», ob. cit., págs. 28 y 29.

(9) ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, «Procedimiento de liquidación tributaria y...», ob. cit., pág. 9 y siguientes y LÓPEZ MOLINO, Antonio María, «Articulación entre los procedimientos...», ob. cit., pág. 11 y siguientes.

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

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

(11) La culpabilidad constituye un elemento esencial de las infracciones tributarias que, de acuerdo con el principio de adecuación al fin, debe ser demostrada en el desarrollo del procedimiento sancionador tributario en el que se realizarán las pruebas oportunas para imputar responsabilidades al sujeto infractor sobre la base de su culpabilidad. En relación con la inexistencia de responsabilidad objetiva en la imposición de sanciones y la exigencia de culpabilidad como requisito de la sanción, véase, entre otras, las SSTS de 8 de mayo de 1987 y de 21 de septiembre del mismo año (*CREDF*, núm. 58, 1988); la SAN de 19 de junio de 1987 (*Impuestos*, núm. 11, 1987) y las SSTS de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1998, 485) y 18

pio de objetividad que debe presidir la actuación administrativa de acuerdo con los postulados constitucionales.

Destacamos, en este punto, que, a diferencia de lo establecido en el artículo 7 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, hoy derogado, según el cual las infracciones que surgirían como consecuencia de las actuaciones inspectoras se tramitarían de acuerdo con lo establecido en el Reglamento General de Inspección en relación con las actas y diligencias, es decir, de forma conjunta con el procedimiento de liquidación, este Real Decreto (12) ya partía de la regulación de un expediente distinto e independiente del instruido para la liquidación en el caso de que la imposición de las multas pecuniarias proporcionales no fuera consecuencia de un acta de la Inspección, sino que se tratara de una sanción impuesta por el órgano gestor. Ahora bien, a pesar de lo establecido en aquel Real Decreto, el hecho de que los órganos encargados de la tramitación y resolución del expediente sancionador coincidiera con los órganos competentes para dictar los actos administrativos de liquidación, supuso que los órganos de gestión no entendieran nunca muy bien la significación del expediente separado y siguieran enviando las liquidaciones paralelas con la correspondiente sanción.

Los sucesivos pronunciamientos de la doctrina en orden a la separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador se plasmaron, definitivamente, en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuya pretensión funda-

mental, consiste, como reza su Exposición de Motivos, en fortalecer el principio de seguridad jurídica y reforzar, asimismo, no sólo los derechos de los contribuyentes, sino también las obligaciones de la Administración, para conseguir la aplicación efectiva de las garantías propias de cada procedimiento.

Por lo que se refiere a la separación de procedimientos, el artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, dispone que «*La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado*».

Como podemos observar, este precepto garantiza expresamente la independencia entre el expediente sancionador y el expediente administrativo utilizado para llevar a cabo la comprobación e investigación del presunto infractor. Con esta redacción, la norma parece referirse al procedimiento inspector, en el que se llevan a cabo las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación del sujeto pasivo y cuyo procedimiento se ha venido desarrollando, de manera habitual, conjuntamente con la imposición de sanciones. Ahora bien, no debemos interpretar esta disposición legal de una forma restrictiva y, en consecuencia, hemos de entender que la exigencia de un expediente separado e independiente alcanza también al procedimiento de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio realizado por los órganos de gestión tributaria que, al amparo del artículo 123 de la LGT, desempeñan en la actualidad verdaderas actuaciones com-

de julio de 1998 (RJ 1998, 6354). Asimismo, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, diciendo que «no existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias... sigue rigiendo el principio de culpabilidad..., principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4º).

(12) Artículo 6 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

probadoras que exceden, de alguna forma, de la mera comprobación formal (13). Por consiguiente, si bien el procedimiento de gestión tributaria ha sido uno de los olvidados por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que no ha regulado expresamente los derechos de los sujetos en el desarrollo de dicho procedimiento, el principio del procedimiento sancionador separado se hace extensivo también a las actuaciones de los órganos de gestión tributaria en orden a la imposición de sanciones.

