

JOSÉ ANTONIO CORDERO GARCÍA

**EL PROCEDIMIENTO  
SANCIONADOR EN MATERIA  
TRIBUTARIA**

Ley 58/2003, de 17 de diciembre  
y Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre

Prólogo de  
Juan José Hinojosa Torralvo

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2013

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>ABREVIATURAS</b> .....	7
<b>PRÓLOGO</b> .....	9
<b>INTRODUCCIÓN. FINALIDAD DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR</b> .....	15

## CAPÍTULO I

### **UNA VISIÓN DE DERECHO COMPARADO ACERCA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO**

<b>I. DERECHO CONTINENTAL EUROPEO</b> .....	23
1. Francia.....	23
A. Consideraciones previas.....	23
B. El procedimiento de rectificación contradictorio .....	26
a) Supuestos en los que resulta aplicable.....	26
b) Desarrollo del procedimiento .....	28
C. El procedimiento de rectificación de oficio.....	33
a) Planteamientos previos .....	33
b) Supuestos en los que resulta aplicable.....	34
c) Desarrollo del procedimiento.....	36
D. Procedimientos de rectificación especiales .....	37
a) El procedimiento de rectificación particular.....	37
b) El procedimiento de represión del abuso de derecho ....	38
c) Procedimiento especial del art. 168 del CGI .....	41

	Pág.
2. Italia .....	43
A. Introducción. Evolución histórica .....	43
B. Situación actual. La Reforma realizada por La Ley núm. 622/1996, de 23 de diciembre, y el DLeg 472/1997, de 18 de diciembre .....	44
a) Orientación general de la reforma .....	44
b) Procedimiento sancionador ordinario .....	47
c) Procedimiento sancionador en el contexto del procedi- miento de <i>accertamento</i> . Procedimiento de imposición inmediata .....	50
d) Procedimiento especial en el caso de falta o retraso en el pago .....	51
II. DERECHO ANGLOSAJÓN .....	53
1. Estados Unidos de América .....	53
A. Planteamientos iniciales .....	53
a) Ausencia de un procedimiento sancionador separado ...	53
b) Las vulneraciones al ordenamiento tributario: classifica- ción .....	53
B. El procedimiento inspector: una sucinta visión.....	55
a) Selección de contribuyentes y duración del procedi- miento .....	55
b) La ampliación de facultades del IRS: la realización de actuaciones con un objetivo exclusivamente penal .....	57
c) El acuerdo ( <i>the settlement</i> ) como forma usual de finali- zación del procedimiento inspector .....	60
d) La falta de acuerdo y su notificación ( <i>notice of defi-                 ciency</i> ) .....	61
e) Acuerdos especiales: « <i>closing agreements</i> » y « <i>compro-                 mises</i> » .....	62
2. Reino Unido .....	63
A. Planteamiento inicial .....	63
B. El procedimiento de inspección: objetivos. Ausencia de un procedimiento sancionador separado .....	64
C. El acuerdo o convenio como vía usual para la determinación de la sanción aplicable ( <i>the settlement</i> ) .....	65
a) Procedimiento para alcanzar el acuerdo o convenio: vi- sión general .....	65
b) La determinación de la sanción aplicable por la Inspec- ción: amplia discrecionalidad administrativa .....	66
III. REFLEXIONES SOBRE DERECHO COMPARADO: LA FINALI- ZACIÓN CONVENCIONAL DEL PROCEDIMIENTO SANCIO- NADOR TRIBUTARIO .....	68

## CAPÍTULO II

**LA APLICACION EN EL ÁMBITO SANCIONADOR  
TRIBUTARIO DE LAS GARANTÍAS DEL ARTÍCULO 24.2  
DE LA CE Y DEL ARTÍCULO 6.1 DEL CEDH**

I.	EL SOMETIMIENTO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES: UNA VISIÓN GENERAL .....	79
II.	DOCTRINA DEL TEDH SOBRE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 6 DEL CEDH AL ÁMBITO SANCIONADOR TRIBUTARIO .....	84
III.	DERECHO A LA MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA SANCIONADORA .....	88
IV.	DERECHO A LA ASISTENCIA LETRADA .....	89
V.	DERECHO A SER INFORMADO .....	90
	1. Noción y jurisprudencia constitucional.....	90
	2. La notificación del inicio de la instrucción como garantía del inculpado. La prohibición de la investigación y acusación sorpresiva .....	91
	3. La inalterabilidad de los términos esenciales de la acusación ...	93
	4. Derecho de información y separación del procedimiento sancionador.....	95
VI.	DERECHO A LA DEFENSA. LA PROHIBICIÓN DE LA INDEFENSIÓN .....	97
	1. Noción .....	97
	2. Ámbito de aplicación .....	98
	3. Contenido .....	98
	A. El derecho a ser oído o defensa contradictoria.....	98
	B. La congruencia en las resoluciones: el principio acusatorio en materia de sanciones tributarias.....	99
	4. Indefensión formal e indefensión material.....	100
	5. Derecho de defensa y prueba de «hechos negativos» .....	101
VII.	DERECHO DE AUDIENCIA.....	101
	1. Fundamento.....	101
	2. Ámbito de aplicación .....	102
	3. Contenido .....	103
VIII.	DERECHO A LA PRUEBA. PRÁCTICA Y VALOR DE LAS PRUEBAS.....	104
	1. Concepto y ámbito de aplicación .....	104
	2. Contenido: la denegación de la práctica de la prueba .....	105
	3. Constitucionalidad de la prueba: requerimiento de información a entidades financieras .....	105

	Pág.
4. Vulneración del derecho de prueba: pertinencia y relevancia de la prueba propuesta y no admitida .....	107
5. La documentación inspectora: valor probatorio.....	108
6. La presunción legal como prueba .....	111
7. La negación del valor probatorio para los documentos que, debiendo hacerlo, no hubiesen tributado en el ITP y AJD.....	112
<b>IX. DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO Y A LA NO AUTOINCULPACIÓN .....</b>	<b>114</b>
1. Noción .....	114
2. Reconocimiento constitucional y convencional.....	115
3. Ámbito de aplicación .....	115
4. La relación entre el deber de colaboración con la Administración y el derecho tratado .....	116
A. Planteamiento del tema .....	116
B. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional .....	118
C. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas .....	122
D. La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos .....	123
E. La doctrina de los autores .....	129
F. Opinión personal .....	131
<b>X. LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD .....</b>	<b>141</b>
1. Noción. Distinción del <i>favor rei</i> .....	141
2. Ámbito de aplicación .....	142
3. Contenido: vertientes o aspectos.....	142
4. La valoración de la prueba: discrepancia en la valoración, prueba «de cargo», y control por el Tribunal Constitucional.....	143
5. Ausencia de declaración y procedimiento sancionador .....	145
6. La presunción de inocencia y la documentación inspectora .....	147
7. Deber de colaboración y presunción de inocencia.....	148

