

# DOCUMENTOS

**PROPUESTAS DE INTRODUCCIÓN DE TÉCNICAS DE  
SIMPLIFICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO  
SANCIONADOR TRIBUTARIO**

*Autora: Ana María Juan Lozano*  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

DOC. N.º 10/03



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

- I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO
- II. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA TRAMITACIÓN ABREVIADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO
- III. CONSIDERACIONES ACERCA DE LA PROPUESTA DE ARTICULAR UNA RENUNCIA VOLUNTARIA DEL CONTRIBUYENTE A LA TRAMITACIÓN SEPARADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR
  - A. Posibilidades técnicas de articulación de esta propuesta
  - B. La secuencia lógica entre las actuaciones de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador
- IV. PROPUESTA DE SIMPLIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO MEDIANTE LA INCORPORACIÓN DE LA TÉCNICA MONITORIA
  - A. Breves reflexiones acerca de la incorporación de las técnicas monitorias a los procedimientos administrativos sancionadores
  - B. La aplicación de la técnica monitoria a los procedimientos administrativos sancionadores en la normativa administrativa general y en la normativa sectorial
  - C. Posible aplicación de la técnica monitoria como fórmula de simplificación en el procedimiento sancionador tributario



## 1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES. OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO

En noviembre de 2001 se celebró en el Instituto de Estudios Fiscales una Jornada de Técnica Tributaria Aplicada, organizada conjuntamente con el Consejo de Defensa del Contribuyente, cuyo tema de estudio era la separación de los procedimientos de liquidación y el procedimiento sancionador tributario. El desarrollo de ese seminario partió del análisis por los participantes de dos propuestas, previamente remitidas, en las que se condensaba el diagnóstico de las insuficiencias o deficiencias que actualmente plantea la articulación entre ambos procedimientos y se proponían algunas soluciones a cuya consideración se invitaba a todos los participantes<sup>1</sup>. No obstante, el diálogo y el intercambio de impresiones mantenido reavivó la inquietud que siempre me ha suscitado este tema, y me condujo a ahondar en algunas reflexiones cuyo desarrollo seguramente habría excedido de lo que requería la publicación de los materiales de aquel seminario. Por esta razón preferí mantener mi aportación en su texto original para elaborar posteriormente este trabajo que pretende incidir en una de las cuestiones críticas del contexto normativo actual, no sólo desarrollando los defectos advertidos sino tratando de proponer alguna línea de reforma consecuencia del análisis de las propuestas que actualmente se barajan.

En efecto, el punto de partida de cualquier reflexión sobre esta cuestión debe localizarse en una síntesis de la experiencia que hasta el momento ha demostrado la aplicación de la independencia de procedimientos introducida por el artículo 34 de la Ley 1/1998, y de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario contenida en el RD 1930/1998. Sintetizado mucho podríamos realizar la siguiente ordenación y exposición de las críticas efectuadas desde la perspectiva del contribuyente y de la Administración.

Desde la perspectiva del contribuyente se considera que la separación de procedimientos no ha sido suficientemente efectiva, porque la regulación reglamentaria no es capaz de respetar el objetivo esencial pretendido por la Ley 1/1998; dicho objetivo no era otro que articular procedimentalmente el ejercicio de potestades administrativas sustancialmente distintas como son las de comprobación y liquidación y la potestad sancionadora, informadas por principios distintos y ante las cuales el ciudadano debe encontrarse en una diversa situación jurídico-subjetiva. Ello requería terminar con la mixtificación que anteriormente presentaba un procedimiento en el que, simultáneamente, se procedía a la regularización tributaria y a la imposición de sanciones; por tanto, las exigencias mínimas a las que debía haber respondido la nueva normativa debían articularse en torno al principio de adecuación al fin de cada procedimiento, de tal modo que pudiera residenciarse en el procedimiento sancionador el desarrollo imparcial de un juicio de culpabilidad con respeto a las garantías que exige la aplicación del *ius puniendi*. En este sentido, las críticas a la regulación vigente no se dirigen tanto frente a la comunicabilidad de los datos obtenidos en el curso de las actuaciones de comprobación, relativos a los elementos de hecho de los tipos, cuanto en orden a que dos aspectos de la normativa actual suscitan serias dudas acerca del cumplimiento y respeto de aquel objetivo esencial. En efecto, si cualquier valoración acerca de la responsabilidad subjetiva del presunto infractor debe resultar ajena al desarrollo y resolución del procedimiento de liquidación, resulta cuando menos difícil sostener que la tramitación abreviada del procedimiento sancionador —establecida en el art. 34 del RD 1930/1998— permita residenciar en éste el desarrollo de una actividad instructoria y la valoración de las pruebas de culpabilidad, en la medida en que este precepto permite acudir a la tramitación abreviada "*cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción*". El segundo elemento crítico de la regulación actual se localiza en el interrogante relativo a si las reglas de atribución de competencias

---

<sup>1</sup> El contenido de ambas propuestas y de las comunicaciones discutidas puede consultarse en la revista *Crónica Tributaria* números 103 y 104, entre las que se encuentra la que yo misma preparé.

para acordar la iniciación del expediente sancionador, para su instrucción y para su resolución permiten hacer efectivo aquel objetivo perseguido con la separación de procedimientos.

Desde la experiencia de la Administración se consideran poco satisfactorios otros aspectos que derivan de la aplicación de la normativa actual. En primer término, efectivamente hay que reconocer que la sucesión temporal establecida entre el procedimiento de liquidación y el sancionador introdujo importantes incertidumbres en orden a las causas de interrupción del plazo de prescripción para sancionar las infracciones, lo cual obligó a la modificación del art. 66.1.a) LGT por la Ley de Medidas para el año 2001. Por otra parte se destaca que esa misma cadencia entre ambos procedimientos introduce una cierta dilación en la ultimación de las actuaciones de la Administración frente al contribuyente, en la medida en que el resultado de la comprobación y subsiguiente liquidación eventualmente se completará con el añadido de un acuerdo de imposición de sanción; lo cual no satisface al contribuyente que prefiera conocer de modo conjunto e inmediato el importe total de la deuda exigida, tanto en sus componentes de naturaleza tributaria como en la cuantía de la sanción. Por estas exigencias de celeridad y simplificación se argumenta no sólo que la actual tramitación abreviada es necesaria, sino que debe avanzarse en el establecimiento de mayores fórmulas de simplificación que permitan reducir esas ciertas dosis de dilación e inseguridad.

Como puntos coincidentes, se reconoce desde ambas perspectivas la necesidad de superar la situación a la que actualmente conduce el juego de los plazos de prescripción para liquidar y para sancionar y la eficacia interruptiva de las actuaciones de comprobación y liquidación sobre el segundo. Efectivamente la acción sancionadora pervive durante un lapso de cuatro años tras la práctica de la liquidación, situación únicamente corregida en el ámbito de las actuaciones inspectoras por la discutida norma del art. 49.2.j) del RGIT que establece el plazo de un mes para acordar el inicio del expediente sancionador; tratándose de procedimientos derivados de actuaciones realizadas por los órganos de gestión en aplicación del art. 123 LGT no se cuenta con norma alguna al respecto por lo que, potencialmente, podría acordarse el inicio del expediente sancionador hasta cuatro años después de la notificación de la liquidación provisional de oficio. Como en ocasiones hemos sostenido, el mantenimiento de la solución lógica introducida por la citada modificación del art. 66.1.ª) debe completarse con la elevación a la ley de una norma, ya conocida en otros ámbitos sectoriales, en virtud de la cual el ejercicio de la acción sancionadora se someta a dos condicionantes temporales que actúen combinados: el plazo de prescripción de la infracción, cuyas causas de interrupción se mantendrían en los términos actuales, y un plazo de caducidad de la acción que determine la imposibilidad de inicio del procedimiento sancionador transcurrido un tiempo determinado desde la resolución del procedimiento de liquidación. A ello responde la introducción de un nuevo párrafo 6 al art. 81 LGT, previsto en el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social al tiempo de redactarse este artículo, que precisamente viene a establecer una norma de esta naturaleza.

También existe acuerdo mayoritario en la necesidad de introducir las reformas necesarias para que, procesalmente, pueda evitarse la dispersión de los órganos que conocen de los recursos y reclamaciones interpuestos frente a la liquidación y la sanción.

En los párrafos anteriores se han intentado condensar aquellos aspectos considerados insatisfactorios, de uno u otro lado, cuya puesta de manifiesto se ha venido repitiendo en los últimos años. Como puede verse se trata, estrictamente, de cuestiones procedimentales pero, sin duda alguna, cualquier reforma que en este ámbito pueda plantearse debe encuadrarse en un contexto general de reflexión sobre el régimen sancionador tributario. En la medida en que las normas procedimentales no son sino el cauce de ejercicio de las potestades administrativas, el mandato de separación de procedimientos se corresponde con la diversa naturaleza de las deudas tributarias y las sanciones tributarias. Como también se ha derivado de la Ley 1/1998, las destacadas consecuencias de esta diversidad no se manifiestan únicamente en la vertiente procedimental sino también en la sustantiva; de ahí el diverso régimen de ejecutividad de unos y otros actos, recientemente interpretado por el Tribunal Supremo (vid, por todas, STS 18 de septiembre de 2001) en términos de inejecutividad hasta que se alcance firmeza en vía administrativa por referencia a las sanciones.

Ante la perspectiva de próximas modificaciones normativas, cualquier debate acerca de las relaciones entre los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones, y sobre la regula-

ción de este último, no puede realizarse fragmentariamente sino que, probablemente, tendrá su punto de arranque en la eliminación de la referencia a las sanciones en el precepto dedicado a la identificación de los componentes de la deuda tributaria. De seguirse la propuesta de dedicar en una futura Ley General Tributaria una regulación autónoma a la potestad sancionadora, la afirmación de la distinta naturaleza de la deuda tributaria y de la sanción se proyectará sobre todo el régimen jurídico resultante, arrancando desde la configuración sustantiva del cuadro de infracciones y sanciones.

Efectivamente, en primer término, la determinación de las funciones que se quieran otorgar a la aplicación del régimen sancionador tributario condicionará la reflexión acerca de la idoneidad de los tipos de infracciones vigentes, o de la conveniencia de su reformulación. El lector conoce perfectamente la discusión actual acerca de la oportunidad de mantener o no la tipificación de la infracción consistente en "dejar de ingresar"; lo cierto es que, mientras ésta se mantenga, tendrán que extremarse las cautelas en la apreciación de la culpabilidad para no incurrir en una imposición de sanciones basada en mera responsabilidad objetiva. De ahí surge una doble preocupación. En primer término, la necesidad de articular unas normas procedimentales que permitan el desarrollo de ese juicio de culpabilidad con respeto a las garantías constitucionalmente exigibles, siquiera sea con todos los matices que exige el traslado desde el ámbito penal; en segundo lugar, la conveniencia de efectuar un rastreo actualizado de la jurisprudencia y doctrina administrativa a fin de intentar inducir algunas reglas de aplicación, más o menos general, que puedan ilustrar acerca de la apreciación de la culpabilidad. La elaboración de este estudio empírico se reserva como propósito para un próximo trabajo. Por último, las insuficiencias de la normativa vigente en orden a la operatividad de fórmulas que permitan introducir celeridad y simplificación probablemente deban considerarse en el contexto marcado por otro de los objetivos también señaladamente destacado en la actualidad: la necesidad de reducir la litigiosidad en el ámbito tributario y el tiempo invertido en la resolución de los conflictos; en este sentido no puede dejar de reconocerse el efecto de aumento de litigiosidad sin coste que puede producirse en el ámbito sancionador una vez afirmada la inejecutividad de las sanciones.

Todos estos componentes deben barajarse armónicamente, de modo que las normas de procedimiento surjan como una ordenación formal capaz de responder a los intereses y valores que subyacen en la aplicación del régimen sancionador tributario; en esta línea se encuentra la Ley 1/1998 pero, por lo que demuestra la experiencia de su aplicación, seguramente todavía no se ha encontrado una solución enteramente satisfactoria. En un intento de búsqueda de soluciones, en la preparación de este trabajo se ha realizado un esfuerzo de análisis comparativo con la legislación administrativa general, con otras legislaciones sectoriales y con las soluciones aplicadas en otros países. El resultado que ahora se ofrece no abarca, obviamente, la totalidad de las reflexiones que suscita el régimen sancionador tributario considerado desde esa perspectiva múltiple, sino que se centra en el análisis de la introducción de posibles técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario como cuestión concreta que surge al proyectar el punto de partida y metodología expuestos. Me ha parecido oportuna esta elección porque en ella confluyen varios elementos: la existencia de propuestas ya formuladas en la actualidad (vid. Informe de la Comisión para el Estudio y propuesta de medidas para la Reforma de la LGT de julio de 2001), una crítica muy generalizada respecto a la regulación vigente de la tramitación abreviada del procedimiento sancionador y, por último, la urgencia de introducción de medidas que permitan reducir el nivel de litigiosidad con la consiguiente descongestión de órganos jurisdiccionales y económico-administrativos. Además de ello, quizá una solución satisfactoria de esta cuestión permita relativizar la importancia del otro núcleo crítico más arriba localizado en las reglas de atribución de competencias, pero esta reflexión procede desarrollarla más adelante.

## **II. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA TRAMITACIÓN ABREVIADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO**

Sintéticamente, la tramitación o procedimiento abreviado previsto en el artículo 34 del RD 1930/1998 se puede iniciar en aquellos supuestos en los que, al tiempo de iniciarse el expediente,

se encuentren en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de la sanción; de tal manera que, junto a la notificación del inicio del procedimiento sancionador, se notificará también la propuesta de imposición de sanción, concediéndose un plazo de quince días para que el interesado formule alegaciones y presente cuantos documentos, justificantes y pruebas considere convenientes para la defensa de sus intereses.

