

**LA TRAMITACIÓN SEPARADA
DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.**

TESIS DOCTORAL

Elaborada y presentada por

Cristina Pérez-Piaya Moreno

para la obtención del grado de Doctor,

bajo la Dirección del Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

de la Universidad de Granada, Dr. D. Juan López Martínez.

Granada, enero de 2007

TRAMITACIÓN SEPARADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

| | |
|---|-----------|
| 1. Ideas Previas..... | 13 |
| 2. El procedimiento sancionador..... | 26 |
| <i>2.1 El Ius Puniendi del Estado: La consideración del derecho tributario sancionador como parte indisoluble del Ius Puniendi estatal.....</i> | <i>27</i> |
| 2.1.1 El concepto material de sanción según la doctrina y la jurisprudencia constitucional y europea..... | 32 |
| 2.1.2 Traslación matizada de los principios constitucionales del orden penal al procedimiento sancionador tributario o aplicación de un corpus único de principios a todo el ordenamiento sancionador. Estudio de la jurisprudencia constitucional..... | 35 |
| 2.1.2.1 El principio de legalidad..... | 39 |
| 2.1.2.2 El principio de irretroactividad..... | 44 |
| 2.1.2.3 Principio “non bis in idem”..... | 47 |
| 2.1.2.4 La prohibición de la analogía..... | 52 |
| 2.1.2.5 El principio de proporcionalidad..... | 54 |
| 2.1.2.6 El principio de culpabilidad..... | 58 |
| 2.1.2.7 La presunción de inocencia..... | 63 |

| | |
|--|------------|
| 2.1.2.8 Derecho a un juez ordinario predeterminado por la Ley..... | 66 |
| 2.1.2.9 Derecho a ser informado de la acusación..... | 69 |
| 2.1.2.10 Derecho a la prueba..... | 73 |
| 2.1.2.11 Principio de personalidad de la pena y/o sanción..... | 76 |
| 2.1.2.12 Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable..... | 77 |
| 2.1.3 Los Principios del Procedimiento Sancionador Tributario en contraposición con los de los procedimientos de aplicación de los tributos. La técnica de la ponderación de bienes en conflicto..... | 84 |
| <i>2.2 Necesidad de tramitar un procedimiento específico para la imposición de sanciones en el ámbito administrativo y tributario: Imposibilidad de imponer sanciones de plano.....</i> | <i>89</i> |
| <i>2.3 Antecedentes normativos y regulación actual del procedimiento sancionador tributario.....</i> | <i>92</i> |
| <i>2.4 Cuestionable necesidad de la tramitación separada del procedimiento sancionador tributario.....</i> | <i>99</i> |
| 3. La tradicional tramitación conjunta del Procedimiento Sancionador Tributario..... | 107 |
| <i>3.1 Estudio de la histórica tramitación del Procedimiento Sancionador Tributario como parte indisoluble de los procedimientos de aplicación de los tributos: Breve análisis de la normativa derogada: LGT de 1963 y RD 2631/1985.....</i> | <i>108</i> |
| <i>3.2 Imposibilidad de aplicación de los principios jurídico-penales. Aparición de una demanda de una nueva forma de desarrollo del Procedimiento Sancionador.....</i> | <i>115</i> |

| | |
|---|------------|
| 4. Tramitación conjunta: actas con acuerdo y renuncia al procedimiento separado. Una pretendida excepción convertida en generalidad..... | 128 |
| <i>4.1 La Tramitación Conjunta del procedimiento de regularización y del procedimiento sancionador.....</i> | 129 |
| 4.1.1 Actas con acuerdo..... | 130 |
| 4.1.2. Renuncia a la tramitación separada de procedimientos..... | 142 |
| 4.1.2.1 Análisis del elemento temporal..... | 143 |
| 4.1.2.2 Imposibilidad de rectificación. -La renuncia a los derechos fundamentales-..... | 146 |
| 4.1.2.3 Tramitación y resolución del procedimiento en caso de renuncia..... | 149 |
| <i>4.2 Posible justificación de la tramitación conjunta.....</i> | 153 |
| <i>4.3 La perpetuación de los tradicionales problemas generados en la tramitación del procedimiento sancionador tributario. Disminución de garantías para el imputado.....</i> | 155 |
| 5. Tramitación separada del procedimiento sancionador tributario..... | 167 |
| <i>5.1 Estudio de la tramitación separada de procedimientos.....</i> | 168 |
| 5.1.1 Antecedentes normativos: La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. La aparición de la tramitación separada como respuesta a una demanda doctrinal y jurisprudencial y como posible solución a los problemas surgidos por la tramitación conjunta de procedimientos..... | 168 |
| 5.1.2 Regulación actual..... | 173 |
| A) Iniciación..... | 173 |
| B) Instrucción..... | 181 |
| C) Terminación..... | 190 |

| | |
|---|------------|
| D) Suspensión de la ejecución de las sanciones..... | 200 |
| | |
| 5.2 <i>Conculcaciones de la garantía de separación de procedimientos. -Problemas de mezcla de principios y no operatividad real de los principios jurídico-penales aplicables a todo el Ius Puniendi-</i> | 209 |
| 5.2.1. Reducción de sanciones por conformidad prestada en regularización..... | 209 |
| 5.2.2 Órganos competentes para la imposición de sanciones: Confusión de los órganos competentes en los procedimientos de aplicación de los tributos y en el procedimiento sancionador..... | 223 |
| 5.2.3 Deficiente separación de fases y órganos competentes para iniciar, instruir y resolver el procedimiento sancionador..... | 231 |
| 5.2.4 Instrucción..... | 237 |
| 5.2.4.1 Nombramiento del instructor | 237 |
| 5.2.4.2 Posible anulación de la fase de instrucción en el procedimiento sancionador. –Especial referencia a la tramitación abreviada-..... | 240 |
| 5.2.4.3 Fase de prueba..... | 249 |
| 5.2.4.4 Medidas cautelares: Posible adopción de medidas cautelares dirigidas a asegurar el cumplimiento de la sanción en sede de regularización..... | 254 |
| 5.2.4.5 Alegaciones..... | 257 |
| 5.2.4.6 Conformidad con la propuesta de resolución del expediente sancionador..... | 260 |
| 5.2.5 La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias..... | 264 |
| 5.2.5.1 Prescripción de la infracción..... | 266 |
| 5.2.5.2 Prescripción de la sanción..... | 269 |
| 5.2.6 Acumulación de las impugnaciones de la resolución sancionadora y de la Deuda Tributaria. Identidad en el órgano competente para la resolución de recursos acumulados..... | 272 |

5.3 Incorporación de datos, pruebas y circunstancias obtenidos en regularización al expediente sancionador.....278

5.3.1 Especial referencia a:.....**280**

5.3.1.1 Datos y elementos de hecho consignados en declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos presentados por los obligados tributarios.....**280**

5.3.1.2 Datos contenidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información.....**284**

5.3.1.3 Datos contenidos en las resoluciones o liquidaciones provisionales que pongan fin a procedimientos de verificación de datos.....**287**

5.3.1.4 Valores comprobados por la Administración mediante el procedimiento de comprobación de valores.....**288**

5.3.1.5 Comunicaciones y diligencias en las que se documentan las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada.....**289**

5.3.1.6 Comunicaciones, diligencias, informes y actas que documentan las actuaciones de Inspección de los Tributos.....**291**

5.3.2 Problemas de operatividad del instituto de la prueba.....**297**

5.3.2.1 Alcance y valor probatorio que merecen dichos datos y pruebas en sede de regularización.....**297**

5.3.2.2 La necesaria apreciación de la culpabilidad del imputado.....**303**

5.3.2.3 Posible inversión de la regla de la carga de la prueba.....**308**

5.3.2.4 Imposible fungibilidad entre la prueba obtenida en regularización y la necesaria fase de prueba

| | |
|---|------------|
| imbricada en la instrucción del procedimiento sancionador..... | 313 |
| 5.3.2.5 La operatividad de las presunciones en el ámbito sancionador..... | 317 |
| 5.3.3 La inobservancia de los principios del “Ius Puniendi” estatal frente al intrusismo de los principios inherentes a la gestión de los tributos en el ámbito sancionador tributario..... | 324 |
| 5.3.3.1 Conculcación de los principios de culpabilidad y presunción de inocencia..... | 325 |
| 5.3.3.2 Confrontación del deber de colaboración y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable. Estudio de las jurisprudencias española y europea..... | 329 |
| 5.3.3.3 Conculcación del principio de adecuación al fin..... | 347 |
| 6. Conclusiones..... | 355 |
| <i>ANEXO DE JURISPRUDENCIA.....</i> | 378 |
| <i>BIBLIOGRAFÍA.....</i> | 384 |

**TRAMITACIÓN SEPARADA DEL PROCEDIMIENTO
SANCIONADOR TRIBUTARIO**

1. Ideas Previas

1. Ideas Previas:

Partiendo de la premisa de que el Derecho es un fenómeno complejo, que se manifiesta en distintos planos del ser, no podemos olvidar que se trata de un producto humano, teniendo además una relación próxima con el ser social del hombre, y constituyendo, según la opinión general¹, un conjunto de reglas conforme a las cuales los hombres ordenan entre sí su conducta y con las cuales pueden hacerse oportunas mediciones. Es cometido nuestro, como juristas, realizar el análisis e incluso la crítica del Derecho, en nuestro caso concreto de las normas vigentes, y ello siempre en el ánimo y en el impulso de hallar propuestas de perfeccionamiento desde el estricto respeto del marco constitucional que nos ampara y de los principios de valoración que a dicho marco subyacen.

La elección de un aspecto concreto y acotado del Derecho Financiero y Tributario para la realización de un trabajo de investigación como el que desde estas líneas se presenta, debido en parte a la ingente cantidad de implicaciones que lleva consigo cualquiera de las alternativas que se escojan, no es una tarea fácil. En nuestro caso la decisión finalmente adoptada ha estado motivada por razones de diversa índole: En primer lugar, por razones que se esconden tras las preferencias personales e ideológicas de quien suscribe estas líneas y, en segundo lugar, como ocurre en el trasfondo de la elección de cada tema de investigación, por otras de oportunidad y conveniencia.

Por lo que se refiere a la primera clase de argumentos que sostienen la designación del tema abordado, a nuestro juicio, el derecho sancionador, ya sea penal en sentido estricto, aplicado por los órganos de la Administración de Justicia, o sancionador administrativo, son campos bastante representativos del Derecho. Sin desmerecer otras cuestiones que se estudian en la disciplina de Derecho Financiero y Tributario, nuestra pretensión ha sido que el asunto tratado fuera, si se nos permite la expresión, lo más jurídico posible. El derecho sancionador constituye por sí mismo

¹ LARENZ, K., en METODOLOGÍA DE LA CIENCIA DEL DERECHO, Ed. Ariel, 2ª edición, Barcelona, 2001. Pág. 177.

un icono de lo más ilustrativo del Derecho en general. La potestad de la Administración de, mediante normas jurídicas, prevenir y reprimir conductas infractoras de otras normas, es quizá una de las capacidades y responsabilidades más trascendentes del Estado.

En cuanto a las razones de oportunidad a las que aludíamos antes, como han puesto de manifiesto no pocos autores, con el transcurso de los tiempos, el incumplimiento de los nuevos vínculos jurídicos que resultan debidos, están dando lugar, no a un crecimiento notable del Derecho Penal, sino a un desarrollo desmesurado del Derecho Administrativo Sancionador². A este hecho hay que añadir que, insólitamente, en España, frente a lo ocurrido en otros países de nuestro entorno, aún no se ha discutido seriamente sobre la legitimidad de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas³; no en vano, una de las pretensiones de este trabajo es desentrañar, si es que lo hay, el régimen jurídico que incorpore los elementos conceptuales de lo que podría denominarse «Parte General del Derecho Administrativo Sancionador».

Para la búsqueda de dicho régimen jurídico, uno de los interrogantes a los que previamente debemos contestar es a si consideramos el derecho sancionador tributario como Derecho Administrativo engarzado directamente en el Derecho público estatal, o como un Derecho Penal, entendido en su sentido más amplio. Se tratará, en fin, de discernir entre dos posibilidades que aún hoy siguen siendo el eje vertebrador de posiciones doctrinales vigentes: por un lado considerar englobadas tanto la potestad sancionadora de la Administración como la potestad judicial en una ficción doctrinal denominada “Ius Puniendi del Estado”, rigiéndose ambas partes del

² Vid, entre otros muchos, a ZORNOZA PÉREZ, J.J., en EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS (Los principios constitucionales del derecho sancionador). Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Civitas, Madrid, 1992; ALONSO MADRIGAL, F. J., en LEGALIDAD DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA (Reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador), Ed. Dykinson, Madrid, 1999; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Ejercicio de cátedra, inédito, Granada, 2003.

³ Vid. NIETO, A., en DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, ed. Tecnos, cuarta edición, Madrid, 2005. Pág. 157.

aparato represivo estatal, por unos principios comunes a todo el ordenamiento sancionador, y por otro, estimar que la función sancionadora es parte de la función de gestión de las Administraciones Públicas, constituyendo el procedimiento sancionador un anexo dependiente de las operaciones de regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Lo expuesto, unido a que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁴, ha mantenido un precepto, concretamente su art. 208.1, que dispone la necesaria tramitación separada del procedimiento sancionador⁵, ha supuesto una motivación más que suficiente a la hora de determinar del tema a abordar. Dicha motivación encuentra su fundamento, en concreto, en que la medida de conservar la vigencia del principio de separación de procedimientos, pese a las expectativas generadas, se ha revelado insuficiente para la prevención de la predisposición de la Administración a sancionar de manera casi automática, de modo que el mantenimiento exclusivamente formal de la exigencia de separación de procedimientos, no constituye la garantía definitiva de que la medida punitiva se adoptará bajo la observación más rigurosa de las garantías del imputado⁶.

Visto el alto grado de incumplimiento que muestra nuestro procedimiento sancionador tributario respecto a la garantía de separación de procedimientos y, consecuentemente, respecto a los derechos y principios que han de amparar al presunto infractor y que se intentan salvaguardar tras el manto del procedimiento separado, nuestra pretensión consistirá en tratar de desvelar todas y cada una de las conculcaciones de la tramitación separada de procedimientos y en intentar aportar soluciones a los problemas jurídicos hallados.

⁴ En adelante, LGT.

⁵ Esta regla, como se explicará en futuras páginas, se introdujo por primera vez en 1998 mediante la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, como respuesta a una demanda doctrinal muy extendida.

⁶ *Vid.* GARCÍA BERRO, F., en PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NUEVA LGT, Capítulo V “Régimen de la Potestad Sancionadora”, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004. Pág. 181.

En esta tarea, la Jurisprudencia, que se entiende a sí misma como una “Ciencia normativa”, como un sistema de enunciados sobre el Derecho vigente⁷, será una herramienta de gran utilidad en lo que a la comprensión del sentido de las normas que nos disponemos a estudiar se refiere. Dada la necesidad de interpretación de las normas jurídicas, imprescindible cometido con carácter previo a su aplicación a los hechos concretos⁸, la Jurisprudencia se convierte en un instrumento de alto valor práctico. Su empeño en intentar cumplir una tarea práctica es algo, hoy en día, indiscutible, máxime cuando nuestras leyes no sólo precisan de interpretación, sino que también es necesario colmar lagunas y adecuar tales textos a situaciones variables, eludir posibles contradicciones y aportar, en fin, claridad al panorama normativo. En el entendimiento de que de la Jurisprudencia emanan enunciados sobre el Derecho vigente de los que pueden desentrañarse estimables criterios de decisión para la resolución de casos jurídicos concretos, nuestra obligación es realizar el estudio del procedimiento sancionador tributario de la mano de dicha ciencia, siendo nuestra aspiración encontrar criterios válidos refrendados por aquélla.

Esto no quiere decir que nuestra tesis case en todas las ocasiones con la interpretación que la Jurisprudencia realiza del Derecho, pues el objeto de este trabajo no es realizar una compilación de resoluciones judiciales. Significa en todo caso, que un referente ineludible lo constituirá la Jurisprudencia de los tribunales españoles y europeos, teniendo una importancia cualitativa y cuantitativamente mayor el Tribunal Constitucional. En este último sentido, citando a Agualló Avilés, *“obviar la cita de la jurisprudencia constitucional equivale, pura y simplemente, a obviar la Constitución, en tanto que el Tribunal Constitucional es el supremo intérprete de la Norma Suprema”*⁹.

⁷ LARENZ, K., en METODOLOGÍA DE LA CIENCIA DEL DERECHO, *Op. Cit.* Pág. 183 y 184.

⁸ A juicio de quien suscribe estas líneas no abundan las normas aplicables que estén tan determinadas que su contenido no pudiera ser bajo ningún concepto cuestionable.

⁹ AGUALLO AVILÉS, A, en “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 109-110, enero-junio, 2001. Pág. 88.

Comprender el sentido y el significado de las normas jurídicas exige partir de las valoraciones hechas por los tribunales¹⁰, y en lo que a nuestro objeto de trabajo en particular se refiere, buscar la preferencia que a juicio de ellos otorga la Ley a los intereses participantes de una relación en conflicto, situación ante la que, en el estudio de la tramitación separada de procedimientos (de regularización y sancionador tributario), nos encontraremos con frecuencia¹¹.

La misión de la interpretación de las normas que regulan el procedimiento sancionador tributario, estudiado siempre en el marco de la exigencia de separación de procedimientos, se hará si cabe más necesaria cuando de la aplicación de aquellas surjan consecuencias jurídicas irreconciliables con el principio de separación. En el esfuerzo de descifrar el sentido de muchas de las normas a las que aludiremos, así como de escapar de la confusión en la que a menudo nos veremos sumidos, la doctrina más autorizada será un referente importante a lo largo de nuestra andadura investigadora. La lectura de las obras suscritas por los autores que se citan en la relación bibliográfica que se adjunta en las últimas páginas de este trabajo ha sido determinante en lo que se refiere a la redacción de este estudio, en concreto, en el uso de la terminología adecuada, en el manejo de las teorías que se relacionan y, como no, en el enjuiciamiento de los problemas jurídicos y en la búsqueda de soluciones adecuadas. Sin los juicios hallados en las obras de todos y cada uno de los autores citados, sabiendo que no están todos los que han dedicado parte de su investigación al tema que nos ocupa, el estudio que se presenta habría sido de todo punto irrealizable.

Por lo que se refiere a la organización del presente trabajo de investigación, ésta se dispone atendiendo, como indica el título del trabajo, a la tramitación separada del

¹⁰ Con frecuencia será preciso no sólo un análisis minucioso de la norma, sino la comparación de un gran número de resoluciones para conocer cuál es la dirección que ha tomado la jurisprudencia de los tribunales.

¹¹ La importancia de los pronunciamientos jurisprudenciales en este estudio se ve acrecentada por el hecho de que, ante la ausencia de una ley general que regule la función sancionadora de las Administraciones Públicas, ha sido ella la que ha ido marcando los distintos grados de penetración de los instrumentos y principios del Derecho Penal al Administrativo Sancionador.

procedimiento sancionador. Para llegar al análisis de ésta será preciso ubicar el Procedimiento Sancionador Tributario en el marco que consideremos más idóneo si tenemos en cuenta la naturaleza de la sanción y de la infracción tributarias: previsiblemente, el procedimiento cuyo estudio nos ocupa se situará en el ámbito del “Ius Puniendi Estatal”. Si dicho “Ius Puniendi” no presenta idénticas “garantías” cuando es ejercido por la Administración como cuando se materializa a través de los órganos jurisdiccionales, deberemos encontrar los motivos que han provocado tan indeseable situación y, a posteriori, las posibles formas de salvaguarda de aquellas garantías en el ámbito sancionador tributario. Gran parte de la culpa de ello la tendrá la tradicional concepción unitaria del concepto “deuda tributaria”, que ha ocasionado que el régimen exorbitante de autotutelas y garantías, con las que se reviste el Ordenamiento tributario para la correcta exacción de los tributos, se extienda más allá de su ámbito natural de actuación, que no es otro que garantizar el interés colectivo en la contribución al sostenimiento del gasto público, hacia otro ámbito que no le es propio, cual es el sancionador.

Desde el momento en que la tramitación separada del procedimiento sancionador tributario ha sido concebida, tanto por el legislador como por gran parte de la doctrina más autorizada, como la solución a dicha situación, como la culminación del proceso separador de la deuda y la sanción tributarias, se hará imprescindible analizar punto por punto el régimen jurídico de la tramitación separada de procedimientos (tanto en la LGT como en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el RD 2063/2004, de 15 de octubre), poniendo de manifiesto, cómo en más de una ocasión, las deficiencias técnicas de dicha regulación van a tener una trascendencia gravísima en lo tocante a los derechos y garantías que han de abrigar al presunto infractor, y en lo que a los principios materialmente aplicables a todo procedimiento sancionador se refiere.

Por lo que se refiere a la estructura del trabajo, en una primera parte¹² será necesario poner de manifiesto la necesidad de un procedimiento sancionador, que contribuya a dotar a la potestad sancionadora de la Administración de todas las garantías necesarias en defensa de los presuntos infractores. No es acorde con la

¹² Capítulo 2º.

Constitución Española¹³ “*la imposición de una sanción sin observar procedimiento alguno*”¹⁴ y sin posibilidad de defensa previa, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que el acto se haga firme. La CE exige que la resolución sancionadora se adopte a través de un procedimiento por el que se salvaguarden los derechos de defensa y se posibilite la aportación y proposición de pruebas y alegación de argumentos.

La naturaleza de este procedimiento, aunque cada vez menos, ha sido discutida incluyéndose o no en el orden penal en función de la naturaleza que se ha atribuido a su vez a la infracción y a la sanción tributarias. Dependiendo de si entendemos que dicho procedimiento es susceptible de inclusión en el “*Ius Puniendi*”, nos sentiremos obligados a considerar aplicables o no los principios penales al procedimiento sancionador tributario, debiendo pronunciarnos en el primer caso, acerca de si la aplicación de dichos principios ha de llevarse a cabo ayudada de los famosos matices a los que ha recurrido frecuentemente la jurisprudencia constitucional.

En esta parte del estudio, se realizará un análisis, fundamentalmente desde la óptica constitucional, de los principios sustantivos y procedimentales de la potestad sancionadora que, previsiblemente, nos veremos obligados a respetar en la tramitación de todo procedimiento sancionador. Las reflexiones que hayamos hecho antes, se tornarán de especial importancia a la hora de realizar el análisis de los principios punitivos del Estado, principios que forman parte de la categoría de los derechos fundamentales y que, han de derivarse de los mandatos de la propia Constitución, pero también de la reinterpretación constante de los mismos por parte de nuestro Tribunal Constitucional, y de las obligaciones que adquiere el legislador para hacer que los indicados principios sean plenamente operativos.