### CAPÍTULO III

#### **LA SEPARACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR: CONSIDERACIONES GENERALES Y EVOLUCIÓN RECIENTE**

<b>I. LA SEPARACIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA Y EL SANCIONADOR.....</b>	<b>151</b>
1. La separación desde una óptica constitucional y convencional....	151
2. La conveniencia de la separación y las importantes dificultades que presenta .....	155
3. Bifurcación orgánica: alternativas .....	158

	Pág.
II. LA SEPARACIÓN ENTRE LA INSTRUCCIÓN Y LA RESOLUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. LA ASUNCIÓN DE FUNCIONES LIQUIDADORAS POR LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS .....	161
1. Planteamiento de la cuestión.....	161
2. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo .....	164
3. Notas conclusivas.....	166
III. LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE Y SU EFECTO SOBRE EL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO .....	167
IV. LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	170
V. EL REAL DECRETO 2063/2004, DE 15 DE OCTUBRE, QUE APRUEBA EL REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO .....	172

#### CAPÍTULO IV

#### **EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO SURGIDO DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE**

I. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	175
II. ÓRGANOS COMPETENTES.....	178
1. Planteamiento previo: sobre la separación entre instrucción y resolución .....	178
2. Atribución de competencia realizada por la Ley General Tributaria.....	180
3. El desarrollo reglamentario realizado por el RD 2063/2004, de 15 de octubre .....	181
4. Particularidades en la atribución de competencias cuando el procedimiento sancionador separado deriva de un procedimiento inspector .....	183
5. Efectos del cambio de adscripción o del cambio de domicilio sobre un procedimiento sancionador iniciado.....	184
6. Abstención o recusación de funcionarios de la Inspección de Tributos por participación en el procedimiento previo de liquidación .....	185
7. La atribución de competencia en materia sancionadora y la separación de procedimientos .....	187
III. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ORDINARIO.....	189
1. Iniciación.....	189
A. La notificación al imputado del inicio: contenido.....	190
B. Inicio del procedimiento sancionador en el caso de imposición de sanciones no pecuniarias .....	196

	Pág.
C. Procedimiento sancionador separado desarrollado por los órganos de inspección: cuestiones relacionadas con el inicio del procedimiento .....	197
a) Condicionamiento temporal del inicio del procedimiento sancionador .....	197
b) Acumulación de expedientes .....	201
c) Comprobación sin indicios de infracción: información al contribuyente .....	202
2. Instrucción .....	203
A. El traslado de documentación del expediente liquidador al sancionador .....	203
B. Valor de las pruebas que obran en poder de la Administración al inicio del procedimiento sancionador .....	210
C. La práctica de la prueba .....	212
a) Normativa aplicable .....	212
b) Plazo para la presentación de pruebas .....	213
D. La propuesta de resolución: contenido. Especial referencia a la imposibilidad de adoptar e incluir medidas provisionales en la propuesta .....	214
E. Audiencia del interesado. La conformidad con la propuesta de sanción .....	217
3. Resolución .....	219
A. Supuesto general: resolución expresa .....	219
a) Congruencia en la resolución .....	219
b) Contenido .....	222
B. Conformidad del imputado y resolución presunta .....	224
C. Rectificación de la propuesta de resolución .....	225
D. Impugnación de la sanción y de la cuota: su acumulación...	226
IV. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ABREVIADO .....	228
V. LA TRAMITACIÓN CONJUNTA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO .....	232
1. Finalidad de la tramitación conjunta .....	232
2. Renuncia a la tramitación separada y renuncia a derechos constitucionales .....	236
3. Actas con acuerdo: contenido, tramitación y limitación de impugnaciones .....	238
4. Forma y plazo para el ejercicio de la renuncia .....	244
5. Inicio y tramitación del procedimiento sancionador en caso de renuncia a la tramitación separada: un posible exceso reglamentario .....	245

	Pág.
VI. PARTICULARIDADES EN LA TRAMITACIÓN DE PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES PARA LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES NO PECUNIARIAS .....	251
VII. LA REPRESENTACIÓN .....	256
VIII. DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO .....	257
1. Inicio del cómputo .....	257
2. Supuestos de suspensión del procedimiento .....	258
3. Supresión del trámite de audiencia del interesado con anterioridad a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal .....	260
IX. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO Y PRESCRIPCIÓN .....	263
1. Interrupción de la prescripción por las actuaciones dirigidas a liquidar el tributo .....	263
2. Interrupción de la prescripción por las actuaciones jurisdiccionales o por las correspondientes a la vía económico-administrativa .....	267
3. Pervivencia de la acción para sancionar en relación con una deuda tributaria prescrita .....	268
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>271</b>



## PRÓLOGO

*Es un placer introducir la obra sobre el procedimiento sancionador en materia tributaria que presenta ante la comunidad científica el profesor José Antonio CORDERO GARCÍA. Su profundidad en el análisis, su completo contenido y su rigurosidad metodológica serán inmediatamente apreciadas por el lector, lo que me libera de la a veces compleja y otras veces comprometida tarea de justificarla, ya que se justifica por sí misma. Me permitiré entonces la licencia de resaltar algunas de sus bondades en primer lugar y, después, de expresar unas sencillas opiniones sobre el tema.*

*1.1. Ante todo, puede apreciarse que la obra es bastante extensa para lo que actualmente se estila, pero es la que tenía que ser. Y lo es no sólo porque su contenido lo requiere, sino porque su desarrollo lo exige.*

*En primer lugar, porque el capítulo introductorio sobre el Derecho comparado es más que necesario y útil; el análisis no se centra sólo en los ordenamientos de Derecho continental normalmente más próximos al nuestro (francés e italiano), sino que se vuelca también con los del modelo anglosajón (británico y estadounidense), que tantos retos están planteando, en éste y otros ámbitos, a nuestros tradicionales modelos jurídicos. Todo ello está aderezado con una reflexiones sobre el controvertido tema de la finalización convencional de los procedimientos sancionadores tributarios, extraídas de la exposición de los rasgos esenciales de los ordenamientos citados.*

*En segundo lugar, porque el autor afronta el tema desde el análisis del fenómeno sancionador en su conjunto y ello le obliga a, y al mismo tiempo le permite, adentrarse en el nunca acabado pero siempre irrenunciable asunto de la aplicación de las garantías constitucionales del art. 24.2 CE y de las exigencias derivadas del art. 61.1 del CEDH en el ámbito de las sanciones tributarias.*

*A continuación, aborda la aparentemente ya menor cuestión de la separación de los procedimientos aplicativos tributarios y el procedimiento sancionador. Sin embargo, como se deduce del trabajo, éste es un camino que, por más que parezca a punto de terminar, se atisba aún de tardía conclusión debido a las zonas oscuras que aún presenta.*

*Finalmente, el autor se centra en la disciplina del procedimiento sancionador surgido de la Ley General Tributaria vigente de un modo completo y crítico.*

