

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055911

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de septiembre de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 3945/2012

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Procedimiento. Competencia. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección y al amparo del art. 24.2 del RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), el inspector-jefe modifica la propuesta de resolución sancionadora del actuario-instructor, es competente para dictar y notificar la ulterior resolución sancionadora, o ésta debe ser dictada por un inspector-jefe distinto. Pues bien, el art. 25.7 del mencionado RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario) resulta clarificador en relación a la controvertida competencia del inspector-jefe, y al amparo del mismo, es el inspector-jefe el órgano competente para dictar resolución, y si rectifica la propuesta, mantiene la competencia para dictar y notificar la resolución. Es más, este precepto contempla la doble posibilidad de que el interesado preste o no su conformidad a la propuesta de resolución modificada por el inspector-jefe, advirtiendo que, en el caso de que preste su conformidad, la resolución sancionadora «se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente». En este caso, pues, resultaría que, aun siendo modificada la propuesta, nunca sería necesaria ni posible la intervención de otro inspector-jefe, para dictar y notificar la resolución, pues necesariamente el órgano que ha rectificado la propuesta y aquel por el que se entiende dictada la resolución son el mismo. Así, el hecho de que en el caso de que se preste conformidad se entienda dictada y notificada tácitamente la resolución por el propio inspector-jefe por el mero transcurso del tiempo, supone que el inspector-jefe no perdió la competencia por la modificación de la propuesta, pues de perderla no sería posible que se entendiera dictada y notificada. Y si no se pierde la competencia por ser modificada la resolución para el caso de una posterior conformidad del interesado no puede perderse por la posterior disconformidad del interesado, pues dejaría a la actuación del interesado la atribución de la competencia. [Vid., SAN, de 30 de enero de 2014, recurso n.º 5/2011 (NFJ054457)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 24 y 25.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 78 y 134.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 13 de enero de 2011, por la que se resuelve la reclamación número 08/04353/2009 y su acumulada 08/04354/2009.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos, resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Iniciado procedimiento inspector, se incoa a una determinada entidad acta en disconformidad en la que se regularizan tanto las bases imponibles como las cuotas deducibles del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003.

2. Tras instrucción del oportuno procedimiento sancionador, y previa puesta de manifiesto, el instructor hizo una propuesta de sanción calificando los hechos como infracción leve en cada uno de los trimestres regularizados.

3. El Inspector Jefe modificó la propuesta de sanción. Se habían constituido sociedades civiles para realizar casi una única operación, procediéndose a su disolución una vez efectuada, careciendo de la

infraestructura mínima para llevar a cabo las operaciones realizadas, las cuales según se comprobó fueron realizadas por una sociedad limitada que sí disponía de la infraestructura precisa, aunque oculta, para realizar las operaciones facturadas. Además se estaba excluido por volumen de operaciones de la posibilidad de tributar por el régimen simplificado.

La modificación supuso el cambio en la calificación de la infracción de leve a grave, y la elevación por ello del porcentaje de la sanción, sin modificar la base de sanción de la propuesta, resultando una sanción superior a la propuesta por el instructor.

Tras un nueva puesta de manifiesto a la entidad interesada, el mismo Inspector Jefe dictó acuerdo sancionador en los mismos términos de su propuesta.

4. Contra los acuerdos de liquidación y sancionador se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEAR), que fueron resueltas de forma acumulada.

La entidad no formuló alegaciones en los escritos de interposición de las reclamaciones, solicitando la puesta de manifiesto de los expedientes.

Notificado el trámite de puesta de manifiesto, tampoco formuló alegaciones.

5. El TEAR dicta resolución alcanzando las siguientes conclusiones:

1.- Considera ajustada a derecho la liquidación, desestimando la reclamación contra la misma.

2.- Considera no ajustado a derecho el acuerdo sancionador anulándolo, conforme a la motivación que a continuación se expone, tras citar los artículos 207 de la Ley General Tributaria, 134 de la Ley 30/1992, el artículo 25 del Real Decreto 2063/2004 en sus apartados 6 y 7:

“(...)