Con posterioridad a la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el desarrollo reglamentario de los derechos y garantías que, en relación con el procedimiento sancionador, se introducen en esta Ley se produce a través del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. Aunque no podemos negar, en este punto, los avances que se han producido en la regulación del procedimiento sancionador como consecuencia de la aprobación de este Reglamento, nos mostramos críticos con algunos aspectos concretos de la norma reglamentaria que, desde nuestro punto de vista, podrían haber sido mejorados para solucionar muchos de los problemas existentes en el momento de su entrada en vigor.

El artículo 28 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre matiza, siguiendo las indicaciones de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la exigencia de un expediente sancionador distinto e independiente del instruido para realizar la comprobación e investiga-

ción del sujeto infractor. De este modo, la norma reglamentaria se inicia con la intención de hacer efectivo el principio del procedimiento sancionador separado, tantas veces reivindicado por la doctrina, pero, a lo largo de los diferentes preceptos que componen su articulado podemos apreciar que esta separación no se produce con la suficiente intensidad y que en algunos momentos del procedimiento existe una total comunicación con el procedimiento de liquidación que podría llevar a resultados similares a los obtenidos con anterioridad a la reforma del procedimiento sancionador.

En este sentido, centramos nuestro interés en la redacción del artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (14) que establece que «*Cuando en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia*». De acuerdo con lo dispuesto en este artículo nos encontramos ante la situación, un tanto insólita, de que el procedimiento de liquidación debe realizarse independientemente del procedimiento sancionador y, sin embargo, es posible utilizar los datos y pruebas obtenidos en el primer procedimiento, con la colaboración del sujeto pasivo, para imponer al mismo las correspondientes sanciones, con la única condición de que dichos datos se incorporen al procedimiento sancionador antes del trámite de audiencia (15).

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

(14) El contenido de este precepto reglamentario se encontraba recogido, en idénticos términos, en el artículo 34.2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

(15) En este sentido, RICARDO HOYOS, Juana, se pregunta: «Si esos datos que se han obtenido en el procedimiento de regularización han sido aportados por el propio imputado (o deducidos de documentación por él adjuntada), en virtud del cumplimiento de deberes de colaboración de carácter coactivo

Esta forma de actuar de los órganos administrativos conduce a una intercomunicación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador que podría poner en entredicho la separación procedimental que se pretende.

En relación con esta cuestión procedimental, el Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario debería haber precisado el valor que poseen las pruebas obtenidas en el procedimiento de liquidación e incorporadas al procedimiento sancionador, con el objetivo de no volver de nuevo a la situación existente con anterioridad a la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en la que los órganos de gestión imponían las sanciones sobre la base de los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación. De poco sirve en nuestra opinión la exigencia de expedientes administrativos separados si la incorporación al expediente sancionador de los datos, pruebas o circunstancias obtenidas en el procedimiento de gestión es causa suficiente para entender demostrada la

culpabilidad del presunto infractor e imponerle la correspondiente sanción, sobre todo, si tenemos en cuenta, como veremos más adelante, la identidad entre los órganos competentes para conocer de ambos procedimientos (16).

Ante esta tesitura legal y, a la espera de las aportaciones que la jurisprudencia pudiera realizar en un futuro, diversos autores se han preocupado por determinar el valor que poseen en el procedimiento sancionador los datos obtenidos en el procedimiento de liquidación que son incorporados a aquél. En este sentido, JUAN LOZANO (17) formula una interpretación correctiva de la norma que considera, tomando como referencia la doctrina del Tribunal Constitucional acerca del valor probatorio de las actas de la Inspección (18), la validez de la incorporación de estas pruebas al expediente sancionador, siempre que los resultados obtenidos de las actuaciones de comprobación se consideren como *notitia criminis* (19), es decir, que sea en el procedimiento sancionador donde el órgano competente para su ins-

(pues su incumplimiento es sancionable) y, sin embargo, después se utilizan en un procedimiento sancionador, dónde rige el derecho a no declarar sobre sí mismo, ¿no se estaría vulnerando este último derecho?», «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», ob. cit., pág. 15.