*1.2. La exposición del trabajo sigue una metodología muy adecuada, porque desde un planteamiento serio y riguroso de los términos de la cuestión en el marco de la finalidad del procedimiento sancionador y de la exposición del panorama que ofrecen los ordenamientos foráneos, aborda los dos aspectos esenciales del procedimiento sancionador tributario en una secuencia coherente: en primer lugar, los más sustantivos porque afectan a los fundamentos del procedimiento, a saber: la aplicación de mecanismos garantistas para el presunto infractor y la necesaria separación entre los procedimientos de aplicación de los tributos y el procedimiento sancionador; y después, los más adjetivos porque se refieren al iter procedimental y a las fases y modalidades del procedimiento mismo.*

*Esta estructura hace que el libro pueda considerarse como un auténtico tratado sobre el procedimiento tributario sancionador, con una parte general de fundamentos y otra especial de análisis de los concretos procedimientos sancionadores tributarios, algo que, por meritorio, debe ser también destacado.*

\* \* \*

*2.1. La expresión «procedimiento sancionador tributario» parece simple, y sin duda lo es; también parece apropiada, y lo es asimismo. Pero no es la única con la que se puede expresar su contenido, es decir: el procedimiento o conjunto de procedimientos mediante los cuales las Administraciones tributarias imponen las sanciones derivadas de los ilícitos tributarios.*

*La inclusión de las sanciones pecuniarias como parte de la deuda que contenía la vieja Ley General Tributaria de 1963 (art. 58.2) y su regulación dentro de la parte de aquella que se dio en llamar material o sustantiva (arts. 77 ss.), provocó con el paso de los años una justificada reacción de la doctrina que abogó siempre por la exclusión de las sanciones del concepto de deuda, algo que finalmente tuvo confirmación positiva en la nueva LGT de 2003 que, al tiempo que aclara que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria, establece que las normas sobre recaudación de las deudas sí les serán de aplicación, lo que resulta perfectamente*

*aceptable si se hacen las salvedades específicamente apropiadas para las sanciones. Se cerraba así de modo satisfactorio la demanda doctrinal antes referida —luego confirmada por alguna jurisprudencia a pesar de la literalidad de la ley de 1963—, algo que no pudo conseguirse en la profundas reformas de 1985 y 1995 y ni siquiera en la llamada ley del estatuto del contribuyente de 1998.*

*Tal fue el afán que en este debate científico se puso en distinguir sanción de deuda tributaria, que se propugnó también la inevitable separación de los procedimientos de liquidación y de sanción —lo que finalmente se recogió expresamente en la mencionada Ley 1/1998— y, en consecuencia, se propuso separar las expresiones procedimiento tributario y procedimiento sancionador, para concluir que el procedimiento sancionador no era un procedimiento tributario. Desde luego, fueron éstas una propuestas muy adecuadas a la situación normativa anterior a la ley de 2003, que no distinguía entre procedimientos, sino que englobaba todo dentro del título genérico de gestión tributaria, en el entendimiento de que las sanciones corrían la misma suerte que la deuda tributaria.*

*Sin embargo, me parece que esa exigencia de pureza no es necesaria después de la ley de 2003, que no sólo ha expulsado las sanciones del concepto de deuda, sino que ha incorporado un título específico para la aplicación de los tributos y otro para la potestad sancionadora, con un capítulo dedicado al procedimiento sancionador en materia tributaria. Por tanto, dando por sentado que éste no es un procedimiento de aplicación de los tributos, creo que con propiedad puede denominarse también procedimiento tributario sancionador, expresión que pone el acento en la especificidad de lo que se sanciona, es decir, en lo tributario, no en la sanción en sí.*

*2.2. Lejos de estar cerrado, el procedimiento tributario sancionador sigue siendo una fuente inagotable de cuestiones sin resolver y de controversias, no sólo en lo que respecta al procedimiento en sí, sino a sus propios fundamentos. Muestra de ello son las sombras que se ciernen sobre los dos caballos de batalla más paradigmáticos de todo el debate doctrinal: la aplicabilidad de las garantías constitucionalmente previstas para el derecho penal sancionador al derecho tributario sancionador y la separación de los procedimientos de aplicación de los tributos y el procedimiento tributario sancionador.*

*Por lo que se refiere al primero —extensión de garantías—, hay que reconocer que el esfuerzo doctrinal por conseguir que esas garantías se apliquen al procedimiento sancionador es más que denodado y que gracias a ese empeño se han dado pasos y se han logrado éxitos que hace unas décadas eran impensables: el Tribunal Constitucional ha abierto la puerta del art. 24.2 CE al ejercicio de la potestad sancionadora administrativa, lo que ha permitido que se hayan expulsado formalmente*

*de la práctica administrativa el insidioso solve et repete o la arriesgada reformatio in peius.*

*Pero estos logros no son completos. Así, el mismo tribunal ha aclarado que la aplicación de los principios del art. 24.2 CE a los procedimientos administrativos sancionadores admite matices (no es posible hacerla mutatis mutandi, ha dicho), lo que pone sobre la mesa el no irrelevante problema de dilucidar en qué y en qué casos proceden esos matices. Esto no sería un problema si tuviéramos una justicia tributaria ágil, pero siendo tan lenta como es, acceder a ella ya es casi una epopeya chocante con el mismo art. 24.2 citado.*

*Por otra parte, los efectos funestos de la regla solve et repete no han desaparecido del todo; de un lado, porque realmente sólo es automática la suspensión de la ejecución en vía administrativa, ya que después el tribunal de lo contencioso-administrativo puede conceder o no esa medida cautelar; de otro, porque la reducción de las sanciones ligadas a la renuncia a recurrir o a litigar es la otra cara de la misma moneda y tiene unos efectos parcial pero materialmente idénticos a los que tenía la obligación de pagar para recurrir.*

*Por lo que se refiere al segundo —separación de procedimientos—, su reconocimiento positivo es un logro que no se ve fielmente reflejado en la realidad, bien porque la propia normativa tributaria prevé excepciones de procedencia más que dudosa —son los casos de las actas con acuerdo— o establece procedimientos que son directamente contradictorios con el principio de la separación —me refiero al procedimiento abreviado—, o bien porque la práctica administrativa de hecho la refuta —no hay más que ver la instrucción y resolución de tantos y tantos expedientes sancionadores—.*

*2.3. La regulación de los procedimientos para sancionar las infracciones tributarias y la revisión de los actos correspondientes ha seguido una trayectoria muy irregular y a veces confusa que llega hasta nuestros días. A pesar de los esfuerzos de la LGT de 2003 por sentar los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria y las reglas por las que habrán de regirse los procedimientos para su aplicación, lo cierto es que el terreno sobre el que se asienta sigue siendo poco firme. Prueba de ello es que ha sido vuelto a retocar por la Ley 7/2012, la por ahora penúltima ley tildada como ley antifraude. Y de modo más importante, también por la última, la LO 7/2012, que al hilo de la modificación de las normas penales sobre los delitos contra la Hacienda pública, ha terminado regulando normas típicamente procedimentales.*

