

SABERES

Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales

VOLUMEN 1 ~ AÑO 2003

Separata



COMENTARIOS A LA NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

José Manuel Almudí Cid



UNIVERSIDAD ALFONSO X EL SABIO
Facultad de Estudios Sociales
Villanueva de la Cañada

© José Manuel Almudí Cid

© Universidad Alfonso X el Sabio
Avda. de la Universidad,1
28691 Villanueva de la Cañada (Madrid, España)

Saberes, vol. 1, 2003

ISSN: 1695-6311

No está permitida la reproducción total o parcial de este artículo ni su almacenamiento o transmisión, ya sea electrónico, químico, mecánico, por fotocopia u otros métodos, sin permiso previo por escrito de los titulares de los derechos.

COMENTARIOS A LA NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA *

José Manuel Almudí Cid**

RESUMEN: Estudio acerca de la eficacia interruptiva sobre la prescripción de la potestad sancionadora de las actuaciones realizadas en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación.

PALABRAS CLAVE: prescripción, potestad sancionadora, ley tributaria.

SUMARIO: 1. Introducción.– 2. El artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. La separación de procedimientos.– 3. El principio de independencia procedimental a efectos de la interrupción de la prescripción.– 4. Los actos interruptivos de la prescripción de la acción de la administración para imponer sanciones tributarias, desde la perspectiva del principio de independencia procedimental.– 5. Los problemas de la aplicación del principio de independencia procedimental al ámbito sancionador tributario y el principio de seguridad jurídica.– 6. La nueva redacción del artículo 66 de la LGT.– 7. Conclusiones.

1. Introducción¹

En la evolución sufrida por la normativa tributaria española desde principios de siglo es posible apreciar cómo se ha producido una progresiva asunción por los órganos inspectores de funciones que, en un principio estaban reservadas a órganos de gestión². Inicialmente, la Inspección tenía simplemente una finalidad inquisitiva, correspondiendo a los órganos gestores la facultad de liquidar en virtud de los datos que obrasen en su poder o que hubieren sido aportados por el contribuyente y, en su caso, por

* Publicado inicialmente en <http://www.uax.es/jurisuax> año 2001.

** Doctor en Derecho. Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid.

¹ N. A.: Agradezco los siempre bienvenidos consejos que he recibido de varios profesores del Departamento de Derecho Financiero de la UCM para la elaboración de este trabajo. En particular, y pese al riesgo de posibles descuidos, citaré a los profesores Falcón y Tella, Martínez Lago, Serrano Antón, Martín Fernández y Herrera Molina. Igualmente soy deudor de las orientaciones que me dio Ana M^a de Juan Lozano, profesora de la Universidad de Valencia.

² Cfr. Ferreiro Lapatza, J.J.: “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, núm. 11, 1976, págs. 404 y ss.

la Inspección. De este modo, se daba cumplimiento al viejo principio que regía para la Administración financiera de especialización y de división del trabajo.

Esta situación de progresiva concentración de funciones en manos de la Inspección tiene su origen en la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 que estableció como principal novedad la creación de las llamadas actas de invitación, en las que, a diferencia de lo previsto en el Reglamento de la Inspección de la Hacienda Pública, de 13 de julio de 1926 —en el que se atribuía a los órganos inspectores una función meramente inquisitiva—, la conformidad podía prestarse por el contribuyente a "invitación" del inspector. Una vez redactada el acta de invitación ésta tenía que ser trasladada a la Administración de Rentas públicas para su liquidación y trámite consiguiente. Se produce así un aumento en las atribuciones de la Inspección y, consecuentemente, una vinculación mayor de la administración liquidadora a lo actuado por aquélla³.

Dicha tendencia se ve confirmada en la Ley de 18 de marzo de 1941, de modificación de normas sobre actas de invitación, en la Ley de 20 de diciembre de 1952, sobre Inspección de los tributos —norma que constituye el antecedente inmediato de la Ley General Tributaria (LGT) en materia de derecho sancionador tributario⁴— y en la Orden de 18 de diciembre de 1954 en la que se señala que la conformidad del contribuyente se referirá a las bases impositivas propuestas por la Inspección.

La aprobación de la LGT en el año 1963 y el desarrollo reglamentario que de esta norma realiza el Decreto de 8 de julio de 1965 suponen un paso más en el proceso de atribución de funciones a los órganos inspectores al extenderse el contenido de las actas hasta el acto mismo de liquidación⁵.

Este robustecimiento de las funciones inicialmente asignadas a la Inspección, que actualmente, y tras las modificaciones operadas en la LGT por las Leyes 10/1985 y 25/1995, le permite liquidar todos los elementos de la deuda tributaria, entre los que se incluye la sanción, ha provocado que aquélla se haya convertido en juez y parte de un procedimiento de inspección y de sanción en el que las sanciones se han utilizado

³ Cfr. Ferreiro Lapatza, J.J.: *Ibid.*, pág. 412.

⁴ Cfr. Martínez Lago, M.A.: *Los criterios de graduación de las sanciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*, Tesis doctoral, Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid, 1987, volumen segundo, págs. 37 y sigs.

⁵ Cfr. Ferreiro Lapatza, J.J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", *op. cit.*, pág. 413.

tradicionalmente, parafraseando al profesor Pérez Royo⁶, como un instrumento al servicio de la celeridad recaudatoria, lo que ha determinado una disminución de las garantías de los obligados tributarios.

De este modo, es preciso señalar cómo la progresiva atribución de funciones liquidadoras a la Inspección, unido a la utilización de la cuantía de la obligación tributaria y del sistema sanciones como un instrumento para lograr la conformidad del contribuyente, ha implicado que la determinación de la deuda tributaria y la imposición de sanciones en materia tributaria se haya venido instrumentando a través de un único procedimiento, con el consiguiente menoscabo para las garantías de los administrados.

2. El artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. La separación de procedimientos

Es sabido que entre las novedades introducidas por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), está que las sanciones tributarias se impongan por la Administración a través de un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor. Asimismo, el apartado 2º del art. 34 advierte de la posible utilización en el procedimiento sancionador, de los datos, pruebas o circunstancias que obren ya o se hayan obtenido en el expediente de comprobación, debiéndose entonces incorporar formalmente tales extremos al expediente sancionador, antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.

Como hemos visto, hasta dicha previsión, la instrucción del procedimiento para comprobar o investigar y, en su caso, sancionar al obligado tributario, discurrían por un mismo cauce; siendo curioso comprobar que esta unidad procedimental no tuviese más cobertura que la proporcionada por el Reglamento de la Inspección (RGIT), al referirse éste a la tramitación de las actas y las diligencias⁷.

La LGT tampoco ha contribuido a solventar esa confusión⁸, ya que en su propia estructura se advierte la falta de distinción entre lo que es la deuda

⁶ Cfr. Pérez Royo, F.: *Infracciones y sanciones tributarias*, I.E.F., Madrid, 1972, pág. 135.

⁷ Cfr. López Molino, A. M.: "Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 96, 1997, pág. 10.

⁸ Cfr. Eserverri Martínez, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *Revista de Información Fiscal*, núm. 4, 1994, págs. 10-11.

tributaria derivada de un hecho imponible y lo que son las sanciones —o la "deuda"— consecuencia de conductas antijurídicas. No ha existido, en suma, una clara diferenciación entre lo que es el procedimiento de gestión y su desarrollo, y lo que debe ser la incoación de un procedimiento sancionador. De este modo, se aprecia, ya desde un inicio, un defecto de planteamiento en el análisis de las relaciones entre ambos trámites: Cuando se procedió al desarrollo reglamentario de la LGT no se tuvieron en cuenta ni la heterogeneidad de principios que los informan, ni el distinto fin que tienen. La comprobación tiene que estar encaminada a fijar el an y el quantum de la deuda tributaria, mientras que con el procedimiento sancionador lo que se ventila es la calificación de las conductas transgresoras, la identificación del infractor y la graduación de las sanciones.