El objetivo de este estudio, y su mismo título, evidencia la total asunción de la necesidad de introducción de técnicas de simplificación que proporcionen celeridad y agilidad en la resolución de los procedimientos administrativos, sin menoscabo de las garantías de los contribuyentes. En este punto mostramos total acuerdo con la defensa genérica de la regulación de especialidades respecto a la tramitación ordinaria del procedimiento sancionador, como alternativa al servicio de los intereses antes destacados. Efectivamente, no debe confundirse procedimiento dilatado con procedimiento garantista, puesto que si el contribuyente en ningún caso ve menoscabados sus derechos, no puede concluirse de manera simplista que estos procedimientos especiales o abreviados contemplen menos garantías para el contribuyente que el procedimiento general. No sólo ello, sino que, como se ha intentado argumentar en las consideraciones preliminares, la introducción de adecuadas técnicas de simplificación se viene revelando en otros ámbitos como instrumento extraordinariamente útil no sólo para reducir el tiempo de resolución de los expedientes, sino para aliviar el nivel de litigiosidad si en su regulación se combinan determinados elementos que se desarrollarán en las páginas siguientes. Vaya pues por delante, como premisa de este apartado, que se comparte la necesidad de regular una alternativa al desarrollo del procedimiento ordinario; de lo que se duda es de la conveniencia de conservar en los términos actuales la regulación vigente.

Generalmente, la defensa del art. 34 RD 1930/1998 suele hacerse empleando argumentos similares a los que siguen. Respecto de las garantías que se conceden al inculpado para la defensa de su derecho, el procedimiento abreviado respeta escrupulosamente las mismas, en tanto que se le pone de manifiesto el expediente al contribuyente para que, en su caso, formule alegaciones y aporte aquella documentación que considere necesaria. Nada añade a la defensa de sus derechos el que en un primer momento se le notifique al contribuyente el inicio del procedimiento sancionador y con posterioridad, en una segunda notificación, se le señale la propuesta sancionadora. El procedimiento abreviado, respetando los mismos derechos que el procedimiento general, supone indudables ventajas para el contribuyente que, desde el mismo momento de su inicio, conoce la propuesta de sanción.

Con todo respeto a estas argumentaciones, en mi opinión, esta modalidad de tramitación abreviada establecida en el RD 1930/1998, por un lado, adolece de deficiencias esenciales que terminan por hacer inoperante el artículo 34 de la Ley 1/1998 y, por otro, tiene una funcionalidad muy limitada incapaz de servir a los objetivos perseguidos por la política de simplificación de los procedimientos sancionadores.

Efectivamente, la crítica sustancial que puede oponerse a la actual tramitación abreviada no se formula por un posible menoscabo de los derechos de defensa del presunto responsable. El art. 34 RD 1930/1998 no lesiona los derechos de defensa derivados del art. 24 CE, y recogidos en el art. 135 de la Ley 30/1992, en la medida en que su aplicación respeta los contenidos esenciales del derecho a ser informado de la acusación, del derecho a ser informado de la identidad de las autoridades instructora y decisora, del derecho a formular alegaciones y del derecho a utilizar los medios pertinentes para la defensa. Pero es que el problema no se localiza en los derechos de defensa. El problema se encuentra en que la formulación del presupuesto que habilita a la Administración para acudir a la tramitación abreviada como alternativa al procedimiento ordinario rompe la clave de la separación de procedimientos, y contradice la lógica de las relaciones entre ambos. Si lo pretendido por la Ley 1/1998 era acomodar el desarrollo de cada procedimiento al principio de adecuación al fin —no por un argumento banal sino porque de ello depende la constitucionalidad de los deberes de colaboración exigibles en el curso de la comprobación e investigación— la reserva del juicio de responsabilidad subjetiva para el procedimiento sancionador impide, o debe impedir, que al tiempo de iniciarse el expediente la Administración ya cuente con pruebas de culpabilidad suficientes.



Frente a ello resulta algo más correcta la tramitación abreviada prevista en el RD 1649/1998, de 24 de julio, por el que se regulan las infracciones administrativas de contrabando, ya que, al menos, alude únicamente a los "elementos de hecho" como aquéllos que pueden obrar en poder de la Administración al tiempo de iniciarse el expediente<sup>2</sup>.

Sabido es que el desarrollo de la actividad probatoria en los procedimientos administrativos sancionadores presenta un notable matiz respecto a las garantías procedimentales exigibles en el ámbito penal, dado que no es a la autoridad decisora sino a la instructora a quien la norma habilita para presenciar la práctica de la prueba<sup>3</sup>, pero ello no supone en absoluto una dispensa de la carga de la prueba de cargo que incumbe a la Administración, como contenido inherente a la presunción de inocencia, y que se extiende tanto a la existencia de los hechos ilícitos imputados como a la responsabilidad punitiva del sujeto pasivo de la imputación por su participación en los mismos. No se está afirmando que la determinación de los hechos resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación no pueda surtir efectos en el procedimiento sancionador; efectivamente creo que, en los supuestos cuya tipicidad depende de una previa determinación de bases y cuotas, no es necesario desarrollar una "contrainspección" porque la cantidad dejada de ingresar será la que resulte de la regularización efectuada en función del acta y la liquidación. Pero si en el procedimiento de liquidación resulta ajena cualquier valoración sobre la responsabilidad subjetiva imputable a quien dejó de ingresar ese importe, será en el curso del procedimiento sancionador donde la Administración deba destruir la presunción de inocencia que asiste al presunto infractor. De tal modo que debe concluirse, como afirma AGUALLO AVILÉS que *"si, sin necesidad de instrucción alguna ni posibilidad de alegaciones previas del obligado tributario, la Administración ya cree tener las pruebas del ilícito, o bien la sanción se impone, como antes, por puro automatismo, o bien —esto será lo más probable— que en el procedimiento que, en principio sólo puede estar destinado a liquidar, se han apreciado circunstancias como la presencia del dolo o simple negligencia y la inexistencia de causas excluyentes de la culpabilidad"*<sup>4</sup>.

Es cierto que el derecho a la presentación de alegaciones y aportación de pruebas que articula el art. 34 RD 1930/1998 se corresponde con la carga de la prueba de descargo que corresponde al presunto infractor y que es perfectamente compatible con la presunción de inocencia. Como afirma el Tribunal Supremo (vid. entre otras SS 14 de junio de 1988, 14 de mayo de 1991 o 18 de mayo de 1995) *"la presunción de inocencia, en cuanto derecho reaccional, sólo ampara la quietud del acusado titular del derecho ante la ausencia de prueba de signo incriminatorio, cuya carga incumbe a la parte acusadora, pero no es cauce apropiado o idóneo para que mediante su alegación se amplíe su verdadero espacio o campo operativo, extendiéndolo a otras áreas como las propias de los hechos impeditivos"*. Así pues el problema no radica en que el procedimiento abreviado desplace al presunto infractor el despliegue de una prueba de descargo, por la concurrencia de circunstancias eximentes de la responsabilidad o incluso excluyentes del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración; eso es correcto, insistimos en que el defecto esencial radica en una insatisfactoria articulación de la actividad probatoria de la Administración capaz de evidenciar una culpabilidad cuya inexistencia

---

<sup>2</sup> Art.25.2 RD 1649/1998, de 24 de julio. *"Cuando el acto de iniciación del expediente contenga todos los extremos que el apartado 1 del artículo 34 de este Real Decreto establece para la propuesta de resolución, por encontrarse en poder del órgano competente todos los elementos de hecho que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, en la notificación se advertirá al presunto infractor a los efectos, entre otros, de la puesta de manifiesto que, de no formular alegaciones en el plazo de quince días, el contenido del acto de iniciación podrá considerarse propuesta de resolución, remitiéndose sin más trámites al órgano competente para resolver el procedimiento. En caso de que se formulen alegaciones o si el órgano instructor modifica los elementos contenidos en el acto de iniciación del expediente, se procederá de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 30 y siguientes de este Reglamento."*

<sup>3</sup> Como sabemos, en la órbita del proceso penal dichas exigencias se reducen fundamentalmente a dos: la exigencia de contradicción de una parte, y la de inmediatez de la autoridad decisora por otra. Como indican GARBERÍ LLOBREGAT Y BUISTRÓN RAMÍREZ, conjuntamente consideradas, tales exigencias obligan a que la práctica de la prueba se produzca en la única fase procesal que estructuralmente responda a tales principios, esto es, la fase de juicio oral, excepto en aquellos supuestos en los que, por razones atendibles de irreproducibilidad de la prueba, pueda otorgarse verdadero carácter probatorio a determinadas diligencias practicadas con anterioridad al juicio oral. El desarrollo completo de esta cuestión puede consultarse en la obra de los autores citados *El procedimiento administrativo sancionador*, 4.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, vol. I, págs.331-381. Dicha obra se ha utilizado como material básico de consulta para la elaboración de este trabajo.

<sup>4</sup> Materiales facilitados por el autor en las Jornadas Tributarias realizadas por la Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad Valenciana el 14 de diciembre de 2000.

se encuentra cubierta por la presunción de inocencia<sup>5</sup>. Si al tiempo de iniciarse el expediente sancionador tal prueba de cargo ya se ha obtenido no puede ser más que como consecuencia de lo más arriba señalado: o porque aún se arrastra la inercia de la responsabilidad objetiva en la imposición de sanciones, o porque las actuaciones de comprobación e investigación permiten preconstituir una prueba completa. No se olvide tampoco que la conformidad del contribuyente con la propuesta de liquidación no exime a la Administración de la prueba de culpabilidad. Y si es así no puede olvidarse que la presunción de inocencia exige procesalmente que dicha prueba se haya obtenido con todas las garantías; con lo que volvemos al problema de que la situación jurídica del contribuyente en el curso del procedimiento de liquidación, según aquel principio de adecuación al fin de cada procedimiento, no es manifestación de los derechos que derivan del art. 24 CE sino de los deberes de colaboración inherentes al deber de contribuir del art. 31 CE. Las consecuencias y las reacciones a esta situación son más que conocidas –como es sabido, en ello incide especialmente la reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos–, y no constituyen el objeto a desarrollar en este trabajo, simplemente se trataba ahora evidenciar y dejar localizada la crítica sustancial que se objeta a la tramitación abreviada del RD 1930/1998. Como puede apreciarse esta crítica es prácticamente coincidente con la planteada con carácter general antes de la Ley 1/1998. Es que, como hemos dicho más arriba, esta tramitación abreviada rompe la lógica de la separación de procedimientos y las relaciones entre ellos.

Pero además, si se examina la tramitación abreviada del RD 1930/1998 en el contexto general de la política de simplificación de los procedimientos sancionadores se observará que tampoco se corresponde ni con las tendencias de derecho comparado, ni con las soluciones generales introducidas en nuestro ordenamiento por la normativa administrativa general, ni con las que se vienen introduciendo en otras regulaciones sectoriales. Si se atiende bien, la utilidad que resulta de la aplicación del repetido precepto es bastante limitada. Al margen de la pura reducción de tiempo y papel que supone la refundición del acuerdo de iniciación del procedimiento y de la propuesta de sanción, este procedimiento no tiene ninguna virtualidad adicional para reducir la litigiosidad en el ámbito tributario porque en su régimen jurídico no se alberga mecanismo alguno que permita a la Administración asegurar la recaudación de las sanciones sin tener que esperar a la resolución de los conflictos. Puesto que no está prevista para el contribuyente ventaja alguna asociada al pago inmediato de la sanción, se entiende fácilmente el temor administrativo a las consecuencias que puede provocar la afirmación de la inejecutividad, que no suspensión de la ejecución, de las sanciones tributarias hasta tanto no ganen firmeza. No debe pensarse que se trata de cuestiones distintas, un somero estudio de la dirección general que marca la política de simplificación de procedimientos sancionadores demuestra que con ella se trata de cumplir simultáneamente diversos objetivos, dirección respecto a la cual nuestra tramitación abreviada en el ámbito tributario resulta excesivamente parca y rudimentaria.

La doctrina administrativista admite con carácter general que la observancia estricta de todos los principios y garantías de orden procedimental determina la aparición de un conjunto de ac-

---

<sup>5</sup> Compárese el art. 34 RD 1930/1998 con el procedimiento simplificado previsto en el RD 2119/1993, de 3 de diciembre, sobre procedimiento sancionador aplicable a los sujetos que actúan en los mercados financieros.

Art. 10. *Procedimiento simplificado. Cuando se trate de infracciones leves, o aun siendo graves los hechos estén claramente determinados, por haberse probado en otras actuaciones sancionadoras o consignado en actas de inspección, haberse reconocido o declarado por los propios interesados, constar en registros administrativos o por otras circunstancias significativas, se seguirá el siguiente procedimiento, salvo que la complejidad del asunto justifique el empleo del procedimiento ordinario.*

- a) *En el acuerdo de iniciación además de las menciones del artículo 3 se especificará el carácter abreviado del procedimiento.*
- b) *Notificado el acuerdo de iniciación, el instructor tendrá el plazo de un mes para practicar cuantas actuaciones y pruebas sean necesarias para el esclarecimiento de los hechos y para determinar las responsabilidades susceptibles de sanción. En el citado plazo, los interesados podrán formular las alegaciones y aportar los documentos que estimen pertinentes.*
- c) *En el caso de que el instructor considere necesario, a la vista de la complejidad o de la naturaleza de las infracciones, que se siga el procedimiento ordinario, lo pondrá en conocimiento de los interesados. En caso contrario, formulará una propuesta de resolución. Esta propuesta se notificará a los interesados quienes dispondrán de diez días para examinar el expediente, así como para formular alegaciones y presentar los documentos que estimen pertinentes. Recibidas las alegaciones o transcurrido el plazo para formularlas, el instructor elevará la propuesta, junto con las alegaciones y el expediente, al órgano competente. El órgano competente deberá dictar la resolución en el plazo de dos meses a contar desde la recepción de las alegaciones o desde la conclusión del plazo para formularlas.*

El subrayado es nuestro.

tuaciones un tanto dilatadas en el tiempo, donde concurren requisitos y formas que, a la postre, bien pudieran resultar inocuas atendido el auténtico cariz del debate entre la Administración y administrado en el marco de un expediente sancionador cuando menos poco problemático. Como afirman GARBÉRÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMÍREZ<sup>6</sup> por ello, y en aras de una mayor efectividad del principio de celeridad proclamado en los arts. 74 y 75 LRJPAC, junto al procedimiento sancionador general se hace de todo punto aconsejable la regulación de otro u otros procedimientos simplificados que tengan en cuenta determinados aspectos de dicho expediente, tales como, por ejemplo, las transformaciones procedimentales necesarias para el supuesto en que aparezca una voluntad de cumplimiento de la sanción por parte del infractor.