*Esta manera de regular no puede merecer un juicio positivo, porque termina provocando inseguridad jurídica, algo que en el ámbito sancionador es más peligroso e injustificable que en ningún otro. De poco —o de menos, desde luego— sirve tipificar muy bien las infracciones tributarias, si allí donde se juega la partida —en el procedimiento en que se dilucida*

*si se ha cometido la infracción y se decide qué sanción se impone— tenemos unas reglas contingentes o inestables cuando no confusas.*

\* \* \*

*Trabajos como el que me honro en presentar ahora contribuyen a arrojar luz en un ámbito que siempre está necesitado de ella, por mucho que se haya avanzado ya hacia una mejor concreción de las infracciones y hacia la introducción de un mayor nivel de garantías en los procedimientos sancionadores. Cuanto más se esfuerce la doctrina, más se avanzará en ese camino y el profesor CORDERO GARCÍA sigue trabajando en este tema, en el que algunas otras aportaciones han visto ya la luz o están a punto de hacerlo.*

*Ésta de ahora es sin duda una obra de gran envergadura por su contenido y alcance, de modo que estoy convencido de que será un trabajo de referencia en la materia durante muchos años. Y es también una muestra ejemplar del excelente trabajo que desde la creación de la Facultad de Derecho de la Universidad de Almería se viene realizando por él mismo y por los colegas del Área de Derecho Financiero y Tributario con quienes tanto me une y a quienes tanto aprecio.*

*En el día de San Valentín de 2013.*

Juan José HINOJOSA TORRALVO  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga

# INTRODUCCIÓN

## FINALIDAD DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Desde que la Administración en España incrementa su potestad sancionadora<sup>1</sup>, la finalidad del procedimiento sancionador ha sido la de la obtención de los datos necesarios para que la Administración pudiera resolver<sup>2</sup>. La aprobación de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, junto a importantes esfuerzos doctrinales y jurisprudenciales, va a suponer un cambio en la finalidad de este procedimiento, ya que permite el desarrollo de un sistema de garantías para los administrados<sup>3</sup>. La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de RJAP y PAC, en su título IX, regula los principios a los que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, y los derechos que de estos principios se derivan para los ciudadanos<sup>4</sup>, continuando el camino iniciado por la Ley

---

<sup>1</sup> Esto va a producirse durante la dictadura de Primo de Rivera, y durante la Segunda República, manteniéndose, en lo fundamental, esta potestad durante la dictadura del General Franco. Sobre esta evolución *vid.* R. PARADA, *Derecho Administrativo I. Parte general*, Madrid, Marcial Pons, 1995, pp. 511 y ss.

<sup>2</sup> *Vid.* A. RODRÍGUEZ BEREJIO, «Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador en España», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, Derecho Penal y Sancionador Tributario* II, núm. 4, 1997, p. 80; J. J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho Sancionador)*, *op. cit.*, p. 114.

<sup>3</sup> R. PARADA, *Derecho Administrativo I. Parte general*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 519; J. SUAY RINCÓN, «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *RAP*, núm. 123/1990, pp. 153-155.

<sup>4</sup> Señala la disposición adicional cuarta de la Ley 30/1992, que sus disposiciones resultarán aplicables en los procedimientos tributarios de gestión, liquidación, investigación y recaudación, subsidiariamente a su normativa específica. En función de ello, entendemos, que los principios incorporados en el Título IX, al referirse a los procedimientos sancionadores, sí resultarán aplicables en materia tributaria.

de 1958, al desarrollar los aspectos garantistas del procedimiento sancionador. Como señala su exposición de motivos<sup>5</sup>, estos derechos y principios derivan «del texto constitucional y de la ya consolidada jurisprudencia sobre esta materia. Efectivamente, la Constitución, en su art. 25, trata conjuntamente los ilícitos penales y administrativos, poniendo de manifiesto la voluntad de que ambos se sujeten a principios de básica identidad», junto a los principios que ordenan la potestad sancionadora de la administración —señala la exposición de motivos—, encontramos otros relativos al procedimiento sancionador, como los de presunción de inocencia, información, defensa, responsabilidad, etcétera.

El hecho de que el procedimiento administrativo, especialmente el sancionador, se constituya en una garantía para los administrados<sup>6</sup>, encuentra su justificación en los amplios poderes que adquieren las Administraciones Públicas, los cuales deben encontrarse necesariamente limitados. Estos límites, con carácter general, pueden clasificarse en dos tipos, los que determinan ámbitos que no pueden ser agredidos por la Administración, y los que obligan a la Administración a someterse a determinados cauces procedimentales<sup>7</sup>. El hecho de que se refuerce la posición del administrado incrementando las garantías de éste, no debe conllevar el debilitamiento de la posición de la Administración, pues el objetivo final debe ser la rectitud e imparcialidad de la actuación administrativa, y, en última instancia, evitar la condena del inocente<sup>8</sup>. Por otra parte, el procedimiento sancionador, además de garantizar los derechos de los particulares, deberá servir a los intereses públicos<sup>9</sup>.

Al objeto de reforzar protección de los contribuyentes la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en su art. 34, estableció por primera vez en nuestro ordenamiento la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador<sup>10</sup>. La Ley señalada, en su exposición de motivos, argumenta la separación de estos procedimientos en la necesidad de «completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos»<sup>11</sup>. Por su parte, la vigente Ley General Tributa-

<sup>5</sup> En su núm. 14.

<sup>6</sup> Vid. A. MORILLO MÉNDEZ, *Procedimientos ante la Administración Tributaria*, 2.ª ed., Valencia, Tirant lo blanch, 1999, pp. 751-752.

<sup>7</sup> J. SUAY RINCÓN, *La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador*, op. cit., p. 154.

<sup>8</sup> Vid. J. SUAY RINCÓN, *Sanciones administrativas*, Madrid, Studia Albortiana, 1989, p. 53.

<sup>9</sup> Vid. J. J. HINOJOSA TORRALVO, «Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos», en VVAA, *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI (XX aniversario de la Facultad de Derecho de Málaga)*, Málaga, Facultad de Derecho de Málaga, 2001, p. 416. Igualmente véase la exposición de motivos del RD 1348/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora.

<sup>10</sup> Concretamente indicaba el art. 34.1 de la Ley citada 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».

<sup>11</sup> Así indica el apartado tercero de la exposición de motivos que «las modificaciones que la Ley incorpora van dirigidas por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación

ria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, mantiene la separación mencionada aunque establece supuestos en los que ambos procedimientos podrán tramitarse conjuntamente<sup>12</sup>.

La separación entre el procedimiento sancionador y el de liquidación ha constituido una tradicional demanda de nuestra doctrina<sup>13</sup>, que se ha basado en los diversos principios que deben regir en uno y otro procedimiento<sup>14</sup>.