Esta yuxtaposición de procedimientos, configurada desde el ámbito reglamentario y "consentida" por la Ley, tuvo efectos nocivos tanto para un buen desarrollo del procedimiento de liquidación tributaria, como para la efectiva aplicación de los derechos que nuestra Constitución otorga al ciudadano en el seno de un procedimiento sancionador. Además, este "solapamiento" pudo verse favorecido por algunos apresurados intentos de la doctrina y jurisprudencia que pretendieron trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden procesal penal a lo que son actuaciones (administrativas) distintas⁹; posturas frente a las que el Tribunal Constitucional salió al paso (v. gr. Sentencia 76/1990, de 26 de abril) en pronunciamiento nada pacífico. Las consecuencias que derivaron de la unión de procedimientos pueden sistematizarse así¹⁰:

- 1) Una contravención de los principios declarados constitucionalmente y un cierto atentado contra la seguridad jurídica de los obligados tributarios.
- 2) La judicialización del procedimiento de gestión tributaria, por el hecho referido de que los dos procedimientos se confundían en un solo proceso.

⁹ Cfr. López Molino: "Articulación entre los procedimientos...", op. cit., pág. 12.

¹⁰ Cfr. López Molino, A. M.: "Derechos y Garantías de los Contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)", Revista de Contabilidad y tributación, C.E.F., núm. 187, págs. 72-74.

- 3) Contaminación del procedimiento de gestión, no sólo por principios que eran exclusivos del ámbito sancionador, sino también por garantías procedimentales reservadas al ámbito penal.

Desde esta perspectiva, el art. 34 LDGC ha venido a establecer una separación de procedimientos como respuesta a los problemas y a las críticas que suscitaba la anterior regulación. Sin embargo, debe advertirse que esta disociación no deja de ser algo meramente formal que no supone solución de los inconvenientes que se planteaban. Así, los problemas de la aplicación de las garantías del ámbito penal al procedimiento de gestión están nuevamente servidos desde el momento en que el ap. 2º del mismo precepto abre la puerta a la "comunicación" al procedimiento sancionador de los datos obtenidos durante la comprobación.

A lo anterior se añade el hecho de que la competencia para la instrucción de los distintos procedimientos y su resolución se haya atribuido por el art. 26 RD 1930/1998, de 11 de septiembre, de desarrollo del régimen sancionador tributario (RST) — y por los arts. 63 bis.3 y 63 ter.2 RGIT—, a los mismos órganos, lo que implica que la única diferencia práctica con la situación anterior consiste en la duplicación de las actuaciones a realizar por la Inspección sin que por ello se aprecie un aumento claro de las garantías del obligado tributario¹¹.

Resulta cierto, no obstante, que, en determinadas circunstancias, la iniciación y la instrucción de un procedimiento sancionador tributario encaminado a la imposición de sanciones derivadas de infracciones

¹¹ A efectos de determinar la necesidad de separación orgánica en el ámbito sancionador tributario debe recordarse que el preámbulo del RD de 30 de marzo de 1926, mediante el que se aprobaban las bases por las que habían de regirse la inspección de los servicios de la Hacienda Pública y la de Tributos, refiriéndose a las funciones que habían de asumir los órganos de gestión y de inspección, ya señalaba lo siguiente: “ (...) se propone que la acción del Inspector quede limitada a la que su propio nombre indica, a la actuación pura y simplemente investigadora, que debe terminar en el momento de ser presentada el acta de presencia en que el descubrimiento de la ocultación de riqueza conste, dejando todos los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar su acto y liquidar las cuotas y penalidades que de él puedan resultar a cargo de la administración, oficina que por ser ajena a los hechos que está llamada a juzgar, y haber permanecido alejada de ellos, puede revestir su juicio de una serenidad que hacen difícil la ofuscación o el apasionamiento muchas veces inevitable, de los que los mismos hayan intervenido activamente y dejando siempre a salvo el derecho del contribuyente a reclamar de las decisiones administrativas sin incurrir por ello en responsabilidad”; tomado de Ferreiro Lapatza, J.J.: “Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”, op. cit., pág. 404.

tributarias graves, pueden ser atribuidas a un funcionario, equipo o unidad distinto del que hubiere llevado a cabo las actuaciones comprobación, pero no debe olvidarse que dicha separación orgánica dependerá, en el primer supuesto, de la voluntad del Inspector-Jefe (art. 63 bis.2 RGIT)¹² y, en el segundo supuesto, de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso (art. 63.bis.3 RGIT), con lo que la reclamada diferenciación se producirá de forma totalmente discrecional, sin posibilidad de control¹³.

Por lo tanto, desde esta perspectiva, el art. 34 LDGC, no ha contribuido a solucionar la reclamada extensión de las garantías del procedimiento sancionador al de gestión tributaria. Por otra parte, no pueden dejar de invocarse dichas garantías, y los Tribunales no deberían dejar de protegerlas, cuando un procedimiento de comprobación, que inicialmente está encaminado a fijar el an y el quantum de la deuda tributaria, y que, en esos términos, otorga a los administrados unas garantías menores que el procedimiento sancionador, pueda servir para aportar datos, documentos o pruebas que, pese a haber sido obtenidos coactivamente, resulten determinantes y válidos para la imposición de una sanción a través de un cauce que se instruye "separadamente"¹⁴.

Sin embargo, cabría entender que esta distinción formal de procedimientos no tiene porqué resultar del todo estéril para la protección de los derechos de los obligados tributarios, puesto que en determinados ámbitos —como el de la prescripción de las sanciones—, produce un efecto clarificador.

¹² Redacción dada por el RD 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la LDGC, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

¹³ Cfr. Escribano López, F.: "El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario", Revista de contabilidad y Tributación, C.E.F., núm. 196, 1999, pág. 14.

¹⁴ Cfr. Falcón y Tella, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", Quincena Fiscal, núm. 22, 1995. Id.: "El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno", Quincena Fiscal, núm. 12, 1997. Asimismo, cfr. las aportaciones respectivas de Ruiz de Palacios Villaverde, J. I., en la obra colectiva Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 1998, págs. 214-217 y de Soler Roch, M^a. T., en Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, C.E.F., Madrid, 1999, págs. 591-602.

En efecto, tras la separación procedimental realizada por la LDGC, y hasta la reciente modificación del artículo 66 de la LGT, a través de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, es posible sostener que las actuaciones realizadas en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación, no surten efectos interruptivos respecto del plazo que la Administración tiene para imponer sanciones, en sentido contrario a lo dispuesto por el art. 30.3.a) RGIT.

Para proceder al estudio de dicha problemática nos referiremos, en primer lugar, al estado de la cuestión tras la entrada en vigor de la LDGC para, posteriormente, analizar el alcance de las medidas que, a efectos de la interrupción de la prescripción de la acción para sancionar, introduce en nuestro ordenamiento la Ley 14/2000, con efectos a partir del 1 de enero de 2001.

3. El principio de independencia procedimental a efectos de la interrupción de la prescripción

En la redacción vigente hasta el 1 de enero de 2001, el art. 66 LGT regulaba de forma conjunta una multiplicidad de actos que pueden desplegar una eficacia interruptiva del cómputo de la prescripción respecto a actuaciones muy distintas, que pueden hallarse incardinadas tanto en procedimientos de gestión, recaudación, sanción y de resolución de reclamaciones.