Una vez llevado a cabo el análisis referido, presentaremos lo que a lo largo de la redacción de este trabajo será una constante que nos sentiremos obligados a estudiar: los conflictos habidos entre los principios aplicables al Procedimiento Sancionador Tributario y los principios rectores y orientadores de los procedimientos de

¹³ En adelante CE.

¹⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional (STC), 18/1981, de 8 de junio, (fundamento jurídico 3°).

aplicación de los tributos. Este epígrafe habrá de servir siquiera, como una advertencia acerca del origen de la mayoría de los conflictos jurídicos que se desvelarán en la disertación que se realiza, amén de como una primera toma de contacto por lo que se refiere a las oportunas técnicas capaces de solucionar dichos problemas.

Como se ha adelantado, en este capítulo segundo, se habrá de dejar constancia de la necesidad de habilitar, si es que no lo hubiera, un procedimiento específico para la imposición de sanciones en el ámbito tributario.

Por último, y tras hacer un somero análisis de los antecedentes normativos y la regulación actual del procedimiento sancionador tributario, una primera aproximación a la separación de procedimientos nos hará cuestionarnos sobre su verdadera necesidad y sobre las mejoras y/o los inconvenientes que pudiera traer consigo, apartando así, de nuestra conciencia, en la medida de lo posible, los prejuicios capaces de entorpecer y malograr cualquier labor investigadora. Será necesario cuestionarse lo imprescindible de la tramitación separada del procedimiento sancionador, en lugar de dejar por sentado que estamos ante la panacea que solucionará todos los problemas de penetración de los principios jurídico-penales de debida aplicación a todo procedimiento sancionador. Habrá que responder a la pregunta de si la diferencia ontológica de las funciones del procedimiento de aplicación de los tributos y del procedimiento sancionador es suficiente motivo para optar por tramitar ambos procedimientos separadamente en todo caso. Se analizarán las ventajas e inconvenientes que presenta, por tanto, dicha tramitación separada, a la luz, en todo momento, de los diferentes y a menudo antagónicos principios inspiradores de sendos procedimientos.

En el tercer capítulo del trabajo que se presenta, motivados por la idea de que el Derecho no es sino un producto de la Historia, y que en la medida que conozcamos su pasado estaremos en disposición de conocer el vigente, se hará un repaso sobre la tradicional tramitación conjunta del procedimiento sancionador tributario. En este capítulo nos centraremos fundamentalmente en la normativa derogada para después poner de manifiesto los problemas que subyacían a la regulación existente,

problemas que alimentaron una nueva demanda por parte de la doctrina: la separación de los procedimientos sancionador y regularizador.

En siguiente capítulo, será inevitable analizar los dos supuestos en los que se prevé legalmente la tramitación conjunta de procedimientos, perpetuándose bajo la excusa de una excepción, una situación que definitivamente ha devenido invariable. Se examinará, en primer lugar, el supuesto de las actas con acuerdo, respecto de las que habrá que preguntarse si responden al patrón de una verdadera transacción judicial y hasta qué punto es legítimo que obligatoriamente el procedimiento sancionador se haya de tramitar conjuntamente al de regularización; y, en segundo lugar, la renuncia al procedimiento separado, respecto de la cual es fácil que se susciten serias dudas de constitucionalidad al suponer, consecuentemente, la renuncia a la operatividad de los principios jurídico-penales que han de regir este orden sancionador. De ambos supuestos de tramitación conjunta, se genera la duda de si, la opción legal de la tramitación separada como norma general, en principio justificada por ser garantía de principios y derechos del infractor de cumplimiento inexorable, puede ser obviada con la justificación de facilitar la tramitación procesal a la Administración y/o al obligado. A la luz del análisis que se haga en este capítulo, el debate girará en torno a si puede justificarse la tramitación conjunta de procedimientos o si, por el contrario, el mantenimiento de este tipo de situaciones no hace sino consolidar los problemas que generaba la extinta regulación del procedimiento sancionador, más aún cuando se corre el riesgo de que la excepción se torne en regla general.

En un último capítulo, dado que la Ley 58/2003, ha consagrado la opción escogida en su día por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, se hará un estudio exhaustivo sobre la tramitación separada del procedimiento sancionador. En primer lugar, se habrá de examinar esta figura haciendo un análisis comparativo de sus antecedentes normativos y su regulación actual. Posteriormente a dicho análisis, se hará imprescindible delatar las conculcaciones encubiertas, y a veces flagrantes, de esta garantía que, en más ocasiones de las deseables, se presenta como una simple separación formal de expedientes. Conculcaciones en la tramitación supuestamente separada como, a modo de ejemplo, la mixtificación de los órganos competentes en sede de

regularización y en el ámbito sancionador; los efectos de la conformidad prestada a la propuesta de regularización; la posible anulación de la fase de instrucción en el procedimiento sancionador con ocasión de la tramitación abreviada de éste; los resultados de la conformidad prestada a la propuesta de resolución del expediente sancionador; los efectos disfuncionales provocados por la regulación de las prescripciones de la infracción y de la sanción; la acumulación de las impugnaciones de la resolución sancionadora y de la deuda tributaria, y otras tantas que se irán analizando en el mismo capítulo y que provocan, todas y cada una de ellas, la no operatividad real de los principios de la potestad sancionadora aplicables a todo el “*Ius Puniendi del Estado*”.

Serán de obligada y específica mención los problemas que trae consigo la incorporación de datos, pruebas y circunstancias obtenidos en regularización al expediente sancionador, posibilidad que mantiene la LGT en su art. 210.2. A ellos se dedicará un extenso epígrafe dentro de este capítulo quinto. En España aún no se ha resuelto de forma definitiva el enfrentamiento que provoca esta técnica entre el deber de colaboración, que puede implicar que el contribuyente se vea obligado a aportar unos datos autoincriminatorios a la Administración por ser la única forma de evitar la imposición de una sanción, y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. No se ha contestado todavía con rotundidad si es posible o no que este derecho pueda cobrar virtualidad en un procedimiento administrativo previo no sancionador, desde que existan indicios fundados de que una conducta pueda determinar la apertura de un procedimiento. Tampoco está claro si la solución se encuentra en ponderar el deber de colaboración y el derecho que ampara al presunto infractor y le permite no autoinculparse, abogando por la aplicación de uno en detrimento del otro, o si por el contrario se halla en la no utilización de los datos aportados bajo amenaza de sanción con fines sancionatorios. La doctrina y la jurisprudencia, de forma pionera la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, han tratado de dar soluciones a este conflicto que se perpetúa con la nueva regulación dada por la ley 58/2003, sin embargo, sigue siendo necesario, a nuestro juicio, encontrar un criterio unificador que solvete los problemas que surgirán en este ámbito y que sea respetuoso, fundamentalmente, con los principios de culpabilidad, presunción de inocencia y adecuación al fin.

En este punto, en el análisis de la traslación de datos de un procedimiento a otro, se tornará igualmente imprescindible el estudio del tema de la prueba: descubrir si verdaderamente existe una actividad de prueba en el procedimiento de gestión, y si, en el caso de que así sea, conserva su validez y el mismo grado de intensidad en un posterior procedimiento sancionador habiendo sido obtenida en regularización, o si, una traslación tan automática atenta contra principios como el de adecuación al fin. Asimismo habrá que preguntarse qué valor probatorio ha de concedérseles a las presunciones en un futuro e hipotético procedimiento sancionador, después de haber sido admitida su utilización por el art. 108 de la LGT en el procedimiento de aplicación de los tributos. Esta cuestión, unida a otras como la del alcance y valor que merecen cada uno de los elementos probatorios respectivamente en los procedimientos de aplicación de los tributos y en el procedimiento sancionador, y a la de la posible fungibilidad entre la prueba obtenida en sede de regularización y la ubicada en el expediente sancionador, resultará de especial trascendencia por cuanto es posible que se corra el peligro de que se invierta o incluso se dispense al órgano sancionador de la carga de la prueba; y esto, en un procedimiento en el que el principio de culpabilidad ha de operar inexcusablemente, no resulta en absoluto lícito.

En general, habrá que analizar detalladamente el tema de la prueba teniendo en cuenta que estamos ante un derecho fundamental, el derecho a utilizar los medios de prueba enclavado en el art. 24 de la CE, y que la misma, en todo procedimiento sancionador, debe estar regida por el principio inquisitivo, de manera que la búsqueda de la verdad material será el único fin al que atienda. Son éstas algunas de las notas que a menudo se descubren incompatibles con las que caracterizan al instituto de la prueba en vía de regularización.

Finalmente, y sin despreciar en ningún momento la posibilidad de que surjan otro tipo de temas cuya relevancia no se haya puesto de manifiesto en estas líneas, a modo de conclusiones, se intentarán vislumbrar las perspectivas futuras que previsiblemente ostenta la separación de procedimientos; el éxito total, parcial o escaso que pueda atribuírsele hará que se abogue o bien por buscar otras alternativas que aseguren el respaldo garantista imprescindible de todo procedimiento sancionador sin necesidad de tramitar procedimientos absolutamente distintos e

independientes en el tiempo, o que por el contrario, nos hallemos obligados a respaldar el mantenimiento de esta garantía denunciando las carencias que todavía manifiesta y proponiendo que deje de tratarse de una separación tan sólo formal y, por ello, insuficiente.

2. El procedimiento sancionador

2. El procedimiento sancionador:

2.1 El Ius Puniendi del Estado: La consideración del derecho tributario sancionador como parte indisoluble del Ius Puniendi estatal.

La naturaleza del Procedimiento Sancionador Tributario, en el marco del estudio de la ciencia jurídica y en el transcurso de los últimos tiempos, ha sido discutida sobremanera dejando un legado doctrinal y jurisprudencial de gran valor didáctico que ha servido como material base para la elaboración de este trabajo.

Tal naturaleza, entendida como esencia y propiedad característica del procedimiento cuyo estudio nos ocupará de ahora en adelante, si bien es cierto que actualmente en menor medida, ha sido conducida del ámbito penal al civil vertiginosamente, en función de la naturaleza que se ha atribuido a su vez a la infracción y a la sanción tributarias. Dependiendo de la postura que adoptemos llegaremos a distintas conclusiones, es decir, a la aplicabilidad o no de los principios tradicionalmente penales en el procedimiento que nos ocupa, y aunque ciertamente en el presente una abrumadora mayoría doctrinal y jurisprudencial aboga por la operatividad de estos principios jurídico-penales, mayoría a la que nos sumamos, es necesario argumentar nuestra decisión.

Un sector importante de nuestra doctrina engloba a la potestad sancionadora de la administración y a la potestad judicial en una ficción doctrinal denominada “Ius Puniendi del Estado”, rigiéndose ambas por unos principios comunes a todo el ordenamiento sancionador¹⁵. Se trata de un *supraconcepto* que comprende tanto el

¹⁵ En este sentido se ha pronunciado FUSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Ed. Aranzadi, Elcano, 2001. Págs.26 y siguientes. También lo ha hecho LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Págs. 38 y siguientes. GARCÍA BERRO, F., en PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NUEVA LGT, se encarga también de defender la existencia del

ilícito administrativo como el penal, supraconcepto que acuñaba el Tribunal Supremo¹⁶ antes de la existencia misma de la Constitución Española, (en adelante, CE), la cual supo consagrar el novedoso fenómeno que se había ido elaborando en diversas sentencias.

El “Ius Puniendi estatal” implica la necesaria identidad sustancial entre los ilícitos penal y administrativo y entre las normas penales y de derecho administrativo sancionador, normas que quedarán integradas en este concepto, y a las que resultan de aplicación las garantías previstas en la CE para el proceso criminal, pues, por lo que respecta a dicha aplicación, ha de carecer de relevancia inicialmente¹⁷ la adscripción de una norma por el legislador al Derecho administrativo sancionador o al Derecho Penal.

Por el contrario, ciertos autores como Alejandro Nieto y Bayona de Perogordo¹⁸ han defendido tesis que predicán que la función sancionadora es parte de la función

“Ius Puniendi estatal” y, por lo tanto, la identidad sustancial entre normas penales y de derecho administrativo sancionador, *Op. Cit.* Pág. 165.

¹⁶ En la temprana Sentencia de 9 de febrero de 1972, el TS afirma que *“las contravenciones tipificadas (en un reglamento administrativo) se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de distintas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo como el penal que exigen ambos un comportamiento humano (jurídicamente idéntico) ... esencia unitaria que, sin embargo, permite las reglas diferenciales inherentes a la distinta función para la cual han sido configurados uno y otro ilícito”*.

¹⁷ Aunque, en el caso del derecho administrativo sancionador, estas garantías son aplicadas con ciertos matices, como se encargan de recordar autores como GARCÍA BERRO, F. en PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS..., *Op. Cit.* Pág. 165.

¹⁸ Extraído de la obra de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 26 y ss.

NIETO, A., cuestiona lo que él llama el «dogma» del “*Ius Puniedi del Estado*” con el siguiente argumento: *“el Derecho Penal... es un derecho garantista, exclusivamente preocupado por el respeto a los derechos del inculpado; mientras que en el Derecho público estatal, sin menosprecio de las garantías individuales, pasa a primer plano la protección y fomento de los intereses generales y colectivos. En otras palabras, si de verdad se creyera en el dogma básico... habría que rectificar los planteamientos al uso y trasladar el Derecho Administrativo Sancionador desde los campos del Derecho Penal –donde ahora se encuentra o, al menos, quiere*

de gestión de las Administraciones Públicas, enmarcándose el procedimiento sancionador en las operaciones de regularización de la situación tributaria y constituyendo un anexo dependiente del procedimiento de gestión, en lugar de una parte del aparato represivo del Estado.

Ocupando una posición intermedia, otros autores¹⁹ se resisten a propugnar la tesis de un “Ius Puniendi” único y de la identidad ontológica de infracciones y sanciones, aunque piensan que los principios inspiradores del Orden Penal son de aplicación al Derecho Administrativo sancionador, ya que el derecho sancionador tributario, es, antes que nada, sancionador, y, por tanto, los principios y límites constitucionales de los artículos 9.3, 24 y 25 de la CE han de cobrar plenos efectos en tal ámbito.

Sin embargo, a nuestro juicio, dicho carácter sancionador que se otorga a este aspecto del derecho tributario debe implicar una naturaleza de los ilícitos y sanciones tributarios sustancialmente idéntica a la de los delitos y las penas, naturaleza que, al ser compartida por ambas vertientes del derecho sancionador, justifica plenamente la existencia de un único “Ius Puniendi”. Esta naturaleza no es sino la responsable de que las sanciones traten de reprimir conductas ilícitas, al igual que ocurre con las penas, y en absoluto de asegurar un mejor cumplimiento del deber constitucional de contribuir, a pesar de que ciertas deficiencias en la regulación legal del procedimiento sancionador, que serán estudiadas en capítulos posteriores de este trabajo, permitan que ésta se convierta en una finalidad encubierta de la sanción tributaria.

Nuestra posición parte de la convicción de que la función sancionadora de la Administración es parte del aparato represivo del Estado, y no de la función de

instalársele- a los del Derecho público estatal... En definitiva, contra viento y marea hay que afirmar que el Derecho Administrativo Sancionador es, como su mismo nombre indica, Derecho Administrativo engarzado directamente en el Derecho público estatal y no un Derecho Penal vergonzante; de la misma manera que la potestad sancionadora es una potestad aneja a toda potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos”. DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, Op. Cit. Págs.26 y 27.

¹⁹ En este sentido, GARCÍA GÓMEZ, A. en LA SIMPLE NEGLIGENCIA EN LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIA, ed. Marcial Pons, Madrid, 2002. Págs. 28 y ss.

gestión de los intereses públicos de las Administraciones Públicas²⁰, por lo que, consecuentemente, nos hallamos obligados a defender la identidad ontológica entre los ilícitos penales y administrativo.

En este sentido, el Prof. Fernando Pérez Royo, ya en 1972, apuntaba la necesidad de averiguar si la reacción del ordenamiento ante una infracción tributaria era semejante en su articulación a la del derecho penal; se trataba de responder a la pregunta de si la reacción a esta infracción tenía o no carácter represivo, ya que el Derecho penal halla los fundamentos de los principios jurídico-penales en esta nota represiva. Este autor apoyó la justificación de la naturaleza penal de las infracciones y sanciones tributarias en los criterios siguientes: finalidad de la sanción, pues ésta ha de ser represiva y no sólo indemnizatoria, y tipicidad, ya que el ilícito penal, a diferencia del ilícito civil, ha de estar obligatoriamente tipificado. Es la naturaleza de la sanción la que define la conceptualización del ilícito que la motivó, sólo cuando existe sanción represiva existirá verdadera infracción tributaria²¹.

La potestad sancionadora de la Administración, que, lejos de ser excluida por la CE, se encuentra admitida en su artículo 25, apartado tercero, se halla sometida a una serie de límites dimanantes del principio de legalidad y equivalentes, en la práctica, a los derechos subjetivos de los ciudadanos. A este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, sitúa tales límites en: *“a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan; b) la interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los*

²⁰ Aunque en ocasiones su regulación esté inspirada en esta segunda concepción, habiéndose hecho uso de la función sancionadora de la Administración en favor de una mayor agilización de los procedimientos de gestión, y desnaturalizando las figuras de infracción y sanción tributarias para la consecución de efectos recaudatorios.

²¹ Vid. PÉREZ ROYO, F., en INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, IEF, Madrid, 1972. Pág. 17 y ss.

procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones, y d) finalmente, la subordinación a la autoridad judicial”.

Se trata, salvo el veto a las penas de privación de libertad y la subordinación a la autoridad judicial, de las mismas limitaciones que impone nuestra Carta Magna al orden penal. Esto corrobora que las diferencias entre ambos órdenes, excepto por lo que se refiere a la prohibición de sancionar con medidas restrictivas de libertad, no dejan de ser características formales en el desarrollo de sus respectivos procedimientos, respondiendo ambos órdenes a una misma y común naturaleza.

Visto el carácter punitivo, trasladable en esencia tanto a las infracciones como a las sanciones tributarias, y debido a que la única diferencia estructural entre las infracciones tributarias y las penales están en el terreno formal, resulta lógico que el procedimiento que se ocupa de la imposición de sanciones tributarias sea regido por los mismos principios que rigen el proceso penal²², principios que habían parecido circunscritos únicamente a dicha rama del derecho sancionador. Si bien es cierto que sería más congruente con la identidad ontológica entre ambas ramas del derecho sancionador, identidad que implica el consabido “Ius Puniendi del Estado”, la idea de unos “*principios comunes sancionadores*”, en palabras de Consuelo Fúster Asencio, aplicables a los distintos órdenes que componen este *supraconcepto*, principios que serían acompañados de distintas técnicas de penetración en función del orden donde hayan de actuar. Obedecería a una mejor técnica jurídica que un solo cuerpo de principios fuera aplicable a todo el derecho sancionador del Estado, en vez de que los principios tradicionalmente penales sean incorporados tosca y difícilmente al orden administrativo sancionador, lo cual causa continuos estragos en el procedimiento sancionador tributario de dura superación.

Por su parte, la jurisprudencia, no sólo constitucional, sino también tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Económico-Administrativo Central ha reconocido en numerosas ocasiones que los principios propios de la aplicación de las

²² Como establece la STC comentada, 77/1983, de 3 de octubre.

normas penales deben tenerse en cuenta en la aplicación de las normas que rigen las infracciones y sanciones tributarias²³.

2.1.1 El concepto material de sanción según la doctrina y la jurisprudencia constitucional y europea.

Tanto la jurisprudencia como la doctrina han intentado definir el ámbito de todo procedimiento punitivo en razón de las actuaciones que el poder público utiliza para aplicar medidas materialmente punitivas o penales, con independencia de la denominación expresa que tales medidas reciban en nuestro Ordenamiento. De ahí la importancia que conlleva definir de forma concisa el concepto material de sanción, el cual vendrá dado por la verdadera naturaleza que entraña dicha sanción; el riesgo que implica dotar de una naturaleza ajena y extraña a la que le es propia a la sanción tributaria, no es otro que el de tener que renunciar de facto a la teoría del “Ius Puniendi estatal” y, por tanto, al marco garantista que puede proporcionarle ésta al procedimiento sancionador tributario.

El Tribunal Constitucional ha establecido taxativamente, a raíz de la jurisprudencia emanada a propósito de los recargos por declaración extemporánea del artículo 61 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, ciertos criterios para otorgar la calificación de penal a una norma.

En primer lugar, el Tribunal²⁴ ha sostenido en más de una ocasión que es relevante, pero no decisiva, la calificación que el legislador o la Administración haga

²³ Verbigracia la temprana Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1965, en la que se aplica el principio de interpretación restrictiva en el ámbito sancionador administrativo y Sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de noviembre de 1965, que hace extensible el principio de retroactividad de la ley más favorable a un caso de infracción tributaria.

²⁴ Siguiendo a GARCÍA BERRO, F. en PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NUEVA LGT, Op.Cit. Págs. 165 y ss. Así lo puso de relieve el Tribunal Constitucional en su Sentencia 164/1995, de 13 de noviembre, que sostiene: “Sin embargo, la simple calificación de la medida prevista en el art. 61.2 LGT como recargo no resuelve el problema de su naturaleza jurídica, que habrá que fijar atendiendo a la función que

de la norma en cuestión, ya que, pese a ella, un análisis exhaustivo podría revelar su carácter punitivo.

En posteriores pronunciamientos se ha encargado de insistir en este tema agregando que, incluso, una norma de naturaleza punitiva que omitiera la expresión de su carácter sancionador sería inconstitucional, ya que la consecuencia de este silencio podría ser, en palabras del Tribunal Constitucional, “*la aplicación de plano de una sanción administrativa*”²⁵, con absoluto desprecio a los principios y garantías que han de operar en el procedimiento sancionador. En este sentido, la Sentencia 194/2000, de 19 de julio, en su Fundamento Jurídico 9, recuerda el “*mandato que obliga al legislador a llevar a cabo «una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» [STC 133/1987, de 21 de julio (RTC 1987, 133) , F. 4, y STC 53/1994, de 24 de febrero (RTC 1994, 53 y RCL 1994, 824) , F. 4 a)] y, de este modo, permita predecir, con un grado suficiente de certeza, «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa» [STC 116/1993, de 29 de marzo (RTC 1993, 116) , F. 3; y STC 53/1994, de 24 de febrero, F. 4 a); en el mismo sentido, la reciente STC 142/1999, de 22 de julio (RTC 1999, 142) , F. 3].”*

Finalmente, el criterio invariable que la jurisprudencia constitucional ha considerado válido para dotar materialmente de carácter penal a una norma, es el que atiende, como adelantábamos, a la naturaleza intrínseca de aquélla; averiguar, en fin, si el precepto en cuestión se encuentra llamado a cumplir la función represiva o de castigo propia de los actos sancionadores. La Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, mantiene que “*el carácter sancionador de un acto... depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse*”²⁶. Añade la sentencia que una medida tendrá carácter

dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario”, para más tarde agregar que: “para determinar la naturaleza de una determinada figura no es decisivo el nomen iuris que le dé la Administración (STC 239/1988) o le asigne el legislador”.