---

en los procedimientos tributarios y, por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración Tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos... en el segundo grupo de medidas pueden destacarse las siguientes: *la imposición de sanciones tributarias mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación del sujeto infractor...*».

<sup>12</sup> El art. 208.1 de la LGT prevé que «el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el artículo III de esta Ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente».

<sup>13</sup> Indica ESEVERRI que se debe «evidenciar la perversidad que supone, para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria y aquellas otras que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario es constitutiva de infracción tributaria y, por ello, sancionable [...] los preceptos de la LGT han contribuido también a fomentar este estado de cosas, y en su propia estructura se advierte la confusión entre lo que es deuda tributaria y lo que son las sanciones consecuencia de conductas tributarias antijurídicas; así, no existe una sólida diferenciación entre lo que es el procedimiento de gestión y su desarrollo y lo que debe ser la incoación de un procedimiento sancionador, ambos se confunden y esconden en esa serie de actuaciones encomendadas a los órganos de la Inspección conviviendo en una estrecha fraternidad, cuando por su naturaleza y por sus efectos, se trata de procedimientos asímiles». Vid. E. ESEVERRI MARTÍNEZ, «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Revista de Información Fiscal*, núm. 4, marzo-abril, 1994, p. 7. Igualmente indica BANACLOCHE que «en 1995 se mantiene la ausencia de expediente sancionador separado y no se corrige el grave atentado al Estado de Derecho que supone la exigencia de satisfacer o garantizar sanciones no firmes si se impugnan», vid. *La Ley General Tributaria Reformada (Ensayo histórico y práctico)*, Madrid, La Ley-Actualidad, 1995, pp. 39-40. En este sentido, C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Prólogo de la obra: Infracciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Edersa, 1996, p. 21; A. M.<sup>a</sup> JUAN LOZANO, *La Inspección de Hacienda ante la Inspección*, Madrid, Marcial Pons-IEF, 1993, p. 347; A. M. LÓPEZ MOLINO, «Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias», *Impuestos*, t. I, 1998, pp. 391 y ss.; J. J. ZORNOZA PÉREZ, *El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador)*, Madrid, Civitas, 1992, p. 291.

Algunos autores, cuyas opiniones no compartimos, han defendido la identidad sustancial entre el procedimiento penal y el administrativo, vid. GONZÁLEZ NAVARRO, *Derecho Administrativo Español*, t. II, 1988, p. 171.

<sup>14</sup> Vid. E. ALONSO GARCÍA, *El art. 24.1 de la Constitución en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: problemas generales y acceso a los Tribunales*, Estudios sobre la Constitución Española (homenaje al profesor Eduardo García de Enterría, vol. 2, de los derechos y deberes fundamentales, Madrid, Civitas, 1991, pp. 986 y ss.; E. ARAGONES BELTRÁN, «Visión jurisprudencial de las infracciones y sanciones tributarias en el ordenamiento jurídico español», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario, Derecho Penal y Sancionador Tributario (I)*, núm. 3, pp. 520-522; J. ARIAS VELASCO y S. SARTORIO ALABAT, *Procedimientos tributarios*, 6.<sup>a</sup> ed., Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 379 y 380; J. BANACLOCHE, *Manual del Contribuyente*, Madrid, La Ley, 1990, p. 9, igualmente este autor en *la Ley General Tributaria reformada (ensayo histórico y práctico)*, Madrid, La Ley-Actualidad, 1995, p. 39; E. ESEVERRI MARTÍNEZ, «Potestades de la Administración y derechos del contribuyente», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, p. 22; E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 29, Civitas, 1982; GARBERI LLOBREGAT, *La apli-*



La existencia de un único *ius puniendi* estatal, que se deriva del art. 25 de la CE, va a traducirse en la asunción por parte del Derecho sancionador tributario de los principios constitucionales penales. Sobre este tema el Tribunal Constitucional tiene ya una clásica doctrina<sup>15</sup>, así, indica que los principios penales serán aplicables en el ámbito sancionador administrativo, y por ende en el sancionador tributario, «con ciertos matices», y «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto (art. 24 CE)».

Mientras el art. 25 de la CE realiza referencias a la potestad sancionadora de la Administración, el art. 24.2 de la CE no realiza ninguna mención expresa al procedimiento administrativo sancionador, de ello puede deducirse que los matices diferenciales a determinar en relación con el procedimiento sancionador resultarán, con carácter general, más intensos que aquellos referidos a la potestad sancionadora de la administración<sup>16</sup>. En este sentido, la STC 18/1981 señala que en la traslación de los principios penales serán especialmente relevantes los matices a realizar en re-

---

*cación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, Madrid, Trivium, 1989, *passim*; J. J. HINOJOSA TORRALVO, «Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos», en VVAA, *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI (XX aniversario de la Facultad de Derecho de Málaga)*, Málaga, Facultad de Derecho de Málaga, 2001, p. 416; Ana M.<sup>a</sup> JUAN LOZANO, *La inspección de Hacienda ante la constitución*, Madrid, IEF-Marcial Pons, 1993, pp. 347 y ss.; J. MARTÍN QUERALT, *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Madrid, Civitas, 1983, pp. 61-81; C. PALAO TABOADA, «La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, p. 55; J. A. SÁNCHEZ GALIANA, «Las actuaciones de la Agencia Tributaria y los principios constitucionales tributarios», *Civitas REDF*, núm. 87, separata, 1995, p. 453; J. SUAY RINCON, «El Derecho Administrativo sancionador: perspectivas de reforma», *Revista de Administración Pública*, núm. 109, 1986, pp. 185 y ss., y «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *Revista de Administración Pública*, núm. 123, 1990, pp. 153 y ss.; J. J. ZORNOZA PÉREZ, «El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)», *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 1992, pp. 67 y ss.

<sup>15</sup> La STC de 8 de junio de 1981 señala que «... los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado [...] los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución, en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata por tanto de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional».

En el mismo sentido la STC de 7 de octubre de 1983 y las SSTs de 2 de marzo de 1972, 29 de septiembre de 1980, 4 y 10 de noviembre de 1980. *Vid.* J. SUAY RINCÓN, «El Derecho administrativo sancionador: perspectivas de reforma», *RAP*, núm. 109, pp. 204-205; E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional», *op. cit.*; J. MARTÍN QUERALT, *Jurisprudencia financiera y tributaria del tribunal constitucional*, t. I, Civitas, 1983, pp. 69 y ss.; A. RODRÍGUEZ BEREJO, «Derecho Penal Tributario y Derecho Sancionador en España», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario. Derecho Penal y Sancionador Tributario (II)*, núm. 4, enero-abril de 1997, pp. 70 y ss.

En relación con el Derecho Italiano, *vid.* la bibliografía señalada por R. BIN, «Comentario al art. 25 de la Constitución Italiana de 1947», en VVAA, V. CRISARULLI y L. PALADIN (dirs.), *Comentario breve alla Costituzione*, Padova, Cedam, 1990, p. 182.