Del diseño de una política legislativa de simplificación de los procedimientos para enjuiciar los ilícitos de escasa entidad se ha ocupado el Consejo de Europa, cuyo Comité para los problemas criminales, a través del Comité restringido de expertos sobre los procedimientos simplificados y sumarios en materia penal, redactó ya en el año 1987 un informe convertido en la vigente Recomendación 18 del Comité de Ministros a los Estados miembros, sobre la simplificación de la Justicia penal. Dicho documento se extiende a las soluciones a adoptar para la aplicación de las sanciones correspondientes a infracciones penales y administrativas; así, el Consejo de Europa recomienda, además de la instauración del principio de oportunidad y la potenciación de las transacciones extrajudiciales, la regulación por los diferentes Estados miembros de procedimientos sumarios administrativos y procesos penales monitorios. Estas mismas recomendaciones se reproducen en el *Informe del Tribunal Supremo* del año 2000 "De cómo arreglar la justicia".

No vamos a realizar en este momento el análisis de estas recomendaciones porque nos parece que el desarrollo lógico del presente trabajo debe ser otro; la mención genérica anterior se incorpora para afirmar, como punto de partida, que efectivamente el ámbito tributario no puede resultar ajeno a la necesidad de articular alguna alternativa al desarrollo del procedimiento sancionador ordinario en atención a los principios de celeridad y agilidad. Y dado que en la actualidad se encuentra formulada una propuesta de corrección de esas insuficiencias o deficiencias que plantean las relaciones entre el procedimiento de liquidación y el sancionador tributario, parece obligado examinar en primer lugar las posibilidades que de esta propuesta se derivan y las consecuencias que resultarían de su aplicación. Este análisis se va a intentar desarrollar siempre desde esa perspectiva compleja de apreciación del régimen sancionador tributario expuesta en las consideraciones preliminares.

### **III. CONSIDERACIONES ACERCA DE LA PROPUESTA DE ARTICULAR UNA RENUNCIA VOLUNTARIA DEL CONTRIBUYENTE A LA TRAMITACIÓN SEPARADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR**

Como se ha intentado demostrar, el presupuesto de aplicación de la tramitación abreviada recogido en el RD 1930/1998 es erróneo, por las deficiencias esenciales que entraña, e insuficiente en atención a las finalidades que se pretenden. Nótese que en la actualidad la alternativa de recurrir al procedimiento abreviado frente al ordinario se ofrece únicamente a la Administración. El presupuesto para su aplicación atiende sólo a la apreciación administrativa de que cuenta con elementos suficientes para formular la propuesta de resolución, de tal modo que en él no se inserta en absoluto la actitud del presunto infractor como elemento revelador del verdadero cariz del debate con la Administración. En realidad, la reacción del particular frente al recurso a la tramitación abreviada resulta completamente irrelevante dado que el principio autocompositivo del procedimiento administrativo sancionador opera con todo rigor extendiéndose incluso a la elección de la tramitación procesal que la Administración considera oportuna. Sin ánimo de adelantar el desarrollo de cuestiones propias de los apartados siguientes, se aprecia a simple vista que difícilmente con esta regulación

---

<sup>6</sup> El procedimiento sancionador... Op.cit. págs.204 y ss.



pueden emplearse las técnicas de simplificación como instrumentos simultáneamente útiles para imprimir celeridad y para no provocar, ya que no reducir, litigiosidad.

En la medida en que la relación entre los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones genera aquellas zonas de sombra destacadas en las páginas introductorias, desde la perspectiva de la Administración y del contribuyente, es evidente que alguna solución técnica que considere la actitud o voluntad del contribuyente resultará útil para la superación de las imperfecciones que actualmente éste denuncia dado que pasarán a ser "consentidas". Por lo que respecta a la Administración, dicha solución debe resultar útil para algo más que lo actualmente permite la tramitación abreviada.

Bien, en este sentido se formula en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001 una propuesta para superar, o completar, la actual articulación entre el procedimiento de liquidación y el sancionador tributario utilizando la voluntariedad en el sentido de renunciar a la tramitación separada de ambos procedimientos establecida por el art. 34 de la Ley 1/1998. Se propone que en la LGT figure la posibilidad de que, a petición del contribuyente, pudiera establecerse un procedimiento unificado liquidador y sancionador y en su beneficio<sup>7</sup>. Evidentemente el objetivo que se pretende con esta propuesta trata de superar algunas de las deficiencias antes señaladas y es coincidente con esa necesidad de articular una alternativa a la sucesión y tramitación ordinaria de los procedimientos.

Debe advertirse que la primera diferencia con la regulación actual radicaría, precisamente, en que la alternativa entre la cadencia y tramitación ordinaria de los procedimientos de liquidación y sancionador y la nueva fórmula que se propone en este Informe se ofrece a la voluntad del contribuyente. Si de lo que se trata es de reducir la complejidad y mayor duración que ha podido suponer la separación derivada del art. 34 Ley 1/1998, la mayor agilidad y celeridad que pueda imprimirse a las actuaciones administrativas frente al ciudadano se concreta con esta solución en el desarrollo conjunto de ambos expedientes, aunando su terminación de tal modo que se elimine esa dilación e inseguridad que padece el contribuyente que prefiera conocer a un tiempo la totalidad de los conceptos que le reclama la Administración. Con ello, se dice, se posibilitaría que las fórmulas de terminación convencional pudieran extender sus efectos a la deuda tributaria y la sanción, orientándose claramente en esa política legislativa tendente a la introducción de medidas que permitan reducir la litigiosidad. Dicho en términos coloquiales, lo que se busca es ofrecer al contribuyente una alternativa que le permita conocer en el momento de extensión del acta la totalidad reclamada en concepto de deuda tributaria y de sanción, de tal modo que su conformidad impida que llegue a surgir conflicto por referencia a ninguno de los dos actos administrativos resultantes, la liquidación y el acuerdo de imposición de la sanción. Siempre según esta línea de reforma, la Administración obtendría con esta solución el alivio generado al eliminar la duplicidad de expedientes, el ahorro de tiempo que actualmente tiene que invertirse en la tramitación del expediente sancionador iniciado después del acta o la liquidación, y los efectos que esta fórmula pueda tener en orden a una reducción de conflictos. Como puede apreciarse, el objetivo de esta propuesta es plenamente coincidente con esas necesidades, plenamente asumidas, que han impulsado la elaboración de este estudio; procede en consecuencia pasar a analizar cómo podría articularse técnicamente esta solución a fin de contrastar la operatividad que presentaría respecto a los objetivos perseguidos.

#### **A. Posibilidades técnicas de articulación de esta propuesta**

El primer aspecto a considerar sería en qué momento debería ofrecerse al contribuyente la posibilidad de renunciar a esa tramitación separada y cuándo debería formalizarse dicha renuncia, o hasta cuándo cabría esta formalización. La primera parte del interrogante obtiene una fácil contestación con la introducción de una norma que permita ofrecer dicha posibilidad en el inicio mismo de las actuaciones, pero ello debería ser en el bien entendido de que el ofrecimiento tendría que realizarse en condicional "*se ofrece la posibilidad de renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador para el caso de que de las actuaciones inspectoras se pudiera derivar la*

<sup>7</sup> Vid. Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, IEF, Madrid, 2001, págs. 198-202.

*incoación de aquél". Otra cosa sería predeterminar el ejercicio de la potestad sancionadora cuando todavía ni siquiera debe presuponerse que de la comprobación resultará una regularización. Por la misma razón, si ahora atendemos al momento de aceptación de esta posibilidad, y la consiguiente formalización de la renuncia, si ésta se realiza por el contribuyente en el inicio de las actuaciones inspectoras, también deberá entenderse en condicional "en el supuesto de que se pudiera derivar la apertura del procedimiento sancionador se renuncia a la tramitación separada". Si la posibilidad de ejercitar esta opción se mantiene abierta durante el curso de las actuaciones, los inconvenientes a objetar continúan en la misma línea. Como en el curso del seminario que dio origen a este estudio ya se tuvo ocasión de escuchar, a la propia Administración<sup>8</sup>, "el establecimiento de un procedimiento unificado a voluntad del interesado podría introducir importantes distorsiones entre ambos procedimientos: en el procedimiento de liquidación habría de predeterminarse, sin que hubiera finalizado el mismo, qué casos tiene suficientes indicios para apreciar infracción y cuáles no, cuando es evidente que dicha valoración se puede efectuar mejor al finalizar el procedimiento de comprobación. Por otra parte, habría que comunicarle al interesado la existencia de dichos indicios para que ejercitase su opción a la tramitación simultánea, o bien que dicha opción la ejercitase, sin saber si se le va a abrir o no expediente sancionador, en el trámite de audiencia del procedimiento de liquidación". Parece que, efectivamente, se está pensando que el supuesto ordinario será el de formalización de la renuncia en el momento anterior a la firma de acta, porque el resultado y el curso de las actuaciones permita suponer cuál va a ser la sanción cuya imposición pretende la Administración; de tal modo que la inclusión de la propuesta de sanción en el acta –como consecuencia de la renuncia a la tramitación separada– ofreciera seguridad y rapidez al contribuyente que podría conocer de modo indubitado sobre qué cuantía opera la reducción efecto de su eventual conformidad. No obstante, debe advertirse que este planteamiento adolece de una cierta confusión entre voluntariedad de la tramitación separada y cumplimiento voluntario de la sanción; la eventual renuncia a la tramitación separada, que no se olvide parece que podrá formalizarse desde el inicio de las actuaciones hasta la extensión del acta, no tiene por qué implicar conformidad ni a la cuota ni a la sanción.*

De tal modo que, el segundo y determinante aspecto a considerar de esta propuesta, sería el qué significa, qué efectos tiene la renuncia a la tramitación separada, se ejercite cuando se ejercite. Podría entenderse que desde el momento en que el contribuyente renuncia a la tramitación separada se entienda iniciado el procedimiento sancionador, pero ya se ha objetado antes que es posible que en ese momento no pueda, ni tenga por qué, saberse si procede la incoación del expediente sancionador. O podría entenderse que si se ejercita esta opción se entienda que el inicio de la comprobación supuso también el inicio del procedimiento sancionador, con lo que en el caso de que la renuncia no se hubiera formalizado en el momento de inicio de las actuaciones de comprobación éstas devendrían, a posteriori, en fase de instrucción del procedimiento sancionador; los efectos de la renuncia se retrotraerían mutando la naturaleza de unas actuaciones que comenzaron siendo las propias de un procedimiento de liquidación y que adquieren sobrevenidamente la naturaleza añadida de unas actuaciones parte de un procedimiento sancionador. Esto parece, cuando menos, técnicamente discutible. O cabría una tercera posibilidad, que la consecuencia fáctica a la que conduzca esta solución consista en que, si se renuncia, la sanción se imponga sin procedimiento previo; sobran las palabras acerca del riesgo que supondría que se pudiera interpretar de este modo. Porque una cosa es que se pueda renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador, y otra que me parece distinta es que se pueda renunciar a los trámites esenciales del procedimiento sancionador que son manifestación de los derechos fundamentales del art. 24 CE.

Si con esta solución se quiere salvaguardar el contenido esencial de los derechos constitucionales, y simplemente permitir que a voluntad del contribuyente discurra por el mismo sendero el ejercicio de potestades distintas, habrá que respetar determinados mínimos cuya concreción resulta difícil según lo expuesto en el párrafo anterior. Como más arriba se indicaba con términos de la propia Administración, el escollo fundamental radica en que la detección de las presuntas infracciones se verificará en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, podría generalizarse que por referencia a las infracciones simples; tratándose de las infracciones graves que se encuentran en dependencia de los elementos objetivos de la regularización, la determinación de las presuntas infrac-

---

<sup>8</sup> Nota facilitada por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en el desarrollo de la Jornada de Técnica Tributaria Aplicada sobre la separación desarrollada el 29 de noviembre de 2001 en el IEF.

ciones cometidas, y la cuantificación de las sanciones correspondientes, requiere la terminación, al menos, de las actuaciones de comprobación e investigación. De tal modo que esa indefinición acerca de cómo y cuándo se entiende iniciado el procedimiento sancionador choca con la aplicación del primero de los derechos procesales que se deriva del art. 24, el derecho a ser informado de la acusación.

Como afirma la doctrina procesalista y administrativista, de la misma forma que en el proceso penal se exige que desde los mismos inicios del procedimiento se comunique al sujeto los términos de la imputación provisional, también en el procedimiento administrativo es reclamable dicha comunicación, la cual habrá de ser efectuada en el propio acuerdo de iniciación del procedimiento. El derecho a ser informado de la acusación no nace estrictamente en el momento de formularse la acusación en la propuesta de resolución, sino que en realidad se manifiesta primariamente en el momento de formalizarse la imputación provisional de un hecho ilícito a un sujeto determinado (STC 141/1986, de 12 de noviembre), instante en el que surge igualmente el genérico derecho de defensa. Con el acto de iniciación del procedimiento cristaliza el presupuesto formal básico de todo adecuado ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Dicho acuerdo equivale a un trasunto de lo que en materia procesal y penal constituyen a un tiempo la querrela y el auto de procesamiento, asemejándose más a este último en tanto que el acuerdo de iniciación del expediente administrativo sancionador encierra una actuación emanada de una autoridad pública por medio de la cual, y ante la apreciación de indicios racionales indicativos de haberse cometido una infracción administrativa, se considera imputado a un sujeto al que se le atribuye la presunta responsabilidad en la comisión de los hechos reputados ilícitos. Los hechos que motivan la iniciación del procedimiento son los inferidos de la *notitia criminis* (no se olvide que éste fue el valor que le otorgó a las actas de inspección la STC 76/1990), aunque desde luego no es esta imputación provisional sino la propuesta de resolución la que determina la vinculación de la autoridad decisora a la hora de dictar la resolución final del procedimiento.