Respecto a la atribución de competencias en el procedimiento inspector, el artículo 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece

“1. De acuerdo con la letra c) del artículo 140 de la Ley General Tributaria, la Inspección de los Tributos practicará las liquidaciones tributarias resultantes de las actas que documenten los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Corresponderá al Inspector-Jefe del órgano o dependencia, central o territorial, desde el que se hayan realizado las actuaciones inspectoras dictar los actos administrativos de liquidación tributaria que procedan. No obstante, el Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer que por necesidades del servicio determinados Inspectores-Jefes puedan realizar directamente actuaciones inspectoras, en particular de comprobación e investigación, no pudiendo en tales casos dictar asimismo las liquidaciones tributarias y los demás actos administrativos que procedan. Tales actos administrativos se dictarán, en los términos establecidos en este Reglamento, por otro Inspector-Jefe que se determine al efecto.”

Sentado lo anterior, cabe reproducir algunos de los pronunciamientos judiciales relativos a la separación de las fases de instrucción y resolución. Así el Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de enero de 2008 dispone (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Recurso de Casación núm. 3497/2002, fundamentos Jurídicos cuarto y quinto):

“Ha de señalarse que el Tribunal Supremo ya tuvo ocasión de pronunciarse sobre la necesidad de la separación de funciones en su Sentencia de 24 de abril de 1984 (RJ 1984, 2711), en relación con el RD 412/1982), afirmando que “Un correcto funcionamiento de la Administración exige la diversidad de funciones y la especialización, por lo que la separación Inspección-Liquidación supondrá una garantía para el contribuyente al encomendarse a un órgano neutral, la Oficina Liquidadora, la resolución del procedimiento de gestión tributaria teniendo presente los datos aportados por la Inspección y por dichos contribuyentes; garantía no equiparable a la establecida en tan aludido Decreto en que la separación de personas sustituye a la antigua separación de órganos, al resultar que quien dicta el acto administrativo sigue siendo la Inspección de Tributos, ya lo haga materialmente el Inspector-Jefe o un inferior a éste; y aun admitiendo que la garantía residiese en la separación personal, no habrá lugar a dudas que resultará debilitada al pertenecer el Inspector actuario y el Liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre ellos relaciones de jerarquía...”

QUINTO. Interesa, no obstante, añadir que aunque la previsión que contempla el artículo 60 (Reglamento General de la Inspección de los Tributos) no es la que en estos autos se proclama, es evidente que lo que dicho precepto trata de evitar es la concurrencia en una misma persona de las condiciones de liquidador y de inspector. Pues bien, esa coincidencia de condiciones en una misma persona (inspector y liquidador) es la que concurre en este litigio, razón por la que los criterios que la norma establece deben ser ahora aplicados.

En cualquier caso, es importante precisar, de una parte, que en este caso se está resolviendo la coincidencia en una misma persona de las funciones inspectora y liquidadora, pero no se toma partido sobre si tales funciones han

de pertenecer a órganos distintos. De otro lado, la solución que mantenemos es obligada si se contempla el procedimiento inspector en su integridad, pues no es aceptable que una persona (el inspector) haga una "propuesta" y esa misma persona, el inspector jefe, decida sobre su rechazo o asunción."

(...)

En virtud de lo expuesto, el principio de separación entre las fases de instrucción y resolución del procedimiento sancionador exige que no concorra en una misma persona la facultad de proponer y de resolver ese procedimiento sancionador. En consecuencia con lo anterior, en los casos en donde el Inspector Jefe hace uso de su facultad para modificar la propuesta sancionadora originaria del primer instructor, deberá de ser persona distinta, con competencia de Inspector Jefe, la que resuelva el procedimiento imponiendo la sanción correspondiente.

En el presente caso, el Inspector Regional Adjunto en fecha 27 de febrero de 2009 formuló una nueva propuesta sancionadora, propuesta que fue confirmada por la misma persona mediante resolución de fecha 12 de marzo de 2009. Resultando claro que dicho proceder no resulta ajustado a derecho, procede anular la sanción impuesta".