La referida separación formal entre el procedimiento de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador debe llevar a cuestionarnos si las actuaciones realizadas en el primer ámbito resultarán eficaces para interrumpir el plazo legal de la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias¹⁵. Desde esta perspectiva, y con carácter previo a los requisitos que recoge el art. 66 LGT, debe establecerse un primer condicionante, referido a cualquier acto —bien de la Administración, bien del particular— del que se pretenda una eficacia obstativa respecto del lapso de tiempo transcurrido. Este "nivel previo", aunque pueda parecer obvio, consistiría en un examen de la naturaleza funcional del acto en cuestión que

¹⁵ Cervera Torrejón, F.; Magraner Moreno, F. J. y Juan Lozano, A. M^a.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)", Quincena fiscal, núm. 21, 1998, págs. 17 y 18.

determinaría su inserción en un determinado procedimiento de gestión, de recaudación, de sanción o devolución de ingresos indebidos¹⁶.

De esta forma, un acto sólo podría gozar de efectos interruptivos si su finalidad formalmente correspondiera con la del procedimiento en cuestión. En consecuencia, es con posterioridad a este análisis de adecuación al fin del acto, cuando se debe entrar a analizar si los hechos en cuestión son susceptibles de ser encuadrados en los supuestos recogidos por la antigua redacción del art. 66 LGT y, por tanto, si producen la interrupción de la prescripción de los distintos derechos y acciones que a la Administración reconoce el art. 64 LGT.

Sobre la planteada naturaleza funcional del acto en cuestión, destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 1975¹⁷, que tuvo por objeto un supuesto en el que a una sociedad se notifican en 1961 unas liquidaciones provisionales, en las que figuraba un saldo a su favor como consecuencia de haber realizado ingresos excesivos. En 1965 la entidad solicitó la devolución de la cantidad ingresada indebidamente, por entender que la acción investigadora de la Administración había prescrito y por lo tanto las liquidaciones provisionales se habían convertido en definitivas. Posteriormente, en 1967, y sin que la Administración se hubiera pronunciado sobre la devolución interesada, la Inspección levantó acta de comprobación en relación a los ejercicios de referencia. De este modo, la cuestión fundamental a resolver por el Tribunal consistía en dilucidar la eficacia que sobre la prescripción tenían las actuaciones realizadas en el seno de cada uno de los distintos procedimientos de gestión y de devolución de ingresos indebidos respecto al otro.

Los mejores comentaristas de la citada sentencia¹⁸, formularon los denominados principios de unicidad e independencia del procedimiento,

¹⁶ Cfr. Juan Lozano, A. M^a.: La interrupción de la prescripción tributaria, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 23.

¹⁷ Sobre esta Sentencia, cfr. Zancada Peinado, F.: “Una consecuencia de la inactividad de la Administración: Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 13, págs. 243-252; Martín Delgado, J. M^a.: “Comentario general de jurisprudencia”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 7, págs. 618-623; Escribano López, F.: “Procedimiento de liquidación: Presupuestos metodológicos y consecuencias prácticas. Prescripción e interrupción de plazos”, *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, págs. 183-197, y Pérez Royo, F.: “La prescripción en derecho tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma”, en el mismo número de la última revista citada, págs. 199-208.

¹⁸ Cfr. Escribano López, “Procedimiento de liquidación...”, op. cit., pág. 192 y Pérez Royo, op. cit., págs. 207 y 208.

cuyo significado no es otro que la afirmación de que cada trámite sigue una línea independiente en su regulación sin posibilidad de interferencia con hechos que las partes implicadas en el mismo puedan tener en otro asunto, y esto incluso en aquellos casos en los que las acciones que se pretendan ejercitar tengan su origen en un procedimiento anterior¹⁹. Con lo cual, y en virtud de esta regla, los actos realizados en el seno de un determinado procedimiento sólo tendrán eficacia interruptiva de la prescripción respecto de este mismo, sin que quepa extrapolar sus efectos a otros expedientes, incluso en el supuesto de que ambos estuviesen relacionados²⁰. En consecuencia, ha de reputarse correcta la conclusión que alcanzaba el Tribunal Supremo cuando negaba eficacia interruptiva al escrito de la entidad solicitando la devolución de ingresos indebidos sobre el plazo para liquidar.

De esta manera se observa que en los tiempos en que a través de un mismo procedimiento se liquidaba la deuda tributaria descubierta y se imponían sanciones, resultaba sencillo concluir que los dos plazos de prescripción contenidos en las letras a) y c) del art. 64 LGT se veían afectados simultáneamente por las actuaciones realizadas en dicho procedimiento²¹. Sin embargo, una vez operada la disociación procedimental entre el correspondiente a la liquidación y el de carácter sancionador, parece razonable argumentar —sobre la base del citado principio de adecuación al fin de los procedimientos— que los actos desarrollados por la Administración para comprobar y liquidar la deuda carecen de virtualidad interruptiva respecto del plazo de prescripción de la acción para imponer sanciones²². Esto es, en contra de lo previsto por el art. 30.3.a) RGIT, tras la separación formal de los trámites para liquidar y sancionar, operada por una norma con rango de Ley, no cabe otorgar esa eficacia interruptiva a lo que representan actos de inicio de las actuaciones inspectoras, bien a la notificación que se realice al interesado conforme a

¹⁹ Cfr. Escribano López, *Ibid.*, pág. 191.

²⁰ A este respecto, el profesor Escribano López ha señalado lo siguiente: “Es de notar que la devolución de ingresos indebidos aunque evidentemente tiene que tener relación con un procedimiento de liquidación, desde el momento en que se verifica la misma estamos ante un nuevo procedimiento que exigirá una concatenación de hechos jurídicos para que mediante un acto administrativo se reconozcan los mismos y se verifique la pretendida devolución”. *Ibid.*, pág. 192.

²¹ Cfr. Cervera Torrejón, Magraner Moreno y Juan Lozano: “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)”, cit., pág. 17.

²² En este sentido, cfr. Arias Velasco, J. “El expediente distinto o independiente o los mismos perros con distintos collares”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1999, págs. 44-45.

derecho, o bien a la presencia de la Inspección, como tampoco a ninguno de los actos enmarcados en el procedimiento de comprobación e investigación.

La aplicación de ese principio no se limita a las relaciones existentes entre los procedimientos de comprobación e investigación y de devolución de ingresos indebidos, sino que se proyecta también sobre el de recaudación, permitiendo distinguir entre la prescripción del derecho a liquidar y la prescripción de la acción recaudatoria.

Así, en uno de los más completos estudios sobre la prescripción²³, se entiende que las actuaciones administrativas tendentes a la exigencia de las cuotas liquidadas, y las actuaciones del particular encaminadas a su ingreso, interrumpen la prescripción únicamente en relación a las cantidades liquidadas, pero no respecto de otros elementos de la deuda, que no pueden considerarse exigidos por el acreedor ni reconocidos por el deudor en virtud de dichas actuaciones. De esta manera, una vez producida una autoliquidación o liquidación administrativa no acompañada por el correspondiente ingreso, empieza a correr, por así decirlo, la acción recaudatoria, que no se proyecta necesariamente sobre la totalidad de la deuda tributaria, sino sólo sobre la cuantía liquidada o autoliquidada.