Luego, si no se quiere incurrir en el riesgo de aprobar una normativa de dudoso encaje con los anteriores imperativos, se renuncie cuando se renuncie habrá que iniciar formalmente el procedimiento sancionador cuando se pueda realizar dicha imputación provisional, momento a partir del cual el contribuyente conoce la naturaleza que han pasado a revestir las actuaciones que frente a él se desarrollan, adquiere la condición de imputado y conoce los términos de esa imputación provisional que le permite desplegar sus derechos de defensa. De este modo, me parece que la secuencia lógica entre las actuaciones de comprobación e investigación y la apertura del procedimiento sancionador es irrefutable; siendo especialmente evidente que la imputación provisional de la infracción grave consistente en dejar de ingresar no podrá realizarse, como pronto, hasta tanto no se ultime la comprobación y se cuantifique la cuota en la propuesta de liquidación, contenida en el acta en el caso de actuaciones inspectoras o en la propuesta de liquidación que sigue a la comprobación abreviada del art. 123 LGT. En realidad, teniendo en cuenta que también dicha propuesta puede ser objeto de modificación, se ofrecería mayor seguridad si se guardara la secuencia liquidación-inicio del procedimiento sancionador, como solución unívoca para proceder a la incoación de los expedientes correspondientes a todas las presuntas infracciones, simples o graves, advertidas a lo largo del procedimiento de liquidación.

## **B. La secuencia lógica entre las actuaciones de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador**

En consecuencia creo que, respecto al ejercicio de la potestad sancionadora, la comprobación tiene la funcionalidad de unas actuaciones previas que son las que permiten detectar la presunta comisión de infracciones, lo cual no constituye especialidad alguna del ámbito tributario sino que participa de la misma relación lógica que se aprecia en la regulación administrativa general y sectorial entre cualquier actuación de inspección y la eventual incoación de un expediente sancionador.

Con carácter general, del estudio de todo el contexto normativo de los procedimientos administrativos sancionadores, puede inferirse que una cosa es la iniciación del expediente sancionador y otra bien distinta la iniciativa para su promoción, la cual, subordinada al conocimiento de la posible comisión de una infracción administrativa (*notitia criminis*), pueda dar lugar a que el órgano competente incoe el correspondiente procedimiento. Como declara la STS de 12 de marzo de 1991: "*en el procedimiento sancionador, a través del cual se encauza también el ejercicio de la potestad*

*disciplinaria de las Administraciones Públicas...la incoación se produce necesariamente mediante "providencia del órgano competente en cada caso", aun cuando tal acto administrativo pueda ser inducido o incitado por otras actuaciones anteriores, procedentes del interior de la misma organización –comunicación de otros órganos o agentes superiores, iguales o inferiores– o del exterior –denuncia de los ciudadanos–; es necesario, pues, evitar el riesgo de incurrir en la confusión que conlleva identificar la iniciación y la iniciativa, el impulso y la puesta en marcha".* Por ello el art. 11 RD 1398/1993, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, establece que el expediente se iniciará siempre de oficio por el órgano competente para ello, como consecuencia de propia iniciativa, orden superior, petición razonada de otros órganos o denuncia; entendiéndose por propia iniciativa *"la actuación derivada del conocimiento directo o indirecto de las conductas o hechos susceptibles de constituir infracción por el órgano que tiene atribuida la competencia de iniciación, bien ocasionalmente o por tener la condición de autoridad pública o atribuidas funciones de inspección, averiguación o investigación"*. Como puede apreciarse, esa misma relación lógica es la que explica que, también con carácter general, se atribuya la competencia para acordar la iniciación del procedimiento sancionador a los órganos que tienen atribuidas funciones de inspección; lo cual no prejuzga la idoneidad de la atribución a los mismos de la competencia para instruir el expediente.

Por tanto, insistimos, en el ámbito tributario y respecto al ejercicio de la potestad sancionadora, las actuaciones de comprobación e investigación tienen la funcionalidad, que se corresponde con la propia de las actuaciones previas, previstas con carácter general en el art. 12 del RD 1398/1993. Mediante ellas el órgano o unidad que tiene atribuidas las funciones de investigación, averiguación o inspección intenta proveerse de los datos, indicios, elementos o conocimientos necesarios en orden a formar su convicción sobre la procedencia o improcedencia de llevar a cabo la incoación del expediente sancionador. Tienden, así, a la determinación, con la mayor precisión posible, de los hechos susceptibles de motivar la incoación del procedimiento sancionador, la identificación de la persona o personas que pudieran resultar presuntamente responsables de la comisión de las infracciones de que se trate, así como las circunstancias relevantes que concurren en unos y otros. Esta misma relación de causalidad entre el ejercicio de las funciones de inspección y la incoación de expedientes sancionadores se advierte a lo largo de la normativa sectorial del procedimiento sancionador de las infracciones administrativas en materia de control de cambios<sup>9</sup>; de tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial<sup>10</sup>; de transportes y carreteras<sup>11</sup>, o en el orden social<sup>12</sup>

<sup>9</sup> RD 1392/1994, de 4 de agosto, por el que se regula el procedimiento sancionador de las infracciones administrativas en materia de control de cambios. Art. 4 : *"1.El acuerdo de iniciación se dictará de oficio bien por propia iniciativa del Director General de Transacciones Exteriores, bien como consecuencia de orden superior, a petición razonada de otros órganos o por denuncia. 3 Las peticiones procedentes de los órganos competentes para la investigación y prevención de los delitos monetarios e infracciones administrativas de control de cambios de acuerdo con el art. 17 de la Ley 40/1979 se realizarán mediante la remisión de la documentación, del acta de investigación a que se refiere el art. 16 del RD 1816/1991, así como del correspondiente Informe"*.

<sup>10</sup> RD 320/1994, de 25 de febrero. Art.3.Incoación del procedimiento. *"El procedimiento sancionador se iniciará de oficio por la autoridad competente que tenga noticias de los hechos que puedan constituir infracciones a los preceptos del Texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial o mediante denuncia formulada por los agentes de la autoridad encargados de la vigilancia y seguridad de tráfico. Asimismo se podrá incoar un procedimiento por la autoridad competente como consecuencia de denuncia formulada por cualquier persona que tenga conocimiento de los hechos imputados"*.

Art.4.Denuncias de carácter obligatorio y voluntario. *"1. Los agentes de la autoridad encargados del servicio de vigilancia del tráfico deberán denunciar las infracciones que observen cuando ejerzan funciones de vigilancia y control de la circulación vial."*

Art.9. Tramitación de denuncias. *"1. Recibida la denuncia en la Jefatura de Tráfico o Alcaldía, se procederá a la calificación de los hechos y graduación de la multa o la verificación de la calificación y multa consignadas en la misma por el agente denunciante, impulsándose la ulterior tramitación o proponiéndose por el órgano instructor a la autoridad competente la correspondiente resolución que declare la inexistencia de infracción en los casos de que los hechos denunciados no fuesen constitutivos de la misma, o la improcedencia de imponer sanción, en los supuestos en que no pueda identificarse a su autor."*

<sup>11</sup> RD 1772/1994, de 5 de agosto, por el que se adecuan determinados procedimientos administrativos en materia de transportes y carreteras. Nueva redacción dada al art. 205 del RD 1211/1990, de 28 de septiembre: *"2. El procedimiento para la imposición de las sanciones se iniciará de oficio, por acuerdo del órgano competente, bien a consecuencia de actas e informes suscritos por los servicios de la inspección por propia iniciativa, bien a consecuencia de las denuncias formuladas por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y Policías Autonómicas y Locales, que tengan encomendada la vigilancia del transporte, o por personas, entidades o asociaciones interesadas."*

<sup>12</sup> Con el permiso del lector, pasamos a desarrollar con más detalle algunas consideraciones en torno a esta última regulación sectorial, dada la especialidad afinidad que presenta con nuestro objeto el desarrollo de expedientes liquidatorios de cuotas de

Aunque con planteamientos distintos, en estas normativas sectoriales se aprecia la introducción de soluciones no demasiado lejanas a la tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario del RD art. 34 1930/1998, pero siempre por lo que respecta al encadenamiento entre la apertura de los procedimientos sancionadores y las actuaciones inspectoras realizadas con carácter previo. Es que, insisto, las críticas esenciales que se objetan frente a este último precepto se centran en las deficiencias que presenta respecto al adecuado desarrollo de un juicio de culpabilidad, pero el régimen vigente me parece correcto por referencia a la secuencia que se establece entre el término de las actuaciones de comprobación e investigación, sean inspectoras o del art.123 LGT, y la incoación del expediente sancionador. Precisamente lo que se ha intentado demostrar en este apartado es que esa relación de causa-efecto entre el desarrollo de las funciones de inspección y la promoción de los procedimientos sancionadores se encuentra tanto en la normativa administrativa general como en los distintos ámbitos sectoriales y que, por ser de lógica jurídica, cualquier solución en la que se pretenda prescindir de esa secuencia presentará un cierto perfil artificioso que tendrá los inconvenientes que se han tratado de exponer. Si en realidad lo que se está intentando es articular una alternativa a la sucesión y tramitación ordinaria de los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones

---

seguridad social y de procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social; razón por la que puede resultar especialmente útil el análisis comparativo de las soluciones adoptadas en este ámbito.

El RD 928/1998, de 14 de mayo, regula el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la seguridad social. Obviamente, la distinta naturaleza de los procedimientos y de las resoluciones adoptadas no constituyen obstáculo alguno para su regulación en un texto normativo conjunto, razón por la cual resulta irrelevante que la técnica normativa empleada en este ámbito difiera de la tributaria y que se haya dado regulación a ambos procedimientos en un mismo texto; al contrario, para el objetivo que ahora persigo, la sistemática de este Real Decreto permite apreciar de modo más cómodo las relaciones entre unos y otros tipos de actuaciones. No obstante, advierto que tampoco me parece enteramente correcta la regulación en este ámbito en determinados aspectos. El Capítulo II del RD 928/1998 se dedica a las actividades previas al procedimiento sancionador, cuya Sección 1.º se abre con el epígrafe *Iniciación de la actividad inspectora. Art. 8. Objeto de la actividad inspectora previa. 1. Se entiende por actividad inspectora previa al procedimiento sancionador, a los efectos del presente Reglamento, el conjunto de actuaciones realizadas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social destinadas a comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y convenidas en el orden social.*<sup>12</sup>. La Sección 2.º de este mismo Capítulo –*Consecuencias de la actividad inspectora previa al procedimiento sancionador*– permite advertir el nexo causal entre las actuaciones inspectoras y la apertura del procedimiento sancionador, regulado ya en el Capítulo III de este RD 928/1998, cuyo art. 13 es claro: *"Iniciación del procedimiento sancionador. 1. El procedimiento sancionador se iniciará de oficio, como resultado de la actividad inspectora previa, por acta de infracción de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, que se extenderá y tramitará de acuerdo con lo establecido en este capítulo"*. Es cierto que el art. 14, que regula el contenido de las actas de infracción, establece en el apartado 4 que *"Las actas de infracción por infracciones graves que conlleven la expedición de actas o propuestas de liquidación por los mismos hechos, se formalizarán simultáneamente con las liquidaciones"*, pero no se olvide que permanecemos en el precepto dedicado a las actas de infracción por las que se inicia el procedimiento sancionador como resultado de las actuaciones inspectoras. Eso sí puede hacerse; la cumplimentación y notificación del acta de infracción con todos los requisitos formales y materiales que exige este precepto surge precisamente como exigencia del derecho a ser informado de la acusación desde el acto de incoación de un procedimiento sancionador que todavía tiene que tramitarse y resolverse, porque es el acta de infracción la que inicia el procedimiento sancionador. Otra cosa es que merezca un juicio favorable la regulación dada a la tramitación e instrucción del expediente sancionador por el art. 18 del texto que venimos comentando, en el cual también se aprecia una considerable dosis de inercia en la imposición de sanciones basada en un sistema de responsabilidad objetiva, aunque es cierto que quizá en el orden social adquiera menor relevancia que en el ámbito tributario el error de derecho como causa excluyente de la culpabilidad.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras puede extenderse únicamente acta de infracción, o bien concurrir ésta con acta de liquidación por los mismos hechos. En este caso el art. 32 de la norma que venimos comentando regula los requisitos de las actas de liquidación y el art. 33 la notificación y resolución de las mismas; de ambos preceptos se deduce un contenido y una funcionalidad similar a las actas de inspección y las subsiguientes liquidaciones. De acuerdo con lo que ha quedado expuesto según los preceptos citados en los párrafos anteriores, la extensión del acta de infracción es el acto por el que se inicia el procedimiento sancionador, por esta razón se exige la extensión de las dos actas, de infracción y liquidación, cada una con el contenido que le es propio y, en principio, con una distinta funcionalidad. No obstante, también en el orden social este diseño queda en cierto modo empañado cuando el art. 34 del propio RD 928/1998 establece: *Actas de liquidación concurrentes con actas de infracción por los mismos hechos. 1. Cuando se practique acta de infracción y acta de liquidación de cuotas por los mismos hechos, se procederá de la forma siguiente:*

- a) *Las actas de infracción y liquidación por los mismos hechos tendrán los requisitos formales exigidos para las mismas en el presente Reglamento. El acta de infracción podrá remitirse en cuanto a relato a hechos y demás circunstancias fácticas al contenido del acta de liquidación y sus anexos, haciéndolo constar expresamente.*
- b) *Ambas actas se practicarán con la misma fecha y se notificarán simultáneamente.*
- c) *En las actas de infracción a que se refiere este artículo, sólo cabrá la acumulación de infracciones que se refieran a hechos con efecto liquidatorio en la correspondiente acta de liquidación.*
- d) *El procedimiento aplicable a ambas será conjunto, y responderá al establecido para las actas de liquidación. La resolución será única para ambas actas, y corresponderá al Jefe de la Unidad especializada de Seguridad Social de la Inspección Provincial de Trabajo y Seguridad Social.*



para los supuestos en los que, llegado el momento de extensión del acta o de la propuesta de liquidación, el contribuyente va a prestar conformidad a la deuda tributaria y la sanción, la solución técnica a la que conduce a esta propuesta terminará suponiendo una refundición de los trámites de iniciación – instrucción (que no habrá) – propuesta de resolución – audiencia (que no se utilizará) – resolución. Además, como más arriba se adelantaba, la mera renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, por sí sola, carece de utilidad en orden a la reducción de la litigiosidad en el ámbito sancionador, por lo que a ella tendrá que añadirse una segunda medida consistente en ofrecer algún tipo de reducción de la sanción, no ya por conformidad a la propuesta de liquidación, sino por pago inmediato de aquélla.