²⁵ STC 194/2000, de 19 de julio, (Fundamento Jurídico 10).

²⁶ También han mantenido este criterio las SSTC 239/1988, F. J. 3º; 164/1995, F. J. 4º; ATC 323/1996, F. J. 2º.

sancionador cuando “halláramos en el instituto de referencia la presencia de la «finalidad represiva, retributiva o de castigo» que hemos venido destacando como específica de las sanciones”²⁷.

Fuera de nuestras fronteras, el problema de cómo desentrañar la naturaleza real de una norma y de la configuración del concepto material de sanción también ha sido planteado y resuelto de forma similar por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, (en adelante TEDH). A raíz del estudio de las sentencias del TEDH de 8 de junio de 1976 (Caso Ángel) y de 21 de febrero de 1984 (Caso Öztürk), resulta posible extraer tres criterios reveladores para calificar una norma de penal²⁸: El primero de ellos, que no por obvio merece la pena omitirlo, es el que atiende a la denominación que recibe el precepto en el ordenamiento; estos preceptos serán calificados de sancionadores a pesar de que pudiera ocurrir que no respondieran a las características básicas de este tipo de normas. En segundo lugar, aquellas normas que, aunque excluidas formalmente de dicho ámbito y aun no revistiendo especial severidad, dirigiéndose a la generalidad de los ciudadanos cumplan una función preventiva y represiva en relación con las conductas sancionables, serán merecedoras también de la calificación de sanción. Por último, las normas que establezcan sanciones cuya severidad o rigor sean equivalentes a los de las penas, aunque no se dirijan a toda la ciudadanía y no hayan sido calificadas formalmente de preceptos penales, recibirán también tal calificación.

Comprobado el carácter punitivo de una norma de nuestro Ordenamiento, consecuentemente habrá de ser tratada como tal, a pesar de que grave en la esfera administrativa en lugar de hallarse materialmente en la penal, lo que implica que habrá de ser rodeada de las garantías y principios punitivos del Estado.

²⁷ Lo han puesto de manifiesto las SSTC 239/1988, F. J. 2º y 164/1995, F. J. 4º.

²⁸ Esta clasificación es recogida por GARCÍA BERRO, F. en PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NUEVA LGT, *Op. Cit.* Págs. 161 y ss. También la suscribe ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M., en “El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario. (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación con fundamento de sanciones penales)”, *Revista Crónica Tributaria*, nº 118, 2006. Pág. 17.

2.1.2 Traslación matizada de los principios constitucionales del orden penal al procedimiento sancionador tributario o aplicación de un corpus único de principios a todo el ordenamiento sancionador. Estudio de la jurisprudencia constitucional.

En el momento en que nos encontramos, habiendo defendido la existencia de un “Ius Puniendi estatal” con vocación globalizadora, es decir, capaz de alojar bajo un mismo techo todas las manifestaciones de potestad sancionadora habidas en la Administración, y siendo consecuentes con la tesis defendida, hemos de optar por la aplicación de idénticas garantías y principios en el desarrollo de todo procedimiento sancionador, ya sea penal o, por lo que a nosotros interesa, administrativo-tributario.

Siendo indiscutible que la aplicación de un mismo régimen garantista, sea cual sea el órgano sancionador (un juez o un órgano administrativo), habrá de llevarse a la práctica bajo el amparo de los mismos principios y los mismos derechos, la duda que nos asalta es si hemos de acudir directamente a los principios, constitucionalizados o no, que tradicionalmente han operado en el ámbito penal, haciendo que tal operatividad se desarrolle en el procedimiento sancionador tributario, o si, por el contrario, se ha de “crear” un corpus único de principios y un conjunto de técnicas que posibilitaran, la penetración de los mismos en las distintas relaciones jurídicas que se generan en ambos órdenes²⁹. En consecuencia, de acudir a esta segunda posibilidad, no estaríamos ante principios de tradicional corte penal que serían transferidos al orden sancionador tributario, sino que se trataría de un cuerpo de principios, que indistintamente serían importados³⁰ a ambos órdenes.

²⁹ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 46. También SIMÓN ACOSTA, E., en el capítulo “La Potestad Sancionadora” del libro LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, ed. Thomson-Civitas, Madrid, 2004. Pág. 698.

³⁰ En palabras de LÓPEZ MARTÍNEZ, en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 46.

Se trataría, al fin y al cabo, y sea cual sea la opción tomada, de principios de la potestad sancionadora que actuarían en un doble sentido: por un lado dirigiendo dicha potestad sancionadora, y por otro, constituyéndose en garante para los ciudadanos al suponer la imposición de límites al ejercicio de tal potestad, preservando y garantizando los derechos de los ciudadanos³¹.

La ventaja de escoger la fórmula de un cuerpo único de principios, consistiría en el ahorro de un considerable número de problemas que acarrea la traslación automática de principios originariamente inventados para el proceso penal al ámbito sancionador tributario, en definitiva a un procedimiento administrativo preexistente cuyos fines y reglas de desarrollo se muestran a menudo incompatibles con la aplicación de dichos principios. Estos problemas de penetración de los principios jurídico-penales en el orden sancionador tributario se muestran agravados por la tradicional inclusión del procedimiento sancionador tributario en el procedimiento de gestión o inspección del que trae causa; dicho procedimiento previo está orientado a la consecución de un fin, cual es el cumplimiento del deber de contribuir y en definitiva, la recaudación, no sólo distinto, sino opuesto, al propio de cualquier procedimiento sancionador, fin represivo o de castigo.

Esta objeción, que no es más que un apunte inicial que será analizado en un momento posterior, haría saludable partir del corpus único de principios que sugerimos para dotar de un suficiente respaldo garantista a todo procedimiento punitivo, no sin antes, haber creado diferentes técnicas de penetración en función de los distintos órdenes a los que sirvan y de las diferentes características que tales órdenes poseen. De conformarse así el marco de principios y garantías operativo en todo procedimiento punitivo, se eliminaría el uso abusivo de los tan recurrentes matices³² que utiliza nuestro Tribunal Constitucional y que, al no haber sido

³¹ Vid. ORENA DOMÍNGUEZ, A. en “*La sanción, conforme al art. 17.2 ha pasado de ser objeto de la deuda tributaria a objeto de la relación jurídico-tributaria*”. “Infracciones y sanciones en la nueva LGT (novedades)”, Revista Tributos Locales, nº 57, diciembre, 2005. Pág. 23.

³² Las SSTC 197/1995, F. J. 7º y 7/1998, F. J. 5º, han aseverado que la traslación de los principios jurídico-penales al orden sancionador tributario, se haya condicionada a que se trate de garantías que “*resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo*

concretados en sus pronunciamientos, llegan a desnaturalizar los principios aplicables atacando incluso, el núcleo esencial, el contenido mínimo, de derechos fundamentales.

En relación a dichos matices, como ha defendido Consuelo Fúster Asencio³³, sólo son posibles las adaptaciones funcionales que no afecten al contenido sustancial de los principios. Dado que la única razón que podría justificar la existencia de tales matices la constituyen las diferencias formales entre las instituciones penales y las administrativas, aquéllos únicamente podrán venir exigidos por la naturaleza de los órganos y del procedimiento sancionador tributario, carente de carácter jurisdiccional, y habrán de venir referidos a las particularidades formales de las sanciones administrativas³⁴.

Pues bien, teniendo en cuenta que la realidad es que son los principios que desde siempre han regido el orden penal los que van a ser también de aplicación al sancionador tributario, principios del “Ius Puniendi del Estado” al fin y al cabo, un estudio de su contenido y de la operatividad que presentan en el derecho sectorial cuyo estudio nos ocupa, ayudará a tener una perspectiva genérica sobre este trabajo y a intuir, a priori, la existencia de muchos de los problemas que se suscitarán en el procedimiento sancionador tributario. Grosso modo se trata de los siguientes:

Entre los principios constitucionalizados encontramos el principio de legalidad penal, que el artículo 25.1 CE extiende a delitos, faltas e infracciones administrativas, y los principios del artículo 24 CE como son el de tipicidad, irretroactividad, “non bis in idem”, prohibición de la analogía, principio de proporcionalidad, principio de

sancionador”. En el caso contrario, la jurisprudencia, implícitamente, está justificando el uso de los matices, en sus distintos grados, en la aplicación de dichos principios; admitiendo incluso la posibilidad de la no aplicación de ciertos principios cuando resulten incompatibles con la naturaleza del procedimiento. A nuestro juicio, esta justificación puede llevarnos a correr serios riesgos tales como el de privar de garantías constitucionalizadas, habidas en el seno de derechos fundamentales, al presunto infractor.

³³ FÚSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 39.

³⁴ *Vid.* SIMÓN ACOSTA, E., en el capítulo “La Potestad Sancionadora” del libro LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 698.

personalidad de la pena y culpabilidad; además de principios procesales del ámbito sancionador como son la presunción de inocencia, derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley, derecho a la prueba, derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Ciertamente el lector puede apreciar sin riesgo de equivocarse que no están todos los que son, sin embargo hemos creído conveniente elaborar una relación de principios acotada por la utilidad que ofrecerá su conocimiento a lo largo de este trabajo.

Se trata, como hemos tenido ocasión de advertir, de principios de origen jurídico-penal cuya aplicación el Tribunal Constitucional hizo extensiva al ámbito administrativo sancionador en su sentencia 18/1981, lo cual es el resultado de que tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador sean manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Este reconocimiento obra en su Fundamento Jurídico segundo: *“ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes) (RJ 1980\3464, RJ 1980\4261 y RJ 1980\4408), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad”*.

Esta sentencia, que reconoció la aplicabilidad de los derechos y garantías del artículo 24 CE, cuyo margen de actuación en principio se veía reducido al ámbito judicial, al campo administrativo sancionador, concluía respecto a este tema que: *“los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se*

encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución”³⁵.

2.1.2.1 El principio de legalidad.

El contenido del principio de legalidad, con mención expresa entre los principios de la potestad sancionadora del artículo 178 de la LGT, varía en función de si su enfoque pasa por el prisma del Derecho Penal o del Derecho tributario sancionador. En el primero de los casos existe un consenso más o menos generalizado de que abarca las garantías criminal, penal, jurisdiccional y de ejecución, y las exigencias de *lex praevia* o prohibición de la retroactividad *in malam partem*, *lex scripta* o prohibición del derecho consuetudinario, *lex stricta* o prohibición de la analogía y *lex certa* o exigencia de claridad y exhaustividad; en cambio, si enfocamos el concepto desde la óptica del derecho administrativo, y en particular del derecho tributario sancionador, no existe unanimidad a la hora de delimitar su contenido.

Para un sector de la doctrina tributaria, figurando Pérez Royo³⁶ como máximo exponente de esta opinión, el principio de legalidad equivale plenamente a reserva de ley (no se trata ésta sólo de su vertiente formal) y no a tipicidad, que constituye sólo una parte del todo, su aspecto material. Según este autor, el artículo 25 de la CE, al

³⁵ A mayor abundamiento, la STC 18/1981 (Sala Primera), de 8 de junio, en su Fundamento Jurídico tercero reza lo siguiente: *“tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga.”*

³⁶ Para PÉREZ ROYO, F., el principio de legalidad procura una garantía en el terreno de producción de normas, una garantía contra la arbitrariedad en la creación de sanciones, al estar ésta reservada a la ley. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 112.

hablar de “legislación”, establece genéricamente el principio de reserva de ley para las instituciones penales y para las administrativas, aunque deja la puerta abierta a la posibilidad de ulteriores diferenciaciones, es decir, a optar por ley orgánica u ordinaria o por una reserva absoluta o relativa³⁷.

En cambio, tomando como referencia a Alonso Madrigal, reserva de ley y tipicidad son el *núcleo duro* del principio de legalidad, siendo la primera de carácter formal, pues se refiere al rango de la norma tipificadora, y la segunda de carácter sustancial, por ser exigencia de predeterminación normativa (en general) de las conductas ilícitas y de sus sanciones. El problema es que ante los defectos de forma del art. 25.1 CE, que habla de “legislación” en lugar de referirse directamente a la “ley”, es necesario encontrar una base sólida que justifique la reserva de ley tanto en materia penal como administrativa³⁸. Lo mejor parece ser traducir el término “legislación” por “norma escrita”, y no estrictamente por “ley”, de forma que posteriormente sean las leyes las que acoten o no este término, exigiendo o no reserva de ley. En este momento la duda está en si la materia administrativa sancionadora no precisa de norma con rango de ley salvo cuando afecte a derechos fundamentales, bastando el reglamento en la generalidad de los casos, o si como piensa gran parte de la doctrina existe una reserva general de ley en el ordenamiento español respecto de todos los actos del poder público que limiten la esfera jurídica o personal de los ciudadanos.

Este sector, a cuya opinión nos sumamos, ve en el principio de legalidad o “*ratio democratico*”³⁹ una garantía material que requiere la existencia de una ley anterior al hecho sancionado y que describa un supuesto estrictamente determinado, y, a su vez, una garantía formal que implica que la norma ha de tener rango de ley, basándose tal exigencia en el dictado del artículo 127 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

³⁷ PÉREZ ROYO, F. en LOS DELITOS E INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986. Pág. 272.

³⁸ ALONSO MADRIGAL, F. J., en LEGALIDAD DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Páginas 40 y siguientes.

³⁹ En palabras de HERNANZ MARTÍN, A., en “Revista de Información Fiscal”, nº 66, Nov-Dic, 2004. Págs. 57 y 58.

Procedimiento Administrativo Común⁴⁰. Si bien, como refrenda la jurisprudencia constitucional, de esto no puede inferirse que las leyes no puedan tener remisiones reglamentarias⁴¹ siempre que en aquéllas queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica⁴².

⁴⁰ El artículo 127 de la Ley 30/1992, de RJAP y PAC, que consagra el Principio de Legalidad, en su apartado primero establece que “La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, reconocida por la Constitución, se ejercerá cuando haya sido expresamente atribuida por una norma con rango de Ley con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en este título”.

⁴¹ La STC 177/1992, de 2 de noviembre, afirma, refiriéndose a los límites de estas remisiones reglamentarias: “...tal relativización no puede conducir a admitir como conformes con el principio de reserva de Ley las regulaciones reglamentarias independientes y no claramente subordinadas a la Ley, de modo que, en lo que se refiere a las infracciones que se cometan en el ámbito de las relaciones de supremacía general, el art. 25.1 de la Constitución resultaría vulnerado si la regulación reglamentaria de infracciones y sanciones careciera de toda base legal o se adoptara en virtud de una habilitación a la Administración por norma de rango legal carente de todo contenido material propio, tanto en lo que se refiere a la tipificación de los ilícitos administrativos, como a la regulación de las correspondientes consecuencias sancionadoras”. Fundamento Jurídico segundo.

Por su parte, la STC 26/1994, de 27 de enero, en su fundamento jurídico cuarto, sostiene que “Con carácter excepcional se ha admitido flexibilizar esta exigencia formal, permitiendo la cobertura a una norma reglamentaria en el caso de normativa preconstitucional [STC 219/1989 (RTC 1989\219)], o en aquellos casos de remisión expresa de la norma legal a la reglamentaria si en aquélla quedan suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica, naturaleza y límite de las sanciones a imponer [STC 3/1988 (RTC 1988\3)]. En todo caso se prohíbe la remisión a un reglamento que permita una regulación independiente, pero no la colaboración reglamentaria en la normativa sancionadora, sin que la regulación de los ilícitos administrativos mediante conceptos jurídicos indeterminados, si su concreción es razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permiten prever con suficiente seguridad la naturaleza y características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada, vulnere el principio de lex certa (STC 69/1989)”.

La STC 42/1987, de 7 de abril, abunda también en este tema en su fundamento jurídico segundo: “A este respecto es preciso reiterar que, si bien el alcance de la reserva de Ley establecida en el art. 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad

En esta misma línea, se puede colegir de la interpretación conjunta de los artículos 25.1; 53.1 y 81.1 de la CE, que “*mientras en materia de delitos rige el principio de reserva de ley orgánica, en materia de infracciones administrativas será suficiente con que su tipificación y sanción se realicen de forma que el Reglamento sólo pueda realizar una mera especificación del tipo genérico ya definido en la ley*”⁴³.

Por lo que respecta a esta postura, a la que prestamos nuestra adhesión, la nueva LGT es merecedora de un elogio por haber incorporado una regulación a nivel legal

reglamentaria en ciertas materias —STC 2/1987, de 21 de enero— bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales —STC 87/1985, de 16 de julio— o materiales, en todo caso aquel precepto constitucional determina «la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal» —STC 77/1983, de 3 de octubre—, habida cuenta del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan... Es decir, que, como ha señalado este Tribunal con relación a alguna de ellas, la reserva de Ley no excluye «la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley» —STC 83/1984, de 24 de julio—, pues esto último supondría degradar la garantía esencial que el principio de reserva de Ley entraña, como forma de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes.

En consecuencia, debe reputarse contraria a las mencionadas exigencias constitucionales no sólo la regulación reglamentaria de infracciones y sanciones carente de toda base legal, sino también, en el ámbito de las relaciones de sujeción general, la simple habilitación a la Administración, por norma de rango legal vacía de todo contenido material propio, para la tipificación de los ilícitos administrativos y las correspondientes consecuencias sancionadoras...”.

⁴² En este sentido se ha pronunciado el TS en su Sentencia de 16 de mayo de 2001.

⁴³ *Vid.* MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. en CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Ed. Tecnos. Madrid. 1991. Pág. 495. También es recogido por ALONSO GONZÁLEZ, L. M. en JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA, Instituto de Estudios Fiscales, ed. Marcial Pons, Madrid, 1993. Pág. 209.

del procedimiento sancionador más completa que la que se ofrecía anteriormente⁴⁴, cuando salvo los preceptos legales de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías del Contribuyente, (en adelante LDGC), la regulación era básicamente reglamentaria, corriendo a cargo del extinto RD 1930/1998, por el que se aprobaba el Reglamento del Procedimiento Sancionador Tributario.

Lo cierto es que doctrina y jurisprudencia coinciden en reconocer la existencia de una reserva de Ley para la regulación de la materia administrativa sancionadora, y que su importancia radica, como pone de manifiesto la STC 77/1983 en que de este principio dimanar “unos límites de la potestad sancionadora de la Administración, que de manera directa se encuentran contemplados por el artículo 25 de la Constitución”, límites que, “contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas”⁴⁵.

⁴⁴ De esta misma opinión es MARTÍNEZ LAGO, M. A.: “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”. Revista de Contabilidad y Tributación, Estudios Financieros, nº 274, enero de 2006. Pág. 107 y 133. Este autor pone de manifiesto como “... a diferencia de la anterior LGT, no se efectúa ahora ninguna mención de la posibilidad de especificación reglamentaria de supuestos infractores, dentro de los límites legales establecidos –cosa que sí reconoce el art. 129.3 de la LRJAP y PAC...- pero esta diferencia es de índole formal y no impediría esta práctica en el futuro, ya que el Tribunal Constitucional ha afirmado que la reserva de ley en materia de infracciones y sanciones, al igual que para el tributo, tiene carácter limitado o meramente relativo por razones que afectan al propio modelo de distribución de libertades públicas...: al carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria..., y a otras consideraciones de prudencia, oportunidad y, en ocasiones, de eficacia de la propia Administración”.

⁴⁵ Estos límites son, como hemos adelantado en la tercera página de este trabajo, según el tenor literal de la STC 77/1983, Fundamento Jurídico tercero: “a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan; b) la interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones, y d) finalmente, la subordinación a la autoridad judicial”.

Por último, a modo de síntesis, el fundamento del principio de legalidad ha quedado perfectamente delimitado en pronunciamientos como el siguiente: “*El principio de legalidad penal, como derecho fundamental de los ciudadanos, implica que la definición de los hechos que son constitutivos de delito y la concreción de las penas que corresponden a tales delitos corresponde al legislador (STC 26/1994). Los ciudadanos tienen pues derecho a que los delitos y sus correspondientes penas figuren en la ley (STC 8/1981), con el objeto de que en el logro de la paz social les sea posible adaptar su conducta para que ésta no incurra en delito ni se haga merecedora de la correspondiente pena. Legitimación del Parlamento para definir delitos y sus consecuencias jurídicas que obedece a la grave afectación de los intereses más relevantes que originan las normas penales, y, por ello, son los representantes electos del pueblo los que ostentan la función de precisar los hechos prohibidos bajo pena. De ahí que el principio de legalidad, en el ámbito penal y aun en el sancionador se encuentra vinculado al Estado de Derecho que la Constitución enuncia (SSTC 133/1987, 111/1993 y 137/1997), esto es, a la autolimitación que se impone el propio Estado con el objeto de impedir la arbitrariedad o el abuso de poder, de modo que expresa su potestad punitiva a través del instrumento de la ley y sólo la ejerce en la medida en que está prevista en la ley. Correlativamente, con el principio de legalidad penal se alcanza una mayor seguridad jurídica, por cuanto permite que los ciudadanos, a partir del texto de la ley, puedan programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados previamente (SSTC 133/1987 y 120/1996). De esta manera los destinatarios de la norma saben — o tienen al menos la posibilidad de saber— que lo que no está prohibido está permitido, de conformidad con la regla general de la licitud de lo no prohibido (SSTC 101/1988 y 93/1992)*”. (STC 142/1999, de 22 de julio, F. J. 3°).

2.1.2.2 El principio de irretroactividad.

El principio de irretroactividad, derivación natural del principio de legalidad, aparece de forma explícita en varias ocasiones a lo largo del articulado de nuestra Constitución, ya que por un lado, el artículo 9.3 de la misma “*garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables*”, y por otro, su artículo 25.1 sostiene que “*nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u*

omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”.

Este principio presenta dos vertientes diferenciadas: aquélla que impone la irretroactividad de las normas desfavorables y, *a contrario sensu*, la que admite la retroactividad *in bonam partem* o principio de la ley más favorable⁴⁶, cuyo fundamento se encuentra en el principio de igualdad, -art. 128.2 LRJAP y PAC-.