(16) CAAMAÑO AÑIDO, Miguel Angel se plantea el siguiente interrogante: «qué queda de la tan anunciada separación de procedimientos, esto es, qué virtualidad puede tener el desdoblamiento procedimental si el expediente formado en el procedimiento de liquidación se incorpora al sancionatorio y si los órganos liquidador e instructor coinciden en la misma persona», «Separación de procedimientos -de liquidación y sancionador- sin separación de órganos», *Impuestos*, núm. 15-16, 2000, pág. 163.

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

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

(19) La STC 76/1990, de 26 de abril, establece que «*el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una notitia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie*» (FJ 8º).

trucción realice la actividad probatoria dirigida a demostrar la culpabilidad del, hasta entonces, presunto infractor, que no puede quedar probada mediante la incorporación de los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación (20) orientado, en sí mismo, a detectar la realización de hechos imponible no declarados o incorrectamente declarados y a determinar la deuda tributaria (21).

Por su parte, la profesora SOLER ROCH (22) se plantea, asimismo, la solución de este dilema que parece difícil de resolver. En su opinión, si la incorporación formal de los datos al procedimiento sancionador se entiende en el sentido de que no hay más pruebas sobre la culpabilidad del presunto infractor que las obtenidas en el procedimiento de liquidación, la fase de instrucción quedaría vacía de contenido y se volvería a una situación similar a la existente con anterioridad a la aprobación de la Ley de De-

rechos y Garantías de los Contribuyentes, vulnerándose posiblemente el derecho a no declararse culpable del sujeto pasivo; por esta razón, considera acertada la tesis mantenida por JUAN LOZANO.

Ahora bien, a su entender, nada impide que el instructor del procedimiento sancionador, a la luz del principio de libre valoración de la prueba, estime que las pruebas obtenidas en el procedimiento de gestión son suficientes para demostrar la realización de la conducta infractora y la culpabilidad del presunto infractor, permitiendo a éste último ejercitar su derecho de defensa en el trámite de audiencia. En este caso, en opinión de la citada profesora, la principal garantía que asiste al contribuyente se encuentra en el derecho de información sobre el alcance de las actuaciones de comprobación que le reconoce la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (23). El contribuyente de-

(20) Como dispone JUAN LOZANO, Ana María, «no basta la prueba de que la falta de ingreso de la cuota tributaria se ha producido habiéndose realizado el hecho imponible, sino que es exigible una prueba objetiva que proporcione la certeza de la culpabilidad, y ésta sí que debe obtenerse en el curso del expediente sancionador sin menoscabo del derecho a no autoinculparse porque resulta completamente ajena a la finalidad a la que debe acomodarse el curso del procedimiento de liquidación», «Una propuesta para la articulación...», ob. cit., pág. 45. En opinión de RICARDO HOYOS, Juana, relativa al valor de las actas de la Inspección en el procedimiento sancionador desarrollado por estos mismos órganos, «La prueba debe ser practicada en el transcurso del procedimiento sancionador, no en otro distinto, de ahí que las actas y diligencias de la Inspección en dicho procedimiento, tengan la simple consideración de una prueba documental más, sujeta a las reglas sobre libre valoración de la prueba», «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», ob. cit., pág. 15.

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

(22) SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, «La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 436 y siguientes y SOLER ROCH, María Teresa, «Procedimiento separado», *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, 1999, pág. 598 y siguientes.