Como puede apreciarse, el objetivo que se pretende alcanzar no es otro que dar respuesta a las situaciones en las cuales la imposición de sanciones no llega a alcanzar un cariz contradictorio, obviamente porque el contribuyente-presunto infractor es consciente de lo poco fundado de su oposición a la imposición de la sanción. Pero, mientras no se introduzca algún elemento en que se traduzcan las consecuencias de la responsabilidad en la iniciativa de esa oposición, evidentemente nada tiene que ponderar el imputado como alternativa más beneficiosa frente al impago y recurso contra la imposición de la sanción. Este efecto no puede producirlo, por sí sola, la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; por ello advertíamos que quizá este planteamiento adolece de una cierta confusión entre voluntariedad en la tramitación conjunta o separada y cumplimiento voluntario de la sanción, que no siempre tienen por qué concurrir simultáneamente. En consecuencia, probablemente para dar respuesta a los supuestos que se identifican como carentes de solución satisfactoria con el régimen actual tendrán que introducirse dos nuevas normas: la que permita ejercitar la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, y la que introduzca una reducción del importe de la sanción por pago inmediato de la misma. Y, desde luego, me parece indiscutible que el régimen que se diseñe deberá ser una solución potencialmente aplicable a todas las regularizaciones, y los eventuales procedimientos sancionadores consecuencia de las mismas, y no que su ámbito de aplicación quede restringido al de las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los Tributos. No se olvide que, en definitiva, es en el curso de las actuaciones que vienen desarrollando los órganos de gestión tributaria donde las exigencias de generalización que se les imponen agudizan la necesidad de articular correctas fórmulas de simplificación y celeridad; del mismo modo, cualquier fórmula que permita reducir la litigiosidad dejará sentir especialmente sus efectos sobre los recursos planteados frente a este tipo de actuaciones de carácter masivo que afectan a un número muy elevado de contribuyentes.

En las páginas anteriores se ha intentado demostrar las objeciones que podrían oponerse a esa propuesta de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador contenida en el Informe para la Reforma de la LGT de julio de 2001; a partir de ahora se va a intentar ofrecer una segunda solución que permite alcanzar el objetivo perseguido, inscribiéndose claramente en esa dirección general que marca la política de simplificación de los procedimientos sancionadores y que considera conjuntamente la vertiente procedimental y de reducción de litigiosidad. Si de nuevo se permite una expresión coloquial, se trata de mostrar un "segundo traje" para vestir el resultado perseguido sin incurrir en los riesgos e incorrecciones a que puede conducir esa posibilidad de renuncia a la tramitación separada del expediente sancionador; se trataría además de una propuesta que reconduciría las soluciones introducidas en el ámbito tributario a las ya recomendadas, conocidas y aplicadas en el derecho comparado y en el ámbito general de nuestra normativa interna<sup>13</sup>, por lo que contribuiría a reducir los particularismos de la regulación tributaria.

---

<sup>13</sup> Más arriba hemos advertido que en todo caso podría aludirse a la renuncia a la tramitación separada, pero nunca a la renuncia a los trámites esenciales que son manifestación de los derechos que asisten al ciudadano frente al ejercicio de la potestad sancionadora. De ahí las dificultades que encontramos para identificar el presupuesto formal del legítimo ejercicio de la potestad sancionadora, ya que resultará difícil concretar cómo y cuándo se ha iniciado ese procedimiento sancionador a cuya tramitación separada se renuncia. Para corroborar los riesgos en que podría incurrir esta solución, puede consultarse el Dictamen del Consejo de Estado, de 10 de junio, de 1993 sobre el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora, en cuyas consideraciones sobre el texto originario del art. 8 del RD 1398/1993 – precepto del que nos ocuparemos con detalle–, en el que se recogía la terminación del procedimiento por renuncia, el Consejo de Estado ya advertía *"debiera huirse de aludir a una supuesta renuncia del interesado, ya que éste no claudica ni abandona los derechos que le están reconocidos en este tipo de procedimientos, sino que, en puridad de conceptos, lo que hace es aquietarse en relación con los criterios sancionadores utilizados por los órganos actuantes.*

#### **IV. PROPUESTA DE SIMPLIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO MEDIANTE LA INCORPORACIÓN DE LA TÉCNICA MONITORIA**

Ante todo, conviene comenzar recordando que tanto la propuesta de renuncia a la tramitación separada como la que pasamos a desarrollar suponen una alternativa que se ofrece a la voluntad del contribuyente. De tal modo que, en todo caso se mantendría como regla general la sucesión entre el procedimiento de liquidación y la tramitación ordinaria del procedimiento sancionador. La primera diferencia de nuestra propuesta con la anterior se encontraría en que la alternativa que se ofrecería como especialidad atendería sólo a la tramitación –concretándose en una fórmula simplificada–, pero respetaría siempre esa secuencia temporal entre ambos procedimientos. Para salvar esas deficiencias que pueden encontrarse en el ofrecimiento de renuncia a la tramitación separada desde el inicio de las actuaciones de comprobación, se trata de respetar en todo caso la relación lógica que me parece irrefutable y presente genéricamente entre cualquier actuación de inspección y la iniciación de expedientes sancionadores. Se mantendría pues el diseño actual que supone la incoación formal del procedimiento sancionador una vez ultimadas las actuaciones de comprobación –gestoras o inspectoras– tanto para la tramitación ordinaria como para la tramitación abreviada reguladas en el RD 1930/1998. La justificación se encuentra, como hemos dicho, en la necesidad de salvaguardar adecuadamente la manifestación procesal de los derechos fundamentales del ciudadano ante el ejercicio de la potestad sancionadora; con ello se evitarían todos los interrogantes e incertidumbres más arriba expuestos respecto a cómo y cuándo se entiende iniciado el expediente sancionador, así como los perfiles problemáticos que pueden adquirir las distintas hipótesis según el momento en que se hubiere efectuado la renuncia. Coincido, pues, plenamente con las opiniones que destacan que con la tramitación simultánea de procedimientos, aún a voluntad del contribuyente, se estaría predeterminando el ejercicio de la potestad sancionadora.

No obstante, como consecuencia del análisis crítico efectuado en el apartado II del presente estudio, nuestra propuesta difiere de la regulación actual en cuestiones esenciales: en la determinación del presupuesto de la tramitación abreviada y en los efectos de la misma. Podría resumirse la idea clave de esta propuesta diciendo que con ella se trata de articular una alternativa frente a la tramitación ordinaria del procedimiento sancionador, ofreciéndola a la voluntad del presunto infractor en el momento en el que ya puede procederse correctamente a la incoación del procedimiento sancionador cumpliendo las exigencias del derecho a ser informado de la acusación, de tal modo que se consiga "limpiar" la cantidad de supuestos que requieran una tramitación ordinaria. Con ello se trata de conseguir, de un lado, la celeridad y reducción de litigiosidad que se busca y que se manifestaría en todos aquellos casos en que el presunto infractor permite activar esta fórmula simplificada y, de otro, el mayor rigor que quizá cupiera apreciar en el desarrollo de una actividad probatoria de cargo por parte de la Administración si se consigue una mejor aplicación de los recursos derivada de un sustancial alivio de los expedientes a tramitar. Como puede apreciarse, se trata de avanzar en aquella dirección marcada por la política de simplificación de los procedimientos sancionadores que advierte de las distorsiones que termina provocando, de facto, la tramitación ordinaria de unos procedimientos sancionadores donde concurren requisitos y formas que pueden resultar inocuos atendido el auténtico cariz del debate entre Administración y administrado.

Enmarcando, pues, el ámbito tributario en esta política general, creo que la alternativa ofertada al contribuyente no debe ser tanto la de renunciar o no a la tramitación separada del procedimiento sancionador desde el inicio de la comprobación, sino que debe consistir en que, llegado el momento de inicio del procedimiento sancionador, se pueda optar por un desarrollo ordinario del mismo o por una fórmula que suponga bien una tramitación simplificada bien la terminación anticipada por pago y/o allanamiento; todo ello siguiendo las recomendaciones del Consejo de Europa que suponen la incorporación de las técnicas monitorias a los procedimientos sancionadores y que ya pueden encontrarse en el desarrollo de la Ley 30/1992, en otros ámbitos y en el derecho comparado. Como más arriba se anticipaba, esta línea de recomendaciones se extiende a la justicia penal y a los procedimientos administrativos sancionadores; no obstante, el imperativo de concretar al máximo el objeto de este estudio, ya de por sí extenso, obliga a dejar al margen el análisis de las fórmulas de

introducción de las técnicas monitorias en los procesos penales. A este respecto, se cuenta con una abundantísima literatura procesalista dedicada al análisis de los procedimientos abreviados y de las condenas por conformidad, tanto en el derecho comparado como en nuestro ordenamiento interno. Al tiempo de redactarse este trabajo se encuentra en estudio un Borrador de Ley de Reforma parcial de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sobre procedimiento para el enjuiciamiento rápido de determinados delitos y de modificación del procedimiento abreviado. En consecuencia, a partir de ahora queda centrado el discurso en torno a los procedimientos administrativos sancionadores.

Las líneas marcadas por las recomendaciones del Consejo de Europa pueden sistematizarse del siguiente modo<sup>14</sup>:

El procedimiento de represión ha de ser escrito.

- a) A través de tales procedimientos únicamente resultará factible la imposición de una sanción de naturaleza pecuniaria, ya sea en cuantía fija o a tanto alzado (proporcional), aunque también se permite la sanción restrictiva de derechos (vgr. profesionales, retributivos, de los permisos de conducción, caza...) exceptuándose, claro está, la privación de libertad.
- b) El procedimiento se reduce a una "propuesta de sanción" formulada por el agente de la autoridad, cuya operatividad se condiciona a su aceptación expresa o tácita por parte del sujeto pasivo. Si tal anuencia se produce –satisfaciendo el importe de la multa o cumpliendo como proceda la sanción– dicha circunstancia determina la eliminación de un posible proceso penal por los mismos hechos (imposibilidad de *bis in idem*).
- c) La utilización de este procedimiento no podrá obstaculizar y mucho menos impedir el derecho del denunciado para plantear el asunto ante un órgano judicial.

Como aprendimos de la doctrina administrativista, la emisión de una resolución definitiva en la que, tras la tramitación ordinaria del expediente sancionador, se determinen con precisión los hechos imputados, se declaren a continuación los que se consideran acreditados, se proceda a su individualización típica en las normas jurídicas correspondientes, y en la que se aplique la consecuencia jurídica sancionadora que en cada caso resulte adecuada y proporcionada constituye la forma normal de terminación o finalización del procedimiento común. La legitimidad de dicho acto queda subordinada a la realización previa, como mínimo de los trámites de inculpación y acusación del presunto responsable, de los respectivos trámites de audiencia a los interesados, y finalmente del período probatorio. Pero, como puede advertirse, el fenómeno político-legislativo de simplificación de los procedimientos aconseja, sin embargo, y al lado de procedimientos más o menos acelerados, de otros cauces procedimentales verdaderamente simplificados, los cuales suelen aglutinar su efectividad en torno a la llamada técnica monitoria. Conforme a dicha técnica es la propia autoridad pública competente quien oferta al presunto responsable una determinada propuesta de sanción, normalmente reducida con relación a la que correspondería en realidad a la infracción apreciada, dejando a su libre voluntad la satisfacción de la sanción propuesta o, en el caso de que no acepte la oferta, la automática iniciación del procedimiento sancionador ordinario. Si la sanción es satisfecha voluntariamente en tiempo y forma –no hay, pues, intimación o mediatización de ningún género al pago por parte de la autoridad que pudiera relevarse contraria al derecho constitucional a no confesarse culpable– el procedimiento sancionador ordinario no llega a tramitarse; pero si, por el contrario, el interesado formula oposición, aquél se desarrollará en la forma ordinaria y ya sin la posibilidad de obtener una reducción de la multa caso de ser encontrado culpable<sup>15</sup>.

En la actualidad se acepta en el ámbito procesal y administrativo que la aplicación de la técnica monitoria, que incluso es utilizada en el ámbito procesal penal por la mayor parte de los Esta-

<sup>14</sup> Vid. GARBERÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMIREZ, *El procedimiento administrativo sancionador*, Op. Cit., págs. 205-206.