El principio de retroactividad *in bonam partem* se recoge por la LGT de manera más restrictiva a como aparecía en su inmediato antecedente, el art. 4.2 de la LDGC, ya que aquélla exceptúa dicha retroactividad favorable cuando los actos de imposición de sanciones sean firmes en vía administrativa (artículo 10.2 y disposición transitoria cuarta de la LGT), pese a lo cual, según Martínez Lago, aún cabría la revisión jurisdiccional⁴⁷.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 15/1981, de 7 de mayo, que fue pionera en ocuparse de este principio en sus dos dimensiones, afirma, en su Fundamento Jurídico séptimo lo siguiente: *“La retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a «contrario sensu» en el artículo 9.3 de la Constitución que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales”*, añadiendo que *“No es, pues, invocable, en vía de amparo, reservada a las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección Primera del Capítulo II del Título I de la Constitución (artículo 161.b y 53.2 de la*

⁴⁶ Sobre la eficacia retroactiva de las disposiciones sancionadoras en cuanto favorezcan al presunto infractor: *Vid.* HERNANZ MARTÍN, A. en *Op. Cit.* Pág. 56.

También se pronuncia en este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 3 de diciembre de 1999.

⁴⁷ MARTÍNEZ LAGO, M. A., se basa para alcanzar esta conclusión en la STS de 13 de diciembre de 1991, que declaró la aplicación retroactiva de la norma sancionadora favorable cuando el procedimiento sancionador se encuentre en fase de impugnación jurisdiccional. “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”, *Revista de Contabilidad y Tributación. Estudios Financieros*, nº 274, enero, 2006. Pág. 110.

misma y 41 y concordantes de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional)”⁴⁸. A nuestro juicio, este pronunciamiento denota una postura restrictiva por parte del Tribunal, al no considerarlo como un principio fundamental susceptible de amparo constitucional, que resulta criticable desde todo punto de vista, más si cabe en la primera vertiente a la que aludíamos de este principio⁴⁹.

⁴⁸ Vid. entre otras la STC 131/1986, de 29 de octubre, que reza cuanto sigue: “*El principio de retroactividad de la ley penal más favorable no concede derecho de carácter constitucional susceptible de amparo, según han declarado las sentencias 8/1981, de 30 de marzo (RTC 1981\8), y 15/1981, de 7 de mayo (RTC 1981\15), pero es que, además, dicho principio supone la aplicación íntegra de la ley más beneficiosa, incluidas aquéllas de sus normas parciales que puedan resultar perjudiciales en relación con la ley anterior, que se desplaza en virtud de dicho principio, siempre que el resultado final, como es obvio, suponga beneficio para el reo, ya que en otro caso la ley nueva carecería de esa condición de más beneficiosa que justifica su aplicación retroactiva*”.

En las SSTC 73/1982, de 2 de diciembre y 109/1987, de 29 de junio, el TC ha declarado que el principio no resulta de aplicación directa a los simples ilícitos de naturaleza civil, no debiendo confundirse la irretroactividad con la sucesión de normas en el tiempo.

⁴⁹ La misma opinión, a la que nos adherimos, es sostenida por LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Págs. 157 y ss.

A este respecto, la jurisprudencia constitucional ha continuado siendo restrictiva; así, a título de ejemplo, en la STC 99/2000, puede leerse lo siguiente: “*La jurisprudencia de este Tribunal viene negando la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el art. 25.1 CE (SSTC 14/1981, de 29 de abril, F. 7; 68/1982, de 13 de mayo, F. 3; 122/1983, de 26 de octubre, F. 2; 51/1985, de 10 de abril, F. 7; 131/1986, de 29 de octubre, F. 2; 196/1991, de 17 de octubre, F. 3; 38/1994, de 17 de enero y 177/1994, de 10 de junio, F. 1).*

Si en el ámbito del Derecho penal «stricto sensu», en el que en la mayor parte de las ocasiones está en juego el derecho fundamental a la libertad (art. 17 CE), nuestra doctrina hasta el momento ha venido negando el encuadramiento del principio de retroactividad de la ley penal más favorable en el art. 25.1 CE; esto es, que dicho principio se integre en el contenido del derecho fundamental que en tal precepto se consagra”. (F. J. 5°).

Este criterio es mantenido en multitud de sentencias: SSTC 131/1986, de 29 de octubre; 21/1993, de 18 de enero; 75/2002, de 8 de abril; etc.

El Tribunal Constitucional también se ha encargado de trazar los límites de este derecho, advirtiéndolo de la imposibilidad de aplicación de dos leyes simultáneamente en lugar de optar por la que resulta más ventajosa globalmente: *“No es aceptable... utilizar el referido principio para elegir, de las dos leyes concurrentes, las disposiciones parcialmente más ventajosas, pues en tal caso, el órgano judicial sentenciador no estaría interpretando y aplicando las leyes en uso correcto de la potestad jurisdiccional que le atribuye el art. 117.3 de la CE, sino creando con fragmentos de ambas leyes una tercera y distinta norma legal con invasión de funciones legislativas que no le competen”*⁵⁰.

2.1.2.3 Principio “non bis in idem”.

El principio “non bis in idem”⁵¹ implica, en esencia, que por un mismo hecho no se puede sancionar a una persona dos veces, lo que en nuestro ámbito de estudio se traduce en la imposibilidad de sancionar a un sujeto por un mismo hecho y bajo los mismos fundamentos en vía penal y en vía administrativa y/o de volver a ser sancionado por la misma infracción en el ámbito interno administrativo⁵².

⁵⁰ STC 131/1986, de 29 de octubre. Fundamento Jurídico segundo.

Respecto a este tema a MARTÍNEZ LAGO, M. A., ha sostenido lo siguiente *“Debe tenerse en cuenta que la aplicación retroactiva, por favorable, de una ley sancionadora ha de realizarse íntegramente –no cabe alumbrar una «tercera norma», resultado de escoger lo bueno de uno y de otra-, incluyendo aquellas normas parciales que puedan resultar perjudiciales en relación con la ley anterior, que se desplaza en virtud de dicho principio, siempre que el resultado final, como es obvio, suponga beneficio para el sujeto, ya que en otro caso la nueva ley carecería de esa condición más beneficiosa que justifica su aplicación retroactiva”*. “Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”, Revista Crónica Tributaria, nº 119, julio, 2006. Pág. 99.

⁵¹ Consagrado en su día por la LRJAP y PAC en su art. 133 bajo la rúbrica *“conurrencia de sanciones”*.

⁵² La STC 2/2003, de 16 de enero, establece que *“la triple identidad”* -se refiere a identidad de sujetos, hechos y fundamentos- *“constituye el presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en «bis in idem»”*. F. J. 5º.

Su finalidad no es otra que la de, en palabras del Tribunal Constitucional, “... evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 177/1999, de 11 de octubre [RTC 1999, 177], F. 3 y ATC 329/1995, de 11 de diciembre [RTC 1995, 329 AUTO], F. 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente”. (STC 2/2003, de 16 de enero. F. J. 3º).

Sobre dicho principio, han advertido algunos autores⁵³ que se trata de un principio general del derecho y no de un principio recogido en la Constitución, aunque es cierto que el TC le ha otorgado tal categoría por considerarlo “íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad”. En su Sentencia 2/1981 ha sostenido, en este sentido, que “*si bien no se encuentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (artículo 53 número 2 de la Constitución y 41 de la LOTC) no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9.º del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución*”⁵⁴.

⁵³ ALONSO GONZÁLEZ, L. en JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA. *Op. Cit.* Págs. 2080 y 209.

⁵⁴ En el mismo sentido, *Vid.* STC 2/2003, de 16 de enero, que en su fundamento jurídico tercero, resume y perpetúa la idea expuesta y ofrece una relación de sentencias en las que se recoge la misma doctrina: “... hemos de iniciar su examen recordando que desde la STC 2/1981, de 30 de enero (RTC 1981, 2), hemos reconocido que el principio «non bis in idem» integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE [RCL 1978, 2836]) a pesar de su falta de mención expresa en dicho precepto constitucional, dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones. Así, hemos declarado que este principio veda la imposición de una dualidad de sanciones «en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento» (STC 2/1981, F. 4; reiterado entre muchas en las SSTC 66/1986, de 26 de mayo [RTC 1986, 66], F. 2; 154/1990, de 15 de octubre [RTC

Desde un punto de vista externo⁵⁵, y en el sentido del artículo 180.1 de la LGT⁵⁶, se traduce en la preferencia y prevalencia⁵⁷ de la autoridad judicial penal sobre la Administración a la hora de sancionar una misma conducta, de lo que se colige que una sentencia condenatoria emanada por la autoridad judicial impedirá la imposición de una sanción por el mismo hecho cometido por la misma persona, en vía administrativa⁵⁸. De este modo, el art. 180.1 de la LGT preceptúa que “*Si la*

1990, 154], F. 3; 234/1991, de 16 de diciembre [RTC 1991, 234], F. 2; 270/1994, de 17 de octubre [RTC 1994, 270], F. 5; y 204/1996, de 16 de diciembre [RTC 1996, 204], F. 2)”.

⁵⁵ HERNANZ MARTÍN, A. en “Las sanciones en la LGT y en el RGRST”, *Op. Cit.* Pág. 60.

Vid. también a AGULLÓ AGÜERO, A., en “EL principio «ne bis in idem» en materia tributaria”. *Revista la Ley*, Tomo 4, 1985. Págs. 844 y 845.

⁵⁶ Los artículos 16.3, 17.2 y 3, así como la Disposición adicional tercera del RGRST, contienen una serie de reglas dedicadas a resolver supuestos en los que se encuentra involucrado este principio de no concurrencia de sanciones.

⁵⁷ La STC 177/1999, de 11 de octubre, sostuvo, en su fundamento jurídico tercero que “... *la preferencia de la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa sancionadora ha de ser entendida como una garantía del ciudadano, complementaria de su derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismos hechos, y nunca como una circunstancia limitativa de la garantía que implica aquel derecho fundamental*”.

Anteriormente, la STC 77/1983, de 3 de octubre, en su fundamento jurídico tercero, se ha ocupado de esta prevalencia: “*La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera. De esta premisa son necesarias consecuencias las siguientes: a) el necesario control «a posteriori» por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada*”.

⁵⁸ Sin embargo, como ha puesto de manifiesto NIETO, A., la regla de la prevalencia a ultranza de la sentencia penal no es, ni mucho menos, clara: “... *incluso puede considerarse inútil porque si se ha respetado el principio de la prioridad del derecho penal, la sentencia de este orden no puede entrar en conflicto con una sanción administrativa dado que ésta no puede llegar a producirse... Y por otro lado, si por cualquier circunstancia la sanción administrativa se adelanta a la condena penal, no es seguro que ésta haya de prevalecer sobre aquélla, pues ya se han visto algunas sentencias que, ateniéndose rigurosamente a la prioridad de aparición , han*

Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal". Por su parte, el desarrollo reglamentario de este precepto, art. 32 del RGRST, permitirá la remisión del expediente a la vía penal incluso antes de la finalización del respectivo procedimiento de aplicación de los tributos. Este último hecho, a nuestro juicio, no es una alternativa lícita habida cuenta de la separación de procedimientos años atrás instaurada⁵⁹.

En palabras de la STC 2/1981, de 30 de enero, *"El principio general del derecho conocido por «non bis in idem» supone, en una de sus más conocidas manifestaciones que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración -relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.- que justificase el ejercicio del «ius puniendi» por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración*".

Lo contrario, es decir, que un juez tome en consideración la sanción administrativa previamente impuesta para ser descontada en fase de ejecución de la sentencia judicial, según el criterio mantenido por nuestro Tribunal Constitucional, coadyuva a respetar el principio "non bis in idem". La STC 2/2003, de 16 de enero, afirmaba que *"...los órganos penales..."*, en el caso concreto, *"... se encontraban en*

respetado la sanción administrativa anterior". Se está refiriendo, entre otras, a la STS 2449/1986, de 12 de mayo. DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, *Op. Cit.* Pág. 491.

⁵⁹ En este sentido, GARCÍA DÍEZ, C., ha criticado la falta de ajuste del Reglamento, que permite que se active el tanto de culpa tanto en los procedimientos tributarios como en el procedimiento sancionador, a la opción inicial tomada por el legislador en el art.180.1 de la LGT. "La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario", *Rv. Impuestos*, nº 17, septiembre, 2006. Págs. 14 y ss.

una situación paradójica, pues, aunque no podían dejar de condenar penalmente al recurrente, dado su sometimiento estricto a la ley en el ejercicio de su función jurisdiccional (art. 117.1 CE), tampoco podían dejar de ser conscientes de que la sanción penal por ellos impuesta al mismo podía suponer una reiteración sancionadora constitucionalmente prohibida por el art. 25.1 CE. El hecho de que la legislación no prevea expresamente solución para los casos en los que la Administración no suspenda el expediente administrativo, estando un procedimiento penal abierto, puede explicar su actuación. Sólo al legislador corresponde establecer los mecanismos normativos de articulación del ejercicio de la potestad punitiva por la Administración y por la jurisdicción penal para evitar la reiteración sancionadora y contemplar las consecuencias que deriven de su incumplimiento”. A lo que añadía a continuación: “... una solución como la adoptada en este caso por el órgano judicial no puede considerarse lesiva de la prohibición constitucional de incurrir en «bis in idem» sancionador, dado que la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa y la duración de la privación del carné de conducir, permite concluir que no ha habido una duplicación -bis- de la sanción constitutiva del exceso punitivo materialmente proscrito por el art. 25.1 CE”.

A pesar de que autores como Antonio Hernanz Martín⁶⁰, difieren del criterio jurisprudencial alegando que el descuento, en el ámbito del derecho, no puede hacerse de forma tan automática, nuestra opinión no puede menos que ser favorable a dicho criterio. La finalidad del principio “non bis in idem” no es otra que la de prevenir de una posible doble sanción a un infractor por la comisión de un mismo hecho, finalidad que se ve protegida por la opción mantenida por el Tribunal, lo que justifica de por sí tal elección.

⁶⁰ HERNANZ MARTÍN, A., propone, en lugar de utilizar el descuento, “... conseguir, en primer lugar, la revocación de la resolución administrativa (siempre que el plazo y los demás requisitos establecidos permitan esa posibilidad), para que, a continuación, y una vez eliminado el bis, el órgano judicial pueda ejercer sus potestades”. “Las sanciones en la LGT y en el RGST”. *Op. Cit.* Pág. 62.

Por último, desde un punto de vista interno administrativo, la sanción a un infractor por la comisión de un hecho debe impedir que no pueda volver a ser sancionado por la misma infracción⁶¹.

Así, el artículo 180 de la LGT establece una limitación expresa en su punto segundo, al determinar que “*una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente*”. El mismo artículo, en su apartado tercero, afirma que “La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas”, previendo la compatibilidad de las sanciones previstas en los artículos 194 y 195; 199 y 203, cuando se hayan cometido, respectivamente, las infracciones de los artículos 191 y 198.

2.1.2.4 La prohibición de la analogía.

Aunque no ha sido mencionada expresamente en el artículo 178 de la LGT, constituye una consecuencia lógica del principio de tipicidad, o si se quiere, del aspecto material del principio de legalidad: la necesidad de que el legislador describa con precisión (*lex certa*), tanto las infracciones como sus consecuencias jurídicas, determina la prohibición de que puedan aplicarse analógicamente las normas definidoras de infracciones y sanciones⁶².

⁶¹ Vid. STC 154/2000, de 15 de octubre, Fundamento Jurídico tercero: “*El principio non bis in idem es aplicable también dentro de un mismo proceso o procedimiento, a una pluralidad de sanciones principales ante una identidad de sujetos, hechos o fundamentos, objeto o causa material y acción punitiva*”.

Vid. también a AGULLÓ AGÜERO, A., en “EL principio «ne bis in idem» en materia tributaria”, *Op. Cit.* Págs. 836 y ss.

⁶² El artículo 129.4 de la Ley 30/1992, de RJAP y PAC, prohíbe la analogía *in peius* o *in malam partem*.

A este respecto, el TC ha establecido “*que la interdicción de interpretaciones analógicas y extensivas in malam partem integra, junto a la exigencia de la tipificación de los ilícitos y las sanciones mediante lex praevia, scripta, certa et stricta, el contenido del principio de legalidad penal y el del correspondiente derecho fundamental del art. 25.1 de la Constitución Española*”. (STC 232/1997, de 16 de diciembre. F. J. 2º)⁶³.

La jurisprudencia constitucional ha sido prolija en pronunciamientos de esta índole, así, la STC 182/1990, de 15 de noviembre, en su fundamento jurídico tercero, sostiene que “*el principio de legalidad penal y el derecho a no ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, consagrado en el art. 25.1 de la Constitución, no toleran la aplicación analógica in peius de las normas penales y exigen su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnan todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles*”. A lo que añade, para que no quede lugar a dudas de la virtualidad de esta garantía en el ámbito que nos interesa, que “*Esta doctrina... es sin duda aplicable a las infracciones y sanciones administrativas, pues a ellas se refiere también expresamente el art. 25.1 de la Constitución*”.

Con fecha posterior, el TC ha afirmado que “*Desde el punto de vista del enjuiciamiento constitucional cabe hablar de aplicación analógica o extensiva in malam partem, vulneradora del principio de legalidad penal cuando dicha aplicación carezca de tal modo de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de las pautas interpretativas y valorativas extravagantes en relación al ordenamiento constitucional vigente. Nuestro control queda, pues, delimitado en*

⁶³ El TC también se ocupa de este tema en la Sentencia 229/2003, de 18 de diciembre: “... una vez en el momento aplicativo del ejercicio de las potestades sancionadoras por los poderes públicos, éstos están sometidos al principio de tipicidad, como garantía material, en el sentido de que, por un lado, se encuentran en una situación de sujeción estricta a las normas sancionadoras y, por otro, les está vedada la interpretación extensiva y la analogía «in malam partem», es decir, la exégesis y aplicación de las normas fuera de los supuestos y de los límites que ellas determinan”.

cuanto a su finalidad por el objetivo de evitar que las resoluciones judiciales impiden a los ciudadanos «programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados previamente» (STC 133/1987, fundamento jurídico 5.º), y, en cuanto a los criterios o pautas de enjuiciamiento, por la verificación del respeto del tenor de los preceptos sancionadores aplicados así como de la coherencia lógica y sistemática de las pautas metodológicas y valorativas en la interpretación y aplicación de dichos preceptos». (STC 236/1997, de 22 de diciembre, F. J. 3º)

Por último, cabe recordar, en sentido opuesto y como se deriva de las sentencias citadas, que la prohibición de la analogía tendrá sólo virtualidad cuando de su aplicación se extraigan consecuencias desfavorables para el presunto infractor, no así cuando le sea favorable.

2.1.2.5 El principio de proporcionalidad

Desde la perspectiva de nuestro Tribunal Constitucional, y según reiterada jurisprudencia, el principio al que aludimos no se trata, como en anteriores casos, de un derecho fundamental amparado constitucionalmente:

“En primer lugar debe advertirse que el principio de proporcionalidad no constituye en nuestro ordenamiento constitucional un canon de constitucionalidad autónomo cuya alegación pueda producirse de forma aislada respecto de otros preceptos constitucionales. Es, si quiere decirse así, un principio que cabe inferir de determinados preceptos constitucionales -y en particular de los aquí invocados- y, como tal, opera esencialmente como un criterio de interpretación que permite enjuiciar las posibles vulneraciones de concretas normas constitucionales. Dicho con otras palabras, desde la perspectiva del control de constitucionalidad que nos es propio, no puede invocarse de forma autónoma y aislada el principio de proporcionalidad, ni cabe analizar en abstracto si una actuación de un poder público resulta desproporcionada o no. Si se aduce la existencia de desproporción, debe alegarse primero y enjuiciarse después en qué medida ésta afecta al contenido

de los preceptos constitucionales invocados: sólo cuando la desproporción suponga vulneración de estos preceptos cabrá declarar la inconstitucionalidad”⁶⁴.

De la lectura de este pronunciamiento no cabe otra consecuencia que deducir que no existe un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la sanción con respecto de la infracción⁶⁵. Como recuerda López Martínez, esto se traduce en que una eventual lesión del principio no será susceptible de recurso de amparo, *“cuestión que no alcanzamos a entender, sobre todo si se tiene en cuenta que ante las vulneraciones del mismo se puede acudir de forma individual ante el TEDH, puesto que el meritado principio aparece referenciado, como veremos, en el Convenio de*

⁶⁴ Fundamento jurídico tercero de la STC 55/1996, de 28 de marzo.

Vid. también la STC de 22 de mayo de 1986.

⁶⁵ *“Antes de entrar en el fondo de la cuestión conviene advertir que nos encontramos ante un recurso de amparo, y como bien ve la representación del recurrente, la cuestión planteada se centra en determinar si la desproporción de la pena alegada por el recurrente vulnera uno de los derechos fundamentales susceptibles de tal recurso. Problema distinto sería examinar si el principio de proporcionalidad de la pena pueda considerarse consagrado por otros preceptos constitucionales. Especialmente los que constituyen a España como Estado de Derecho y proclaman la justicia como valor superior de su ordenamiento jurídico (art. 1) y el que establece que la dignidad de la persona humana y los derechos que le son inherentes son fundamento del orden político y de la paz social (art. 10) podrían invocarse como argumentos a favor de que nuestra Constitución consagre esa idea de proporcionalidad de la pena. En ese sentido se ha movido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán y podría recurrirse a precedentes más antiguos, pues tales ideas se desarrollan en Europa a partir del siglo XVIII, dentro de la preocupación humanitaria que aparece en la doctrina penal de esa época y que se refleja en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que proclama en su art. 8 que «la Ley no debe establecer otras penas que las estrictas y evidentemente necesarias». Pero la cuestión planteada en el presente recurso no es la de discutir los problemas, nada fáciles por otra parte, que plantean en relación con el principio de proporcionalidad y moderación de las penas esos preceptos constitucionales, sino de manera más concreta determinar si en el caso presente la alegada desproporcionalidad de la pena impuesta al recurrente puede vulnerar los derechos fundamentales y libertades públicas susceptibles de amparo, entre los que el recurrente cita los consagrados en los arts. 25.1, 15 y 14 de la Constitución”.* (Fundamento jurídico segundo de la STC 65/1986, de 22 de mayo).

En el mismo sentido encontramos la STS 4099/2003, de 26 de febrero.

Roma”⁶⁶. Se trata en definitiva, de una opción restrictiva de nuestro Máximo Intérprete que no guarda coherencia con las adoptadas por el mismo sobre otras manifestaciones del principio de legalidad que tampoco se hallan explícitamente recogidas en el art. 25 CE⁶⁷.