Segundo:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, al considerar, en síntesis lo siguiente:

Que del contenido del artículo 24.2 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario (Real Decreto 2063/2004) que contempla la rectificación de la propuesta de resolución sancionadora, así como el del artículo 25 (apartados 5, 6 y 7) de la misma norma que regula aspectos concretos de la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector, conducen a la identidad entre el órgano competente para imponer sanción y el competente para rectificar la propuesta que se considere incorrecta.

La resolución que se impugna fundamenta su fallo estimatorio en la necesaria separación entre fase instructora y sancionadora que establece el Art. 134 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre.

Esta necesaria separación de fases se ha respetado en el presente supuesto, toda vez que el Inspector-Jefe, a la vista de la documentación recabada por el actuario-instructor, sin modificar el acervo probatorio puesto a su disposición, hace una nueva calificación jurídica del tipo de infracción, pasando a ser ésta de leve a grave en la nueva propuesta, pero sin efectuar ningún acto de instrucción propiamente dicho, en la medida en que la instrucción supone aportar pruebas al expediente.

El Inspector-Jefe no ha aportado ninguna prueba, ni modificado el acervo probatorio, ni ha variado los hechos contenidos en el expediente, sino que se ha limitado a efectuar una diferente calificación jurídica de los mismos. Por ello no cabe hablar de que se haya vulnerado la necesaria separación entre fase instructora y resolutoria

El Inspector-Jefe se ajustó al procedimiento establecido en el Reglamento Sancionador, que en este caso nos reconduce al artículo 24 que establece el procedimiento general aplicable con carácter supletorio en ausencia de especialidad aplicable.

Tanto el 25.6 del Reglamento, que sí hace un desarrollo más pormenorizado de los supuestos en que se preste la conformidad, como el propio artículo 24.2, nos conducen a la identidad entre el órgano competente para imponer la sanción y el órgano competente para rectificar la propuesta que se considere incorrecta, en particular en el supuesto del artículo 24.2.2 c), es decir, cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave, como es el caso.

Es decir, que de acuerdo con la normativa aplicable, el órgano competente para rectificar la propuesta sin modificar los hechos, y el órgano competente para resolver el expediente sancionador, es el mismo, por lo que se ha seguido el procedimiento reglamentariamente establecido con respeto, como se ha expuesto, a la necesaria diferenciación entre fase instructora y resolutoria.

Necesariamente ha de entenderse que el artículo 25.5 ha de ser completado con lo preceptuado en el artículo 24. Obviamente resultaría un absurdo que el Inspector-Jefe ordenara al actuario-instructor que él mismo rectificase su propuesta en contra de su propio criterio, siguiendo las indicaciones de aquél. Eso sí vulneraría la diferencia entre fase instructora y resolutoria.

Y frente a la afirmación que se hace en la resolución del TEAR que da lugar al criterio aquí discutido acerca de que debería haber sido otro funcionario con la condición de Inspector-Jefe quien hubiese dictado la resolución sancionadora, el TEAR trae a colación lo dispuesto en el artículo 60 apartado 1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, alega el Director recurrente que en ese precepto se habla sólo de determinados Inspectores-Jefes que puedan realizar directamente actuaciones de comprobación e investigación que constituyen verdaderos actos de instrucción

dirigidos a obtener pruebas que permitan la más adecuada regularización de la situación tributaria. En el presente caso, no se está realizando ningún acto de instrucción por lo que claramente se está respetando la separación entre fase instructora y resolutoria.