<sup>16</sup> *Vid.* A. RODRÍGUEZ BEREJO, «Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador», *op. cit.*, p. 81; J. J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, *op. cit.*, p. 115.

lación con la competencia y el procedimiento para su imposición, ya que en materia de sanciones actuarán órganos administrativos, utilizando un procedimiento que tendrá importantes diferencias con el penal.

Una relevante consecuencia que se deriva de esa traslación de principios consistirá en que las obligaciones, derechos y garantías que tendrá el administrado deberán variar atendiendo al objetivo perseguido por la Administración al relacionarse con él; así, cuando la actuación de la Administración se encamine a la determinación de la deuda de carácter estrictamente tributario, las relaciones entre el contribuyente y la Administración deberán incardinarse en el marco del deber de colaboración, mientras que, en caso de que el objetivo perseguido sea la depuración de eventuales responsabilidades, estas relaciones deberán encontrarse condicionadas por los derechos y garantías que se prevén en el art. 24 de la CE, aunque debe tenerse en cuenta, como hemos señalado, que los derechos y garantías allí previstos resultarán aplicables al ámbito sancionador administrativo, y por ello al sancionador tributario, teniendo en cuenta los matices específicos de este sector del ordenamiento.

Estos principios, derechos y garantías, pueden clasificarse entre aquellos que van a afectar a la potestad sancionadora de la Administración<sup>17</sup>, y los que afectan al procedimiento mediante el que se ejerce esta potestad, siendo los segundos los que, teniendo en cuenta los objetivos de nuestro trabajo, ahora nos ocuparán.

Como consecuencia de la preceptiva separación de procedimientos que estableció la LDGC era necesario, cuando la regulación anterior no cumplía este requisito, sustituir los procedimientos en los que se determinaban conjuntamente tributo y sanción. El RD 1930/1998, optó por un único procedimiento separado, aplicable independientemente del tipo de infracción cometida. Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 diciembre mantiene, con carácter general, la separación del procedimiento sancionador, estableciendo la posibilidad de que el obligado pueda renunciar a esta separación.

Resulta generalmente admitido por la doctrina que la solicitada separación de procedimientos no ha podido nunca considerarse como un objetivo alcanzado<sup>18</sup>, ni antes, cuando la separación se consideraba preceptiva, ni ahora en los supuestos en que la separación se mantiene, y ello es así pese a que formalmente nos encontramos ante una duplicidad de expedientes. Aún son numerosos los aspectos del procedimiento que necesitan ser estudiados para que la separación de procedimientos sea más que una formalidad<sup>19</sup>, es por ello por lo que consideramos que nos encontramos ante

---

<sup>17</sup> Vid. nuestra obra «La potestad sancionadora de la Administración Tributaria: principios reguladores», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, junio, 2000, pp. 19 y ss.

<sup>18</sup> Vid. J. J. HINOJOSA TORRALVO, «Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos», en VVAA, *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI (XX aniversario de la Facultad de Derecho de Málaga)*, Málaga, Facultad de Derecho de Málaga, 2001, p. 416.

<sup>19</sup> Vid. S. ANIBARRO PÉREZ, «La separación de los Procedimientos Tributarios de Comprobación y de Imposición de Sanciones», ponencia presentada en las *Jornadas de Técnica Tributaria Apli-*

una materia especialmente necesitada de estudios, que tiendan a conseguir que la separación de procedimientos alcance los objetivos que pretende, aunque tampoco sería descartable, si la separación de procedimientos ocasionase más problemas de los que intenta subsanar, el establecimiento de un único procedimiento que respetase los derechos y garantías de los contribuyentes en cada momento, aunque desde nuestro punto de vista, aún debe perseverarse en esta experiencia.

En este trabajo realizaremos un estudio global del procedimiento sancionador haciendo hincapié en las principales problemáticas que éste presenta, y que, como venimos señalando, van a derivarse, en la mayoría de los casos, de la necesidad de que resulten de aplicación los principios, derechos y garantías del art. 24.2 CE en el procedimiento sancionador tributario, sin que ello suponga que la Administración se encuentre ante injustificados obstáculos al liquidar el tributo.

Para cumplir con el objetivo propuesto, consideramos que resulta necesario realizar un estudio normativo, jurisprudencial, doctrinal y de Derecho comparado, sobre el procedimiento sancionador tributario. Así, realizaremos un estudio normativo del procedimiento sancionador, tanto a nivel legal como reglamentario. Trataremos, especialmente, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Igualmente, nos ocuparemos de la doctrina de los autores, fundamentalmente los nacionales, pero sin olvidar los de los países cuyo estudio nos ha parecido de interés, y a cuya bibliografía hemos podido tener acceso, e incluiremos un estudio de Derecho comparado relativo a diversos países de nuestro entorno, para lo cual hemos seleccionado algunos de ámbito anglosajón<sup>20</sup>, y otros de carácter continental<sup>21</sup>.

El capítulo I lo hemos dedicado al estudio del Derecho comparado, analizando el procedimiento sancionador tributario en diversos países de

---

*cada (La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria)*, organizadas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente y el IEF, Madrid, noviembre 2001, p. 1; J. ARIAS VELASCO, «El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares (fábula)», *Quincena Fiscal*, marzo, 2.º, 1999, pp. 43 y ss.; F. ESCRIBANO, «El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario», *Estudios Financieros*, 45/1999, p. 12; R. FALCÓN Y TELLA, «El fracaso de la separación del procedimiento sancionador operada por la Ley 1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la prescripción», *Quincena Fiscal*, núm. 10/2001, pp. 5 y ss.; A. M.ª JUAN LOZANO, «Más cuestiones sobre la prescripción en materia tributaria [la modificación del art. 66.1.a) LGT y la pretendida aplicación retroactiva de la reducción del plazo de prescripción a cuatro años]», *Tribuna Fiscal*, núm. 126, p. 58; J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «La Ley General Tributaria. Principales líneas de modificación», *Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, núm. 28, 2/2001, Alacabala, p. 39; Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, *La Gestión Tributaria: una reforma necesaria*, Alicante, Universidad de Alicante, 2001, p. 162; J. RICARDO HOYOS, «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», *Quincena Fiscal*, núm. 3/2001, pp. 9 y ss.; J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *REDF*, núm. 100, Civitas, octubre-diciembre de 1998, p. 718.

<sup>20</sup> Estados Unidos de América y Reino Unido.

<sup>21</sup> Francia e Italia.

nuestro entorno, tanto geográfico como cultural. Con posterioridad realizamos algunas reflexiones sobre la terminación convencional del procedimiento sancionador tributario.