Por lo que se refiere a su contenido material, las notas que lo caracterizan son, siguiendo a Garberí Llobregat, *“la imprescindibilidad del acto sancionador para lograr el fin propuesto, la adecuación de la medida aplicada para obtenerlo, la necesidad de establecer criterios cuyo tratamiento permita conocer el grado de perjudicialidad o dañosidad de cada medida de las de posible adopción, o la concordancia entre la entidad de dicha medida y la importancia del objetivo que la justifica”*⁶⁸. A ello hay que añadir que nos encontramos ante un principio con una funcionalidad doble, capaz de actuar, en palabras de Zornoza Pérez, *“como criterio para la selección de los comportamientos antijurídicos merecedores de la tipificación como delitos o infracciones, postulando en el ámbito que nos ocupa que la tipificación como infracción quede reservada para aquellos supuestos en que el restablecimiento del orden jurídico alterado por el comportamiento ilícito no puede ser realizado por otros medios”*, además de *“como límite a la actividad administrativa de la determinación de las sanciones, sin que por tanto exista posibilidad alguna de opción libre, sino una actividad vinculada a la*

⁶⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 183. En el mismo sentido se pronunció en su día GARBERÍ LLOBREGAT, J.: *“... se genera un no deseable contrasentido: las vulneraciones, por estar amparadas en el Convenio de Roma, pueden evidenciarse a través del recurso individual ante la Comisión y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y no ante el Tribunal Constitucional español, con lo que el agraviado por acto de un poder público habrá de recabar la tutela de su derecho allende de nuestras fronteras”*. En LA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. *Op. Cit.* Pág. 95.

⁶⁷ No obstante, la STC 136/1999 se apartó de la doctrina transcrita aunque en un caso difícilmente generalizable.

⁶⁸ GARBERÍ LLOBREGAT, J., en LA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. *Op. Cit.* Pág. 93.

correspondencia entre infracción y sanción”⁶⁹; operando por lo tanto el principio tanto en un plano normativo⁷⁰, concerniendo esta exigencia al legislador, como en el de aplicación de las normas, de manera que las sanciones singularmente impuestas sean proporcionales a las infracciones previamente imputadas⁷¹.

Por su parte, los requisitos de este principio, recogido expresamente en el art. 131 de la Ley 30/1992, de RJAP y PAC⁷², serán extrínsecos e intrínsecos: los

⁶⁹ Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J., en EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. (LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO SANCIONADOR), Op.Cit. Pág. 111.

También recogen esta doble función LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, Op. Cit. Págs. 181 y 182, y NIETO, A., en DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, Op. Cit. Pág. 350.

⁷⁰ La STS 6608/2001, de 26 de marzo ha hecho hincapié en la operatividad del principio de proporcionalidad en el nivel normativo: “... *el principio de proporcionalidad rige en el Derecho administrativo sancionador, no sólo en el ejercicio concreto de la potestad sancionadora, al dictar el acto de imposición de la sanción, sino también al establecerse la correspondiente previsión normativa, de manera que no resulta ajustada al ordenamiento jurídico aquella que, como la contenida en el artículo 75 de la Ordenanza, exaspera o exacerba la sanción imponiendo, en todo caso, la multa en el grado máximo permitido por la legislación vigente, con independencia de cuál sea la gravedad de la infracción a que se corresponde. O, dicho en otros términos, como resulta del artículo 131 LRJ-PAC, en la determinación normativa del régimen sancionador, y no sólo en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas, se debe guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicable*”, (F. J. 2º).

⁷¹ Vid. NIETO, A., en DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, Op. Cit. Pág. 351.

⁷² “1. *Las sanciones administrativas, sean o no de naturaleza pecuniaria, en ningún caso, podrán implicar, directa o subsidiariamente, privación de libertad.*

2. *El establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas.*

3. *En la determinación normativa del régimen sancionador, así como en la imposición de sanciones por las Administraciones Públicas se deberá guardar la debida adecuación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, considerándose especialmente los siguientes criterios para la graduación de la sanción a aplicar:*

- a) *La existencia de intencionalidad o reiteración.*
- b) *La naturaleza de los perjuicios causados.*

primeros consistentes en la concurrencia de la competencia administrativa del órgano correspondiente y en la exigencia de motivación específica del acto acerca de la sanción concretamente impuesta, y los segundos que incluyen las características de la idoneidad, la necesidad y la adecuación de la sanción⁷³. Lo fundamental será que la dosimetría punitiva cuantificadota en los procedimientos sancionadores sitúe su límite último en el daño causado por el infractor, de manera que la realización de la infracción no suponga un beneficio para éste, tal y como recoge el apartado segundo del art. 131 de la Ley 30/1992.

2.1.2.6 El principio de culpabilidad

Por su parte, el principio de culpabilidad, «disfrazado» de “*principio de responsabilidad*” en el artículo 179 de la LGT, sin duda aquél sobre el que tendremos más ocasiones de pronunciarnos, implica que no pueda sancionarse a nadie sin haber demostrado no sólo los hechos sino también su culpabilidad, la participación querida y voluntaria en los hechos. La consecuencia lógica es que la carga de la prueba se sitúa en la parte acusadora y nunca en el acusado.

Como recuerda Alejandro Nieto, en el Derecho administrativo sancionador el principio de culpabilidad no se halla reconocido en la Constitución, ni expresa ni implícitamente, sino que es obra de una jurisprudencia constitucional a veces matizada y tardía en la procedente del Tribunal Supremo⁷⁴. Guiándonos por esta

c) La reincidencia, por comisión en el término de un año de más de una infracción de la misma naturaleza cuando así haya sido declarado por resolución firme”.

⁷³ Vid. FÚSTER ASECIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 54, y GARBERÍ LLOBREGAT, J., en LA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. *Op. Cit.* Págs. 126 y ss.

También ha escrito en torno a este tema, GARCÍA CALVENTE, Y., en “El principio de proporcionalidad en el Derecho Tributario Sancionador: Justificación Constitucional”. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 19, 2001.

⁷⁴ NIETO, A., en DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, *Op. Cit.* Pág. 467.

última, y en los términos didácticos que se utilizaban en la STS 4504/1999, de 27 de mayo: *“Para la imposición de una sanción y las consecuencias derivadas de un ilícito administrativo, no basta con que la infracción esté tipificada y sancionada..., sino que es necesario que se aprecie en el sujeto infractor el elemento o categoría denominado culpabilidad. La culpabilidad es el reproche que se hace a una persona, porque ésta debió haber actuado de modo distinto de como lo hizo. ¿Por qué es elemento de la culpabilidad la exigibilidad de un comportamiento distinto del que tuvo el infractor? Sencillamente porque la norma que tipifica infracciones y las sanciona, no exige nunca comportamientos imposibles. Por ello, la jurisprudencia clásica de nuestro Tribunal Supremo en materia de sanciones por infracciones administrativas, tiene precisado que la culpabilidad es la relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción de disposiciones administrativas (vgr. STS de 21 de marzo de 1984 [RJ 1984\1410]), superándose así una corriente jurisprudencial anterior que señalaba que para sancionar una infracción administrativa no era preciso llegar a la culpabilidad, porque bastaba la simple voluntariedad del sujeto”*. (F. J. 2º).

Para determinar la responsabilidad tributaria del sujeto infractor es preciso que el órgano administrativo compruebe que además de una conducta típica y antijurídica, existe el elemento intencional o voluntad de defraudar el interés público.

El derogado artículo 77.1 de la LGT de 1963, establecía de manera ambigua que “*Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia*”⁷⁵.

A raíz de la modificación de este precepto dada por la ley 10/1985, de 26 de abril, el Tribunal Constitucional tuvo ocasión de pronunciarse acerca de la aplicabilidad de este principio en el orden sancionador tributario: “*En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado... El propio art. 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados*”. (STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 4º).

Por su parte, la definitiva redacción de la vigente LGT, en su artículo 183, utiliza una dicción diferente, “*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley*”, incorporando los adjetivos “*dolosas o culposas*”, pero manteniendo la referencia, en esencia, a la simple negligencia.

Por lo que se refiere a la incorporación de la nueva adjetivación, merece un elogio por haberse acercado, su redacción, a la consignada en el Código Penal para

⁷⁵ La famosa STC 76/1990, de 26 de abril, sostuvo respecto a este precepto lo siguiente: “*No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto, técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Con ello queda dicho también que el citado precepto legal no ha podido infringir en modo alguno los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) y de legalidad sancionadora (art. 25.1 de la Constitución)*”.

los delitos y las faltas, acentuando, en la configuración del ilícito tributario, la importancia del elemento subjetivo de la culpabilidad.

En cuanto a lo que parece una referencia al grado mínimo de negligencia, surge la duda de si esta expresión (“*con cualquier grado de negligencia*”) equivale a aceptar el nivel más ínfimo de culpabilidad como suficiente para que el presunto infractor sea imputable y, por tanto, sancionable; más aún si tenemos en cuenta que el dolo y la culpa gradúan la sanción, pero no sirven para calificar la infracción⁷⁶. Nuestra respuesta no puede ser afirmativa, lo contrario sería dar por sentado que la Administración sigue actuando bajo inercias de responsabilidad objetiva. Esta expresión hay que entenderla en el mismo sentido en que había que traducir la del artículo 77 de la anterior LGT, simplemente como un criterio básico de imputación subjetiva en materia de infracciones tributarias⁷⁷, descartando cualquier vestigio de responsabilidad objetiva, lo que significa excluir la imposición de sanciones por el mero resultado.

A lo largo del recorrido que andaremos en este trabajo, muchos serán los momentos en los que el principio de culpabilidad se va a ver vulnerado flagrantemente. En capítulos posteriores se hará un análisis exhaustivo de estos problemas, de los resquicios más anchos por los que se desperdiciará gran parte de la operatividad de la exigencia de culpabilidad. En todos ellos, los puntos a tener en cuenta para hallar la solución que permita respetar el contenido mínimo de este principio serán los siguientes:

⁷⁶ Vid. GARCÍA GÓMEZ, A. en LA SIMPLE NEGLIGENCIA EN LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS. Ed. Marcial Pons. Madrid. 2002. Págs. 65 y ss.

⁷⁷ Vid. GARCÍA GÓMEZ, A. en LA SIMPLE NEGLIGENCIA EN LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS. *Op. Cit.* Págs. 73 y ss.

Como se afirma en la obra colectiva DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. LECCIONES DE CÁTEDRA, que coordina MENÉNDEZ MORENO, A., “*no sólo debe atenderse al deber objetivo de cuidado –el que los hombres en abstracto pueden normalmente observar–, sino que, asimismo, la infracción del deber de cuidado ha de juzgarse de acuerdo con la situación y condiciones personales del sujeto en cada situación concreta*”. Ed. Lex Nova, 6ª edición, Valladolid, 2005. Pág. 389.

Será necesario un juicio de culpabilidad en el que se reproche al autor la realización del hecho antijurídico, juicio que impide utilizar como única motivación en el procedimiento sancionador tributario la motivación fáctica; es decir, el objeto de la prueba ha de abarcar no sólo la conducta típica, sino que también ha de constatar si el incumplimiento ha sido doloso o culposo. No será nunca suficiente la prueba obtenida en sede de comprobación e investigación para acreditar la existencia de culpabilidad; antes al contrario, de sancionar sin haber corrido a cargo de la instrucción en el sancionador la necesaria actividad probatoria que pueda desvirtuar la presunción de inocencia, se estará dando aliento a las últimas inercias de responsabilidad objetiva que quedan en nuestro proceder administrativo.

La Administración tienen la obligación de practicar la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor; de lo contrario se estaría invirtiendo la carga de la prueba, pues sería el presunto infractor quien, afectado por una grave presunción de culpabilidad, tendría que probar la ausencia de culpabilidad, circunstancia totalmente ajena a los principios jurídico-penales aplicables⁷⁸.

La culpabilidad habrá de ser probada en sede sancionadora en todo caso, a excepción de que hubiera mediado confesión del infractor, sin que sirva de excusa para su no cumplimiento, la extendida y errónea opinión, de la dificultad de la indagación de la culpabilidad del infractor, al considerar que para ello se ha de adentrar en el aspecto psicológico que comportaría este juicio⁷⁹. De este modo, la actuación del instructor estará encaminada a verificar en el curso del procedimiento que concurre una acción u omisión voluntaria y típica, constitutiva de una infracción

⁷⁸ El TS, en su sentencia de 5 de noviembre de 1998, determina que “... *no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia*”, lo contrario, según la misma sentencia, vulneraría el principio de presunción de inocencia previsto en el art. 24.2 de la CE, aplicable al derecho sancionador tributario (como recuerda el Alto Tribunal).

⁷⁹ Así lo entiende LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 796.

tributaria; que concurre el elemento esencial de la culpabilidad en el sujeto mediante el juicio de reproche; amén de que no existe excusa absolutoria alguna.

En la práctica, como tendremos de ocasión de abundar en partes posteriores de este trabajo, el más grave problema reside en que en el desarrollo de ciertos procedimientos sancionadores no se desarrolla juicio de culpabilidad alguno, con lo que se conculca gravemente el principio de presunción de inocencia y se retrocede hacia un sistema de responsabilidad objetiva que debería haber sido desterrado en su totalidad.

2.1.2.7 La presunción de inocencia.

La presunción de inocencia, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos, se trata de una presunción “*iuris tantum*”⁸⁰ de ausencia de culpabilidad e implica que incumbe a quien acusa aportar las pruebas capaces de desvirtuar tal presunción. Este principio rechaza tanto un sistema de responsabilidad objetiva como la inversión de la regla de la carga de la prueba.

Se recogerá por vez primera como un derecho de rango constitucional en la Constitución de 1978. Dicha constitucionalización, en palabras del Tribunal Constitucional “*no es simplemente... la mera enunciación formal de un principio hasta ahora no explicitado, sino la plena positivación de un derecho a partir de la cual cualquier ciudadano podrá recabar su tutela ante los Tribunales ordinarios (artículo 53.2 de la CE) y su elevación al rango de derecho fundamental de conformidad con el cual deben ser interpretadas todas las normas que componen nuestro ordenamiento*”⁸¹.

Su contenido consiste en que toda condena debe ir precedida de una actividad probatoria; las pruebas han de haberse obtenido de forma legítima; la carga de la

⁸⁰ La que la ley mantiene mientras no se produzca prueba en contrario.

⁸¹ STC 56/1982, de 26 de julio, F. J. 2º.

actividad probatoria ha de recaer sobre la Administración y, por último, la valoración de la prueba ha de ajustarse a criterios lógicos y racionales⁸².

Por lo que se refiere al ámbito sancionador tributario, que es el que nos ocupa, la STC 76/1990, ha aseverado que *“la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio”*. (F. J. 8º).

Entre un amplio muestrario de jurisprudencia constitucional, las SSTC 36/1985, de 8 de marzo y 13/1982, de 1 de abril, en este sentido, han declarado que *“el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos”*.

Sin embargo, en un pasado cercano, la aplicación de este principio se ha visto enturbiada por la tradicional y perturbadora inclusión de la sanción tributaria en el

⁸² FUSTER ASECIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 222 y ss.

concepto de deuda tributaria⁸³ (art. 58.2 de la LGT de 1963), al confundirse el “*deber cívico de contribuir al sostenimiento del gasto con la represión de conductas antijurídicas*”⁸⁴.

En este sentido, y, entre otros pronunciamientos jurisprudenciales, el Auto del TSJ de Cataluña de 28 de febrero de 1996 ha señalado que “*...otra consecuencia directa de la aplicación del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, es el contenido de las actas tributarias, tanto de conformidad como de disconformidad, donde en función de lo expuesto anteriormente, el Inspector tributario impone una sanción sin observar procedimiento sancionador alguno, vulnerando el principio de presunción de inocencia, pues el procedimiento que se sigue es puramente tributario, de cuantificación de la deuda tributaria en función de los distintos conceptos cuantitativos que la misma debe incluir*”, para añadir a continuación que “*Imponer una sanción en estos términos supone desconocer la verdadera naturaleza jurídica de la misma y los efectos negativos para el interesado que ello puede producir, pues la sanción se impone simplemente a la misma velocidad de redacción del acta, con lo que se produce una clara situación de indefensión, prohibida en todo caso por el artículo 24.1 de la Constitución*”⁸⁵ (RCL 1978\2836 y ApNDL 2875)”, (F. J. 3º).

Sin embargo, el Auto del TC 112/1996, de 29 de abril, no admitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad propuesta por el TSJ de Cataluña, entendiéndose, en contra de nuestra opinión, que no existía vulneración, entre otros, del principio de presunción de inocencia, y que, de la literalidad del artículo 58 no podían extraerse las consecuencias que le otorgaba el TSJ de Cataluña: “*el órgano judicial*”, se refiere al TSJ de Cataluña, “*parece imputar una serie de graves y eventuales deficiencias, desde la perspectiva constitucional, del a veces denominado “Derecho tributario sancionador”, en su conjunto, a un solo precepto, como lo es el art. 58.2.e) LGT, que difícilmente podría tener esa trascendencia. Pues tal precepto legal se limita a*

⁸³ En este sentido se ha pronunciado GOROSPE OVIEDO, J. I. en CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS: INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES. Ed. La Ley. Madrid. 2001. Págs. 182 y 205 y ss.

⁸⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. en LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. ANÁLISIS DE LA LEY 25/1995 DE 20 DE JULIO. Ed. Cedecs. Barcelona. 1995. Pág. 77.

⁸⁵ Los subrayados son nuestros.

disponer que de la deuda tributaria formarán parte, "en su caso", las sanciones pecuniarias. Se trata, pues, de una norma a la que, por su escaso carácter preceptivo y por su alcance más bien casi exclusivamente definitorio o enunciativo, difícilmente podrían serle achacables las graves transgresiones constitucionales que se le imputan".

En la actualidad, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha pretendido, sin demasiado éxito, extraer del concepto de deuda tributaria las sanciones pecuniarias. La falta de éxito a la que aludimos no es aparente, ya que en su art. 58.3 indica expresamente que *“Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley, no formarán parte de la deuda tributaria...”*. Por el contrario, y pese a este logro que no deja de ser formal en la mayoría de los casos, aún sobreviven algunos vestigios de la antigua concepción de la deuda tributaria que serán estudiados en partes posteriores de este trabajo, y que, a menudo, provocarán no pocas distorsiones en la concepción de la sanción tributaria y en el procedimiento por el que se impone. La deficiente separación del procedimiento sancionador tributario del de regularización del que trae causa, dada por la íntima conexión entre sanción y deuda que sigue subyaciendo en la normativa reguladora del régimen sancionador, será la responsable, como veremos, de constantes vulneraciones al principio constitucional de presunción de inocencia.

2.1.2.8 Derecho a un juez ordinario predeterminado por la Ley.

En el párrafo segundo del art. 24 de la Constitución, se recoge el principio del “Ius puniendi” que da derecho a un juez ordinario predeterminado por la Ley, manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva. Exige fundamentalmente que el órgano juzgador haya sido creado por una norma legal e investido de jurisdicción y competencia con anterioridad al hecho motivador del proceso o actuación judicial. Posee una doble vertiente: subjetiva, que impide la parcialidad del criterio del juez derivada de anteriores relaciones con las partes y otra objetiva, que trata de evitar esa misma parcialidad derivada de su relación con el objeto del proceso.

A modo de síntesis, podemos hallar en la STC 47/1983, de 31 de mayo, un esclarecedor pronunciamiento sobre el principio también llamado “*de predeterminación legal de la competencia en materia sancionadora*”⁸⁶: “*El derecho constitucional al juez ordinario predeterminado por la Ley, consagrado en dicho artículo exige, en primer término, que el órgano judicial, haya sido creado previamente por la norma jurídica, que ésta le haya investido de jurisdicción y competencia con anterioridad al hecho motivador de la actuación o proceso judicial, y que su régimen orgánico y procesal no permita calificarle de órgano especial o excepcional.*”

Pero exige también que la composición del órgano judicial venga determinada por la Ley y que en cada caso concreto se siga el procedimiento legalmente establecido para la designación de los miembros que han de constituir el órgano correspondiente. De esta forma se trata de garantizar la independencia e imparcialidad que el derecho en cuestión comporta —y que se recoge expresamente en el artículo 14.1 del Pacto Internacional de Derechos civiles y políticos y en el artículo 6.1 del Convenio para la Protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales—, garantía que quedaría burlada si bastase con mantener el órgano y pudiera alterarse arbitrariamente sus componentes, que son quienes, en definitiva, van a ejercitar sus facultades intelectuales y volitivas en las decisiones que hayan de adoptarse.

Es cierto que no cabe exigir el mismo grado de fijeza y predeterminación al órgano que a sus titulares, dadas las diversas contingencias que pueden afectar a éstos en su situación personal y la exigencia dimanante del interés público —las llamadas «necesidades del servicio»—, de que los distintos miembros del Poder Judicial colaboren dentro de la Administración de justicia en los lugares en que su labor pueda ser más eficaz, supliendo, en la medida de lo posible, las

⁸⁶ Extraído de GARBERÍ LLOBREGAT, J. y otros, en PROCEDIMIENTO SANCIONADOR, INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, COMENTARIOS AL TÍTULO IV (LA POTESTAD SANCIONADORA) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA. A.A.V.V, Ed. Tirant lo Blanch, 2005.

disfuncionalidades del sistema. Pero, en todo caso, los procedimientos fijados para la designación de los titulares han de garantizar la independencia e imparcialidad de éstos, que constituye el interés directo protegido por el derecho al juez ordinario predeterminado”.

El Tribunal Constitucional, en su controvertida sentencia 76/1990, con la que, en este punto, en absoluto podemos estar de acuerdo, determina que *“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”.* (F. J. 8.). En nuestra opinión, este fundamento merece un juicio negativo por cuanto permite obviar, basándose en razones exclusivamente de forma, una de las garantías constitucionales de más peso que abrigan al presunto infractor.

El régimen sancionador tributario desarrollado en el RD 2063/2004, en su artículo 20, dedicado a los órganos competentes para la imposición de sanciones tributarias, establece expresamente que *“salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la competencia en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que se derive”.* La LGT, en su artículo 211.5 mantiene el mismo criterio que ya existía incluso antes de la promulgación del RPST de 1998, en el art. 81.1.d) de la LGT de 1963, ya que en la letra d) de dicho precepto, prevé que será competente para la imposición de sanciones *“el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”*, con lo que los procedimientos de liquidación y sancionador tienen lugar sin solución de continuidad, al menos en lo que a los órganos encargados de poner fin a ambos expedientes se refiere. La separación de procedimientos queda dañada, y más concretamente, como podremos comprobar en un estudio posterior, la primera vertiente de la separación orgánica que implica que sean diferentes los órganos competentes para sustanciar el procedimiento de regularización y el sancionador tributario. Daña también las garantías de imparcialidad y objetividad a que tiene derecho el presunto infractor y que deben residir en el órgano juzgador, de acuerdo

con el derecho fundamental imbricado en el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, aplicable, a pesar de lo dispuesto en la restrictiva STC 76/1990, al ámbito sancionador tributario por tratarse de un principio del “Ius puniendi del Estado”.