Paralelamente —salvo en el caso de una liquidación definitiva, en que la firmeza del acto administrativo puede hacer innecesario el juego de la llamada prescripción del derecho a liquidar— corre la prescripción del derecho a liquidar (es decir, la prescripción de la obligación respecto de la parte de la cuota no liquidada que eventualmente pueda existir). Pero ni las actuaciones administrativas tendentes al cobro de la deuda tributaria interrumpen esta última prescripción, ni las actuaciones administrativas encaminadas a comprobar la autoliquidación tienen eficacia interruptiva en cuanto a la posibilidad de exigir en apremio la deuda autoliquidada o provisionalmente liquidada por la Administración.

Esta conclusión se extrae fácilmente del art. 61 RGR, que prevé la interrupción de la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas liquidadas por actuaciones del obligado conducentes a la extinción y por actuaciones administrativas encaminadas a la recaudación o aseguramiento de la deuda, y no, por tanto, por actuaciones tendentes al descubrimiento de otros elementos de la deuda o su liquidación.

²³ Cfr. Falcón y Tella, R.: La prescripción en materia tributaria, La Ley, Madrid, 1992, págs. 165-166 y en “Prescripción de tributos y sanciones”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 98, 1998, págs. 190-191.

En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 8 de noviembre de 1994, retomando el viejo principio de independencia procedimental establecido por el Tribunal Supremo en la Sentencia que se consideraba más atrás. En este nuevo Fallo se recoge un supuesto en el que una vez que se habían presentado alegaciones al acta, no se notificó reglamentariamente la liquidación. Posteriormente, sin embargo, se dictó providencia de apremio que resultó anulada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, precisamente por la falta de notificación de la liquidación. Y cuando se notificó ésta en ejecución del acuerdo del TEAC, ya habían transcurrido cinco años desde la presentación de alegaciones. La Audiencia anuló esta liquidación por considerar consumada la prescripción, ya que la providencia anulada tiene eficacia interruptiva respecto de la prescripción de la acción recaudatoria, pero carece de la misma en cuanto al derecho a liquidar a que se refiere el art. 64.a) LGT.

Acabamos de ver cómo la doctrina había afirmado la limitación de los efectos de la interrupción en función del contenido de la acción interruptiva, de modo que las actuaciones conducentes a la liquidación son irrelevantes respecto a la interrupción de la acción recaudatoria, y paralelamente, que las actuaciones que interrumpen esta última prescripción no afectan a la del derecho a liquidar otros elementos de la deuda²⁴. Sin embargo, en esta sentencia, la Audiencia va todavía más lejos, al negar esa eficacia a las actuaciones integrantes del procedimiento de recaudación incluso respecto del derecho a liquidar la parte de la deuda cuya recaudación se pretende, con la consiguiente trascendencia cuando —como sucedía en el caso de autos— la liquidación que sirve de base a la liquidación no había sido notificada adecuadamente.

En el mismo sentido, más recientemente, se ha vuelto a pronunciar la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10 de junio de 1999, en cuyo fundamento jurídico quinto se señala que las tres actuaciones que prevé el art. 66 LGT:

[...] interrumpen la prescripción; pero ha de determinarse si son aplicables a todos los supuestos del artículo 64 a), b) y c) indistintamente. Aunque el artículo 66 regula conjuntamente todos los supuestos interruptivos tanto en las actuaciones de la Administración como del sujeto pasivo, en uno y otro caso, sin embargo, se refiere a la liquidación y a la recaudación o pago [apdos. a) y c) en los respectivos casos] siendo así claro que la interposición de reclamaciones puede tener lugar tanto en relación o contra la determinación de la deuda tributaria como en relación con la exigencia del

²⁴ Cfr. Falcón y Tella: La prescripción en materia tributaria, cit., pág. 166.

pago de la misma. Siendo ello así, el principio de independencia de ambas modalidades de prescripción ha de tener aquí plena virtualidad y, por lo tanto, no puede admitirse que una actuación —sea de la Administración o del obligado tributario— tendente a interrumpir el plazo de prescripción de la deuda tributaria (art. 66 LGT) tenga igual virtualidad interruptiva del derecho a cobrar la deuda tributaria o a la inversa.

De la jurisprudencia estudiada se deduce que los Tribunales han interpretado la antigua redacción del art. 66 LGT de tal forma que, pese a regular éste de una manera conjunta los motivos de interrupción de la prescripción de los distintos derechos y acciones de la Administración, sin embargo, debe entenderse que no cabe admitir que una actuación de la Administración tenga efectos fuera del procedimiento en el que se realiza.

Debe advertirse, no obstante, que en este precepto, a diferencia de la recaudación, no se hace mención específicamente a la sanción, sino que esta última parece englobarse conjuntamente dentro del procedimiento de gestión, pero no debemos olvidar que esta norma fue dictada en un contexto histórico en el que el que las actuaciones de comprobación e investigación y de imposición de sanciones tributarias discurrían unidas de la mano, a través del mismo procedimiento. De este modo, dicho art. 66 LGT era un fiel reflejo de la situación anteriormente vigente en esta materia²⁵. Con lo que no se aprecia obstáculo alguno para entender igualmente incluido en las previsiones realizadas por el artículo 66.1.a) LGT al procedimiento sancionador y aplicar a éste, a efectos de prescripción, el principio de independencia procedimental.

Ha de indicarse por último que esta regla no es exclusiva del ordenamiento español. Así, en el derecho alemán se distingue entre el principio de adecuación al fin (*Zweckrichtigkeit*) y el principio de claridad del procedimiento (*Klarheit des Verfahrens*)²⁶. En virtud del primero se vendría a reclamar 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 segundo, en garantía de la seguridad jurídica, y con el fin de hacer posible una exacta determinación de los derechos y deberes del obligado tributario y de la Administración,

²⁵ Otro claro exponente de la situación de yuxtaposición procedimental vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 lo constituye el art. 105.3 LGT en la redacción dada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

²⁶ Cfr. Zornoza Pérez, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, págs. 165-166.

reclama que el obligado tributario pueda conocer al ámbito al que se refieren las correspondientes actuaciones y, en concreto, si están o no relacionadas con un procedimiento de gestión, de recaudación o sancionador (vid. art. 27 LDGC).

4. Los actos interruptivos de la prescripción de la acción de la Administración para imponer sanciones tributarias, desde la perspectiva del principio de independencia procedimental

Una vez planteada la ineficacia interruptiva que, en base al principio de independencia procedimental, tendrían las actuaciones de comprobación e investigación con relación al cómputo de la prescripción de la acción para imponer sanciones, se han de precisar determinadas actuaciones administrativas que, de acuerdo con aquel principio, producirán dichos efectos.

Así tenemos que, en primer término, la notificación al interesado, por cualquiera de los medios legales establecidos, de la iniciación del procedimiento sancionador (art. 29.2 RD 1930/1998)²⁷, tendría esa eficacia interruptiva; interpretación ésta que, además de ser respetuosa con el principio de adecuación al fin de los procedimientos que se recoge en las referidas Sentencias del Tribunal Supremo, de 17 de enero de 1975 y de la Audiencia Nacional, de 8 de noviembre de 1994 y 10 de junio de 1999, es coherente con la regulación que, de la prescripción, realiza la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en su art. 132.2:

2. El plazo de prescripción de las infracciones comenzará a contarse desde el día en que la infracción se hubiera cometido. Interrumpirá la prescripción la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, reanudándose el plazo de prescripción si el expediente sancionador estuviera paralizado durante más de un mes por causa no imputable al presunto responsable.