De acuerdo con las consideraciones anteriores, solicita que conforme a lo expuesto se unifique por este Tribunal Económico-Administrativo Central criterio en el siguiente sentido: *“Cuando un procedimiento sancionador en materia tributaria iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección, el Inspector-Jefe, órgano competente par imponer la sanción, modifique la propuesta de sanción del actuario-instructor, sin llevar a cabo ningún acto de instrucción ni modificar el acervo probatorio, podrá ser competente para resolver el expediente el propio Inspector-Jefe que haya modificado la propuesta”.*

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de legitimación, competencia y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección y al amparo del artículo 24.2 del Real Decreto 2063/2004, el inspector-Jefe modifica la propuesta de resolución sancionadora del actuario-instructor, es competente ese mismo inspector-jefe para dictar y notificar la ulterior resolución sancionadora, o ésta debe ser dictada por un inspector-jefe distinto.

Antes de entrar en el análisis de la cuestión debatida, debe hacerse una precisión. En los antecedentes de hecho cuarto de la resolución del TEAR que da origen al criterio aquí discutido, se dice textualmente:

“En fecha 12 de marzo de 2009 el Inspector-Regional Adjunto, sin que la interesada hubiese presentado alegaciones, dictó el correspondiente acuerdo de liquidación imponiendo la sanción propuesta en este segundo expediente sancionador.”

La expresión *“este segundo expediente sancionador”* no es correcta, pues se trata de una segunda propuesta sancionadora dictada en el seno de un único expediente sancionador. Tal calificación tiene trascendencia más allá de la exclusivamente terminológica, ya que si efectivamente se hubiera instruido un segundo procedimiento sancionador, los términos del debate serían distintos.

Asimismo debe precisarse que no está en discusión la aplicación del principio de separación de las fases de instrucción y de resolución en el procedimiento sancionador tributario, principio recogido en el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que dispone que: *“Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos”.*

Al respecto, la sentencia del Tribunal constitucional de 26 de abril de 1990 (Rec. 695/1985) ha matizado la exigencia de ese principio en el ámbito administrativo afirmando que *“debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructura conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías - entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos.”*

Tercero:

El artículo 24 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RSAN) dispone:

“1. El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que **previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior.**

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados a éste por haber sido acreditados previamente.

2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.

b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.

c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

(...)”

Alega el Director recurrente que en los casos en los que los resulte aplicable el apartado 2 del artículo 24, no se realizan por el órgano competente para resolver (el inspector-jefe) actos de instrucción.

Al respecto, el artículo 78.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común, define como actos de instrucción los “necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución”, los cuales se realizarán, añade, de oficio por el órgano que tramite el procedimiento, sin perjuicio del derecho de los interesados a proponer aquellas actuaciones que requieran su intervención o constituyan trámites legal o reglamentariamente establecidos.

Así las cosas, del análisis de los dos apartados transcritos del artículo 24 RSAN, se puede concluir que se prevén dos formas distintas de proceder en aquellos supuestos en los que el inspector-Jefe (órgano competente para resolver) discrepe de las actuaciones previas de instrucción del expediente sancionador: la recogida en el apartado 1 del artículo 24, caso de que estime necesaria la ampliación de las actuaciones de instrucción desarrolladas, en cuyo caso queda anulada la inicial propuesta de resolución sancionadora que será sustituida por una segunda propuesta que resulte de las actuaciones de instrucción complementarias que deberá ser notificada al interesado a efectos de formular alegaciones, siendo esta segunda propuesta formulada de nuevo por el instructor, pues en esta fase de instrucción se halla aún el procedimiento sancionador; y la del apartado 2 del mismo artículo 24, cuando el inspector-Jefe no anula sino rectifica la propuesta de resolución sancionadora en los tres casos tasados reglamentariamente: cuando considere sancionables conductas que en la fase instructora se hubiesen considerado como no sancionables; cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable; o, como ocurre en el presente caso, cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave. Nótese que la característica común a estos tres supuestos es que el inspector-jefe discrepa en aspectos relativos a la valoración de los hechos y pruebas, hechos y pruebas que no son distintos de los ya acreditados en el expediente fruto de la labor de instrucción.