(23) Este derecho a la información está previsto en el artículo 27 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en relación con las actuaciones de la inspección. No obstante, por lo que se refiere al procedimiento desarrollado por los órganos de gestión, el olvido de la Ley en relación con el mismo nos conduce al artículo 3 a) en el que, con carácter general, se enuncia el derecho del contribuyente a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.

be ser informado de que los datos que aporte en el procedimiento de gestión pueden ser utilizados en el procedimiento sancionador para imponerle la correspondiente sanción, siendo ese el momento oportuno el que debe decidir si los aporta o si ejerce su derecho a no declarar contra sí mismo.

Sea como fuere, desde nuestro punto de vista, los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación tributaria pueden ser utilizados en el procedimiento sancionador, siempre y cuando sea en este último procedimiento en el que se produzca la prueba de la culpabilidad del presunto infractor, sobre la base de las pruebas anteriores y de aquellos datos obtenidos durante la instrucción del procedimiento sancionador.

Lo cierto es que la posibilidad de incorporar los datos obrantes en el procedimiento de comprobación al procedimiento sancionador es indicativa, de alguna forma, de la conexión todavía existente entre ambos procedimientos y esta situación se complica, aún más, cuando el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, regula la tramitación abreviada del procedimiento sancionador que, si bien está prevista como un modo excepcional de desarrollo del procedimiento cuando se produzcan determinadas circunstancias, va a constituir el modo más frecuente de tramitación de dichos procedimientos.

De acuerdo con el artículo 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, «*Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del*

órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación, que se notificará a los interesados, indicándoles la puesta de manifiesto del expediente y concediéndoles un plazo de quince días para que aleguen cuanto consideren conveniente y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos, advirtiéndoles que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta».

Mediante la tramitación abreviada del procedimiento sancionador, y aras a una mayor celeridad, se suprime el trámite de instrucción en el que la Administración debería llevar a cabo las actuaciones necesarias para llegar al convencimiento de la culpabilidad del presunto infractor, de manera que, en este caso, la propuesta de imposición de la sanción se realiza, exclusivamente, sobre la base de los datos obtenidos en el curso del procedimiento de gestión, en el que el órgano administrativo no ha entrado a considerar la concurrencia de los elementos subjetivos necesarios para la imposición de la sanción, ya que esto debe realizarse en la fase de instrucción del procedimiento sancionador (24). De este modo, se produce una vuelta a la situación existente con anterioridad en la que se corre el riesgo de volver a unificar los procedimientos de comprobación tributaria y de determinación de la sanción con la imposición de ésta última de una forma automática (25).

(24) SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, «Algunas cuestiones de interés atinentes a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario», *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 208, 2000, pág. 53.

(25) En este sentido, CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J. y JUAN LOZANO, Ana María, «Análisis crítico...», ob. cit., págs. 15 y 16. Como apunta ANÍBARRO PÉREZ, Susana, «cabe advertir que, en realidad, más que de una <supresión> de la fase de instrucción, quizás de lo que habría que hablar es de una <sustitución> de la misma. La instrucción propia del procedimiento sancionador va a ser reemplazada, en la práctica, por la instrucción llevada a cabo en el seno del procedimiento de liquidación; es decir, en el procedimiento sancionador se elimina formalmente la fase de instrucción, en la que debería fijarse la responsabilidad del presunto infractor, simplemente por-

Así pues, resulta ciertamente criticable que por vía reglamentaria se haya introducido una modalidad de realización del procedimiento sancionador que, a nuestro entender, limita el derecho de defensa del interesado, ya que éste sólo dispone de un plazo de quince días contado a partir del acuerdo de iniciación, que incluirá la propuesta de sanción, para formular sus alegaciones (26) y puede, por otro lado, vulnerar el principio constitucional de presunción de inocencia, expresamente regulado en el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en relación con el procedimiento sancionador, puesto que el órgano administrativo que inicia el procedimiento parte de una presunta culpabilidad del contribuyente que se encuentra obligado a desvirtuar dicha presunción, en la medida en que, de lo contrario, la resolución del procedimiento podrá ser dictada de acuerdo con la propuesta incluida en el acuerdo de iniciación (27).

