

## El plazo máximo para resolver el procedimiento sancionador tributario no se suspende durante las actuaciones complementarias

### Blanca Lozano Cutanda

Catedrática de Derecho Administrativo  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

### Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero  
y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

---

*El Tribunal Supremo ha anulado el apartado 4 del artículo 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario que preveía la suspensión del procedimiento sancionador cuando el órgano competente para liquidar ordenase completar el expediente mediante actuaciones complementarias.*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio del 2019 (rec. ordinario 1032/2019) ha anulado el apartado 4 del artículo 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RST) introducido por el Real Decreto 1072/2017, de 15 de octubre (el fallo se publicó en el BOE del 20 de septiembre).

Decía este precepto: «... en caso de retraso producido en el procedimiento sancionador como consecuencia de la orden de completar el expediente del procedimiento inspector a la que se refieren los artículos 156.3b y 157.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se computará una interrupción justificada en el procedimiento sancionador derivado del procedimiento inspector que se hubiera iniciado, desde el día siguiente a aquel en el que se dicte la orden de completar hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se le dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta».

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Con esta previsión se trataba de evitar la caducidad del procedimiento sancionador cuando, en el seno del procedimiento inspector del que se deriva un procedimiento sancionador ya iniciado, el órgano competente para liquidar ordenase completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias. Así, el tiempo que durasen dichas actuaciones (hasta que se formalizase una nueva acta o se diera trámite de audiencia en caso de que no fuera necesario incoar una nueva acta) se consideraba una interrupción justificada del procedimiento sancionador y no computaba, por ello, a efectos del plazo de seis meses de resolución del expediente sancionador cuyo transcurso determina la caducidad del procedimiento.

El Tribunal Supremo, estimando un recurso interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), ha declarado que el precepto incurre en *ultra vires* por carecer la reforma reglamentaria de habilitación legal.

En su argumentación jurídica, la sentencia comienza por destacar que el nuevo procedimiento sancionador tributario regulado por la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y desarrollado por el Real Decreto 2063/2004 se caracteriza, como dice la exposición de motivos de esta última norma, por «la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria» y «por la aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales de Derecho administrativo».

A continuación, la sentencia expone las distintas fases que integran la tramitación separada del procedimiento sancionador tributario. En relación con el tiempo, que es el punto central del litigio, se señalan los dos plazos de caducidad existentes:

- a) Cuando el procedimiento se incoe como consecuencia de la presentación de una declaración tributaria o tras un procedimiento de comprobación o inspección, no podrá iniciarse una vez transcurridos tres meses desde que se hubiere notificado o desde que se entendiere notificada la correspondiente liquidación tributaria.
- b) El procedimiento sancionador caducará cuando transcurra el plazo máximo de seis meses para su resolución contados desde la notificación del inicio del procedimiento. El vencimiento de este plazo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento, que podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado. La declaración de caducidad implicará ordenar el archivo de las actuaciones e impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador (lo que constituye una especialidad, más garantista, del procedimiento sancionador tributario frente al regulado con carácter general por el artículo 25.1b de la Ley del Procedimiento Administrativo Común).

Pues bien, la sentencia afirma que el nuevo apartado 4 del artículo 25 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario «introduce una figura de todo punto extraña a la dinámica del procedimiento sancionador» por medio de un pretendido supuesto de interrupción justificada del procedimiento sancionador que no se considera congruente con la estructura y principios del procedimiento sancionador, tal y como se configura en la Ley General Tributaria.

Se rechaza, en este sentido, la pretendida habilitación legal del precepto en el artículo 211.2 de la Ley General Tributaria que invocaba la Abogacía del Estado. En virtud de este precepto, a efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución, serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de la ley, en el que se hace referencia a que los procedimientos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Son varias las razones que da la sentencia para rechazar esta supuesta habilitación legal (que, como reconocía la propia Abogacía del Estado, no se hizo valer en la fase de elaboración de la norma). Entre ellas, se destaca la relativa a la incoherencia que supone la referencia a la figura de la interrupción justificada en el sistema actual de la Ley General Tributaria, pues se trata de un concepto que podía tener sentido en la estructura originaria del procedimiento inspector —sujeto a caducidad como forma de terminación—, pero que carece de coherencia hoy en día tras la supresión del efecto extintivo de la superación del plazo máximo de resolución del procedimiento inspector tras la Ley 34/2015. No resulta por ello lógico que «careciendo de relevancia la pretendida interrupción justificada en el procedimiento inspector, sin embargo, se traslade esta figura al procedimiento sancionador que, con mayor razón, y por efecto del papel esencial que juega en el mismo la caducidad, no es susceptible de interrupción»

La regla general que resulta de la regulación del procedimiento sancionador —dice la sentencia— es la inexistencia de causas de interrupción y, aunque existen supuestos de extensión o ampliación del plazo del procedimiento, se trata de supuestos que están expresamente regulados en el artículo 211.2, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, y «esta regulación expresa apoya la idea de que el legislador no ha querido ninguna otra alteración temporal del procedimiento sancionador, menos aún la interrupción».

El Tribunal Supremo concluye que ni existe habilitación legal para la previsión reglamentaria impugnada ni ésta resulta congruente con las características del procedimiento sancionador tal y como está configurado, ya que «supondría supeditar el procedimiento sancionador al curso de un procedimiento inspector cuando la voluntad del legislador, y esto es indiscutible, fue la de hacer por completo independiente el sancionador respecto a otros procedimientos tributarios como el de inspección». A ello añade que, para evitar el efecto que con la reforma se trató de precaver, basta con aplicar la simple regla de que el procedimiento sancionador no se inicie hasta la finalización del procedimiento inspector, otorgando a este respecto el artículo 209 de la Ley General Tributaria un plazo de tres meses para hacerlo, que se estima más que suficiente.

A modo de conclusión interesa hacer referencia a los efectos que pueden derivarse del fallo comentado. En ese sentido, la nulidad del referido precepto reglamentario no sólo impedirá su aplicación hacia el futuro, sino que también tendrá eficacia respecto de los procedimientos sancionadores que estén en curso. Así, en aquellos casos en los que el procedimiento inspector se hubiera dilatado por actuaciones complementarias y, como consecuencia de ello, hubieran transcurrido ya seis meses desde que se notificó el inicio del procedimiento sancionador, habrá que entender que éste ha caducado.

Por otra parte, la sentencia del Tribunal Supremo, además de revelar una tendencia mitigadora del «excepcionalismo tributario», posiblemente traerá consigo una nueva praxis administrativa sobre el inicio del procedimiento sancionador que resultará más acorde con su configuración legal de procedimiento separado e independiente del procedimiento de inspección.