En segundo lugar, tendrán igualmente eficacia interruptiva de la prescripción para sancionar, los intentos de notificación de la iniciación de dicho procedimiento sancionador tributario cuando se hubieren realizado

²⁷ En este sentido, cfr. Pérez Royo, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Civitas, Madrid, 1999, 9ª edición, pág. 273. También García de la Mora, L. y Martínez Lago, M. A.: Derecho Financiero y Tributario, J. M. Bosch editor, Barcelona, 1999, págs. 191 y 192.

con todos los requisitos que establece el art. 105 (aps. 3-7) LGT (STS de 11 de octubre de 1996).

Asimismo, tendrá tales efectos la notificación defectuosa que se realice al interesado cuando éste se dé expresamente por notificado o cuando, transcurridos seis meses, aquélla contuviese el texto íntegro del acto habiéndose realizado la notificación personalmente al sujeto pasivo, así como, todos los demás actos que, insertos en el procedimiento sancionador, contribuyan efectivamente a hacer avanzar el mismo²⁸.

Sin embargo, dada la posibilidad, establecida por el art. 34.2 LDGC, de que en el procedimiento sancionador sean tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación, no causará la interrupción de la prescripción para castigar al infractor cualquier solicitud de datos al obligado tributario, cuando éstos ya hubiesen sido aportados en el procedimiento de comprobación o investigación, o constasen en el expediente de gestión²⁹.

En mi opinión, y aunque el art. 17 LDGC³⁰ haya introducido la posibilidad de que la Administración requiera al interesado la ratificación de aquellos datos previamente aportados, para determinar su aptitud interruptiva de la prescripción —tanto respecto de la acción para liquidar,

²⁸ El Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de noviembre de 1993, interpretando el artículo 66.1, apartados b) y c), de la Ley General Tributaria, ha declarado que "... cualquier acto (no) tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica sino sólo tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del impuesto controvertido".

²⁹ Cfr. arts. 3.g) y 17 LDGC. La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 5 de febrero de 1998, ha señalado que "... el Tribunal Económico-Administrativo Central pudo resolver lo mismo, con la documentación obrante en el expediente, y además, unos años antes, apreciándose, por la fecha en que se solicitaron los balances a la sociedad, que la finalidad fue precisamente intentar interrumpir el plazo de prescripción que se cumplía un mes después. Debe pues, estimarse que el trámite de solicitar documentación superflua o innecesaria al sujeto pasivo, al estar ya los datos en el expediente de gestión, sin formalizar la apertura de período probatorio o como petición de pruebas de oficio conforme al artículo 97 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, no interrumpió el plazo de prescripción que ha de entenderse consumado". En el mismo sentido la SAN de 20 de junio de 1997.

³⁰ Cfr. el estudio que sobre el art. 17 LDGC realiza Herrera Molina, P. M. en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, C.E.F., Madrid, 1999, págs. 351 a 364.

como respecto a la acción de la Administración para imponer sanciones—, habrá que estar a cada caso concreto, con el fin de determinar si, según ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de noviembre de 1993, dicha actividad está tendencialmente ordenada a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o si, por el contrario, dichas actuaciones responden meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, al no contribuir efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de una sanción.

Con relación a los actos del interesado, en principio, por aplicación de las reglas generales contenidas en el art. 66 LGT, tendrían eficacia interruptiva la interposición de recurso³¹, el pago de la deuda tributaria, así como la comparecencia en el trámite de audiencia (art. 33 RD 1930/1998) y cualquier otro acto que suponga un reconocimiento de la obligación.

No obstante, tras la separación de los procedimientos liquidatorio y sancionador, la aplicación de los principios penales (comunes a las infracciones criminalizadas y puramente administrativas) debe excluir la posibilidad de interrupción de la acción de la Administración para imponer sanciones por actos propios del transgresor³². De tal manera que la prescripción de las infracciones debe reputarse autónoma respecto de la obligación misma, con lo que la primera puede haberse consumado aunque la segunda se haya interrumpido (por ejemplo, por una declaración complementaria).

En cuanto a los plazos de la prescripción para imponer sanciones no pecuniarias el art. 36.2 RST establece que, sin perjuicio de lo dispuesto por el art. 66 LGT, se interrumpirán por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente a imponer las sanciones pecuniarias de las que aquéllas traigan causa.

³¹ El Tribunal Supremo, pese a lo dispuesto en el art. 66.1.b) LGT, ha llegado a señalar que “... la simple interposición de la reclamación no pudo interrumpir el plazo de prescripción al no haberse concedido la posibilidad de formular alegaciones y proponer la prueba” (STS de 29 de septiembre de 1995). Asimismo, la Audiencia Nacional, en sus Sentencias de 12 de noviembre de 1994 y 29 de enero de 1998, ha considerado que “... no interrumpía la prescripción un escrito de parte dirigido al Tribunal Provincial solicitando incorporar al expediente en curso una resolución del Tribunal Económico-Administrativo que se consideraba aplicable al caso, que no fue proveído en ningún sentido por el órgano económico-administrativo”. Cfr. SAN de 12 de noviembre de 1996 y, en relación a los efectos interruptivos de la prescripción de recursos encaminados a determinar la nulidad del acto impugnado, Falcón y Tella, R.: “Liquidaciones anuladas en vía de recurso e interrupción de la prescripción”, Quincena Fiscal, núm. 21, 1997.

³² Cfr. Falcón y Tella: “La prescripción de tributos y sanciones”, op. cit., pág 208.

5. Los problemas de la aplicación del principio de independencia procedimental al ámbito sancionador tributario y el principio de seguridad jurídica

Pese a lo ya señalado, debe advertirse que una directa traslación del principio de independencia procedimental al ámbito sancionador tributario no estaría exenta de problemas derivados de la interconexión entre los procedimientos de comprobación e investigación y sancionador que merecen ser objeto de reflexión.

La primera dificultad estaría relacionada con la comunicación de datos del expediente de comprobación al de carácter sancionador que permite el art. 34.2 LDGC. Esta comunicación de datos no parece que, por sí misma, pueda resultar determinante para entender inaplicable el mencionado principio. Así, el hecho de que la Ley admita que se trasvasen datos entre ambos procedimientos, no tiene por qué implicar que se haya de atribuir eficacia interruptiva del cómputo del plazo de prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones realizadas por la Inspección en el transcurso de los trámites de comprobación e investigación. Lo anterior cobra todavía más fuerza si se admite, según se ha señalado por la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, que los datos, documentos o pruebas aportados bajo coacción por el contribuyente, en el marco de un procedimiento de comprobación e investigación, no podrán ser utilizados, a efectos probatorios, en un procedimiento sancionador tributario o penal.

Sin embargo, es posible que el obstáculo más relevante que puede apreciarse para la aplicación directa de la referida regla de independencia procedimental, radique en la regulación de la tramitación de las actas y de las diligencias que se realiza en el RGIT. Desde esta perspectiva, podrían objetarse los eventuales perjuicios que para la Hacienda Pública se producirían, al verse imposibilitada la Administración Tributaria del ejercicio, en determinadas situaciones, de su poder-deber de imponer sanciones tributarias. Por ello es que la concentración en aquella regla y su traslado al ámbito sancionador, deba poner en relación el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), el propio derecho-deber de contribuir (art. 31 CE) y la regulación de los indicados documentos de la Inspección.