<sup>15</sup> En nuestra doctrina destaca la temprana atención dedicada a estas fórmulas de simplificación de los procedimientos sancionadores por B.LOZANO. Vid. *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990. En esta obra se recogen aportaciones anteriores de la autora en torno a los procedimientos abreviados en el ámbito sancionador.

dos europeos, debe ser potenciada en la práctica por comportar grandes dosis de economía y celeridad, y no mostrarse contraria a ninguno de los derechos constitucionales de incidencia en esta esfera de actuación pública. Efectivamente, una de las críticas que se ha objetado a la utilización de esta técnica denuncia que el hecho de que se ponga en conocimiento del administrado la "oferta" de sanción previamente a que éste opte por la prosecución del procedimiento simplificado, siguiendo así un orden lógico ineludible, puede conllevar la injusticia de que un sujeto, aún sabiéndose no culpable, y en función de evitar los efectos perjudiciales de un procedimiento público, acepte la sanción propuesta. No obstante, frente a ello se objeta<sup>16</sup> que, en cualquier caso, aunque quede constatada la veracidad de tal comportamiento, la aceptación libre y voluntaria de la oferta o propuesta de sanción por parte del administrado, el dominio de la voluntad que preside la elección enunciada, parece excluir toda idea de atentado a la presunción de inocencia, por lo que una Ley que contemple una regulación similar habría de ser reputada constitucional. Debe observarse que basta la oposición del imputado a la aplicación de esta fórmula simplificada para que deba desarrollarse el procedimiento sancionador ordinario, con lo que la imposición de la sanción por parte de la Administración en ningún caso escapa a las exigencias de la presunción de inocencia ni es objeto de disposición alguna. Pero quizá las ideas así condensadas requieran un desarrollo un poco más detallado.

#### **A. Breves reflexiones acerca de la incorporación de las técnicas monitorias a los procedimientos administrativos sancionadores**

Las recomendaciones de traslación de la técnica monitoria al ámbito sancionador comparten la misma filosofía, objetivo y finalidad de constituir esa "vía rápida" como alternativa a la tramitación y desarrollo del procedimiento ordinario que ha justificado la regulación del proceso civil monitorio<sup>17</sup>, pero requieren una adaptación de las peculiaridades de esta técnica al ejercicio de la potestad sancionadora; adaptación que no presenta especial dificultad conceptual.

El punto de partida es el mismo, y también la necesidad de que el Derecho ofrezca soluciones prácticas como justificación de estos procesos y procedimientos especiales. Si inicialmente el ordenamiento jurídico –considerando lo inútil que es el retraso que sufre la ejecución en el proceso ordinario con conocimiento completo, en los casos en los que el demandado o se adhiera a la demanda o permanezca en rebeldía o, en suma, nada excepción– permite el uso del proceso monitorio, también es razonable intercalar en el ámbito del Derecho público algunas especialidades que permitan eludir el procedimiento sancionador ordinario, o introducir transformaciones sustanciales en su estructura, en función del verdadero cariz del debate entre el administrado y la Administración; en definitiva, cuando existe una voluntad de cumplimiento de la sanción. Con ello se consigue aliviar la carga de trabajo en la tramitación de los expedientes sancionadores por la Administración, al tiempo que la introducción de una reducción de la sanción correspondiente a la presunta infracción inicialmente imputada –elemento que suele combinarse en todos los procedimientos sancionadores que incorporan esta técnica– se viene revelando como el único instrumento especialmente eficaz para descongestionar las vías de revisión contra los acuerdos de imposición de sanciones, o al menos para evitar que su utilización indiscriminada comprometa seriamente la recaudación de las sanciones.

La incorporación de la técnica monitoria a los procedimientos sancionadores supone que el acuerdo de imposición de la sanción se alcanza mediante la voluntad de cumplimiento de una "oferta, prepropuesta o propuesta de sanción" (debe tenerse cuidado de no confundir esta última terminología con la propuesta de sanción formulada al término de la fase de instrucción del procedimiento ordinario) que se incorpora al mismo acto de iniciación del procedimiento, haciendo innecesario su desarrollo ordinario si así lo manifiesta el presunto infractor. Adoptado por el órgano competente el acuerdo de iniciación del procedimiento de sancionador, la misma notificación que salvaguarda el derecho a ser informado de la acusación mediante la imputación provisional de las

<sup>16</sup> Vid. comentarios críticos en este sentido en GARBÉRÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMÍREZ, *El procedimiento administrativo sancionador*, *Op.cit.* pág. 206.

<sup>17</sup> En torno a la reciente regulación del proceso monitorio en el orden civil puede consultarse, como obra general, CORREA DEL CASSO, J. P. *El proceso monitorio en la nueva LEC*, Marcial Pons, Madrid, 2000, donde se contiene una amplia lista de referencias bibliográficas.

presuntas infracciones –detectadas durante las actuaciones previas a la promoción de dicho expediente sancionador (comprobación e investigación en nuestro caso)– incorpora esta "oferta" de sanción sin que se haya desplegado todavía la actividad instructoria propia del procedimiento ordinario.

Ello se explica porque la completa originalidad de las técnicas monitorias consiste en la alteración que se produce en los trámites procedimentales, mediante la cual se desplaza o invierte la iniciativa del contradictorio del actor al demandado o presunto culpable. Dadas las diferencias esenciales entre el deudor de una relación jurídico-privada y el administrado a quien se imputa la presunta comisión de una infracción, lógicamente, la exclusión del procedimiento sancionador ordinario no puede manifestarse pasivamente, mediante la simple ausencia de oposición a aquella "oferta de sanción"; al contrario, la alternativa que se ofrece al presunto infractor se concreta en que el procedimiento ordinario sólo quedará excluido cuando medie expresa aceptación y/o pago de la "oferta" de sanción que acompaña al acuerdo de iniciación del procedimiento. En consecuencia, el mero silencio del presunto infractor y la desatención de aquella "oferta" obligan en el ámbito sancionador a acudir a la tramitación ordinaria del procedimiento<sup>18</sup>. La razón es obvia: la presunción de inocencia que obliga a desarrollar positivamente la actividad probatoria de cargo a quien acusa. Ante la no aceptación y/o pago del presunto infractor se exige una indagación de los hechos y de su responsabilidad en la comisión de los mismos a través del procedimiento sancionador ordinario.

De este modo, la estructura del procedimiento sancionador ordinario se transforma sustancialmente si el ordenamiento da cabida en este ámbito a la técnica monitoria, puesto que la resolución del procedimiento especial se alcanza por la mera aceptación y/o pago inmediato de la "oferta de sanción", la cual pasa a adquirir los mismos efectos que el acuerdo ordinario de imposición de sanción, tanto en orden a su ejecutividad como respecto a la apertura de las vías de revisión. De ahí que en algunos casos se presente claramente una alternativa entre procedimiento o tramitación ordinaria y procedimiento o tramitación abreviada o simplificada, mientras que en otros supuestos las regulaciones albergan las técnicas monitorias presentándolas como forma especial de terminación del procedimiento (como inmediatamente veremos ésta es la fórmula adoptada en el desarrollo de la Ley 30/1992 y en alguna normativa sectorial). La originalidad de esta técnica se manifiesta, pues, en que en lugar de esperar a que sea un acto de espontáneo reconocimiento de la responsabilidad o pago voluntario por parte del presunto infractor el que ponga fin al procedimiento, lo que se intenta es provocar de alguna forma su consentimiento a una sanción pecuniaria en todo caso reducida, mediante la notificación de su importe y de la posibilidad de oponerse a ella.

Resta únicamente por desarrollar una cuestión importantísima: ni en el proceso monitorio civil ni en los procedimientos sancionadores que incorporan esta técnica el desplazamiento de la iniciativa de la contradicción supone una inversión de la carga de la prueba<sup>19</sup>. En todo caso debe tenerse presente que la incorporación de una técnica monitoria, la cual determina el ofrecimiento de

<sup>18</sup> En cambio, en el ámbito civil se considera que es argumento indirecto de certeza (o si se prefiere decir así, argumento para no indagar si los hechos son verdaderos o no) la falta de reacción contra la afirmación del acreedor. *"La jurisdiccionalidad del proceso monitorio finalizado inaudita altera parte no deriva tanto, en efecto, de la actividad que en el mismo realiza el juez a la hora de emitir el correspondiente mandato de pago (cognición que en ocasiones ni tan siquiera existe), como de la declaración de certeza mediante preclusión que se produce en el mismo: lo verdaderamente decisivo, por tanto es que transcurrido el plazo para interponer una oposición, el mandato de pago adquiere plenos efectos de cosa juzgada porque el silencio del deudor se equipara por el ordenamiento jurídico a una declaración negativa de certeza. Consecuentemente, y como sucede en la ficta confessio, el silencio se torna en contra del deudor o, como acertadamente se ha dicho "le acusa", al igual que en la vida cotidiana "quien calla otorga".* CORREA DEL CASSO, *El proceso monitorio...*, Op.cit., págs. 47-48.

<sup>19</sup> Como destacan los procesalistas *"un ordenamiento jurídico avanzado no podría nunca dejar de censurar nunca un proceso que produce plenos efectos de cosa juzgada ...en el que tan sólo se aporta por el acreedor un simple principio de prueba y en el cual el deudor tendría, además, la carga de defenderse frente a una afirmación que ni tan siquiera se sabe si es veraz, convirtiendo así la prueba del deudor en una auténtica probatio diabólica. Por consiguiente ...en la fase de oposición al proceso monitorio, tendrá que partirse siempre de la base de que la carga de la prueba sigue gravando al acreedor demandante, pues por el hecho de presentar un simple principio de prueba no queda éste eximido posteriormente de probar la veracidad de sus afirmaciones iniciales. Por este motivo ...los ordenamientos jurídicos francés y alemán establecen actualmente que el acto mediante el cual se exterioriza la voluntad de querer oponerse al mandato de pago no está sujeto a formalismo alguno, pues con posterioridad a su interposición se abre un contencioso ordinario que no reviste singularidad alguna y que se sustancia por el cauce del procedimiento que corresponda por razón de la cuantía, sin que se alteren en ningún momento las reglas sobre la carga de la prueba...De lo contrario, se incurriría en una flagrante violación del derecho de defensa y se convertiría a este proceso en una institución de matices marcadamente inquisitivos, y por ende inconstitucional."* CORREA DEL CASSO, *El proceso civil monitorio...*, Op.cit. págs. 233-235.

aquella "prepropuesta de sanción", en ningún caso supone que baste con los indicios que han motivado la incoación del procedimiento sancionador para dar por probados los hechos imputados y la culpabilidad del presunto infractor. De tal modo que la oposición de éste a la tramitación o forma de terminación especial –manifestada en nuestro caso con la ausencia de allanamiento y/o cumplimiento voluntario de la sanción– determina la sustanciación del procedimiento en su tramitación ordinaria, en la que despliega toda su operatividad la presunción de inocencia que obliga a la Administración a la obtención de la prueba de cargo.

Asumidos correctamente los efectos de esta política de simplificación de los procedimientos sancionadores, advierte la doctrina procesalista y administrativista que ninguna tacha de inconstitucionalidad cabe oponerles. Al contrario, se considera que éstos mecanismos resultan especialmente útiles para imprimir celeridad y agilidad, para exigir un mayor rigor en el despliegue de la actividad probatoria de cargo desarrollada en los procedimientos ordinarios –en la medida en que la Administración se ve aliviada al poder resolver anticipadamente, o no tener siquiera que instruir el procedimiento, en todos aquellos supuestos en que media voluntad de cumplimiento de la sanción; consecuentemente puede suponerse que una mejor asignación de recursos debe redundar en un perfeccionamiento en la apreciación de la culpabilidad en los otros casos en que el contribuyente se opone a la imposición de la sanción aún a sabiendas de la ventaja que obtendría en caso contrario– y, por último, para reducir la litigiosidad ulterior a la imposición de sanciones. Como puede apreciarse, la tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario del art. 34 RD 1930/1998, además de las deficiencias que cabe achacarle, no es útil en orden a esta múltiple y simultánea funcionalidad.

## **B. La aplicación de la técnica monitoria a los procedimientos administrativos sancionadores en la normativa administrativa general y en la normativa sectorial**

Como destacan GARBERÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMÍREZ<sup>20</sup>, en el desarrollo de la Ley 30/1992 la tarea de acometer la simplificación de los procedimientos sancionadores ha conocido dos vías de actuación: con la primera escasamente recomendable por la poca economía que aporta en términos globales, se emprende una mera reducción de los plazos establecidos en el procedimiento general para la cumplimentación de cada trámite, en tanto que con la segunda, postulada por el Consejo de Europa y de mayor efectividad práctica, se provee bajo determinadas condiciones a eliminar ciertos trámites que, curiosamente, son los que siempre provocan un mayor retraso en el desarrollo total del procedimiento. Exponente de la primera son los arts. 23 y 24 del RD 1398/1998 que conforman un "procedimiento simplificado", cuya operatividad se ciñe al enjuiciamiento de las infracciones leves y que sólo introduce una tosca reducción de los plazos de tramitación respecto al procedimiento ordinario. La segunda vía es la que alberga el verdadero procedimiento simplificado, tal y como por lo demás viene siendo habitual en el derecho comparado<sup>21</sup>, y que se ve propiciado por la aplicación del art. 8 RD 1398/1993 en el que, en realidad, no se esconde sino una vertiente de la técnica monitoria.

Sucede, sin embargo, que en lugar de configurar el procedimiento administrativo monitorio como un procedimiento especial, alternativo al ordinario como sucede por ejemplo en el Derecho Administrativo alemán, la norma española ha estimado más oportuno intercalar la eventualidad monitoria dentro de los propios trámites del expediente sancionador común, instalando en el mismo la posibilidad de que, bien a través de una espontánea confesión del imputado, o bien del hecho de saldarse voluntariamente la previsible sanción inicialmente determinada, se proceda a poner término al procedimiento sancionador ordinario<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> GARBERÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMÍREZ, *El procedimiento administrativo sancionador*, Op. Cit. Tomo I, págs. 216-217, Tomo II 1172 y ss.

<sup>21</sup> Puede encontrarse una sucinta referencia a los procedimientos simplificados en el derecho comparado en GARBERÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMÍREZ, págs. 206-212.

<sup>22</sup> Así, el art. 8 del RD 1398/1993 establece. Reconocimiento de responsabilidad o pago voluntario. "1. Iniciado un procedimiento sancionador, si el infractor reconoce su responsabilidad, se podrá resolver el procedimiento, con la imposición de la sanción que proceda. 2. Cuando la sanción tenga carácter pecuniario, el pago voluntario por el imputado, en cualquier momento anterior a la resolución, podrá implicar igualmente la terminación del procedimiento, sin perjuicio de la posibilidad de interponer los recursos procedentes. En los términos o períodos establecidos por las correspondientes disposiciones legales, se podrán aplicar reducciones sobre el importe de la sanción propuesta, que deberán estar determinadas en la notificación del procedimiento".