En el capítulo II, hemos analizado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la traslación al ámbito del procedimiento sancionador tributario de los principios, derechos y garantías del art. 24.2 de la Constitución y del art. 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos<sup>22</sup>, también haremos referencias puntuales a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y a otros tribunales de carácter interno. Teniendo en cuenta que la reciente modificación del procedimiento sancionador tiene por objetivo diferenciar los principios, derechos y garantías aplicables, en función del ámbito de la actuación administrativa de que se trate, resulta crucial determinar con claridad cuáles serán los «matices»<sup>23</sup> con los que éstos deberán actuar en el ámbito sancionador tributario, al objeto de poder contrastar con ellos el desarrollo del procedimiento sancionador que realiza el RD 2063/2004, de 15 de octubre<sup>24</sup>.

En el capítulo III realizamos diversas consideraciones generales tanto sobre la separación del procedimiento sancionador del de liquidación, como la separación en el procedimiento sancionador entre las fases de instrucción y resolución. También tratamos el efecto que sobre el régimen sancionador tributario y, en particular, sobre la separación de procedimientos tienen la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes; la Ley 58/2003, de 17 de diciembre y el RD 2063/2004, de 15 de octubre.

En el capítulo IV, analizamos el procedimiento sancionador que delinea la Ley 58/2003, de 17 de diciembre y que desarrolla el RD 2063/2004, de 15 de octubre, sirviéndonos, fundamentalmente, de las consideraciones y juicios que durante los capítulos previos hemos realizado.

No queremos dejar de hacer en estas notas introductorias una mención a la denominación del procedimiento estudiado; así, consideramos que la

---

<sup>22</sup> En adelante CEDH.

<sup>23</sup> Vid. STC de 8 de junio de 1981 y de 7 de octubre de 1983 y las STS de 2 de marzo de 1972, 29 de septiembre de 1980, 4 y 10 de noviembre de 1980. Igualmente, vid. J. SUAY RINCÓN, «El Derecho administrativo sancionador: perspectivas de reforma», *RAP*, núm. 109, pp. 204-205; E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional*, op. cit.; J. MARTÍN QUERALT, *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*, t. I, Civitas, 1983, pp. 69 y ss.; A. RODRÍGUEZ BEREJO, *Derecho Penal Tributario y Derecho Sancionador en España*, op. cit. pp. 70 y ss.

<sup>24</sup> Es de destacar que en los últimos tiempos se ha producido un interés creciente de la doctrina por el análisis de las normas tributarias desde la perspectiva constitucional, esto, en principio, resulta positivo. No obstante, puede dejar de serlo cuando las valoraciones sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas se realizan de una forma apresurada y sin un riguroso estudio y conocimiento previo. Vid. A. AGUAYO AVILÉS, «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional», *REDF*, núms. 109 y 110, Civitas, 2001, pp. 48-49; J. RAMALLO MASSANET, «El Derecho tributario en España desde el punto de vista académico», *REDF*, núm. 93, Civitas, 1997, pp. 15-16; M. T. SOLER ROCH, «Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España», *REDF*, núm. 97, Civitas, 1998, p. 20.

denominación de «procedimiento sancionador tributario» se muestra más coherente con su esencia, ya que lo sustantivo en él es su carácter sancionador<sup>25</sup>, aunque las normas vulneradas tengan carácter tributario. En el mismo sentido, puede añadirse que la causa que genera su aplicación es la vulneración del ordenamiento, y no la manifestación de capacidad económica, a diferencia de lo que sucede en los procedimientos tributarios<sup>26</sup>. Igualmente, la existencia de principios, derechos y garantías distintos se deriva de su diversa naturaleza.

---

<sup>25</sup> Vid. en este sentido, A. MORILLO MÉNDEZ, *Procedimientos ante la Administración Tributaria*, 2.<sup>a</sup> ed., Valencia, Tirant lo blanch, 1999, pp. 783. Igualmente, resulta ilustrativo el título de la obra de C. FUSTER ASENCIO, *El procedimiento Sancionador Tributario*, Madrid, Aranzadi, 2001.

<sup>26</sup> C. PÉREZ-PIAYA MORENO, *Procedimiento Sancionador Tributario. Especial referencia a su tramitación separada*, Valencia, Tirant lo blanch, 2008, p. 289.

# CAPÍTULO I

## UNA VISIÓN DE DERECHO COMPARADO ACERCA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

### I. DERECHO CONTINENTAL

#### 1. Francia

##### A. *Consideraciones previas*

La importancia del procedimiento administrativo sancionador, y del procedimiento administrativo en general, en Francia<sup>1</sup>, ha sido tradicionalmente subestimada<sup>2</sup>. El recurso administrativo o judicial parecía ofrecer al ciudadano protección suficiente contra los actos de la Administración. Las diversas normas sobre procedimiento administrativo se encontraban en múltiples textos, propios de cada manifestación de la actividad administrativa, y la jurisprudencia fue fijando reglas generales sobre procedimiento administrativo, unas veces destinadas a interpretar los textos y otras a remediar su silencio. El legislador francés ha ido tomando conciencia de la importancia de las garantías previas a la

---

<sup>1</sup> Vid. AUBY, *La procédure administrative non contentieuse*, Paris, 1956; HOSTIOU, *Procédure et formes de l'acte administratif unilatéral*, Paris, 1977. El hecho de que se hable de procedimiento administrativo no contencioso tiene por objeto distinguir el procedimiento de elaboración del acto administrativo, del procedimiento seguido ante la jurisdicción administrativa. Vid. A. DE LAUBADERE, J. C. DE VENEZIA e Y. GAUDEMONT, *Traité de Droit Administratif*, t. I., 13.<sup>a</sup> ed., Paris, Librairie générale de Droit et de jurisprudence, 1994, pp. 633 y ss.

<sup>2</sup> Vid. J. RIVERO y J. WAINE, *Droit administratif*, Paris, Dalloz, 1994, pp. 85 y ss.; M. LOMBARD, *Droit administratif*, 2.<sup>a</sup> ed., Paris, Dalloz, 1998, p. 127, y A. DE LAUBADERE, J. C. DE VENEZIA e Y. GAUDEMONT, *Traité de Droit Administratif*, *op. y loc. cit.*

adopción de un acto administrativo, sobre todo cuando ese acto tiene naturaleza sancionadora.

Francia ha seguido el ejemplo de otros países como España, Gran Bretaña o Alemania, que poseían un procedimiento administrativo general. Los diversos análisis realizados por la doctrina y la jurisprudencia, ante la carencia de una disposición de carácter general, fueron provocando la realización de una serie de reformas tendentes a atenuar el carácter autoritario de los actos administrativos<sup>3</sup>, así, se regula el derecho a acceder a los documentos administrativos<sup>4</sup>, se establece la obligación de motivar determinados actos<sup>5</sup>, y se regula el derecho a presentar observaciones cuando la medida a adoptar sea desfavorable para el administrado<sup>6</sup>.

Abundando en lo expuesto, la elaboración de las decisiones administrativas en Francia ha estado tradicionalmente sometida al «secreto administrativo», aunque han existido excepciones a esta regla general, constituyendo una de ellas la materia sancionadora. Partiendo de las normas relativas a las sanciones disciplinarias contra los funcionarios, la jurisprudencia ha hecho del derecho a la defensa un principio general del Derecho, que otorga a la persona sancionada la posibilidad de tener conocimiento de las acusaciones formuladas contra ella y de presentar argumentos en su favor<sup>7</sup>.