En cuanto a la seguridad jurídica, resulta pacífico considerar que la prescripción sirve, en general, a la salvaguardia de aquélla, evitando la protección indefinida de los derechos que ni se ejercitan por su titular, ni se reconoce su existencia por el obligado. Nos encontramos, pues, ante una

figura que trata de eliminar la incertidumbre en el tráfico jurídico o, lo que es lo mismo, procurar la certeza del Derecho³³.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 26 de noviembre de 1988, ya entendió que la prescripción de las acciones debe ser entendida como una limitación al ejercicio tardío de los derechos en beneficio de la seguridad jurídica y no como un instituto fundado en la justicia intrínseca. La prescripción sirve, pues, para dar certeza a las relaciones jurídicas, especialmente a las patrimoniales, inspirándose por ello en la idea de sanción a las conductas de abandono, negligencia o indiferencia en el ejercicio de los propios derechos.

En este orden de cosas, el fundamento de la prescripción en materia de infracciones y sanciones depende de la teoría de la pena que se adopte, que puede llevar a afirmar la innecesariedad de la sanción, transcurrido cierto período de tiempo, por razones de prevención especial (la sanción es innecesaria si quien cometió la infracción lleva tiempo sin reincidir), de prevención general (la pretensión punitiva se debilita y termina por considerarse inconveniente su ejercicio), o de retribución (el tiempo todo lo borra en la conciencia de los hombres, y la Ley no hace más que consagrar ese olvido real reconociéndole efectos extintivos)³⁴.

Así tenemos que, en el ámbito sancionador, la prescripción descansa en el principio de seguridad jurídica, al igual que ocurre en el procedimiento de liquidación, o más ampliamente en el ámbito civil³⁵. El paso del tiempo dificulta la investigación de la infracción y crea una confianza en que la misma ya no será sancionada.

Una vez llegados a este punto, debemos plantearnos si la Administración es libre para iniciar el procedimiento sancionador en cualquier fase de las actuaciones de comprobación o investigación —de tal manera que, si no se iniciase aquél, no cabría atribuir, en virtud del principio de seguridad jurídica, efectos interruptivos de la prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación e investigación—; o si, por el contrario, el inicio de dicho procedimiento sancionador está supeditado a la finalización de las actuaciones comprobadoras e

³³ Entre otros muchos, cfr. Vega Herrero, M.: La prescripción de la obligación tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1990, págs. 11 y 12.

³⁴ Cfr. Falcón y Tella: La prescripción en materia tributaria, op. cit., págs. 256 y sigs.

³⁵ El T.E.A.C., en su Resolución de 10 de marzo de 1999, ha señalado lo siguiente:

“ La prescripción es una figura jurídica que trata de evitar que la Administración pueda ejercitar sus derechos sine die y que pretende crear una situación de seguridad jurídica para el administrado”.

investigadoras. Si ello fuere así, la falta de virtualidad interruptiva de éstas respecto a la acción de la Administración para imponer sanciones, por la aplicación del principio de independencia procedimental, implicaría la imposibilidad de imponer dichas sanciones cuando las actuaciones inspectoras se hubieran iniciado en las inmediaciones del término del plazo de prescripción la acción para liquidar la deuda tributaria³⁶.

En este segundo supuesto, al estar supeditado el inicio del procedimiento sancionador a la finalización del procedimiento de comprobación e investigación, no cabría apreciar una falta de diligencia en el ejercicio de la acción de la Administración para imponer sanciones tributarias, resultando respetuoso con el principio de seguridad jurídica el atribuir eficacia interruptiva del plazo de prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones realizadas en el seno del procedimiento de comprobación e investigación.

Para dar respuesta a la cuestión planteada debemos dirigir nuestra atención, en primer lugar, al RGIT que al regular la tramitación de las actas y de las diligencias lo hace de diferente de manera en función de que su contenido se refiera a uno u otro de los distintos tipos de infracciones previstos por la LGT.

En cuanto a las infracciones graves ha de indicarse, que, pese a no establecerse de una manera concreta, de lo dispuesto en el RGIT parece desprenderse que el procedimiento sancionador sólo podrá iniciarse una vez incoada el acta³⁷. De este modo, de acuerdo con el planteamiento anteriormente realizado, cabría entender que hasta la incoación del acta, todas las actuaciones de comprobación e investigación tendentes a iniciar o

³⁶ Debe repararse en que si, como consecuencia de la aplicación del principio de independencia procedimental, no se otorgase virtualidad interruptiva del plazo de prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación e investigación, en el supuesto de que éstas se iniciasen en las inmediaciones del término del plazo de prescripción de la acción contenida en la letra a) del artículo 64 de la LGT, la Administración se vería imposibilitada para iniciar el procedimiento sancionador ya que, en determinados casos, mientras se sustancian las actuaciones de comprobación e investigación habría prescrito la acción para imponer sanciones.

³⁷ Cfr. Cervera Torrejon, F.; Magraner Moreno, F.J. y Juan Lozano, A.M.: “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (I)”, Quincena fiscal, núm. 20, 1998, págs. 19 y 20. Asimismo, cfr. el art. 63 bis 1 RGI. Este último al referirse a las infracciones tributarias graves establece que “(...) A estos efectos, se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hayan incoado..”. De este modo, el procedimiento sancionador para la imposición de sanciones tributarias graves sólo podrá iniciarse una vez incoada el acta por el inspector actuario.

proseguir el procedimiento tendrán eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para sancionar, ya que la Administración no podrá iniciar el procedimiento sancionador hasta que el inspector actuario incoe el acta, resultando inaplicable, en esta fase del procedimiento, el principio de independencia procedimental. Sin embargo, una vez incoada el acta y por la aplicación de los mencionados principios de independencia procedimental y de seguridad jurídica, no cabría atribuir virtualidad interruptiva del cómputo del plazo de prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones realizadas por la Inspección hasta la efectiva liquidación de la deuda tributaria.

Ello se debe a que, como hemos visto, a partir de la incoación del acta, la Inspección puede ya iniciar, en cualquier momento, el procedimiento sancionador y si no lo hace, pretendiendo atribuir eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones inspectoras tendentes a confirmar, o no, la liquidación contenida en el acta, se estaría atentando contra el principio de seguridad jurídica.

Sin embargo, pese a la aparente lógica de la conclusión alcanzada, entiendo que no cabe atribuir eficacia interruptiva de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación de investigación que hayan tenido lugar hasta la extensión del acta por la Inspección partiendo exclusivamente de la regulación contenida en el RGI. Este razonamiento trae su causa en la propia naturaleza del instituto de la prescripción, que como ya se ha señalado tiene su base en la idea de sanción de conductas de abandono o negligencia en el ejercicio de los derechos propios.

Así, si la Administración se viera imposibilitada para iniciar el procedimiento sancionador con anterioridad a la extensión del acta, no en virtud de normas de rango de Ley, sino como consecuencia de lo dispuesto en normas de carácter reglamentario, aquélla habría autolimitado su derecho a iniciar el procedimiento sancionador con anterioridad a la extensión del acta y, en consecuencia, un negligente ejercicio de sus derechos no podría acarrear que se atribuyera eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación e investigación, sino más bien todo lo contrario³⁸.