La comparación de ambas previsiones pone en evidencia la diferencia existente entre los casos en los que debe el inspector-Jefe devolver el expediente al instructor para que complete o amplíe las actuaciones de instrucción desarrolladas, de aquellos otros supuestos en los que no es preciso llevar a cabo más actuaciones de instrucción, pero se va a llegar a una conclusión distinta en la valoración de los hechos y pruebas ya acreditados en el expediente. Es la expresión “ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas” la determinante pues “actuaciones practicadas” sólo pueden estar haciendo referencia a las “actuaciones de instrucción”. Refuerza esta conclusión la redacción del apartado 2, pues del mismo se desprende que la modificación de la propuesta sólo puede serlo en términos de distinta valoración, en la fase de resolución del procedimiento y por parte del inspector-jefe, de los hechos ya acreditados y de las pruebas ya obtenidas en la fase previa y distinta de instrucción, de forma que se estimen sancionables hechos que se habían considerado no sancionables o se modifique la conclusión sobre la tipificación de las infracciones cometidas o se altere su calificación, no entrañando en ningún de estos casos la modificación de la propuesta de resolución la realización de nuevas actuaciones de instrucción.

Por su parte, el artículo 25 RSAN establece las especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección, señalando en sus apartados 3 a 7:

“3. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso.

Cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

4. Con ocasión del trámite de alegaciones, el interesado podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del procedimiento sancionador que se le formule, de forma que se presumirá su disconformidad si no se pronuncia expresamente al respecto.

5. Si el interesado manifiesta su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas.

6. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, **salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción** notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o **rectifique la propuesta por considerarla incorrecta**. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación. Si el **interesado presta su conformidad a la rectificación realizada**, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta. Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta su disconformidad, **el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución**.

7. El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el inspector-jefe”.

Se trata de un precepto clarificador en relación a la controvertida competencia del Inspector-Jefe, pues se refiere tres veces al órgano competente “*caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta*”, “*salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta*”, y “*el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución*”. Dado que conforme al artículo 25.7, es el inspector-Jefe el órgano competente para dictar la resolución, resulta que al amparo de este precepto si rectifica la propuesta, mantiene la competencia para dictar y notificar la resolución.

A mayor abundamiento, este precepto contempla la doble posibilidad de que el interesado preste o no su conformidad a la propuesta de resolución modificada por el inspector-jefe, advirtiendo que, en el caso de que preste su conformidad, la resolución sancionadora “*se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente(...)*”. En este caso, pues, resultaría que, aun siendo modificada la propuesta, nunca sería necesaria ni posible la intervención de otro inspector-Jefe, para dictar y notificar la resolución, pues necesariamente el órgano que ha rectificado la propuesta y aquel por el que se entiende dictada la resolución son el mismo.

El hecho de que en el caso de que se preste conformidad se entienda dictada y notificada tácitamente la resolución por el propio inspector-Jefe por el mero transcurso del tiempo, supone que el inspector-Jefe no perdió la competencia por la modificación de la propuesta, pues de perderla no sería posible que se entendiera dictada y notificada. Y si no se pierde la competencia por ser modificada la resolución para el caso de una posterior

conformidad del interesado no puede perderse por la posterior disconformidad del interesado, pues dejaría a la actuación del interesado la atribución de la competencia.

Cuarto:

Sin perjuicio de las argumentaciones expuestas anteriormente, la cuestión aquí controvertida ha sido analizada recientemente por la Audiencia Nacional, en sentencia de 30 de enero de 2014 (Rec. nº 5/2011) llegando en su fundamento de derecho cuarto a la siguiente conclusión que este Tribunal Central comparte:

CUARTO. En el caso que ahora nos ocupa, el Inspector Jefe, amparándose en el artículo 24.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por RD 2063/2004, dictó un acto de instrucción en virtud del cual, consideraba que debía rectificarse la propuesta de resolución ya que, sin perjuicio de la valoración de las siete conductas que el Instructor proponía sancionar, considera que hay otras seis conductas que pudieran ser merecedoras de sanción por lo que acuerda abrir un trámite de audiencia por 10 días.