En otro orden de ideas, la separación procedimental pretendida por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se ve cercenada de nuevo en otro momento posterior del procedimiento. A tenor del artículo 34.4 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (28), «*el acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente*», de manera que, en este precepto se reafirma la separación entre ambos procedimientos con la posibili-

dad de presentar un recurso independiente sobre este acto que pone fin al procedimiento de imposición de sanciones (29). No obstante lo anterior, «*en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones*» y, como indica el artículo 35.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, «*no podrá interponerse contra el acto de imposición de sanción recurso o reclamación distinto del que se hubiera interpuesto contra la liquidación de cuota, intereses y recargos*».

Es, en este punto, donde la regulación legal y reglamentaria del procedimiento sancionador tributario induce, nuevamente, a la acumulación entre ambos procedimientos al exigir que el recurso contra el acto que pone fin al procedimiento sancionador se presente conjuntamente con aquél dirigido contra el acto administrativo de liquidación, en cuanto acto final del procedimiento de gestión, con los problemas que dicha intercomunicación puede llevar consigo, sobre todo, si tenemos en cuenta que ambos actos administrativos pueden estar muy distanciados cronológicamente. En relación con este aspecto del procedimiento, consideramos más adecuado que la acumulación de recursos pudiera establecerse, a nivel legal, pero siempre que se presentara con un carácter facultativo para el sujeto pasivo, siendo él quien decidiera la conveniencia o no

esa responsabilidad se entiende ya suficientemente probada <ab initio> en atención a un material probatorio importado de otro procedimiento distinto, que es el correspondiente procedimiento de gestión», «La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones», *IF*, núm. 33, 1999, pág. 21.

(26) ANÍBARRO PÉREZ, Susana, «La tramitación abreviada...», ob. cit., pág. 23.

(27) Sobre la presunción de culpabilidad que encierra la comunicación del inicio de la tramitación abreviada del procedimiento, véase las opiniones sostenidas por SESMA SÁNCHEZ, Begoña, «Aspectos críticos de la nueva regulación...», ob. cit., pág. 135 y ANÍBARRO PÉREZ, Susana, «La tramitación abreviada...», ob. cit., págs. 22 y 23.

(28) Asimismo, artículo 35.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

(29) En opinión de SOLER ROCH, María Teresa, «Si la imposición de una sanción tributaria (sea ésta consecuencia de infracción simple o grave), es el resultado de la resolución que pone fin a un procedimiento administrativo autónomo, es decir, un acto independiente del acto de liquidación o cualquier acto de gestión tributaria, no procede formular la impugnabilidad de dicho acto como una facultad que la ley concede al recurrente; no es que pueda ser, sino que, por su propia esencia, es un acto impugnabile autónomamente», «Procedimiento separado», *Comentarios a la Ley de Derechos...*, ob. cit., pág. 602.

de la presentación conjunta de ambos recursos (30).

4.3. La separación de órganos

El desdoblamiento entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador debería ir inexorablemente asociado a una separación orgánica (31). Sin embargo, no se ha llevado a cabo una adecuada separación de órganos competentes para el desarrollo de ambos procedimientos e, incluso, dentro del procedimiento sancionador, no se ha producido la separación entre el órgano que inicia e instruye el procedimiento y el órgano que resuelve. A estos dos problemas competenciales dedicamos las siguientes líneas, con el propósito de apuntar alguna solución al respecto.

En primer lugar, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no establece la necesidad de diferenciar dentro del procedimiento sancionador la existencia de un órgano encargado de iniciar e instruir el procedimiento y otro órgano administrativo cuya función consista en resolver el mencionado procedimiento, como tampoco parece ser ésta la intención del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

El artículo 29.1 de dicho Real Decreto establece que «Será órgano competente para

iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente aquél a quien se haya atribuido la competencia para su resolución». En este sentido, podemos observar que la norma reglamentaria deja a una norma organizativa la determinación del órgano competente para iniciar el procedimiento (32) y, en su defecto, será el mismo órgano que resuelva el procedimiento el encargado de iniciarlo, siendo, a su vez, éste último, como tendremos ocasión de corroborar seguidamente, el mismo que haya tramitado el procedimiento de comprobación.