2.1.2.9 Derecho a ser informado de la acusación.

Se trata de un principio procedimental de la potestad sancionadora, manifestación a su vez del principio de prohibición de indefensión o, si se prefiere, del general derecho de defensa⁸⁷, sin cuya virtualidad los derechos a formular alegaciones y a aportar pruebas pertinentes para la defensa del imputado serían de imposible realización práctica.

A él se refiere genéricamente el art. 135 de la LRJAP y PAC:

“Los procedimientos sancionadores garantizarán al presunto responsable los siguientes derechos:

A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se les pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia”.

⁸⁷ Son instrumentales al derecho de defensa los siguientes derechos: a la asistencia letrada, a ser informado de la acusación, a un proceso público sin dilaciones y con todas las garantías, a la audiencia y a aportar pruebas que se estimen pertinentes para la defensa, a formular alegaciones y a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

Por su parte, la LGT aunque incomprensiblemente no alude a él⁸⁸ de manera específica en el Título IV, dedicado a la potestad sancionadora⁸⁹, sí lo hace en su art. 34.1, reconociendo a favor de los obligados tributarios el “*Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*”. Posteriormente, le Ley consagra este derecho como deber, por parte de la Administración tributaria, de información y asistencia a los obligados tributarios, en su art. 85.1.

Garberí Llobregat y Buitrón Ramírez han aportado a la doctrina un concepto del derecho a ser informado de la imputación que merece ser transcrito para su completo entendimiento: “*El «derecho a ser informado de la acusación» se erige en un derecho subjetivo público fundamental, instrumental del derecho de defensa, del que son titulares los sujetos pasivos del procedimiento administrativo sancionador y que confiere a los mismos el derecho a conocer, con carácter previo a las fases*

⁸⁸ Por lo que se refiere a la situación anterior a la separación de procedimientos, esta información, a pesar de no hallarse recogida de manera expresa, se cumplía a través de la citación inicial, mediante la cual se ponía en conocimiento del obligado afectado por las actuaciones que se iniciaban, qué obligaciones tributarias serían objeto de comprobación así como que tal comprobación afectaba a su situación tributaria, incluyendo cuota y sanción. En opinión de DEL PASO BENGOA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., aunque es cierto que la acusación concreta de la comisión de una infracción administrativa determinada no era formulada normalmente hasta llegar al acta, “*no se vulneraba ningún derecho fundamental ni se producía indefensión, porque el contribuyente conocía a partir de la citación inicial el ámbito al que se refería la posible imputación de conductas infractoras*”. En DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE. COMENTARIOS A LA LEY 1/1998, Ed. CISS, 1ª edición, Valencia, 1998. Pág. 405.

⁸⁹ En este punto nos sumamos a la opinión de GARBERÍ LLOBREGAT, J., y BUITRÓN RAMÍREZ, G., que consideran que “... *no hubiera estado de más contemplar en la LGT dicha mención del derecho a ser informado de la imputación, más aún desde el momento en que el mismo sí se reconoce de manera expresa, por ejemplo, en la regulación del procedimiento de inspección (art. 147.2 LGT: «Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones»*”. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR, INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. COMENTARIOS AL TÍTULO IV (LA POTESTAD SANCIONADORA) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 149.

procedimentales de alegación y prueba, el contenido de la imputación dirigida frente a ellos, vinculando dicho contenido objeto de la información la ulterior actividad de la autoridad decisoria, la cual habrá de fundamentar la resolución definitiva del procedimiento en la misma imputación que fuera en su momento oportuno trasladada al inculpado, y sin que resulte posible imponer a éste una sanción sobre la base de otros hechos distintos o de un título de condena heterogéneo a los respectivamente trasladados a su conocimiento”⁹⁰. De esta exhaustiva definición, y siguiendo a los mismos autores, se desprende la instrumentalidad del derecho respecto del genérico derecho de defensa y, ciñéndonos en sentido estricto a su contenido esencial, el derecho a conocer los términos de la imputación y el derecho a que los extremos de la imputación cuyo conocimiento haya sido posible por el inculpado vinculen a la autoridad decisoria en el momento del dictado de la resolución definitiva del procedimiento. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional entre otras⁹¹, en Sentencia 36/1996, de 11 de marzo:

“en virtud del principio acusatorio, «nadie puede ser condenado si no se ha formulado contra él una acusación de la que haya tenido oportunidad de defenderse de manera contradictoria» (STC 11/1992 [RTC 1992\11]), pues el derecho a ser informado de la acusación «es indispensable para poder ejercer el derecho de defensa» en el proceso penal (STC 141/1986 [RTC 1986\141]) y su vulneración puede entrañar un resultado material de indefensión prohibido por el art. 24.1 CE (SSTC 9/1982 [RTC 1982\9] y 11/1992)”.

“... el reconocimiento que el art. 24 CE efectúa de los derechos a la tutela judicial efectiva con interdicción de la indefensión, a ser informados de la acusación y a un proceso con las debidas garantías supone, considerados conjuntamente, que en todo proceso penal el acusado ha de conocer la acusación contra él formulada en el curso del proceso para poder defenderse de manera contradictoria frente a ella, y que el pronunciamiento del Juez o Tribunal ha de efectuarse precisamente sobre los términos del debate, tal y como han sido formulados en las pretensiones de la

⁹⁰ *Ibidem*. Pág. 149.

⁹¹ SSTC 54/1985, de 18 de abril; 57/1987, de 18 de mayo; 17/1988, de 16 de febrero y 319/1994, de 18 de noviembre.

acusación y la defensa, lo cual significa, entre otras cosas, que ha de existir siempre una correlación entre la acusación y el fallo de la Sentencia”⁹².

Por lo que respecta a una de las consecuencias de la vigencia del estudiado derecho, la imposibilidad de existencia de condena sobre hechos que no han sido objeto de la acusación:

“...La justicia no es un valor ajeno y contrario al ordenamiento positivo, sino uno de los valores superiores del mismo (art. 1.1 de la Constitución Española). No es lícito sacrificar el cumplimiento de una norma constitucional («todos tienen derecho... a ser informados de la acusación formulada contra ellos», art. 24.2 de la Constitución Española), en aras de una «justicia material», que, entendida como algo contrapuesto a la Constitución, sería un concepto metajurídico inadmisibles para el juzgador. Lo que la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo denomina incongruencia por exceso cometida al condenar a un procesado por unos hechos [los individualizados en el apartado c)] que no fueron objeto de acusación constituye una violación de una de las garantías principales del proceso penal configurada en nuestra Constitución como derecho fundamental de todos. Se trata, ciertamente, de una garantía formal, pero es a través del respeto y del celoso cumplimiento de tales garantías como se ha de perseguir en el proceso la justicia. La vulneración del principio acusatorio cometida por la Audiencia Provincial y confirmada por la Sentencia de casación tiene sustantividad propia y merece el amparo de este Tribunal”⁹³.

En otro orden de cosas, el aspecto temporal de este derecho se circunscribe a la necesidad de ser informado desde el momento mismo de la imputación, es decir, desde el inicio mismo del procedimiento sancionador⁹⁴. La normativa actual, a salvo

⁹² F. J. 4º.

⁹³ F.J. 4º de la STC 20/1983, de 19 de febrero.

⁹⁴ Como aclara FÚSTER ASECIO, aunque el art. 24.2 de la CE se refiera a la acusación, ésta no debe entenderse en el sentido del acto formal de acusación, sino en el de la imputación. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 211.

de algunas matizaciones que se harán en partes posteriores de este trabajo, al igual que ocurría con la inmediatamente anterior⁹⁵, se muestra plenamente respetuosa con esta exigencia, pues en virtud de los arts. 22 y 23 del RD 2063/2004, el sujeto es informado de la imputación desde el acuerdo de iniciación del procedimiento y de la acusación formulada por el instructor en la propuesta de resolución.

2.1.2.10 Derecho a la prueba.

El derecho a la prueba, que constituye una parte esencial de los derechos de defensa del imputado, es de obligatorio cumplimiento en el proceso penal y se extiende al entorno sancionador administrativo con la misma intensidad por ser “*ejercitable en cualquier tipo de proceso*”⁹⁶. Se trata de un derecho fundamental que aparece específicamente recogido en el art. 24.2 de la CE, y que constituye el “*sopORTE esencial*”, en palabras del TC, del derecho a la defensa⁹⁷.

Su contenido esencial queda resumido en este importante pronunciamiento de nuestro Tribunal Constitucional: “... *consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas por el Juez o Tribunal, sin desconocerlo u obstaculizarlo, e incluso prefiriéndose el exceso en la admisión a la postura restrictiva. Ello no supone desapoderar a los órganos jurisdiccionales de la competencia que le es propia para apreciar la pertinencia, por relación al thema decidendi, de las pruebas propuestas, ni liberar a las partes de la carga de argumentar la trascendencia de las que propongan, de tal manera que la denegación de pruebas que el juzgador estime inútiles no implica necesariamente indefensión, pues tal facultad denegatoria viene impuesta por evidentes razones prácticas como son evitar dilaciones injustificadas del proceso. Pero basta con que la denegación o inejecución sea imputable al órgano judicial y la prueba denegada o impracticada sea decisiva en términos de defensa para que, en principio, el supuesto quede cubierto por la garantía*

⁹⁵ Vid. los derogados arts. 29.2 y 33.1 del RD 1930/1998.

⁹⁶ STC 187/1996, de 25 de noviembre. F. J. 3º.

⁹⁷ Vid. Entre otras la STC 195/1995, de 19 de diciembre. F.J. VIIº

constitucional -entre otras muchas, SSTC 80/1986 (RTC 1986\80), 147/1987 (RTC 1987\147) y 50/1988 (RTC 1988\50)-”⁹⁸.

Ahora bien, el derecho a utilizar los medios de prueba no comprende, sin embargo, “*un hipotético «derecho de llevar a cabo una actividad probatoria ilimitada» (STC 89/1986 [RTC 1986\89]), en virtud de la cual las partes se consideren facultadas para exigir cualesquiera pruebas que tuvieran a bien proponer (SSTC 40/1986 [RTC 1986\40], 212/1990 [RTC 1990\212], 87/1992 [RTC 1992\87] y 233/1992 [RTC 1992\233], entre otras). Antes al contrario, dada su naturaleza de derecho de configuración legal, la acotación de su alcance «debe encuadrarse dentro de la legalidad» (STC 167/1988 [RTC 1988\167]), de tal modo que es conditio sine qua non para apreciar su pretendida lesión que la prueba se haya solicitado en la forma y momento legalmente establecidos (SSTC 149/1987 [RTC 1987\149], 21/1990 [RTC 1990\21], 87/1992, 94/1992 [RTC 1992\94], entre muchas otras). La consecuencia que de todo ello se sigue es que en ningún caso podrá considerarse menoscabado el derecho que nos ocupa «cuando la inadmisión de una prueba se ha producido debidamente en aplicación estricta de normas legales cuya legitimidad constitucional no puede ponerse en duda» (SSTC 149/1987 y 212/1990)”⁹⁹.*

Pues bien, por lo que se refiere al objeto de la prueba, al igual que en el orden jurisdiccional-penal, en el ámbito sancionador tributario, como hemos advertido¹⁰⁰, es necesario un juicio de culpabilidad en el que se reproche al autor la realización del hecho antijurídico, juicio que impide utilizar como única motivación en el procedimiento sancionador tributario la motivación fáctica. El objeto de la prueba ha de abarcar no sólo la conducta típica, sino que también ha de constatar la existencia de culpabilidad, y con ella, si el incumplimiento ha sido doloso o culposo.

Es la Administración, y no el administrado, la que ha de soportar la carga de probar la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad para poder sancionar al

⁹⁸ STC 205/1991, de 30 de octubre, F. J. 3º.

⁹⁹ Fundamento jurídico tercero de la STC 187/1996, de 25 de noviembre.

¹⁰⁰ Vid. epígrafe 1.1.2.5 sobre el principio de culpabilidad.

infractor. Por su parte, el infractor podrá, haciendo uso del derecho que analizamos, utilizar los medios de defensa oportunos en el trámite de audiencia, actuando contra el acto de prueba aportado por la parte contraria, teniendo la posibilidad de efectuar alegaciones en orden al ejercicio de su derecho a la contradicción. La posibilidad que ofrece el art. 23.4 del RGRST¹⁰¹ al interesado de aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estime convenientes debe entenderse como una opción libre, como una garantía para el inculpado que, bajo ningún concepto, exonera a la Administración de su obligación de llevar a cabo la instrucción del procedimiento sancionador¹⁰².

Sin embargo, en la práctica, y debido a la operatividad de la presunción de legalidad de los actos administrativos, a menudo será el presunto infractor quien soporte la carga de la prueba¹⁰³.

Como tendremos ocasión de comprobar, este riesgo aumenta a medida que los procedimientos de regularización en que se liquida la deuda tributaria y sancionador, ven enturbiados sus límites y se funden prácticamente en un único procedimiento, subsumiendo el primero al segundo, en lugar de constituir dos procedimientos independientes basados en principios distintos y orientados a fines carentes de toda semejanza. Nos estamos refiriendo a la incorporación de datos, pruebas y circunstancias obtenidas en sede de regularización al expediente sancionador; estos datos pueden haber sido obtenidos de una manera determinada y en atención a unos fines que la justifican, lo que podrá suponer que realmente sea el infractor quien haya probado los hechos, en lugar de que haya sido la Administración la encargada de probar. Con esta incorporación, o mejor dicho, con el modo en que se lleva a cabo tal

¹⁰¹ Apartado 4 del artículo 23 del RD 2063/2004: “*Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución*”.

¹⁰² Vid. HERNANZ MARTÍN, A. en “Las sanciones en la LGT y en el Reglamento Sancionador”, *Op. Cit.* Págs. 72 y 73.

¹⁰³ LÓPEZ MOLINO, A. M., alude a esta consecuencia de la presunción de legalidad de los actos administrativos, si bien es verdad que en sede de liquidación, en “La Prueba y la Estimación Indirecta de Bases Tributarias a la luz de la Jurisprudencia”. *Rv. Jurisprudencia Tributaria*. Nº 9. 1997.

traslación de datos y el fin al que éstos son destinados, también se correrá el riesgo de que la prueba sea insuficiente limitándose al presupuesto fáctico y olvidando la necesaria culpabilidad para imponer una sanción.

2.1.2.11 Principio de personalidad de la pena y/o sanción.

Por lo que concierne al principio de personalidad de la pena y/o sanción, implícito en los artículos 9.3 y 25.1 de la CE, de él se derivan consecuencias importantes acerca de la transmisibilidad de la pena o de la sanción o de su extensión a terceras personas.

En el ámbito en el que desarrollamos nuestro trabajo, una de las implicaciones de más trascendencia que conlleva, es que la solidaridad no puede alcanzar a las sanciones fiscales, ya que supondría una evidente contradicción con el principio de personalidad de la pena; por lo tanto, contrariando las exigencias del principio de personalidad de la responsabilidad que debe regir en este ámbito.

El TC se ha pronunciado acerca de este principio, entre otras, en su sentencia 146/1994, de 12 de mayo, en la declaró la inconstitucionalidad del art. 7.2 de la Ley 20/1989, reguladora del Impuesto sobre la Renta y Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que daba redacción al artículo 31.4 de la Ley 44/1978, estableciendo que *“Las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que los generen, sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda”*. El Tribunal, tras recordar la aplicabilidad de los principios inspiradores del orden penal al derecho administrativo sancionador, afirmó que *“Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Norma fundamental... también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción...,*

denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador". (F. J. 4º).¹⁰⁴

2.1.2.12 Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

El derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable, constitucionalizado en el art. 24.2 de nuestra Carta Magna, ampliamente estudiado por la doctrina¹⁰⁵ y sobre el que se ha pronunciado en numerosas ocasiones la

¹⁰⁴ Previamente, la STC 219/1988, de 22 de noviembre, en su fundamento jurídico tercero, había hecho uso de la expresión "personalidad de la pena o sanción": "*El art. 278.I, del Código de la Circulación sienta el principio correcto de la responsabilidad personal por hechos propios (principio de la personalidad de la pena o sanción), al decir que «serán responsables de las infracciones... los conductores de vehículos... que las cometiesen».*" En el caso concreto, el Tribunal sostuvo que "*... una interpretación favorable a los derechos fundamentales en juego debió evitar que la interpretación y aplicación de la norma llegara a una conclusión lesiva de aquellos derechos, es decir, a un indebido traslado de responsabilidad personal (no de responsabilidad civil subsidiaria), a persona ajena al hecho infractor, al modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa*".

¹⁰⁵ Vid. entre otros muchos a AGUALLO AVILÉS, A., en "La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional". Revista Española de Derecho Financiero, nº 109-110, enero-junio, 2001; ANEIROS PEREIRA, J., en "El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del TEDH". Revista Quincena Fiscal, nº 17, octubre, 2002; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en "El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada". Revista Estudios Fiscales, nº 237, diciembre, 2002; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y PÉREZ RODILLA, G., en "Sobre la separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias", II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Rv Crónica Tributaria, nº 106, 2003; FÚSTER ASENSIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.*; GARCÍA BERRO, F. en PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NUEVA LGT, *Op. Cit.*; GOROSPE OVIEDO, J. I. , en CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS: INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES, Ed. La Ley, Madrid, 2001; LÓPEZ DÍAZ, A., en "Principio de no autoinculación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC

jurisprudencia¹⁰⁶, posee eficacia en el marco de todo procedimiento sancionador (penal o administrativo).

El TC, entre otras en su Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, ha sostenido que: *“No puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del ius puniendi del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativa de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquélla pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos*

18/2005 de 1 de febrero)”. Jurisprudencia Tributaria, nº 16, enero, 2006; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en LOS DERECHOS HUMANOS, LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, Capítulo “El Derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario”, Universidad de Granada, Granada, 2001; LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.*; MARTÍNEZ LAGO, M. A., en “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”, *Op. Cit.*; MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Ed. CISS, Valencia, 2005; RICARDO HOYOS, J., en “El Procedimiento Sancionador Tributario como procedimiento separado”, *Rv. Quincena Fiscal*, Ed. Aranzadi, nº 3, febrero, 2001; SÁNCHEZ HUETE, M. A., en “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”. *Revista Técnica Tributaria*, nº 64, 2004; SESMA GONZÁLEZ, B., en “La Separación de Procedimientos tributarios de Comprobación y Sancionador”. II Jornada Técnica Tributaria Aplicada organizada por el IEF y el Consejo para la Defensa del Contribuyente. *Rv. Crónica Tributaria*, nº 106, 2003.

¹⁰⁶ *Vid.* entre otras: STC 76/1990, de 26 de abril; 186/1990, de 15 de noviembre; 197/1995, de 21 de diciembre; 161/1997, de 2 de octubre; 202/2000, de 24 de julio; 18/2005, de 1 de febrero.

constitutivos en la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo”.

Esta garantía impide obligar a un presunto infractor a efectuar manifestación alguna de reconocimiento o mantener una conducta que pudiera perjudicarlo jurídicamente, pudiendo oponer el derecho a guardar silencio, independiente, como veremos más adelante, del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas con arreglo a los principios del artículo 31.1 de la Constitución. En los términos de la STC 127/2000, de 16 de mayo, *“el derecho a no contribuir a su propia incriminación presupone que... la acusación intente buscar su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo constricción o presiones, o con desprecio de la voluntad del acusado”*, (F. J. 4º).

La importancia de este derecho, o mejor dicho, de estos dos derechos que forman parte de la vertiente pasiva del genérico derecho de defensa¹⁰⁷, estriba en dos consecuencias: la imposibilidad de exigir coactivamente datos que puedan ser incriminatorios y que la vulneración de tal exigencia hará absolutamente inválido lo obtenido como prueba.

Una cuestión cuya resolución se va a tornar imprescindible para dar respuesta a más de un problema que se suscitará en la labor que realizamos es cuándo serán plenamente operativos estos derechos: si únicamente pueden invocarse en el seno del procedimiento sancionador en sentido estricto, o si por el contrario, tendrán

¹⁰⁷ Así lo ha estimado el TC, entre otras, en su STC 197/1995, de 21 de diciembre: *“Tanto uno como otro son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (SSTC 36/1983 [RTC 1983\36], fundamento jurídico 2.º; 127/1992, fundamento jurídico 2.º)”*. (F. J. 6ª). Vid. también las SSTC 229/1999, de 13 de diciembre, fundamento jurídico tercero y 167/2001, de 17 de marzo, fundamento jurídico sexto.

virtualidad desde que existan indicios fundados de que una conducta puede determinar la apertura de un expediente sancionador¹⁰⁸.

En este sentido, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril¹⁰⁹, que enjuició la constitucionalidad del anterior art. 83.3.f) de la LGT que tipificaba como infracción simple “*la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición*”, no considera atentatorio del derecho a no declarar el resultado de la aportación obligatoria de documentos fiscales por parte del administrado sometido a Inspección. El Tribunal declaró la constitucionalidad del precepto basándose en que el principio de presunción de inocencia no puede ser invocado en un procedimiento de gestión para el que se reclaman tales pruebas y documentos.

En opuesto sentido, en el ámbito penal, el TC en sentencia de 22 de marzo de 1985, recuerda que el artículo 118 de la Ley Orgánica 7/1988, de 28 de diciembre, de Enjuiciamiento Criminal reconocía la categoría de imputado a toda persona a quien se le atribuyese más o menos fundadamente un acto punible, luego el derecho a la defensa, del que forman parte indisoluble los derechos a guardar silencio y a no

¹⁰⁸ El art. 27 de la LDGC, reconocía que el sujeto podía oponer su derechos a no declarar contar sí mismo desde el “... *inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos*”.

¹⁰⁹ A mayor abundamiento, la STC 76/1990, de 26 de abril reza lo siguiente: “*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 estructurada 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*”. F. J. 8.

declarar contra sí mismo, nace no sólo cuando existe un acto de procesamiento, denuncia o querrela, sino desde que la investigación toma una cierta dirección subjetiva, en palabras del TC, desde que tenga lugar “*cualquier actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito, o haya sido objeto de detención, o de cualquier otra medida cautelar, o se haya acordado su procesamiento, a cuyo efecto se le instruirá de este derecho*”¹¹⁰. Bajo el amparo de este tipo de declaraciones ha surgido un sector doctrinal, con el que no podemos convenir, que reclama el adelanto de la vigencia del derecho a no autoinculparse al momento en que existan indicios de la comisión de un infracción por parte del sujeto incurso en un procedimiento¹¹¹.

Llegados a este punto, y aunque sin ánimo de ser exhaustivos, pues aún no ha llegado el momento oportuno para ello, debemos hacer referencia siquiera a las principales conclusiones obtenidas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre las garantías contenidas en el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950¹¹², que en sus pronunciamientos, no sólo vinculan al intérprete o al aplicador del derecho, sino que también hacen lo propio con nuestro legislador¹¹³.