La parte entiende que no se trata de una autentica rectificación sino de una ampliación del ámbito de la propuesta sancionadora a la que se le debe exigir los mismos requisitos exigidos en el art. 210 de la ley 58/2003.

En resumen aduce la nulidad del acuerdo sancionador, de conformidad con los apartados a) y e) del artículo 62.1 de la LRJPAC, por haber prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, lo que a su juicio, vulnera el derecho a un proceso con todas las garantías.

No se comparte esta tesis por la Sala pues el texto literal del art. 24.2 del Reglamento sancionador, establece:

"1. El órgano competente dictará la resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que, previamente pueda ordenar que se amplien las actuaciones practicadas; en ese caso, concluidas estas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior.

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados a este por haber sido acreditados previamente.

2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables

(:::)

En el presente supuesto, el Instructor el 14 de abril de 2009 elevó al Inspector jefe el expediente para su resolución, junto con un Informe en que se analizaban las alegaciones formuladas por la entidad pero sin modificar la propuesta de imposición de sanciones que había sido notificada a la entidad el 16 de marzo de 2009.

El 20 de julio de 2009, el Inspector jefe en virtud de lo dispuesto en el art. 24.2 del reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, acordó practicar las siguientes actuaciones:

1º) Comunicar a la entidad que esta dependencia modifica la propuesta sancionadora del expediente en el sentido expuesto en el apartado III anterior, en cuanto que considera que pudieran ser merecedoras de sanción esas seis conductas que en dicho apartado se describen.

2º) Abrir a dicha entidad un trámite de audiencia por término de 10 días contados desde el siguiente al de la notificación del presente acto de instrucción, a fin de que en dicho plazo pueda formular las alegaciones que estime pertinentes en relación con tales modificaciones de la propuesta sancionadora.

Y en el apartado III a que se alude, el Inspector jefe se pronunció respecto de otras seis conductas de la entidad que pudieran ser merecedoras de sanción, en los siguientes términos:

" Actuando lo dispuesto en el apartado 2 de dicho artículo 24.2 del RD 2063/2004, este Inspector Jefe entiende que la propuesta de resolución de este expediente que fue notificada a la entidad el 16 de marzo de 2009 ha de rectificarse porque, sin perjuicio de la valoración que llegue a hacerse de esas siete conductas que el

Instructor propone sancionar, considera que hay otras seis de las conductas llevadas a cabo por la entidad y regularizadas por la Inspección que pudieran ser merecedoras de sanción; y en concreto, las siguientes: ... "

En definitiva, y a juicio de la Sala, la actuación del Inspector Jefe, se acomoda a lo previsto en el art. del Reglamento citado, sin perjuicio de ser cierto la alegación de la parte de que se trató de una verdadera ampliación, pero así debe entenderse el significado del apartado a) del número de 2 del art. 24 del Reglamento, " cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables".

Habida cuenta de que la parte tuvo la oportunidad de alegar lo que a su derecho conviniera en relación a dicha modificación, para lo que se le concedió un plazo de 10 días, no se le ha producido ninguna indefensión y debe desestimarse la demanda en este particular".

Podemos también citar la resolución 4876/2009, de 7 de junio de 2011, de este Tribunal Central, confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 4 de octubre de 2012 (Rec. nº 328/2011). En dicha resolución se señala (fundamento de derecho cuarto) después de transcribir los apartados 1 y 2 del referido artículo 24 RSAN:

" (...)

La parte actora sostiene en sus alegaciones que el Inspector Jefe genera cierta confusión entre los dos apartados descritos, ya que el apartado 1º habilita para ampliar las actuaciones practicadas, mientras que el apartado 2º establece circunstancias tasadas que le permitirían dictar resolución rectificando la propuesta formulada por el instructor.