Cabe destacar, en consecuencia, que no existe una diferenciación entre el órgano instructor y el órgano sancionador, a diferencia de la previsión establecida en el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (33).

En este sentido, aunque referida a la acumulación entre las funciones inspectoras y liquidadoras en la Inspección de los tributos, queremos apuntar la argumentación sostenida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que podría fundamentar la postura, mantenida por algún sector doctrinal (34),

(30) En opinión de SOLER ROCH, María Teresa y ALIAGA AGULLÓ, Eva, no hay nada que objetar a esta acumulación, en principio, puesto que satisface razones de economía procesal y se ofrece al recurrente como una facultad para ejercer la opción, «La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas...*, ob. cit., pág. 439. Asimismo, SOLER ROCH, María Teresa, «Procedimiento separado», *Comentarios a la Ley de Derechos...*, ob. cit., pág. 601.

(31) En este sentido, CAAMAÑO ANIDO, Miguel Angel, «Separación de procedimientos...», ob. cit., pág. 159.

(32) En relación con los órganos de gestión, la Resolución de 24 de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, establece que será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador en el ámbito de la gestión tributaria la Sección de Procedimiento Sancionador, creada en el Servicio de Gestión Tributaria General de las Dependencias de Gestión Tributaria, pero, en su defecto, actuará el Jefe de la Oficina de Liquidación que, por otro lado, será el mismo órgano que resuelva el procedimiento.

(33) RICARDO HOYOS, Juana, «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», ob. cit., pág. 14.

(34) La aplicación con matices de los principios constitucionales de carácter procesal al procedimiento sancionador tributario lleva a ZORNOZA PÉREZ, Juan J., a sostener la innecesaria separación de órganos dentro del procedimiento para imponer las sanciones tributarias, *El sistema de infracciones y san-*

sobre la innecesaria separación de órganos dentro del procedimiento sancionador. En opinión del Alto Tribunal, «...tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso, puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales» (35).

No obstante lo anterior, entendemos que, con el fin de garantizar la imparcialidad y objetividad en la actuación administrativa, debería existir una separación entre el órgano que inicia e instruye el

procedimiento y el órgano que resuelve el mismo, siendo suficiente con la distribución de ambas funciones entre unidades administrativas diferenciadas (36).

Ahora bien, el problema no radica tanto en que las fases de instrucción y resolución del procedimiento sancionador se atribuyan a los mismos órganos, sino en que dichos trámites procedimentales son realizados por los mismos órganos -incluso los mismos funcionarios- que han llevado a cabo la comprobación de la situación tributaria del presunto infractor (37). Creemos que, hoy por hoy, puede defenderse que el funcionario que haya intervenido en el procedimiento de gestión no debe verse implicado en el desarrollo del procedimiento sancionador (38).

Partiendo de la afirmación anterior, observamos como la situación que se produce en la práctica, amparada por la regulación actual del procedimiento sancionador, es totalmente diferente y convierte al procedimiento sancionador en un mero apéndice del procedimiento de comproba-

ciones..., ob. cit., págs. 287 y 288. En el mismo sentido, SESMA SÁNCHEZ, Begoña, «Aspectos críticos de la nueva regulación...», ob. cit., págs. 119 y 120.

(35) FJ 8º de la STC 76/1990, de 26 de abril.

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

(37) CERVERA TORREJÓN, Fernando; MAGRANER MORENO, Francisco J. y JUAN LOZANO, Ana María, «Análisis crítico...», ob. cit., pág. 13.