¹¹⁰ En el fundamento jurídico séptimo de la STC 186/1990, de 15 de noviembre, puede leerse: “... la acusación no pueda, exclusivamente desde un punto de vista subjetivo, dirigirse contra persona que no haya adquirido previamente la condición judicial de imputada, puesto que, de otro modo, se podrían producir, en la práctica, acusaciones sorpresivas de ciudadanos con la consiguiente apertura contra ellas del juicio oral, aun cuando no hubieren gozado de la más mínima posibilidad de ejercitar su derecho de defensa a lo largo de la fase instructora”.

¹¹¹ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M. en “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”. *Op. Cit.* Pág. 95.

El autor sostiene que debería comunicarse la operatividad de este derecho desde el momento en que se observen indicios de infracción mediante una diligencia, tal y como hasta ahora ha previsto el artículo 59.4 del RGIT para el caso de las extintas infracciones tributarias simples. Asimismo, entiende que el “*el sujeto pasivo tributario es susceptible de convertirse en un imputado a efectos punitivos cuando pese sobre él un grado susceptible de sospecha. Desde ese momento estará en condiciones de alegar en su favor el derecho a no autoinculparse*”.

¹¹² El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales fue firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 por Bélgica, Dinamarca, Francia, la antigua República Federal Alemana, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Turquía y Reino Unido.

La Sentencia de 25 de febrero de 1993 (asunto Funke contra Francia)¹¹⁴, reconoció expresamente el “...derecho, de todo "acusado" en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye al término, de guardar silencio y no contribuir a su propia incriminación”, lo que equivale a respetar plenamente el derecho a la presunción de inocencia, éste sí, incluido explícitamente en el apartado segundo del artículo 6 del Convenio. Consecuencia de ello es que del silencio del sujeto contra el que se dirige una investigación no pueda derivarse la prueba de su culpabilidad, que no sea posible, por tanto, fundamentar la condena exclusivamente en dicho silencio¹¹⁵.

Se tratan, ambos, según el pronunciamiento del Tribunal Europeo, de unos derechos no sólo aplicables a los sujetos implicados en un procedimiento destinado a imponer una pena, sino también a aquéllos que pueden concluir con una sanción administrativa. De hecho, la aplicabilidad de las garantías del Convenio a los procedimientos sancionadores tributarios fue sostenida anteriormente por este

Por una serie de vicisitudes históricas, el Convenio no fue firmado por España hasta el 24 de noviembre de 1977, y ratificado en Instrumento publicado en el «Boletín Oficial del Estado» el 10 de octubre de 1979.

Por su parte, su artículo 6 establece cuanto sigue:

“1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley que decidirá, tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley”.

¹¹³ Vid. ANEIRO PEREIRA, J. en “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del TEDH”. Op.Cit. Págs. 9 y 10.

¹¹⁴ En dicha Sentencia el TEDH consideró que la resolución penal que recayó sobre el Sr. Funke condenando la negativa a facilitar la información solicitada por las autoridades aduaneras, consistente en unos documentos sobre los que dichas autoridades no tenían la certeza de su existencia, violaba el artículo 6.1 del Convenio.

¹¹⁵ Las SSTEDH de 8 de febrero de 1996 y de 2 de mayo de 2000 concluyen que extraer conclusiones en contra del acusado por su silencio infringe el artículo 6 del Convenio.

Vid. ANEIRO PEREIRA, J. en “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del TEDH”. Op. Cit. Pág. 14.

Tribunal en su Sentencia de 21 de febrero de 1984 (asunto Öztürk) y, con posterioridad, en la Sentencia Bendenoum contra Francia, de 24 de febrero de 1994.

Más recientemente, en la STEDH de 3 de mayo de 2001 (asunto J. B.), se mantiene que el derecho a guardar silencio y a no confesarse culpable, aunque no sea mencionado expresamente en el artículo 6 del Convenio, es norma reconocida internacionalmente que reside en el corazón de un proceso equitativo¹¹⁶. Su razón de ser se halla en el otorgamiento de la necesaria protección al acusado contra la coacción abusiva de las autoridades; la acusación debe argumentar sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo coacción o presiones. Consecuencia de lo anterior es que la imposición de sanciones por no colaborar puede suponer una violación de los derechos reconocidos en el artículo 6 del Convenio¹¹⁷.

¹¹⁶ A mayor abundamiento, la STEDH 322/2001, de 3 de mayo, sostiene: “44. *El Tribunal reafirma la autonomía de la noción de «acusación en materia penal» en el sentido del artículo 6. En su jurisprudencia, el Tribunal ha establecido que hay tres criterios para decidir si una persona estaba «acusada de un delito en materia penal» a efectos del artículo 6. Estas son: la clasificación de la infracción a tenor de lo dispuesto en la legislación nacional, la naturaleza de la infracción y la naturaleza y la gravedad de la sanción a la que se expone la persona afectada (véase, entre otras, Sentencia Öztürk contra Alemania de 21 febrero 1984 [TEDH 1984, 2], serie A, núm. 73, pg. 18, ap. 50)*”.

Añade más tarde: “47 *En este caso, el Tribunal observa que el procedimiento tenía por objeto determinar los impuestos debidos por el demandante y, llegado el caso, proceder a una liquidación complementaria e imponer una multa al interesado por evasión de impuestos. Sin embargo, el procedimiento no estuvo expresamente calificado de procedimiento de liquidación complementaria, o de procedimiento por evasión de impuestos.*

48 *El Tribunal considera, y esto no lo discuten las partes, que desde el principio y durante el procedimiento, las autoridades fiscales podían haber impuesto una multa al demandante por un delito de evasión de impuestos. De conformidad con el acuerdo alcanzado el 28 de noviembre de 1996, al demandante se le impuso una multa que se elevaba a una cantidad de 21.625,95 CHF. La sanción, sin embargo, no tendía a una compensación pecuniaria de un perjuicio, sino más bien, era esencialmente punitivo y disuasivo. Además, la cuantía de la multa era considerable. Finalmente, no puede haber duda de que la multa tenía un carácter «penal» (véase Sentencia A. P., M. P. y T. P. contra Suiza, anteriormente citada)*”.

¹¹⁷ Nuestro Tribunal Constitucional ha incurrido en más de una ocasión en contradicción con lo sostenido por el TEDH, cuyos pronunciamientos no pueden entenderse limitados al caso concreto sino que se extienden a todos los Estados miembros en lo que concierne a la interpretación de las

Aunque pueden aparecer otros principios, que serán más bien derivaciones de los referidos, a menudo no constitucionalizados, creemos conveniente detenernos aquí y profundizar más en ellos a lo largo del recorrido del procedimiento sancionador tributario, donde encontraremos numerosas deficiencias en la aplicación de estos principios, debido, principalmente, a que no se han articulado reglas de penetración de aquéllos (tradicionalmente penales) en el ámbito sancionador administrativo y más concretamente en el ámbito que nos ocupa tributario.

En la práctica cotidiana los principios punitivos son matizados en este terreno hasta tal punto que quedan solapados por los principios derivados de la aplicación de los tributos, propios del interés recaudatorio, con lo que terminan por ser irreconocibles y de escasa trascendencia real.

2.1.3 Los Principios del Procedimiento Sancionador Tributario en contraposición con los de los procedimientos de aplicación de los tributos. La técnica de la ponderación de bienes en conflicto.

Como paso previo a la inclusión en el tema propuesto en este epígrafe, es necesario recordar las diferencias más significativas entre los procedimientos de liquidación y sancionador tributarios. Mientras que, como sostiene Ernesto Eseverri¹¹⁸, *“el procedimiento de liquidación tributaria es un procedimiento inquisitivo que persigue la calificación y cuantificación de los elementos que se integran en un hecho imponible, el procedimiento sancionador persigue constatar la existencia de una conducta infractora y restablecer el orden jurídico perturbado por la vía de una sanción administrativa”*. Esta diferencia entre fines de uno y otro

disposiciones del Convenio. Tendremos ocasión de analizar detenidamente las conclusiones que la jurisprudencia ha alcanzado en torno a este derecho, en concreto cuando nos ocupemos de la posibilidad de incorporar datos, pruebas y circunstancias obtenidos de forma coactiva en otros procedimientos no sancionadores al procedimiento sancionador.

¹¹⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. en LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. ANÁLISIS DE LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO. *Op. Cit.* Págs. 77 y 78.

procedimientos resulta de especial trascendencia por cuanto ha de implicar, a su vez, una auténtica diversificación de los principios rectores de sendos expedientes.

El artículo 31.1 de la Constitución, de plena aplicación a los procedimientos de aplicación de los tributos, ordena a los ciudadanos contribuir *“al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio”*. Este deber de contribuir, principio rector de todo procedimiento de regularización, no puede ser confundido ni inspirar la imposición de una sanción que constituye la respuesta de nuestro Ordenamiento jurídico a la comisión, por parte del administrado, de un ilícito administrativo. Por el contrario estos principios son, en palabras del TC (Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, F. J. 6º), *“no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado”*.

A pesar de la diferencia de fines y principios rectores de ambos procedimientos, que no han de tender a confluír en ningún momento, la tradicional tramitación simultánea de ambos procedimientos anterior a la promulgación de la LDGC en 1998 y la posterior confusión de aquéllos¹¹⁹ una vez que la normativa ha impuesto el mandato de separarlos, puede llegar a perturbar la gestión de los tributos, y, en palabras de Eserverri Martínez¹²⁰ a reconducir *“los principios del orden penal para su encasillamiento en el orden establecido en la gestión de los tributos”*, lo que podría desembocar en una “judicialización” de los procedimientos tributarios motivada por el trasvase de estos principios jurídico-penales a un ámbito que no les es propio. Debido a ello, va a ser necesario, en muchas ocasiones, practicar delimitaciones de los derechos atinentes a ambos procedimientos, derechos que, como habrá que

¹¹⁹ Esta confusión o mixtificación de dos procedimientos que en nada tienen que ver, y cuyas manifestaciones se irán delatando a lo largo de la lectura de este trabajo, ha sido consecuencia, entre otras causas, de la reciente inclusión de las sanciones en el concepto de deuda tributaria en el art. 58.2 de la LGT de 1963.

¹²⁰ *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E. en LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. ANÁLISIS DE LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO. *Op. Cit.* Pág. 78.

constatar en cada caso, en ocasiones van a confluir simplemente, y en otras, van a colisionar.

La delimitación del derecho en cuestión precisará de una ponderación de bienes únicamente cuando exista una verdadera confrontación, cuando nos hallemos ante bienes en conflicto¹²¹. La ponderación, que corresponde hacer al legislador, no es sino una valoración de estos bienes en conflicto, encareciendo el valor de uno en detrimento del otro; al Tribunal Constitucional, en cambio, corresponde realizar el control de que la ponderación efectuada por el legislador en una concreta regulación legal no vulnera la Constitución.

Ahora bien, la ponderación no es siempre posible, o mejor dicho, el uso que de ella se haga tendrá límites más o menos estrechos dependiendo del derecho ante el que nos encontremos. Como se encargan de recordar autores como Aguallo Avilés y López Martínez¹²², no todos los derechos y garantías constitucionales gozan del mismo reconocimiento y protección: así, de los derechos encuadrados en el Capítulo segundo del Título primero, cuyo ejercicio es regulable exclusivamente por ley, debe respetarse en todo caso su contenido mínimo esencial¹²³, mientras que otros derechos también constitucionalizados carecen de un reducto mínimo intangible. Esto se traduce, en el caso de los primeros, en que sólo el contenido constitucional no esencial, como derecho dúctil, podrá ser objeto de ponderación, lo que no equivale a pensar que el legislador tiene plena disponibilidad sobre ese contenido no esencial.

Una excepción a esta clasificación la constituyen las garantías absolutas, derechos en los que el contenido constitucional y el esencial son plenamente coincidentes. Su contenido es rígido por completo, no susceptible, como sostiene

¹²¹ *Vid.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Pág. 14.

¹²² AGUALLO AVILÉS, A. en “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”. *Op. Cit.* Págs. 98 y ss. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Pág. 15 y ss.

¹²³ Artículo 53.1 CE.

Aguallo Avilés, “*de sufrir excepciones, limitaciones o matizaciones*”¹²⁴. Este autor, junto al Prof. López Martínez, son partidarios de incluir las garantías contenidas en el artículo 24.2 de la CE en las salvedades que constituyen los derechos absolutos¹²⁵; opinión, por otra parte, a la nos veremos obligados a sumarnos, tal y como podrá comprobar el lector en futuras conclusiones que se alcancen cuando realicemos la inmersión en las confrontaciones concretas que surjan entre los principios regidores de los procedimientos de regularización y sancionador.

Siguiendo de nuevo al Prof. Aguallo Avilés, para que la Ley permita la afectación de los aspectos no esenciales de un derecho, reduciendo su contenido al estricto núcleo esencial, es necesario: “a) ...*que exista un bien o valor reconocido de forma expresa en la Constitución –como es el caso del “interés fiscal” o la “justa recaudación” protegido por el artículo 31.1 CE-; b) que la labor de valoración se realice siguiendo unas reglas de interpretación constitucional, que han sido suficientemente acuñadas por la más autorizada doctrina constitucional, entre las que cabe destacarse el “principio de concordancia práctica”, o de optimización de los bienes en conflicto, y la regla de proporcionalidad*”¹²⁶. Estas dos reglas a las que se refiere Aguallo Avilés pueden traducirse en una sola consecuencia práctica: que al

¹²⁴ AGUALLO AVILÉS, A. en “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”. Revista Española de Derecho Financiero. Nº 109-110. Enero-junio. 2001. Págs. 107 y ss.

¹²⁵ También se suma con nosotros a esta postura LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 17.

Ambos autores ven en las garantías contenidas en el art. 24.2 de la CE, ejemplos de esas excepciones que constituyen las garantías absolutas,

Por el contrario, la jurisprudencia constitucional se ha pronunciado siempre en contra de la existencia de derechos fundamentales absolutos o ilimitados: entre otras en las SSTC 11/1981, de 8 de abril; 2/1982, de 29 de enero; 91/1983, de 7 de noviembre; 110/1984, de 26 de noviembre; 77/1985, de 27 de junio; 159/1986, de 12 de diciembre y 129/1990, de 16 de julio. Si bien es cierto que en su sentencia de 29 de septiembre de 1997 (F. J. 5º), se desvía ligeramente de la línea seguida hasta el momento cuando reconoce que el derecho a no ser sometido a torturas sí puede considerarse absoluto.

¹²⁶ Así lo expone AGUALLO AVILÉS, A. en “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Op. Cit.* Pág. 100.

efectuarse la ponderación ambos bienes o valores en conflicto alcancen la efectividad más alta posible, en lugar de que uno de ellos se realice plenamente a costa del otro.

Por lo que se refiere a los principios propios de la potestad sancionadora, que en su mayoría adquirieron en su día el rango de derechos fundamentales, entrarán en colisión, en más de una ocasión, con el deber de contribuir regulado en el artículo 31.1 de la CE. Aunque la solución a este tipo de conflictos será buscada caso por caso a medida que avancemos en el estudio del procedimiento sancionador tributario, podemos adelantar, concluyendo con lo arriba expuesto, que el interés a la recaudación tendrá que ceder, ya que no hay mayor protección otorgada por nuestra Norma Suprema que aquélla de la que disfrutaban los derechos fundamentales.

2.2 Necesidad de tramitar un procedimiento específico para la imposición de sanciones en el ámbito administrativo y tributario: Imposibilidad de imponer sanciones de plano.

Desde un primer momento, la existencia de este procedimiento se torna imprescindible, ya que contribuye a dotar a la potestad sancionadora de la Administración de todas las garantías necesarias en defensa de los ciudadanos, y en el caso de la Administración tributaria en defensa de los presuntos infractores.

Para que una resolución de un Poder público sea ajustada al Derecho objetivo, es indispensable que medie entre la iniciación de la actividad pública y la decisión oportuna una determinada actuación, un procedimiento¹²⁷. Así, nuestra Norma Suprema, en su artículo 105 c), alude a la ineludible exigencia de un “*procedimiento a través del cual deban producirse los actos administrativos*”, exigencia que se convierte en más severa si cabe cuando se trate de la imposición de una sanción administrativa, ya que a pesar de que, en palabras del art. 25.3 de la CE, la Administración civil no podrá imponer sanciones que impliquen privación de libertad, la misma habrá de ajustarse más que nunca a las normas del procedimiento legalmente establecido, sancionando, por medio de los órganos competentes, únicamente los hechos constitutivos de infracción en virtud de disposición legal por respeto al principio de tipicidad.

¹²⁷ Así se ha pronunciado GARBERÍ LLOBREGAT, J. en LA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. Ed. Trivium, Madrid 1989. Pág. 115. Según este autor, el procedimiento es el paso que conduce del reconocimiento de la potestad de irrogar sanciones administrativas, concedida por la Constitución, a la concreta aplicación de una sanción.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 18/1981¹²⁸, en su voluntad de declarar inconstitucionales las disposiciones que permitan la imposición de una sanción administrativa sin procedimiento administrativo de imposición, dispone que no es acorde con la CE “*la imposición de una sanción sin observar procedimiento alguno*” y sin posibilidad de defensa previa, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que el acto se haga firme. La CE exige que la resolución sancionadora se adopte a través de un procedimiento por el que se salvaguarden los derechos de defensa y se posibilite la aportación y proposición de pruebas y alegación de argumentos. Sin embargo, una jurisprudencia del Tribunal Supremo¹²⁹ posterior a esa sentencia, con la que no podemos estar de acuerdo, no ha sido fiel a ella, manteniendo la posibilidad de sancionar de plano siempre que se respete el trámite de audiencia del interesado, además de reprobando el extremismo que supone decretar automáticamente la nulidad de una resolución sancionadora “*sin atender a las circunstancias concurrentes en cada caso*”, advirtiendo que podría producir incluso efectos “*contrarios a los pretendidos, esto es, perjudiciales para los particulares a los que se pretende defender*”, STS 20 de febrero de 1982¹³⁰.

¹²⁸ La sentencia del Tribunal Constitucional, en su fundamento jurídico tercero reza lo siguiente: “*la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculgado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga*”. A mayor abundamiento, en el fundamento quinto puede leerse que “*no puede aducirse el argumento de la mayor eficacia de las impuestas de plano, en cuanto no exigen esperar a la tramitación del correspondiente procedimiento*”.

¹²⁹ La sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 1984 admite tácitamente la imposición de sanciones de plano al exigir de forma ineludible únicamente el acaecimiento del trámite de audiencia. Ello se desprende de su segundo considerando, en el que puede leerse que “*incluso en aquellos procedimientos en que la sanción se impone de plano... cuya vigencia mantiene el artículo 1.º número 14 del Decreto de 10 de Octubre de 1958... es siempre inexcusable la previa audiencia del sancionado, implicando la omisión de la misma... un defecto de procedimiento causante de indefensión, que determina la anulación de las resoluciones que han sido adoptadas prescindiendo de dicho trámite*”.

¹³⁰ A mayor abundamiento, dicha sentencia explica que “*del extremo consistente en aplicar la teoría de la «sanción de plano» no se debe pasar al extremo opuesto de responder con el automatismo de la nulidad absoluta, sin atender las circunstancias concurrentes en cada caso, y comprobar si en ellos se ha producido o no indefensión para el administrado, piedra de toque*

La causa de que el procedimiento sancionador sea requisito imprescindible para el ejercicio de la potestad sancionadora radica en que, como tendremos ocasión de comprobar a lo largo de nuestra andadura, la articulación de un solo procedimiento de pretensiones tanto tributarias como sancionadoras suele mostrarse generadora de tensiones a menudo irreconciliables.

esta última para dosificar y graduar las respuestas más adecuadas a las infracciones procedimentales cometidas, ya que, como ha puesto de relieve la doctrina legal, y la científica, una aplicación rígida de las nulidades, en muchísimos casos produce efectos contrarios a los pretendidos, esto es, perjudiciales para los propios particulares a los que se pretende defender”.

2.3 Antecedentes normativos y regulación actual del procedimiento sancionador tributario.

Puede ser cuando menos orientativo, e incluso clarificador, hacer un fugaz repaso a los antecedentes normativos de las que hoy son las disposiciones que se encargan de regir esta materia.

En la época preconstitucional, la materia de infracciones y sanciones no recibía un tratamiento autónomo, sino que se trataba como un aspecto de la regulación de la actividad inspectora. El Reglamento de la Inspección de Hacienda de 1926 ofrecía una reglamentación cuadro o genérica para la tipificación de infracciones cuyos preceptos habían de ser completados por los reglamentos propios de cada tributo. La regulación de las sanciones era supletoria de la que en cada caso dispusieran los textos de cada tributo.

Un año después, el Real Decreto de 23 de septiembre de 1927, al crear el acta de invitación, convierte al procedimiento sancionador en un instrumento al servicio de la rapidez y agilidad en la recaudación, desnaturalizando la figura de la sanción tributaria. Esta línea fue desdibujándose con la posterior Ley de 28 de marzo de 1941, cuya honrosa intención fue separar la finalidad de las sanciones de la estrictamente recaudatoria.

Aún antes de la promulgación de la Ley General Tributaria, se hizo lo propio con la Ley sobre Inspección de 1952, que básicamente mantuvo los caracteres de la legislación anterior y cuya máxima preocupación era la existencia de uniformidad en el tratamiento de todos los tributos.

En 1963 se promulga la Ley General Tributaria, Ley 230/1963, con verdadera vocación globalizadora, proponiendo un régimen único en esta materia para todos los tributos (Capítulo VI, Título II). Estableció tipos genéricos de infracciones aunque aún permanecía un régimen especial para el Impuesto de Sucesiones y el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados (éste último quedó uniformado en la reforma de 1979).

Años después, la promulgación de la Constitución Española en 1978, da lugar al nacimiento de un nuevo derecho tributario. A partir de ese momento empieza a defenderse la extensión de los principios y garantías del artículo 24 CE al procedimiento tributario¹³¹ y comienza a cobrar importancia el deber constitucional de contribuir, mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos y exigencia inherente a un sistema tributario justo. También a partir de este momento surgen colisiones entre bienes constitucionalmente protegidos como es este deber de contribuir y los Derechos Fundamentales, cuyos límites habrán de ser siempre interpretados restrictivamente y atendiendo al principio de proporcionalidad.

Cronológicamente le siguen un Proyecto de 1981 que quedó en papel mojado y el Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal, que pasó a llamarse Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, Ley 10/1985, de 26 de abril.