Como puede apreciarse, al no haberse optado por emplear la técnica monitoria para establecer una auténtica vía simplificada –alternativa al procedimiento ordinario–, tanto el reconocimiento de responsabilidad como el pago voluntario se configuran como presupuestos de la terminación anticipada del procedimiento ordinario. Si se observa la expresión utilizada en las páginas anteriores, cada vez que se hacía alusión genérica a los presupuestos que albergan las técnicas monitorias se hablaba de allanamiento y/o pago inmediato. Y es que, dependiendo de la amplitud que se quiera otorgar a la operatividad de estas técnicas, las normas pueden contemplar únicamente el pago inmediato en determinados plazos, otorgar los mismos efectos al pago inmediato que al reconocimiento voluntario de responsabilidad en cualquier momento anterior a la resolución, o bien a este reconocimiento de responsabilidad seguido de pago inmediato. En función de los objetivos buscados, y de la automaticidad que se quiera imprimir a la utilización de la técnica monitoria, el sistema puede ser más o menos rígido, o tener un mayor o menor ámbito de aplicación.

De la redacción del art. 8 el RD 1398/1993 se desprende que, según esta norma, el reconocimiento voluntario de responsabilidad no tiene una virtualidad mucho mayor que posibilitar la terminación anticipada del procedimiento ordinario; en realidad no se establece más que una mera posibilidad de la que es titular el órgano administrativo con competencia para resolver el expediente, quien cuenta entre sus atribuciones con la facultad de dotar o no de un efecto vinculante al reconocimiento de responsabilidad formalizado por el interesado. No obstante, es evidente que la declaración inculpativa libre y voluntariamente prestada por el presunto responsable puede desvirtuar la presunción de inocencia, justificando la legitimidad de la sanción impuesta sobre la base de tal declaración. Es cierto que con ello se imprime mayor rapidez y simplicidad al ejercicio de la potestad sancionadora, legitimando la imposición de la sanción sin tener que desarrollar los trámites que resten hasta la resolución, la cual podrá anticiparse con identidad de efectos respecto a la que hubiera revestido la resolución ordinaria. Pero obsérvese que el precepto comentado anuda el reconocimiento de responsabilidad a la terminación anticipada del procedimiento ordinario en el que se establecerá *"la sanción que proceda"*, reservando para la figura del pago voluntario de la sanción pecuniaria la virtualidad de reducir automáticamente la sanción propuesta u *"ofertada"* en el acuerdo de iniciación del procedimiento debidamente notificado.

Esta diferencia de efectos ha sido criticada en alguna ocasión<sup>23</sup>. Como hemos dicho, queda a la valoración del legislador el considerar si los intereses en juego en cada uno de los ámbitos administrativos aconsejan establecer únicamente o no el efecto automático de reducción de la sanción para el supuesto de pago voluntario; o incluso, tratándose de pago voluntario, si la política de simplificación que quiere aplicarse se concreta en una reserva de dicho efecto de reducción para el pago voluntario realizado en un lapso de tiempo notificado junto a la *"oferta de sanción"* en el acuerdo de inicio del procedimiento. Evidentemente, teniendo siempre presente que el procedimiento simplificado que posibilitan las técnicas monitorias no excluye las ulteriores vías de revisión, no es lo mismo conceder una reducción del importe a la sanción pecuniaria que es objeto de ingreso efectivo que conceder ese mismo efecto al reconocimiento de responsabilidad que permite una resolución anticipada del procedimiento pero sin quedar vinculada a la materialización del pago. La solución a adoptar depende del juego que se quiera dar a la introducción de estas medidas en orden a la incidencia que sobre el cobro de las multas pecuniarias tiene la inejecutividad de las sanciones hasta tanto no alcancen firmeza.

Precisamente, un cambio en el ámbito de aplicación de estas técnicas monitorias puede observarse en la reciente modificación de la Ley de Seguridad Vial, uno de los ámbitos sectoriales en los que más claramente se ha optado por esta política. La redacción anterior a la Ley 19/2001, de 19

---

<sup>23</sup> En este sentido manifiestan GARBÉRÍ LLOBREGAT Y BUITRÓN RAMÍREZ, El proceso administrativo sancionador, Op. Cit. Tomo II, pág.1175. *"Algo no cuadra en esta regulación si se considera que tanto una como la otra figura jurídica ostentan un mismo fundamento (a saber: el de posibilitar la terminación anticipada del expediente sancionador), y ocasionan unos mismos beneficiosos efectos tanto para la Administración (que ejercita con singularidad rapidez sus potestades sancionadoras, logrando los efectos de prevención general ligados a la represión de las conductas ilícitas), cuanto para el sujeto pasivo de la imputación (quien se ve liberado de ella rápidamente, evitando también los efectos restrictivos generados por las eventuales medidas cautelares que pueden haberse adoptado en su contra). Si ello es así, y no parece que puedan existir dudas al respecto, carece de todo sentido que el pago voluntario conlleve una reducción de la entidad de la sanción y, en cambio, no ocasione idéntico resultado el reconocimiento de la responsabilidad. Es más, a la vista de esta regulación parece del todo punto probable que en la práctica jamás se produzca dicho reconocimiento voluntario de responsabilidad, toda vez que al inculpado le resultará mucho más beneficioso optar directamente por el pago voluntario de la sanción indicada en el acuerdo de iniciación, o la señalada en la propuesta de resolución, que decantarse por el reconocimiento de responsabilidad."*

de diciembre de 2001, de reforma del Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (aprobado por RD 339/1990, de 2 de marzo) del art. 67.1. de este Texto decía: "las sanciones de multa previstas en el párrafo anterior, cuando el hecho no esté castigado en las Leyes Penales ni pueda dar origen a la suspensión de autorizaciones a que se refiere el mismo párrafo..., podrán hacerse efectivas dentro de los diez días siguientes a la notificación de la denuncia, con una reducción del 20 por 100 sobre la cuantía que se fije provisionalmente en la forma que reglamentariamente se determine". En cambio, la redacción ahora vigente establece: "las sanciones de multa previstas en el párrafo anterior y en el apartado 2 de este artículo podrán hacerse efectivas antes de que se dicte resolución del expediente sancionador, con una reducción del 30 por 100 sobre la cuantía correspondiente que se haya consignado correctamente en el boletín de denuncia por el agente o, en su defecto, en la notificación posterior de dicha denuncia por el instructor del expediente". Como puede observarse la LSV permite la extinción del procedimiento en el primer instante posterior al de su incoación, a instancias del sujeto imputado por la denuncia pública y mediante la satisfacción por el mismo del importe de la sanción establecida por los agentes de tráfico, reducida porcentualmente; pero, si bien la primera redacción restringía la opción por esta alternativa a un breve lapso de tiempo contado desde la notificación de la denuncia –con lo que se trataba de una forma más pura de exclusión del procedimiento sancionador ordinario que ni siquiera tenía que comenzar a instruirse–, ahora se ha optado por ampliar el presupuesto de aplicación de la reducción de la sanción a cualquier pago voluntario realizado antes de la resolución del expediente sancionador –con lo que responde más bien a la fórmula de terminación anticipada pero de aplicación también automática si el ingreso va anudado a la no presentación de alegaciones (el anterior precepto se completa con el art.77.2 de la misma LSV: "El abono del importe de la multa indicado en la notificación de la denuncia, tanto si es el señalado por el agente en el acto de la misma, como en la notificación enviada posteriormente por el instructor, implicará la terminación del procedimiento una vez concluido el trámite de alegaciones sin que el denunciado las haya formulado, finalizando el expediente, salvo que se acuerde la suspensión del permiso o licencia para conducir y sin perjuicio de la posibilidad de interponer el recurso correspondiente)."

En cambio, otra manifestación de la aplicación de las técnicas monitorias en la regulación sectorial española se encontraba ya en el art. 14 de la Ley 14/1979, de 10 de diciembre sobre Régimen Jurídico del Control de Cambios, al que expresamente se remite el art. 11 del RD 1392/1993, de 4 de agosto, por el que se regula el procedimiento sancionador de las infracciones relativas al control de cambios. En este caso se prevé una minoración del importe de la multa –operando no como una reducción porcentual sino sobre los criterios de graduación de la sanción, lo cual es otra posibilidad– consecuencia de un comportamiento que incide decisivamente en la simplificación del procedimiento. No obstante, en este caso, a esta simplificación queda vinculado únicamente el instructor que debe elevar propuesta de resolución con la sanción así reducida, pero el órgano competente para resolver conserva la facultad de decidir la prosecución del expediente ordinario; ello es así porque en este caso el presupuesto determinante de la fórmula simplificada no atiende al pago voluntario sino al reconocimiento de responsabilidad<sup>24</sup>.

El Real Decreto 1649/1998, de 24 de julio, por el que se regulan las infracciones en materia de contrabando, también prevé en su art. 18 los efectos del reconocimiento de responsabilidad o pago voluntario: "1. Iniciado el procedimiento sancionador, si el infractor reconoce su posibilidad el procedimiento podrá resolverse con la imposición de la sanción que proceda, pudiendo omitirse las

<sup>24</sup> Art. 14 Ley 40/1979: "1. Si el infractor reconociera ante la Administración en el curso del procedimiento sancionador, y en todo caso antes de que se formule propuesta de resolución su responsabilidad por una infracción administrativa de control de cambios, cuya cuantía no exceda de veinte millones de pesetas, podrá solicitar de la Administración que interrumpa la tramitación del expediente ordinario, siempre que concurren las siguientes circunstancias: a) Que el responsable ponga de manifiesto ante la Administración los antecedentes que permitan el total esclarecimiento de los hechos; b) Que no sea reincidente; c) Que el daño causado sea debidamente reparado a juicio de la Administración.

2. Constatada la concurrencia de las circunstancias expuestas en el número anterior, el instructor acordará la interrupción del expediente ordinario y elevará al órgano competente propuesta de resolución para la imposición de la multa, cuyo importe no podrá superar el cincuenta por ciento de la cuantía de la infracción. El órgano competente resolverá en el plazo de treinta días sobre la imposición de la multa o la prosecución del expediente ordinario.

3. A estos efectos la Administración valorará las circunstancias previstas en el número cinco del artículo diez de esta Ley, y tendrá especial consideración que el interesado haya puesto de manifiesto la infracción espontáneamente ante la misma con anterioridad a cualquier actuación administrativa. Comunicación o denuncia relacionada con aquella".



*fases del procedimiento sancionador anteriores a la resolución que de otro modo hubieran procedido.*

2. *Cuando la sanción tenga exclusivamente carácter pecuniario, el pago voluntario por el imputado de la sanción propuesta, en cualquier momento anterior a la resolución, permitirá igualmente la omisión de las fases del procedimiento sancionador anteriores a la resolución que de otro modo hubieran procedido, sin perjuicio de la posibilidad de interponer los recursos procedentes".* Como puede apreciarse, se trata también de una manifestación incompleta de la técnica monitoria; la omisión de los trámites del procedimiento ordinario no es automática, sino que el precepto la prevé como una posibilidad a adoptar como efecto del reconocimiento de responsabilidad o del pago voluntario. Resulta, además, llamativo que en este caso ni para uno ni para otro supuesto se prevea el efecto de reducción de la sanción con lo que el interés del imputado termina concretándose en el levantamiento de las medidas provisionales que se hayan podido adoptar, las cuales sí están especialmente previstas en esta norma reglamentaria. Téngase presente que la adopción de medidas provisionales antes o durante el desarrollo del procedimiento sancionador ofrece también respuesta al interrogante que en ocasiones se plantea frente a la técnica monitoria en el ámbito sancionador, ¿y por qué alguien realiza un pago voluntario de la sanción, tras lo que interpone recurso o reclamación frente a la sanción impuesta mediante este procedimiento simplificado? Obviamente, dependiendo de la naturaleza y la incidencia de la medida provisional adoptada, aun discutiendo la procedencia de la sanción impuesta, al imputado puede resultarle decisivo reducir el tiempo durante el que se mantiene la medida provisional y el necesario para el acceso a las vías de revisión.

Con este breve recorrido por la legislación administrativa general y sectorial no se trata más que de demostrar que, por lo que respecta a la política de simplificación de procedimientos sancionadores, nuestro ordenamiento no es ajeno a la dirección general seguida por el derecho comparado y, como se ha visto, activamente recomendada por el Consejo de Europa. La necesidad de articular alguna alternativa a la tramitación y resolución ordinaria del procedimiento sancionador en absoluto es exclusiva del ámbito tributario sino que se extiende a todas las manifestaciones de ejercicio del ius puniendi, abarcando incluso el orden penal. Para la introducción de estas fórmulas de simplificación existe justificación y tradición conceptual, aglutinándose en torno a la aplicación de las técnicas monitorias que suponen una adaptación al ámbito sancionador de la originalidad del proceso monitorio, elaborado también por los ordenamientos jurídicos como respuesta a lo innecesario de desarrollar el proceso declarativo ordinario en aquellos supuestos en que así lo permite la actitud del demandado.

De ahí que, a diferencia de lo conocido hasta el momento en materia tributaria, las tramitaciones simplificadas de los procedimientos sancionadores vienen determinadas por una voluntad de cumplimiento de la sanción, o por un reconocimiento voluntario de responsabilidad. Ello permite asociar la agilidad y ahorro de carga administrativa en la tramitación de los procedimientos a esa voluntad capaz de destruir la presunción de inocencia, y/o (según los casos) a la recaudación efectiva de unas sanciones pecuniarias que ya no se ve directamente afectada por el recurso ulterior a las vías de revisión. Naturalmente el modo más efectivo de incitar esa no contradicción (recuérdese que la esencia del proceso monitorio radica en aquella inversión de la iniciativa del contradictorio) del presunto infractor durante el procedimiento sancionador es la aplicación de algún tipo de minoración de la sanción. Como demuestra el análisis de la legislación comparada e interna, estas fórmulas son conocidas y funcionan, siendo variadas las posibilidades en que se manifiestan; quizá ante la perspectiva de introducir alguna fórmula de simplificación en los procedimientos sancionadores tributarios convenga inscribirse en esta política de aplicación y resultados ya contrastados.