Se ha señalado que durante los últimos tiempos se está produciendo una «*codification rampante*»<sup>8</sup> del procedimiento administrativo, a través de leyes que fijan principios generales de esta materia. Los motivos que animan la creación de estos principios son diversos, pero puede decirse que, con carácter general, están destinados a asegurar la posición del administrado.

La Administración Tributaria no va a resultar ajena a los planteamientos anteriormente expuestos, así, en muchos supuestos, se confía a los ámbitos jurisdiccionales la efectiva protección del contribuyente, aunque también este ámbito del ordenamiento se encuentra en la línea de cambio señalada.

Antes de iniciar el estudio del procedimiento de rectificación de la situación del contribuyente en Francia, debemos señalar que no existe en Francia un procedimiento tributario que reciba, expresamente, la calificación de procedimiento sancionador<sup>9</sup>. Las sanciones fiscales aparecen

---

<sup>3</sup> Vid. WIENER, *Vers une codification de la procédure administrative*, Paris, 1974; A. DE LAUBADERE, J. C. DE VENEZIA e Y. GAUDEMONT, *Traité de Droit Administratif*, op. y loc. cit.

<sup>4</sup> Ley de 17 de julio de 1978.

<sup>5</sup> Ley de 11 de julio de 1979.

<sup>6</sup> Decreto de 28 de noviembre de 1983. Sobre las tres medidas que acabamos de señalar vid. A. DE LAUBADERE, J. C. DE VENEZIA e Y. GAUDEMONT, *Traité de Droit Administratif*, op. y loc. cit.

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sentencia de 5 de mayo de 1994. Vid. M. LOMBARD, *Droit Administratif*, op. y loc. cit.

<sup>8</sup> Vid. A. DE LAUBADERE, J. C. DE VENEZIA e Y. GAUDEMONT, *Traité de Droit Administratif*, t. I., 13.<sup>a</sup> ed., Paris, Librairie générale de Droit et de jurisprudence, 1994, p. 632.

<sup>9</sup> Vid. desde el art. L.54 B, hasta el art. L.80 E, del *Livre des procédures fiscales* (en adelante LPF).

como una consecuencia del llamado procedimiento de *redressement*<sup>10</sup>, no ofreciendo la aplicación de sanciones, desde el punto de vista procesal, matices reseñables en relación con el procedimiento de determinación del resto de los elementos de la deuda tributaria<sup>11</sup>.

*Redressement* puede traducirse de varias formas, pero teniendo en cuenta que el legislador francés es especialmente cuidadoso con la terminología empleada, y evita, en la medida de lo posible, los términos que pongan de manifiesto el carácter represivo de la actuación administrativa, consideramos que podría traducirse adecuadamente como procedimiento de rectificación o de regularización, por ello, ésta es la terminología que utilizamos.

El procedimiento de rectificación se iniciará cuando la Administración, tras realizar actuaciones tendentes a controlar o verificar la situación del contribuyente, encuentre determinadas irregularidades en su situación tributaria. De la irregularidad detectada dependerá el tipo de procedimiento de rectificación que se utilice, así, este podrá ser<sup>12</sup>:

- 1.º El procedimiento de rectificación contradictorio, lo que supondrá que podrá contar con la participación del contribuyente<sup>13</sup>.
- 2.º El procedimiento de rectificación de oficio, que no contará con la participación del contribuyente<sup>14</sup>.
- 3.º Procedimientos de rectificación especiales<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> Sobre este procedimiento *Vid.* Ch. AIMÉ y M. ROCHEDY, *Droit Fiscal*, Paris, Dalloz, 1996, p. 173; P. BERTRAME, *La fiscalité en France*, Paris, Hachette, 1993, pp. 143 y ss.; J. J. BIENVENU, *Droit Fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 1987, pp. 129 y ss.; M. BOUVIER, *Introduction au Droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1998, pp. 104 y ss.; J. DELMAS, *Contrôle fiscal, prerogatives du fisc et droits du contribuable*, Paris, 1988, pp. 71 y ss.; M. DUVERGER, *Éléments de fiscalité*, Paris, Presses Universitaires de France, 1976, pp. 90 y ss.; L. FAVOREU y L. PHILIP, *Les grandes décisions du Conseil Constitutionnel*, 9.ª ed., Paris, Dalloz, 1997, pp. 562-563; J. GROSCLAUDE y P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 1998, pp. 141 y ss.; T. LAMBERT, *Contrôle fiscal (Droit et pratique)*, Paris, Presses Universitaires de France, 1991, pp. 107 y ss.; *Redressement fiscal*, Paris, Economica, 1988, pp. 39 y ss.; *La taxation d'après les éléments du train de vie: l'application de l'article 168 du Code Général des Impôts*, Le quotidien juridique, 1987; F. LEFEBVRE, *Mémento pratique*, Paris, Francis Lefebvre, 1998, pp. 1032 y ss.; J. C. MARTÍNEZ y P. D. MALTA, *Droit Fiscal contemporain (l'impôt, le fisc, le contribuable)*, Paris, Litec, 1986, pp. 310 y ss.; J. MEURANT, «Un instrument de dialogue: la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires», *Les petites affiches*, núm. 112, 1987, pp. 75-79; J. SHMIDT (dir.), *Pratique Lamy fiscal*, Paris, Lamy S. A., 1996, pp. 1469 y ss.; L. TROTABAS y J. M. COTTERET, *Droit Fiscal*, 8.ª ed., Paris, Dalloz, 1997, pp. 40 y ss.

<sup>11</sup> *Vid.* P. DI MALTA, *Droit Fiscal Penál. Fiscalité*, Paris, Presses Universitaires de France, 1992, pp. 125-126; L. TROTABAS y J. M. COTTERET, *Droit fiscal*, 8.ª ed., Paris, Dalloz, 1997, p. 41. Utilizamos un concepto amplio de deuda tributaria (art. 58 LGT).

<sup>12</sup> Se puede tener acceso gratuito al *Code Général des impôts* incluyendo sus anexos y al *Livre des procédures fiscales*, en la siguiente dirección de internet: [http://www.minefi.gouv.fr/directions\\_services/sircom/documentation/somcode\\_impots.htm](http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/sircom/documentation/somcode_impots.htm). La dirección indicada pertenece al Ministerio de Economía, finanzas e industria de Francia. Los artículos mencionados en este trabajo han sido actualizados en la dirección señalada, siendo el último acceso realizado el día 15 de septiembre de 2006.

<sup>13</sup> Desde el art. L.54 B al art. L.61 B del LPF.

<sup>14</sup> Arts. L.65 al L.76 A del LPF.

<sup>15</sup> Arts. L.62 al L.64 B del LPF.