³⁸ El profesor Escribano ha indicado la ineficacia interruptiva de la prescripción de la acción para sancionar de los actos tendentes a la concreción de la deuda tributaria. En su opinión, esta conclusión se extrae de lo dispuesto en el art. 36.1 del RST, precepto que sólo tendrá eficacia si se concibe el procedimiento sancionador como autónomo y, como consecuencia, asimismo autónomos los plazos de prescripción. De no admitirse la existencia de dicha autonomía, el pretendido plazo de caducidad contenido en el precepto

Por lo tanto, la limitación a iniciar el procedimiento sancionador en cualquier fase de las actuaciones de comprobación e investigación habrá de estar contenida en una norma con rango de Ley. Como es sabido, nuestro ordenamiento tributario no establece, a través de una norma con rango legal, que el expediente sancionador no pueda iniciarse hasta que la Inspección extienda un acta, no obstante dicho impedimento podría encontrar su fundamento en la diferente extensión de los distintos plazos de duración del procedimiento de comprobación e investigación (art. 29 LDGC) y del procedimiento sancionador (art. 34.3 LDGC), puesto que, en el caso de que la Administración iniciase el procedimiento sancionador en los albores del procedimiento de comprobación e investigación nos encontraríamos ante una situación paradójica, ya que aquél, por exigencia legal, habría de finalizar con anterioridad al propio procedimiento de comprobación.

Esta circunstancia implicaría la imposibilidad para la Administración de "liquidar" las sanciones derivadas de infracciones graves cuando éstas consistieren en una multa proporcional sobre las cuantías que hubieran dejado de ingresarse o del importe de los beneficios indebidamente obtenidos sin que estos conceptos hubieran sido todavía determinados por la Inspección en el procedimiento de comprobación e investigación. Así, si la Administración incoase el procedimiento sancionador al inicio del procedimiento de comprobación e investigación, se vería imposibilitada para liquidar la sanción en el plazo de 6 meses que establece la LDGC, lo que determinaría la caducidad del procedimiento (artículo 36 RST)³⁹.

De este modo, en lo que se refiere a las infracciones graves, y como consecuencia de la interconexión todavía existente entre el procedimiento de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador, se plantean problemas para trasladar de una manera directa el principio de independencia procedimental a efectos interruptivos de la prescripción.

citado se vería privado de una de sus consecuencias más destacadas: no interrumpir el plazo de prescripción ya que, éste se habría visto interrumpido con anterioridad por las actuaciones de la Administración tendentes a la comprobación de la deuda, con lo que la calificación de la caducidad respecto del procedimiento sancionador quedaría reducida a mero ornato del sistema. Cfr. Escribano López, F.: "El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario", op. cit., págs. 19-20.

³⁹ La caducidad del procedimiento sancionador tendrá como principales efectos el archivo de las actuaciones (art. 36.1 RST) y la no interrupción el plazo de prescripción de la acción para sancionar (art. 92.3 Ley 30/1992).

No obstante, debemos recordar que el artículo 10 d) de la LGT establece una preferencia de Ley para las materias relacionadas con la prescripción, por lo que, pese a los problemas planteados, entiendo, que la falta de una regulación expresa, contenida en una norma con rango de Ley, de los efectos que, respecto a la acción para sancionar, tienen las actuaciones de comprobación e investigación, debe determinar la ineficacia interruptiva de la prescripción de la acción para sancionar de las mencionadas actuaciones, ya sean llevadas a cabo por órganos de gestión o de inspección.

En cuanto a las infracciones simples, si bien es extensible lo señalado en el párrafo anterior, es preciso significar que del artículo 59.4 RGIT se desprende cómo la Administración no necesita agotar el procedimiento de comprobación e investigación para iniciar el procedimiento sancionador. Este artículo establece que cuando una diligencia recoja acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de infracciones tributarias simples, se procederá, en su caso, a la iniciación del correspondiente expediente sancionador. De este modo, no estará supeditado el inicio del procedimiento sancionador a la fase comprobación e investigación y, por lo tanto, no cabrá atribuir eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para imponer sanciones derivadas de infracciones simples a las actuaciones realizadas fuera del procedimiento sancionador.

Así, parece razonable sostener que, si la Administración Tributaria — que puede iniciar el procedimiento sancionador por infracciones simples en cualquier fase de las actuaciones de comprobación e investigación— no inicia dicho procedimiento en cuanto tenga indicios de que se ha cometido una infracción tributaria, pretendiendo atribuir posteriormente efectos interruptivos, respecto a la acción para sancionar, a las actuaciones de comprobación e investigación, podría estar atentando contra el principio de seguridad jurídica consagrado por nuestra Constitución en su artículo 9.3, vulnerándose además el derecho del presunto infractor a un proceso sin dilaciones indebidas⁴⁰.

⁴⁰ El Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de febrero de 1995 ha declarado que “ la institución de la prescripción (...) encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica consagrado de manera expresa en el art. 9.3. de la Constitución, puesto que en la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas; desenvolvimiento que, en el ámbito del Derecho penal, se completa y acentúa en el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas”.

Por lo tanto, en virtud de lo anteriormente expuesto, tras la separación de procedimientos que opera la LDGC, una vez transcurrido el plazo de 4 años desde que se cometió la infracción, el obligado tributario adquirirá la confianza legítima de que dicha infracción no será ya sancionada en tanto en cuanto no se inicie un procedimiento sancionador contra él, resultando de aplicación entonces lo previsto por el artículo 89.1 de la LGT.

Es por ello que debe entenderse inaplicable lo dispuesto en el artículo 30.3 a) del RGIT en lo relativo a la interrupción del plazo legal de prescripción para la imposición de sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias simples, al resultar su aplicación, de acuerdo con lo señalado anteriormente, contraria al principio de seguridad jurídica consagrado por nuestra Constitución en su artículo 9.3 y al principio de independencia procedimental establecido por la jurisprudencia.

De este modo, como consecuencia de la aplicación del principio de independencia procedimental al ámbito sancionador, tendrán efectos interruptivos del plazo de prescripción de la acción para imponer sanciones por infracciones tributarias simples los actos a los que se refiere el apartado cuarto del presente estudio.

Por último, nos resta hacer referencia a las sanciones no pecuniarias. Respecto a éstas, como ya hemos visto con anterioridad, el artículo 36.2 del RST establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT «se interrumpirán por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente a imponer las sanciones pecuniarias de las que aquéllas traigan causa». De donde se extrae que la eficacia interruptiva de las actuaciones de comprobación e investigación, respecto a la acción de la Administración para imponer esta clase de sanciones irá ligada a la multa —proporcional o fija— aplicable en cada caso al tipo de infracción —grave o simple— que fue cometida y a la que aquéllas van asociadas.

6. La nueva redacción del artículo 66 de la LGT

Como ya se ha señalado con anterioridad, la redacción del artículo 66 de la LGT ha sido recientemente modificada a través de la Ley 14/2000, de 29 de Diciembre. En concreto la Ley de "acompañamiento" de los Presupuestos generales del Estado para el año 2000, modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 66 de la LGT otorgando, como principal novedad, y de manera

expresa, eficacia interruptiva de los plazos de prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación e investigación⁴¹.

Antes de proceder al análisis de los cambios establecidos en este precepto, así como de sus efectos, resulta obligado hacer una breve referencia al vehículo que se ha utilizado por el legislador para llevar a cabo dicha modificación. En esta ocasión, según hemos visto, el legislador ha recurrido nuevamente a la Ley de "acompañamiento" de los Presupuestos Generales del Estado como fórmula de escape de las limitaciones apreciadas por el Tribunal Constitucional en cuanto al contenido de la mencionada Ley de Presupuestos⁴². A través de esta práctica se bordea la inconstitucionalidad al utilizarse, para modificar el ordenamiento tributario, un instrumento normativo que, en la práctica, no supone un debate parlamentario en profundidad de las medidas adoptadas⁴³.