### **C. Posible aplicación de la técnica monitoria como fórmula de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.**

Llegado este punto pudiera parecer que la aplicación de las ideas hasta ahora desarrolladas al ámbito sancionador tributario resultaría prolija y compleja. Nada más lejos de la realidad. La extensión del presente estudio se debe a que en él se ha intentado fundamentar con cierto rigor y detalle algunas cuestiones que no resultan demasiado familiares a los estudios jurídico-tributarios, de ahí el esfuerzo de justificación conceptual y de análisis comparativo con la legislación general y sectorial. Pero si algo caracteriza la aplicación de las técnicas monitorias es precisamente su sencillez y la simplicidad del esquema resultante. Los parámetros normativos a que respondería la incorporación

de estas fórmulas de simplificación a los procedimientos sancionadores tributarios serían extraordinariamente sencillos, presentando al mismo tiempo la generalidad exigible para no incurrir en desigualdades de trato.

En efecto, si retomamos ahora el punto de partida que impulsó las reflexiones aquí recogidas el discurso sería el siguiente. Bien, aceptemos que el mandato de separación de procedimientos introducido por el art. 34 de la Ley 1/1998 supone una cierta dilación e inseguridad para el contribuyente que prefiere conocer a un tiempo el importe de la regularización y de la sanción correspondiente a las infracciones detectadas. Aceptemos, en consecuencia que resultaría conveniente la introducción de alguna alternativa a la sucesión, tramitación y resolución del procedimiento sancionador tras el procedimiento de liquidación.

Si las deficiencias sustanciales tanto tiempo denunciadas cuando el procedimiento único presentaba aquella naturaleza mixta, que conducía a la adopción simultánea del acuerdo de liquidación y de imposición de la sanción, siguen exigiendo que la regla general esté constituida por el desarrollo de procedimientos distintos, cauce formal del ejercicio de potestades sustancialmente diferentes y, en consecuencia, informados por distintos principios, la alternativa que pueda introducirse deberá tener como presupuesto la voluntariedad. Si con la fórmula alternativa que se introduzca se busca superar la insatisfacción que le pueda producir al contribuyente-presunto infractor la regulación vigente, y conseguir a un tiempo un sustancial alivio de trabajo en la tramitación y resolución de los expedientes, es evidente que el recurso a esta alternativa a la regla general no puede estar determinado, como en la actualidad, únicamente porque la Administración aprecie al inicio del expediente que cuenta con prueba suficiente de la culpabilidad. Porque ello presenta deficiencias sustanciales y porque es insuficiente para alcanzar simultáneamente los objetivos perseguidos. Asumiendo plenamente la necesidad de articular estas fórmulas de simplificación –porque en el alivio de la carga de trabajo de la Administración también subyace el interés general manifestado por los principios de celeridad, agilidad y eficacia– habrá que encontrar una alternativa respetuosa con los derechos fundamentales que asisten al ciudadano frente a la potestad sancionadora de la Administración y, a ser posible, que pueda emplearse simultáneamente como mecanismo para superar la actual situación de litigiosidad frente a la imposición de sanciones. En efecto, y por último, si se objeta escasez de recursos frente a la crítica generalizada acerca del desarrollo por la Administración de la actividad probatoria de cargo capaz de destruir la presunción de inocencia, cuantos más expedientes se consiga sustraer a la tramitación ordinaria del procedimiento mejor ratio presentará la asignación de recursos disponibles; quizá entonces podamos discutir con mejores argumentos que en la actualidad la idoneidad de seguir residenciando la competencia para instruir el procedimiento ordinario en el mismo órgano y funcionario que fue actuario en la comprobación e investigación.

Parece claro, pues, que la vía de solución debe emplear la voluntariedad del contribuyente-presunto infractor como elemento a insertar en el presupuesto de aplicación de la alternativa frente a la tramitación ordinaria del procedimiento sancionador tras el procedimiento de liquidación. Hasta el momento se ha propuesto ofrecer a la voluntad del contribuyente la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, pero en esta posibilidad me parece encontrar las objeciones que se han tratado de justificar. La otra posibilidad aquí propuesta consiste en utilizar la voluntariedad para excluir la tramitación y resolución ordinaria del procedimiento, formalmente incoado siempre después del procedimiento de liquidación, cuando menos después de ultimarse las actuaciones de comprobación. Como decía, el diseño normativo exigible resultaría tan simple que permite la siguiente sistematización:

— Se respetaría en todo caso la secuencia lógica entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador; de tal modo que la iniciativa para la promoción de este último competiría al actuario que debería manifestar en todo caso en el acta, o en la propuesta de liquidación del art. 123 LGT, si se aprecian o no motivos para la iniciación del procedimiento sancionador.

— De este modo, la incoación del procedimiento sancionador podría realizarse simultáneamente al acta o propuesta de liquidación o, en todo caso, hasta el transcurso de un plazo breve de caducidad de la acción sancionadora contado desde la resolución del procedimiento (tres meses según la norma prevista en el Proyecto de Ley de Acompañamiento para 2003). La identificación en todo caso del acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador salvaguarda las exigencias del

derecho a ser informado de la acusación, a conocer los términos de la misma, la naturaleza de las actuaciones siguientes, que se ha adquirido la condición de imputado –al que asisten ya los derechos del art. 24 CE– y a preparar el despliegue de los medios de defensa. Cristaliza así el presupuesto formal del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración tributaria sin presentar las incertidumbres que en este sentido puede revestir la posibilidad de renuncia a la tramitación separada desde el inicio de la comprobación.

— En la notificación del inicio del expediente sancionador se haría constar una "oferta o prepropuesta" de sanción así como el efecto derivado del pago voluntario de la misma y/o del reconocimiento voluntario de responsabilidad en orden a la reducción de la sanción y las transformaciones en la estructura del procedimiento. Desde luego, la solución más expeditiva sería similar a la inicialmente introducida en la Ley de Seguridad Vial: el pago de la sanción reducida dentro de un breve plazo tras la notificación del inicio del expediente supone que el procedimiento ordinario no llega a tramitarse; la fórmula simplificada en que se concreta la operatividad de la técnica monitoria supone que esta tramitación especial y sumaria se agota con el pago de la sanción inicialmente ofertada, legitimándose así la imposición de la sanción. Aunque también cabe articular otras manifestaciones de la técnica monitoria, como se ha visto en el análisis de la legislación sectorial. Se trata en definitiva de ahorrar la tramitación y resolución ordinaria del procedimiento sancionador cuando el presunto infractor no va a presentar oposición a la imposición de la sanción.

— Este mecanismo operaría en todo caso, ofreciéndose esta posibilidad al imputado con independencia de lo manifestado por el contribuyente al inicio y durante las actuaciones de comprobación e investigación, de que se hubiera o no prestado conformidad al resultado de las mismas, y con independencia también de que fuera un órgano gestor o inspector el actuante en los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones. Al quedar desvinculada la aplicación de la técnica monitoria del ámbito de aplicación de una posible fórmula de terminación convencional del procedimiento de liquidación se evita el inconveniente de su restricción a los supuestos en que aquella fuera admisible (dado que parece probable que el ámbito de aplicación de las actas con acuerdo se restrinja a las cuestiones de valoración y aplicación de conceptos jurídicos indeterminados). Con ello se amplía la efectividad de esta fórmula simplificada, ya que ni la conformidad con la propuesta de liquidación tiene por qué suponer cumplimiento voluntario de la sanción, ni parece razonable excluir los beneficios derivados de esta fórmula simplificada en aquellos supuestos en que no procede la terminación convencional del procedimiento de liquidación pero sí hay adhesión del contribuyente. Piénsese que, en particular, la tramitación abreviada del procedimiento sancionador viene utilizándose en una muy alta proporción en los expedientes sancionadores instruidos y resueltos por los órganos gestores cuyas actuaciones de control, por las características de la comprobación abreviada del art. 123 LGT, van a resultar ajenas a aquella terminación convencional. Como más arriba se advertía, si hay un área donde adquiere especial relevancia la necesidad de simplificación de los procedimientos, la agilidad en el trato con el contribuyente y la eficacia y eficiencia de los recursos empleados es precisamente en el área de Gestión Tributaria; además de ello parece dudosamente igualitario no ofrecer las mismas alternativas de tramitación simplificada y reducción de sanción al pequeño y mediano contribuyente, cuando precisamente presenta un perfil de menor riesgo defraudatorio.

— En consecuencia se trataría de adoptar una solución tan sencilla como la introducción en el acuerdo de incoación de cualquier expediente sancionador de aquella "oferta o prepropuesta" y de los efectos de su aceptación y/o pago. El rechazo de esta posibilidad supone, en todo caso, la tramitación y resolución ordinaria del procedimiento, desplazando así "la iniciativa del contradictorio" al imputado que presenta oposición a la imposición de la sanción simplemente por desatención de aquella oferta. El procedimiento sancionador ordinario queda, pues, reservado a los supuestos en que adquiere un cariz problemático el debate entre la Administración y el imputado acerca de la legitimidad de la sanción, la cual exige la observancia de los trámites de la estructura ordinaria del procedimiento en el que juegan las reglas ordinarias sobre carga de la prueba.

— En este caso, la mera afirmación de aquellos indicios de la presunta comisión de una infracción –advertidos en el curso de la comprobación– sirve para formular aquella "oferta o prepropuesta" pero, de no aceptarse por el imputado, en ningún caso supone dar por probados ni la tipicidad de los hechos ni la responsabilidad subjetiva por la participación en los mismos. El desarrollo de

actividad probatoria capaz de destruir la presunción de inocencia así como el desarrollo del juicio de responsabilidad subjetiva deberán realizarse en el procedimiento ordinario; es importante recalcar esta nota por diferencia al deficiente presupuesto de aplicación de la actual tramitación abreviada del art. 34 RD 1930/1998. En este sentido creo que sería conveniente la formulación de una norma que recordara el principio de adecuación al fin de cada procedimiento, a fin de insistir en la reserva del juicio de responsabilidad subjetiva para el procedimiento sancionador. Correlativamente creo que puede afirmarse la comunicabilidad de los elementos de hecho del procedimiento de liquidación al procedimiento sancionador; de tal manera que no es necesario realizar aquella "contrainspección" porque trasladar los elementos objetivos de la regularización no es suficiente para calificar de culpable la conducta.

La aplicación de todo este esquema no requiere más que la introducción de dos normas:

- a) La determinación de cuál es el ámbito de aplicación de esta fórmula simplificada. Como ha podido verse, las técnicas monitorias suelen restringir su efectividad a la imposición de sanciones de naturaleza pecuniaria (prácticamente el grueso de la problemática tributaria) pero, dentro de ellas, es posible establecer un determinado importe como límite cuantitativo que, de rebasarse, obliga a la sustanciación del procedimiento ordinario. Es una opción a valorar por el legislador, aunque no es la utilizada por la legislación general administrativa.

Junto a ello debe establecerse la previsión de notificación de la "oferta o preproposición de sanción" en el inicio del procedimiento sancionador, el término o período en que pueda realizarse el pago voluntario y/o reconocimiento de responsabilidad y los efectos de ello sobre la cuantía de la sanción.

Debe cuidarse la incorporación de estos extremos en un precepto de rango legal, sin perjuicio obviamente de su desarrollo reglamentario, ya que como advertía el Dictamen del Consejo de Estado de 10 de junio de 1993 sobre el Proyecto de RD 1398/1993 "*...el establecimiento de reducciones del importe de las correspondientes sanciones escapa de las posibilidades normativas del Proyecto ahora considerado ya que pertenece, en realidad, a las disposiciones sancionadoras de carácter sustantivo, tal como se desprende del artículo 131, 3, de la LRJPAC...Por todo ello resulta necesario que el Proyecto...restrinja la posibilidad de concesión de reducciones del importe de las sanciones a los casos en que así esté expresamente establecido por las correspondientes disposiciones legales...*". Se trata, en definitiva, de seguir la misma técnica normativa empleada en el ámbito de tráfico y seguridad vial, cuya ley introduce toda la mecánica de operatividad de esta técnica monitoria con el sencillo precepto más arriba reproducido.

Como en su día advirtió B. LOZANO, condiciones para la legitimidad del pago en cuantía reducida son el automatismo en su concesión y la ausencia de coacción. Para que el esta institución no suponga un menoscabo de las garantías del contribuyente, debe operar –por referencia al ámbito de aplicación que establezca el legislador– automáticamente. Ello supone, en definitiva, la ausencia de discrecionalidad por parte de la Administración para conceder o no el pago en cuantía reducida cuando el sujeto voluntariamente así lo solicite y cumpla los requisitos para ello. Ello evita que, en la práctica, se esté obligando al presunto infractor a transigir, aunque se considere inocente, que marque diferencias en función de las disponibilidades económicas de cada individuo –ya que la transacción implica un acuerdo de pago en dinero– y que se utilice la transacción por parte del funcionario de modo arbitrario.

- b) La segunda norma a introducir sería aquella en la que se distinguiría el efecto de minoración de la sanción que pueda tener la conformidad con la propuesta de liquidación, y aquel que corresponda a la tramitación simplificada del procedimiento sancionador por pago voluntario y/o aceptación. Si cada uno de ellos tiene una justificación y utilidad propia –la conformidad a la propuesta de liquidación legitima el

acto de liquidación, aliviando a la Administración de aportar el soporte demostrativo de los presupuestos fácticos de la regularización; el pago voluntario de la sanción y/o su aceptación legitiman el acuerdo de imposición de la sanción sin la sustanciación y resolución del procedimiento ordinario—, igualmente debe preverse la posibilidad de aplicación combinada de ambos beneficios. En realidad no es un problema demasiado complicado, dado que entre los arcos que permiten los criterios de graduación de las sanciones y la aplicación automática de alguna reducción porcentual hay espacio suficiente para dar cabida a ambos mecanismos.



**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.



- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.