Resulta cuestión pacífica entre las partes que en el acto de instrucción controvertido el Inspector Jefe pone de manifiesto que la tipificación de las conductas es, a su juicio, incorrecta, recogiendo dicho acto en su apartado III:

".....el examen de la propuesta sancionadora del actuario pone de manifiesto que ésta incurre en incorrecciones tales como atribuir a la entidad conductas infractoras en las que, de ninguna de las maneras, pudo incurrir, como la del artículo 79.a) de la Ley 230/1963 o la del artículo 191.5 de la Ley 58/2003; mientras que, en cambio, no se dice que la entidad pudo haber cometido los injustos típicos de los artículos 79.d) de la Ley 230/1963 y 193 y 195 de la Ley 58/2003, lo que sí es perfectamente posible que hiciera ..."

*De lo expuesto hasta ahora resulta que el acto de instrucción dictado tendría encaje legal dentro del apartado 2º del artículo 24 del Real Decreto 2063/2004, ya que la circunstancia que concurre en el presente caso, y que como ha sido señalado no es objeto de controversia, es la modificación de la tipificación de la conducta sancionable, por lo que no se puede negar un defecto en el acto de instrucción, al ampararse en un artículo de forma errónea. **Ahora bien, el órgano competente para resolver, al considerar que la tipificación de la conducta sancionable no era correcta, y en virtud de lo que dispone el artículo 24.2 del Real Decreto 2063/2004, podía haber rectificado directamente la propuesta de imposición formulada, concediendo el trámite de alegaciones previsto al efecto, sin devolver las actuaciones al órgano instructor, ya que así le habilita el citado artículo.** No obstante, anuló la propuesta de imposición de sanción y ordenó la formulación de una nueva propuesta al órgano instructor, con su consiguiente trámite de alegaciones.*

***Este Tribunal entiende por tanto, que la actuación administrativa tiene su encaje legal en el artículo 24.2 del Real Decreto 2063/2004, al habilitar al órgano competente para imponer sanción a rectificar la propuesta de imposición de sanción. En el caso que nos ocupa el Inspector Jefe, estando habilitado para rectificar directamente la propuesta del instructor[1],** optó, en aras de dar mayores garantías a la interesada, por devolver las actuaciones al instructor y conceder un nuevo trámite de alegaciones, por lo que los intereses de la reclamante en ningún caso fueron menoscabados. Si acaso podría predicarse lo contrario.*

La afirmación efectuada por la reclamante respecto a que "la intervención del Inspector Jefe en el expediente sancionador pone de manifiesto una absoluta vulneración de forma manifiesta de los principios de separación de funciones de instrucción y de resolución y de igualdad de armas que informan la potestad sancionadora" carece de fundamento, porque como ya ha sido expuesto el Inspector Jefe ha actuado en el expediente sancionador dentro de la legalidad en los términos que prevé la normativa tributaria, sin vulnerar la debida separación entre la fase de instrucción y de resolución que debe regir el procedimiento sancionador, sin que ello signifique que el órgano competente para resolver carezca de facultades en dicho procedimiento, como las previstas en el artículo 24 del Reglamento.

A mayor abundamiento, la actuación administrativa no ha generado en ningún momento indefensión a la parte ahora reclamante, ya que en las dos propuestas de imposición de sanción se le concedieron los oportunos trámite de alegaciones, pudiendo alegar lo que convenga a sus intereses, alegaciones que por cierto fueron

presentadas en los momentos oportunos. Por tanto este Tribunal no aprecia ningún tipo de menoscabo en los intereses de la parte actora, que pudiera derivarse de la actuación administrativa.

(...)

Por tanto, habiéndose mantenido intactas las garantías del obligado tributario en el procedimiento sancionador, en ningún caso podría apreciarse por este Tribunal la indefensión alegada por la reclamante, de modo que el acto no incurre en vicio determinante de anulabilidad, por lo que procede desestimar lo alegado por la interesada en este punto”.

Quinto:

En cuanto a la invocación de la aplicación al procedimiento sancionador de las previsiones contenidas en el artículo 60 del anteriormente vigente Reglamento General de la Inspección de los Tributos, precepto que ya no era aplicable en el momento en que se producen las actuaciones que dan lugar al presente expediente pues ya habían entrado en vigor los artículos 24 y 25 del actual Reglamento sancionador, dicho precepto establecía:

“1. De acuerdo con la letra c) del artículo 140 de la Ley General Tributaria, la Inspección de los Tributos practicará las liquidaciones tributarias resultantes de las actas que documenten los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación.