(38) CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel, «Separación de procedimientos...», ob. cit., pág. 159. Como afirma SESMA SÁNCHEZ, Begoña, «La pretensión de una autonomía procedimental del procedimiento para sancionar infracciones tributarias se concilia mal con esta acumulación de funciones en unos mismos órganos y tiene importantes efectos... porque asumir funciones liquidadoras implica asumir las previas de comprobación e investigación (ya sean practicadas por los órganos de gestión o inspección), de forma que el derecho a un órgano objetivo e imparcial que imponga una sanción queda claramente atenuado cuando ha sido el mismo órgano el que ha practicado la comprobación e investigación, el que liquida y el que puede sancionar», «Aspectos críticos de la nueva regulación...», ob. cit., pág. 105, nota a pie núm. 18.

ción desarrollado por los mismos órganos administrativos (39).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 81.1 e) de la LGT (40), cuando se trate de una multa pecuniaria proporcional, la sanción será acordada e impuesta por los mismos órganos encargados de dictar los actos administrativos de liquidación tributaria, esto es, corresponderá al Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria determinar la deuda tributaria e imponer, en su caso, la correspondiente sanción.

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

Por lo que se refiere al procedimiento sancionador desarrollado por los órganos de gestión tributaria, la Resolución de 24

de junio de 1999, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria - norma que nos permite, en la actualidad, descifrar las funciones propias de los órganos de gestión ante la imprecisión, en este sentido, de la Ley General Tributaria y la tantas veces denunciada carencia de una norma reglamentaria que ordene el procedimiento desarrollado por los órganos gestores- establece la posibilidad de que sea creada, en el seno del Servicio o Sección de Gestión Tributaria General de las Dependencias de Gestión Tributaria, una Sección de Procedimiento Sancionador, encargada del inicio, tramitación y propuesta de resolución de los expedientes de imposición de sanciones por infracciones tributarias en vía de gestión. No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en la citada Resolución, en el caso de que la Sección indicada no se hubiese creado, sus competencias serían desempeñadas por las oficinas de liquidación (41), siendo el Jefe de la misma el encargado de dar inicio al procedimiento sancionador desarrollado en el ámbito de la gestión tributaria. En consecuencia, en este último supuesto, se produciría una total identidad entre el órgano administrativo competente para tramitar y resolver el procedimiento de liquidación y aquél al que corresponde la tramitación y resolución del procedimiento sancionador pretendidamente independiente del anterior.

(39) En este sentido, RICARDO HOYOS, Juana, refiriéndose al procedimiento sancionador realizado por los órganos de inspección, indica que «el procedimiento sancionador se va a ver convertido en un mero apéndice del procedimiento inspector, puesto que no tiene mucho sentido que se tramiten formalmente expedientes diferentes si quien instruye y quien resuelve son, si no los mismos funcionarios, si las mismas personas que han participado en el procedimiento de comprobación e investigación,... difícilmente podrá pedírsele al instructor que se abstraiga en el momento de valorar la prueba de lo que sucedió en el procedimiento de comprobación», «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», ob. cit., pág. 14.

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

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

Teniendo en cuenta la situación descrita, debemos advertir que, en realidad, la efectiva separación de procedimientos va a depender, en todo caso, de la diligencia puesta por los órganos de gestión en el ejercicio de sus funciones administrativas, ya que la posibilidad de utilizar en el procedimiento sancionador el material obtenido en las actuaciones de comprobación tributaria, unido a la concurrencia de ambos procedimientos en un mismo funcionario, puede llegar a convertir la separación de expedientes en un simple desdoblamiento formal de los mismos, con una imposición automática de las sanciones a los contribuyentes sin que se demuestre su culpabilidad mediante el desarrollo de un adecuado procedimiento sancionador (42).

4.4. Propuestas de reforma

Como hemos podido advertir a lo largo de estas páginas, la pretendida separación procedimental entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador desarrollado por los órganos de gestión ha quedado desvirtuada por el desarrollo reglamentario realizado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en la medida en que los datos obtenidos en el procedimiento de comprobación tributaria pueden ser utilizados en el procedimiento sancionador iniciado contra el sujeto pasivo, con el único requisito de que

se incorporen al expediente antes del trámite de audiencia, y esos datos serán valorados por el mismo órgano administrativo que realizó las actuaciones de comprobación, puesto que no está prevista normativamente una adecuada separación orgánica entre ambos procedimientos.