Si resulta obvio, después de la conocida Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 14 de mayo, que la modificación, a través de la Ley Presupuestos Generales del Estado, de los preceptos contenidos en la LGT que regulan la prescripción, implicaría una vulneración del Texto constitucional al no tener dicha materia una vinculación directa con el contenido posible de este tipo de leyes, entendemos que el hecho de que se proceda a la modificación de la referida normativa, a través de una Ley de "acompañamiento", debe tener los mismos efectos.

Según ha señalado la doctrina, no resulta factible que las citadas leyes de "acompañamiento", como normas que obedecen a los mismos objetivos de política económica a los que sirve la Ley de Presupuestos, tengan cualquier contenido. La lesión al principio de seguridad jurídica que nuestro Tribunal Constitucional ha detectado, para cuando las Leyes de

⁴¹ La letra a) el apartado 1 del artículo 66 de la LGT ha quedado redactado de la siguiente forma: "1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Asimismo, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciativa del correspondiente procedimiento sancionador."

⁴² Cfr. Falcón y Tella, R.: "El carácter automático de la prórroga de los Presupuestos y la práctica de regular dicha prórroga mediante Decreto ley: La injustificada obsesión por las normas tributarias temporales", *Quincena Fiscal*, nº1, 1996, págs. 9-10.

⁴³ - Cfr. Falcón y Tella, R.: "Leyes de Presupuestos y Leyes de "acompañamiento": un posible fraude a la Constitución", *Quincena Fiscal*, nº 22, 1994, pág. 7.

Presupuestos regularon materias que no guardaban relación directa con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos, o con los criterios de política económica, tratándose de materias que excedían de la función constitucional de aquéllas, es igualmente constatable cuando las leyes de "acompañamiento" no se limitan a regular los aspectos que encierran esa conexión material y teleológica con la Ley de presupuestos a la que sirvan⁴⁴.

Una vez sentado lo anterior, debemos referirnos a las modificaciones introducidas por la cuestionada Ley de "acompañamiento" en el artículo 66 de la LGT. Como ya hemos adelantado en párrafos anteriores, la principal novedad que se introduce a través de esta norma se refiere a los efectos que, sobre el plazo para ejercitar la acción para sancionar, tienen las actuaciones de comprobación e investigación.

No obstante, se utiliza la nueva redacción de este artículo para subsanar una errata que se había prolongado en el tiempo y para eliminar las referencias al desaparecido procedimiento de estimación global. La anterior redacción del artículo 66 de la LGT cuando establecía el fin que había de tener el acto administrativo para gozar de eficacia interruptiva de los plazos de prescripción se refería, entre otros, al conducente a la regulación del impuesto devengado por cada hecho imponible.

Resulta claro que el espíritu de la norma derogada se refería a la regularización y no a la regulación, ya que como es obvio, resultaba del todo imposible atribuir eficacia interruptiva a una actuación administrativa conducente a la regulación (normación) de un tributo ya devengado, corrigiéndose dicho descuido con ocasión de la presente modificación del artículo 66 de la LGT. Asimismo, se elimina por el legislador, haciendo gala de una mayor corrección técnica, la alusión que, al referirse al fin de las actuaciones administrativas con efectos interruptivos de la prescripción, se hacía por el antiguo artículo 66 de la LGT a los impuestos, sustituyéndose por el concepto más amplio de tributo.

Pero, sin duda, el motivo que conduce al legislador a la modificación del precepto analizado es la voluntad de atribuir eficacia interruptiva de la prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación e investigación, circunstancia que, como hemos visto, tras el desdoblamiento de los procedimientos de comprobación e investigación,

⁴⁴ Cfr. Martínez Lago, M. A.: *Ley de Presupuestos y Constitución (Sobre las singularidades de la reserva de Ley en materia presupuestaria)*, Ed. Trotta, Valladolid, 1998, pág. 152, así como "Las leyes de acompañamiento: sobre el abuso de las formas jurídicas por el Gobierno", *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, III época, n° 5, 1999, págs. 556-557.

operado por la LDGC, planteaba fundadas dudas con la redacción anteriormente vigente.

El hecho de que se atribuya, de manera expresa, eficacia interruptiva, respecto al cómputo del plazo de prescripción de la acción para sancionar, a las actuaciones realizadas en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación implica un claro paso atrás en la pretendida separación entre éste y el procedimiento sancionador. La modificación de esta norma confirma que dicha separación entre los citados procedimientos tiene un alcance meramente formal y que nos encontramos ante una suerte de burla, si se nos permite hacer un paralelismo con la Leyes de "acompañamiento", de aquellos derechos de los obligados tributarios a los que, como hemos visto, estaba llamada a satisfacer la tan ansiada separación procedimental.

Pero dejando al margen la referida separación de procedimientos, lo que parece claro es que, si bien, esta norma podría encontrar cierta justificación en el supuesto de infracciones graves, no es posible extender dicha justificación al ámbito de las infracciones simples, ya que, como hemos señalado en apartados anteriores, el otorgar eficacia interruptiva de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación e investigación que se lleven a cabo con posterioridad a la apreciación por parte del órgano instructor de una conducta del obligado tributario que pudiera ser constitutiva de una infracción simple, podría implicar una vulneración del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución y del derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas.

Asimismo, entendemos que, el mero hecho de que se haya rectificado por el legislador la anterior redacción del artículo 66 de la LGT, resulta un claro indicativo del incumplimiento del principio de preferencia de Ley al que nos referíamos en el apartado precedente, lo que determina la falta efectos interruptivos de la prescripción que, respecto a la acción para sancionar, han tenido las actuaciones de comprobación e investigación en el lapso de tiempo transcurrido entre la entrada en vigor de la LDGC y la Ley 14/2000.

Para terminar, debemos indicar que el artículo 20 de Ley 14/2000, de 29 de diciembre, establece que la nueva redacción del artículo 66 LGT tendrá efectos a partir del 1 de enero de 2001, por lo que sólo las actuaciones de comprobación e investigación realizadas a partir de esa fecha, incluso para los procedimientos ya iniciados, tendrán eficacia interruptiva del cómputo del plazo de prescripción de la acción para sancionar.

7. Conclusiones

- 1) Tanto la doctrina como la jurisprudencia han venido reconociendo y aplicando el principio de independencia procedimental a efectos interruptivos de la prescripción en el ámbito de los distintos procedimientos tributarios.
- 2) Este principio, tras la separación formal que entre los procedimientos de comprobación e investigación y sancionador realiza el artículo 34 de la LDGC, resulta trasladable al ámbito sancionador tributario hasta la modificación del artículo 66 de la LGT operada por la Ley 14/2000.
- 3) La aplicación del mencionado principio de independencia procedimental no resulta exenta de una serie de problemas derivados fundamentalmente de la interconexión todavía existente entre ambos procedimientos. Estos problemas se acentúan en el supuesto de las sanciones derivadas de infracciones graves como consecuencia de la diferente extensión de los plazos de duración del procedimiento de comprobación e investigación y del procedimiento sancionador. No obstante, en el período comprendido entre la entrada en vigor de la LDGC y la reciente modificación del artículo 66 de la LGT, entendemos que no cabe atribuir eficacia interruptiva del cómputo del plazo de prescripción de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación e investigación al no haberse respetado el principio de preferencia de Ley que en materia de prescripción establece el artículo 10 d) de la LGT.
- 4) Respecto a las infracciones simples, la atribución de eficacia interruptiva de la acción para sancionar a las actuaciones de comprobación e investigación resultará contraria al principio de seguridad jurídica y al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.
- 5) La actual redacción del artículo 66 de la LGT supone reducir a la mínima expresión el principio de separación del procedimiento sancionador y de comprobación e investigación que introdujo, de manera novedosa, la LDGC.