*Corresponderá al Inspector-Jefe del órgano o dependencia, central o territorial, desde el que se hayan realizado las actuaciones inspectoras dictar los actos administrativos de liquidación tributaria que procedan. **No obstante, el Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer que por necesidades del servicio determinados Inspectores-Jefes puedan realizar directamente actuaciones inspectoras, en particular de comprobación e investigación, no pudiendo en tales casos dictar asimismo las liquidaciones tributarias y los demás actos administrativos que procedan.** Tales actos administrativos se dictarán, en los términos establecidos en este Reglamento, **por otro Inspector-Jefe que se determine al efecto.**”*

Ese precepto confirma el principio de separación de fases de instrucción y de resolución, que si ha de darse en el ámbito de la liquidación, con más fuerza ha de respetarse aún en el sancionador en el que las garantías de los interesados han de ser mayores.

Pero ese precepto contiene a su vez la clave de la separación de fases cuando dice *“realizar **directamente** actuaciones inspectoras, en particular de comprobación e investigación”*: Este artículo estaba contemplando los casos en que algunos funcionarios con categoría de inspectores-jefes podían llevar a cabo las propias actuaciones instructoras, cuya esencia es la de hacer indagaciones y recabar información y pruebas para probar hechos, en las que sustentar la posterior liquidación. Cuando un inspector-Jefe realiza esas actuaciones, ya no actúa como tal sino que se convierte en actuario o instructor, y por tanto le ha de estar vedada la posibilidad de poder dictar la resolución, correspondiendo esa competencia a otro órgano, con la categoría de inspector-jefe, en aras de ese principio de separación de fases.

Por último, el TEAR invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de enero de 2008 (Rec. nº 3497/2002) de la que transcribe parte de ella y subraya lo siguiente:

“la solución que mantenemos es obligada si se contempla el procedimiento inspector en su integridad, pues no es aceptable que una persona (el inspector) haga una "propuesta" y esa misma persona, el inspector jefe, decida sobre su rechazo o asunción.”

A juicio de este Tribunal Central, esta conclusión del Tribunal Supremo debe ser entendida dentro del caso concreto que enjuiciaba: se trataba de un supuesto en el que la misma persona había llevado a cabo las actuaciones inspectoras de comprobación e inspección, como actuario, y posteriormente, como inspector-Jefe, dictó él mismo el acuerdo de liquidación. La controversia sobre la que se pronuncia el Alto tribunal era la de determinar si, a pesar de que formalmente habían actuado dos órganos diferentes, el hecho de que fuera la misma persona la que interviniera en ambas fases de instrucción y de resolución, y en ambos órganos, constituía o no una vulneración del principio de separación de fases, concluyendo el Tribunal Supremo que sí se producía esa violación. Pero tal caso no es equiparable al supuesto presente, en el que el inspector-Jefe no actúa como instructor en la fase de instrucción, sino que se limita, en la fase de resolución y a la vista de los hechos ya acreditados en la anterior fase de instrucción, a valorarlos de forma distinta, alcanzando diferentes conclusiones jurídicas que conducen a modificar la propuesta de resolución sancionadora al amparo de las previsiones y en los casos tasados del artículo 24.2 del RSAN.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se estima el presente recurso.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, contra resolución del Tribunal Regional de Cataluña,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

Cuando al amparo del artículo 24.2 del Real Decreto 2063/2004, en un procedimiento sancionador en materia tributaria iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección, el inspector-Jefe, órgano competente para imponer la sanción, modifique la propuesta de resolución sancionadora del actuario-instructor, sin llevar a cabo ningún acto de instrucción ni modificar el acervo probatorio, será competente para dictar y notificar la resolución del expediente el propio Inspector-Jefe que haya modificado la propuesta.

[1] La negrita y el subrayado son nuestros.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.