Ante esta criticable situación y al hilo de las consideraciones realizadas a lo largo de nuestro trabajo proponemos lo siguiente:

En primer lugar, en la medida en que una total incomunicación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador no parece plausible e incluso no resultaría adecuada por razones de eficacia (43), consideramos la posibilidad de que los datos obtenidos en el primer procedimiento sean utilizados en el segundo, pero siempre que la culpabilidad del presunto infractor no se determine exclusivamente sobre la base de los datos obrantes en el procedimiento de comprobación, sino que, sea en la instrucción del procedimiento sancionador en la que se verifique la comisión de la correspondiente infracción y, una vez probada la culpabilidad del sujeto y excluida la aplicación de cualquier excusa absoluta, se imponga la correspondiente propuesta de sanción (44). Por ello, de acuerdo con esta afirmación, entendemos inadecuada la configuración actual de la tramitación abreviada del procedimiento sancionador en la que se suprime el trámite de instrucción y se castiga al sujeto

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

(43) JUAN LOZANO, Ana María, «Una propuesta para la articulación...», ob. cit., pág. 44. Véase también la opinión manifestada por SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, «Algunas cuestiones de interés...», ob. cit., pág. 49.

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

pasivo sobre la base de los datos obtenidos en las actuaciones de comprobación.

En segundo lugar, para que la separación de expedientes no se convierta en un desdoblamiento meramente formal de los mismos, creemos oportuno que ésta vaya acompañada de una separación entre los órganos competentes para llevar a cabo las actuaciones de comprobación y aquéllos que llevan a cabo el procedimiento destinado a la imposición de las correspondientes sanciones.

En este sentido, si bien la mejor solución podría ser la atribución del desarrollo del procedimiento sancionador a un órgano administrativo distinto del órgano de gestión (45), las dificultades que conlleva la realización de ambos procedimientos por un mismo órgano administrativo podrían evitarse, de alguna forma, mediante

la atribución de la competencia para iniciar y tramitar el procedimiento sancionador a una unidad administrativa diferenciada de aquélla que, dentro de la Dependencia de Gestión Tributaria, se encarga de la comprobación y liquidación tributaria, de manera que se viera garantizada la objetividad e imparcialidad del órgano sancionador y la supresión de la denunciada técnica de la imposición de sanciones por responsabilidad objetiva. Esta labor podría ser encomendada a la Sección de Procedimiento Sancionador, prevista en la Resolución de 24 de junio de 1999, que debería ser creada en todo caso para atender dicho objetivo, mientras que la resolución del procedimiento sancionador debería quedar a cargo del órgano administrativo que, en virtud del tipo de infracción cometida, fuera competente para la imposición de la misma.

(45) JUAN LOZANO, Ana María, llega a afirmar que una buena solución sería otorgar la competencia para instruir y resolver el procedimiento sancionador a los Tribunales Económico-Administrativos, «Una propuesta para la articulación...», ob. cit., pág. 43. Sin embargo, en opinión de FENELLÓS PUIG-CERVER, Vicente, aunque la estructuración de un órgano independiente que se encargue de instruir y resolver el procedimiento sancionador es una solución atractiva, exigiría una reforma sustancial de la Ley General Tributaria y de nuestro sistema, con unos costes dotacionales y presupuestarios que no parecen poder afrontarse en la actualidad y que la doctrina del Tribunal Constitucional no exige con carácter urgente, *El Estatuto del Contribuyente*, Ed. Tro, Valencia, 1998, pág. 369. Por su parte, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, tampoco considera oportuno diseñar un procedimiento sancionador desarrollado por órganos tributarios completamente diferentes a los de liquidación, «Algunas cuestiones de interés...», ob. cit., pág. 49.