La LGT fue objeto de otra profunda reforma diez años más tarde, con la Ley 25/1995, de 20 de julio, que dio nueva redacción al capítulo sobre regulación de las infracciones y sanciones, siendo de lo más notorio cómo se desaprovechó la oportunidad de esclarecer el panorama en el orden sancionador tributario y cómo la problemática redacción de su artículo 58, con la inclusión de las sanciones tributarias en el contenido de deuda tributaria, provocará no pocas distorsiones en la concepción de las primeras; también es llamativa la modificación del tratamiento de los ingresos voluntarios y extemporáneos a los que excluyó de las normas sancionadoras y sometió a un recargo específico y menor que las sanciones pecuniarias. Sin embargo, no parece lo más idóneo detenerse en este punto del proyecto en tales especificidades, sino por el contrario, tratar de dar una visión global de la normativa reguladora de esta materia para más adelante profundizar en los temas más controvertidos.

¹³¹ Sin embargo, la controvertida Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 advierte frente a los intentos apresurados de trasladar garantías y conceptos del orden penal a actuaciones y procedimientos distintos (caso del tributario).

En un momento posterior, la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, Ley 1/1998, llamada de forma coloquial “Estatuto del Contribuyente”, buscó una cierta equiparación, aunque no plena, de la situación del contribuyente a la del administrado, tal y como esta última aparece en la CE y en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Realmente no fue tan novedosa como pudiera parecer, ya que en ocasiones reiteraba innecesariamente la vigencia en el ámbito tributario de determinados preceptos constitucionales, de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en incluso de la propia LGT; otras veces eliminaba especialidades injustificadas del ámbito fiscal restableciendo las garantías que en otros sectores se reconocen al administrado; y otros preceptos se inspiraban en el deseo de reforzar la seguridad en el panorama de las fuentes, previéndose incluso recopilación anual de textos actualizados, consultas y resoluciones¹³².

En este punto es necesario que nos detengamos ante la cuestión de la aplicabilidad a los procedimientos sancionadores tributarios de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992, más concretamente nos estamos refiriendo a su Título IX, Capítulos I y II que regulan respectivamente los principios de la potestad sancionadora y del procedimiento sancionador de las Administraciones Públicas. Su Disposición Adicional 5ª respeta la especialidad de los procedimientos tributarios pero el procedimiento sancionador no es un procedimiento de gestión o liquidación tributario, aunque, en ocasiones, se haya tratado como una parte de éstos. Pues bien, según la dicción literal de esta disposición, el problema reside más bien en el Capítulo II, ya que los “*Principios de la Potestad Sancionadora*”, del Capítulo I, son materia de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, por tanto aplicable a la Administración tributaria, y es el Capítulo II el que se dedica a los “*Principios del Procedimiento Sancionador*”, sin embargo, en palabras de Juana Ricardo Hoyos, son preceptos que “*no diseñan un procedimiento sancionador “tipo”, sino que se limitan*

¹³² Así lo sintetiza FALCÓN Y TELLA, R. en su artículo “Aspectos Positivos y Negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente”, Rv. Quincena Fiscal, Ed. Aranzadi, nº 6, marzo de 1998.

a recoger una serie de principios que deben regir en todo procedimiento sancionador administrativo”. Los Tribunales de Justicia comenzaron a aplicar a las sanciones tributarias ciertos preceptos de los incluidos en ese capítulo a pesar incluso de lo establecido en su normativa específica. La conclusión para la mayoría de los autores¹³³ es que son de aplicación, a tenor de lo dispuesto en el artículo 7.2 de la LGT¹³⁴, los principios de la potestad sancionadora y del procedimiento sancionador común regulados en los Capítulos I y II del Título IX de la Ley 30/1992 a la esfera tributaria, en todo lo que no se oponga a lo dispuesto en la LGT¹³⁵; además, aunque

¹³³ Se han pronunciado en este sentido: GÓMEZ CABRERA, C. en LOS DERECHOS HUMANOS, LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, Universidad de Granada, 2001. Capítulo “Los derechos y garantías del contribuyente en el Procedimiento Sancionador Tributario, págs. 297 y 308. GOROSPE OVIEDO, J. I. en CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS: INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES, *Op. Cit.* Págs. 185 y 186. También lo ha hecho LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en LOS DERECHOS HUMANOS, LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, *Op. Cit.* Capítulo “El Derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario”. págs. 486 y 487. RICARDO HOYOS, J. en “El Procedimiento Sancionador Tributario como procedimiento separado”, *Op. Cit.*

Por su parte, GOROSPE OVIEDO, J. I., en CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS: INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES, comparte la idea de que “los principios del procedimiento sancionador común regulados en la Ley 30/1992 son de aplicación directa a la esfera tributaria... pues constituyen un reflejo del orden sancionador penal y están recogidos en la Constitución”. *Op. Cit.* Pág. 188.

¹³⁴ Vid. MARTÍNEZ LAGO, M. A. en “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”. *Op. Cit.* Pág. 104.

¹³⁵ Ejemplo de la aplicabilidad tributaria de estos principios, encontramos en diversos pronunciamientos jurisprudenciales, verbigracia la STSJ de la Comunidad Valenciana 977/2003, de 14 de julio, F. J. 1º: “Que constituye el objeto el presente recurso, la impugnación que, por la parte actora se realiza de una serie de resoluciones del TEAR, de 30-5-01, en cuanto desestiman las correlativas reclamaciones contra unas sanciones que le fueron impuestas como derivación de unas Actas de conformidad que le son levantadas, alegando entre los motivos de tal impugnación, la nulidad de tales sanciones por haber sido impuestas sin abrirse un expediente independiente, en el que poder hacer alegaciones y propone pruebas, lo que le ha ocasionado indefensión, oponiéndose la administración alegando que, tales, exigencias fueron impuestas por la Ley 1/98, no aplicable al presente caso, relativo al impuesto de sociedades del 93, 94 y 95 y al respecto el artículo 134 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, recogido en su Título IX

esta Ley en concreto no fuese de aplicación, lo cierto es que se trata de principios, o bien recogidos expresamente en la CE, o bien derivados de otros principios constitucionales que podrían ser de aplicabilidad directa de no existir dicha Ley, principios que plasman exigencias constitucionales y consagran criterios jurisprudenciales. Ahora bien, las especialidades que hay en la normativa tributaria, verbigracia en el régimen de suspensión de sanciones o el de prescripción, deben prevalecer sobre lo establecido en la Ley 30/1992.

Desde el 1 de julio de 2004, se encuentra en vigor una nueva Ley General Tributaria, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. El nuevo régimen sancionador tributario es contemplado en su Título IV, “La potestad sancionadora”, que a su vez aparece clasificado en cuatro capítulos dedicados a la regulación de los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria; las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones; la clasificación de las infracciones y sanciones, y, en último lugar, el procedimiento sancionador en materia tributaria.

«De la potestad sancionadora», Capítulo II «Principios del Procedimiento Sancionador», dispone «1. El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido. 2. 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. 3. En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento». Estos principios son aplicables también a la Administración Tributaria; no alcanzándole la Disposición Adicional Quinta, en cuanto a tales principios; pues tales principios son aplicables a la potestad sancionadora de todas las Administraciones públicas, reconocida por la Constitución (art. 127 de la Ley 30/92).

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que en su artículo 34 dispone: «1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado»; aunque no aplicable al caso que estamos examinando por mor de su Disposición Transitoria Unica; ha venido a corroborar la interpretación dada sobre el alcance de los preceptos de la Ley 30/92, anteriormente referidos.

En las Actas combatidas por el recurrente la sanción se impone de plano sin la tramitación de un expediente sancionador, lo que vulneró la normativa anteriormente mencionada (Ley 30/92), y ha de traer consigo la nulidad de las sanciones impuestas»”.

Entre su declaración de intenciones se halla la voluntad de dotar de una regulación de *“la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria”*, en palabras de la Exposición de Motivos de la nueva Ley, regulando *“tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales”*, cuando estos últimos no eran regulados anteriormente por la LGT. Sin embargo, aunque pretende dignamente dar un amplio giro a la regulación del procedimiento sancionador tributario, en determinados aspectos lo consigue y otras veces las cosas no cambian demasiado, tal y como se verá conforme se desarrolle el estudio del procedimiento.

Por lo que a la regulación reglamentaria se refiere, la hasta hace relativamente poco todavía al uso LGT, remitía la regulación del procedimiento sancionador tributario en su totalidad al Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (Reglamento del Procedimiento Sancionador). Se trata del reglamento que sucede y sustituye al Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, necesario para incorporar las modificaciones de la reforma de la LGT con la Ley 25/1995. Además, incorpora las modificaciones de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, Ley 1/1998, es decir, la exigencia de procedimiento separado y la suspensión de la ejecución de la sanción en tanto no exista firmeza en vía administrativa, así como los principios del ya derogado artículo 77 de la LGT. Mediante su Disposición Final Primera también introduce modificaciones en el Reglamento General de Inspección de los Tributos para que el procedimiento sancionador se tramite separadamente del de comprobación e inspección.

Es fundamental tener también en cuenta el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, cuando en el curso del procedimiento de comprobación e investigación se hubieran puesto de manifiesto hechos o circunstancias que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias, si bien los artículos 63 bis.1 y 63 ter.1 de dicho reglamento, ya derogados por el RD 2063/2004, preveían que *“... la regulación de este procedimiento se regirá por lo previsto en el capítulo V del Real Decreto por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y, en particular, cuando proceda, por lo previsto en el artículo 34 del citado Real Decreto para la tramitación abreviada”*.

Este texto servirá también para regular el procedimiento sancionador que tiene su origen en un procedimiento de gestión cuando la LGT y el RPST guarden silencio y no solventen muchas de los problemas que surgen durante su desarrollo.

En último lugar, ha visto la luz el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el nuevo Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. Este pretendidamente innovador régimen sancionador tributario pretende caracterizarse, según siempre su exposición de motivos, 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 del Derecho administrativo”*. Debe destacarse también que se incorporan a este reglamento las normas especiales relativas a los procedimientos sancionadores tramitados por los órganos de inspección de los tributos y que hasta ahora se ubicaban en el Reglamento General de Inspección de los Tributos.

2.4 Cuestionable necesidad de la tramitación separada del procedimiento sancionador tributario.

La separación procedimental, constituyente de la columna vertebral de este estudio, ha sido objeto de intensos y vehementes debates por parte de la doctrina en los últimos tiempos a raíz de la incorporación de su exigencia en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, siendo tal agregación la principal y más controvertida novedad de dicha ley.

Aunque no puede negarse que, en la actualidad, la LGT y el RGRST han hecho de la tramitación separada de procedimientos la regla general, estos textos también admiten otras formas de tramitación del procedimiento sancionador. Así, aun a pesar del mantenimiento de la exigencia de separación, en la práctica cotidiana ha ido ganando terreno la tramitación conjunta de los procedimientos de regularización y sancionador tributario, tanto por la vía de la renuncia a la tramitación separada, como, aunque en menor medida, por la de las actas con acuerdo.

Pues bien, en el momento histórico en que nos encontramos, habiendo sido testigos de dos formas absolutamente distintas de tramitar el procedimiento sancionador tributario, como son: en primer lugar, la durante años normal regulación de este procedimiento como parte subsumida y dependiente de un expediente previo de regularización de la deuda tributaria del contribuyente, bajo el amparo del cual gravitaba su tramitación, y, en segundo lugar, la actual tramitación separada que pretenden imponer nuestros textos legales y que, como se verá más adelante, nunca ha sido llevada a la práctica en su totalidad y con todas sus consecuencias, es hora de preguntarnos si realmente interesa mantener viva esta segunda forma de regulación del procedimiento sancionador como expediente separado, o si, por el contrario, el escaso rigor con el que ha sido practicada no responde sino a una total falta de justificación de su existencia y a la carencia de verdaderas y tangibles ventajas que el legislador pretendía que generase. Significa esto que sólo en el caso de que las ventajas a las que es capaz de dar lugar la tramitación separada sean mayores que los inconvenientes que puede producir en la gestión administrativa habitual, será

razonable justificar y mantener la opción por la que hasta el momento aboga nuestro legislador.

La opción por una de las dos formas de tramitación vendrá dada única y exclusivamente en función de cuáles sean los bienes jurídicos que consideremos merecedores de una mayor protección: Si la consecución de la rapidez y la eficacia tan demandadas por la Administración en la gestión y recaudación de los tributos es visto como el fin prioritario, parece que un procedimiento único que sea desarrollado por unos mismos órganos que se encarguen de liquidar y penalizar a los defraudadores en unidad de acto será el idóneo para evitar ralentizaciones innecesarias¹³⁶ y, tal y como está ocurriendo en la práctica, duplicidades de expedientes de cuestionable indispensabilidad¹³⁷. Si, por el contrario, la materia sancionadora creemos que ha de ser objeto de un tratamiento independiente, limitada por los principios tradicionalmente penales susceptibles de extrapolación al derecho administrativo sancionador, hemos de exigir una regulación independiente cuya ubicación no coincida con la de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Sea cual sea la forma de tramitación del expediente sancionador por la que finalmente optemos, lo que a estas alturas no puede cuestionarse es que prescindir de las garantías que proporcionan los principios jurídico-penales en el ámbito de nuestro estudio, el procedimiento sancionador tributario, constituye una perversión constitucional a todas luces intolerable.

La aplicabilidad de estos principios, si bien resulta fácilmente concebible en una tramitación separada del procedimiento sancionador que se lleve a cabo sin las contaminaciones que actualmente manifiesta, no parece igualmente factible en la tramitación de un único expediente liquidador y sancionador.

¹³⁶ Sin embargo, en nuestra opinión tampoco se garantiza con ese proceder tales cualidades.

¹³⁷ En opinión de MARTÍNEZ LAGO, M. A., una tramitación separada más formal que real, lejos de proporcionar más garantías aporta un plus de complejidad en el procedimiento. Este autor, más adelante sostendrá que llevar a último término la separación de procedimientos, puede dar lugar a “*efectos disfuncionales, nocivos e incluso contrarios a los bienes jurídicos cuya protección se encomienda al ordenamiento sancionador tributario*”. “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”. Op, Cit. Págs. 134 y 136 respectivamente.

Ciertamente podrían arbitrarse momentos procesales en dicho expediente único en los que se salvaran algunas de las garantías mínimas que protegen al presunto infractor, tales como, simplificando al máximo, un trámite de audiencia en el que se hiciera operativo un derecho a la contrarréplica, siempre y cuando la Administración, con carácter previo, y al atisbar cualquier indicio de infracción en sede de regularización, haya tenido ocasión de informar de ello al administrado y de probar tanto la tipicidad como la culpabilidad de éste; sin olvidar la exigencia, prácticamente incompatible con la tramitación unitaria, de que sean diferentes funcionarios los encargados de liquidar la deuda y sancionar al sujeto pasivo, protegiendo así la imparcialidad que impone el principio genérico que da derecho a un juez imparcial y predeterminado por la ley, de plena aplicación, como hemos visto, en el ámbito sancionador administrativo.

Aunque algún sector de la doctrina ve en la tramitación de un solo expediente un ahorro de tiempo con la posibilidad de evitar la duplicidad de expedientes, así como una más que probable reducción de conflictos¹³⁸, la única mejora manifiesta que

¹³⁸ Así lo entiende JUAN LOZANO, A. M., en el seno de unas consideraciones acerca de la propuesta de articular una renuncia voluntaria del contribuyente a la tramitación separada del procedimiento sancionador en su artículo doctrinal “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”. Revista de Derecho Financiero. Ed. Civitas. Enero-marzo. 2003. Págs. 33 y 34.

La misma autora, más tarde asevera que el mandato de separación de procedimientos puede provocar 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, lo que, en su opinión, justifica el uso de la voluntariedad para excluir la tramitación y resolución ordinarias del procedimiento que habrá de ser, eso sí, formalmente incoado siempre después del procedimiento de liquidación. *Op. Cit.* Pág. 56 y ss.

En este punto, es necesario llamar la atención del lector sobre opiniones como la de CASANOVA CABALLERO, C., que cree que “*el sistema establecido con carácter general*”, el de separación de procedimientos, “*no aporta garantía alguna al contribuyente y que todo podría reducirse a que las actuaciones de comprobación y el expediente sancionador fueran resueltos por distintos funcionarios buscando mayor independencia*”. Añade que “*la tramitación conjunta se nos presenta incluso deseable*”. LEY GENERAL TRIBUTARIA: ANTECEDENTES Y

acarrearía la instrucción de un solo expediente y la emisión de una sola acta, es que el sujeto podría conocer a la vez la cuantía resultante de la liquidación de la deuda tributaria y de la sanción impuesta, existiendo un único plazo de impugnación para ambos conceptos. Sin embargo, la celeridad y eficacia en la gestión administrativa, lejos de verse favorecida o aumentada, a nuestro juicio, sería mermada al menos en lo que respecta a los procedimientos de aplicación de los tributos, en cuya sede habrían de tener cabida, si no dos instrucciones, sí dos objetos absolutamente independientes y diferenciados a los que sirva una única instrucción, la cual debería constar de dos fases delimitadas tanto temporal como orgánicamente. El resultado sería una única resolución que determinara la deuda y, de haberse probado la existencia de infracción, la imposición de la sanción, resolución respecto de la cual cabrían dos impugnaciones diferenciadas en contra de aquellos dos conceptos, sin que el rebatimiento de uno implique forzosamente el del otro. A estas exigencias habría que unir, para que la operatividad de los principios jurídico-penales sea real a la hora de imponer la sanción, la posibilidad de optar por manifestar la conformidad a la deuda o/y a la sanción, y no en todo caso a ambos institutos, con consecuencias diversas según cual sea la que se preste.

Un procedimiento así proyectado, además de que provoca cierta desconfianza por ser de difícil práctica, no haría sino demorar injustificadamente en el tiempo aquellos expedientes de regularización en los que, habiendo indicios de infracción, finalmente no se pruebe su existencia y no se imponga sanción alguna, con lo que las arcas del

COMENTARIOS. AAVV. Ed. AEDAF y Asociación de Abogados especializados en Derecho Tributario. Madrid. 2005. Pág. 883.

Vid. también BANACLOCHE, J. Este autor se suma a la opinión de los que han manifestado la inutilidad del expediente sancionador separado de la Ley 1/1998, en cuya opinión sólo supone el empleo de más pre-impresos. “*Lo relevante en la imputación de conductas ilícitas a los administrados es ajustar los hechos probados al presupuesto de infracción legalmente tipificado...; probar la culpa del imputado (mediante un estudio de su conducta, antecedentes y simultáneos y los medios empleados); no confundir culpabilidad con punibilidad (porque hay conductas tipificadas como ilícitos que no son punibles); y observar un riguroso celo en respetar las garantías procedimentales desde la prueba de culpa a la motivación bastante de la sanción y su graduación*”. “Reposo fiscal del año (y II): la gestión de los tributos”, Revista Impuestos, nº 24, 2001. Pág. 10.

Estado en absoluto verían acelerada su recaudación. La convivencia de fines y principios tan distintos e incluso contrapuestos en un mismo procedimiento, y sobre todo, el difícil equilibrio constitucional entre las garantías en la aplicación de las sanciones y el deber de contribuir, obligarían a un desdoblamiento y una sofisticación del procedimiento, por lo complicado, que, en nuestra opinión, carece de justificación.

Subsumir el procedimiento sancionador en otro de distinta naturaleza, además de complicar la gestión de los tributos, encarecería la labor de la búsqueda imparcial de la realidad, ya que, de no existir una clara diferenciación de órganos, la imparcialidad y la objetividad se verían claramente vulneradas desde la primera apreciación de indicios de infracción hasta la resolución, pasando por una instrucción que más bien estaría encaminada a determinar inexorablemente la responsabilidad del agente.

Esta subsunción, es decir, la alternativa de una tramitación conjunta, según la Prof. Sesma Sánchez, a cuya tesis nos adherimos, no puede ser vista en absoluto como la manera idónea de agilizar la tramitación de los procedimientos administrativos por ser “*jurídicamente insostenible*”. La renuncia a un expediente administrativo, tributario en este caso, sancionador, separado e independiente, no puede ser configurada como un derecho subjetivo del administrado y presunto infractor, ya que los procedimientos administrativos son irrenunciables, principalmente cuando, como abunda la autora, el procedimiento sancionador separado no se establece exclusivamente en beneficio del contribuyente, sino que su existencia ha sido configurada en aras de un interés común superior¹³⁹.

Una opción novedosa que se desmarca de lo habido hasta el momento en España, y a la que no podemos hacer caso omiso en este punto de nuestra investigación, es la

¹³⁹ En este sentido, SESMA SÁNCHEZ, B., añade que “*La previsión normativa de un procedimiento sancionador independiente, como cualquier otro procedimiento administrativo, constituye una garantía objetiva de interés general para la Administración y para todos los administrados que se establece para asegurar un ejercicio reglado, objetivo y generalizado de la potestad sancionadora administrativa en materia tributaria*”: “La Separación de Procedimientos tributarios de Comprobación y Sancionador”. II Jornada Técnica Tributaria Aplicada organizada por el IEF y el Consejo para la Defensa del Contribuyente. *Op. Cit.* Pág. 103.

forma de resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania, llevada a cabo mediante los acuerdos sobre hechos. Los acuerdos sobre hechos (*Tatsächliche Verständigung*), como vía pactada para la resolución de conflictos, según Martín Lobenhofer y Ángeles García Frías¹⁴⁰, gozan de un efecto vinculante para las partes y pueden tener cabida en el seno de un procedimiento sancionador o penal.

Siempre según la opinión de estos autores, los procedimientos de gestión y sancionador, al ser separados e instruidos consecuentemente de forma independiente, podrían dar lugar a resultados contradictorios, pudiendo darse el caso aparentemente extravagante de que un mismo sujeto fuese juzgado por delito fiscal aunque según la sentencia del tribunal fiscal nunca hubiese llegado a deber el impuesto, caso que, por lo que a nuestro sistema y a nuestra opinión respecta no resulta tan extraño¹⁴¹. Continuando con el razonamiento de este discurso, sin embargo, si existiese acuerdo, se eliminaría la hipótesis de soluciones no conciliables.

Si bien es cierto que los acuerdos sobre hechos también operan en la actualidad en nuestro derecho tributario, y que mientras que no afecten a calificaciones jurídicas o a opiniones o juicios de valor, pueden ser perfectamente válidos, por lo que respecta al ámbito sancionador, serían, cuando menos, insuficientes. Atenerse en exclusiva a los hechos sin desarrollar un juicio de culpabilidad que pruebe la existencia del elemento subjetivo del injusto, conculca gravemente el llamado “*principio de responsabilidad*” por la LGT y el principio de presunción de inocencia, a la vez que implica un retroceso a un sistema de responsabilidad objetiva que se supone ya eliminado.

¹⁴⁰ LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A. en “Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos”. Revista Quincena Fiscal. Nº 6. Marzo. 2004. Págs. 40 y ss.

¹⁴¹ Por ejemplo, existen en nuestra LGT infracciones en las que su supuesto de hecho está constituido por el incumplimiento de un deber formal (art. 200 LGT), o por la obtención o solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivo fiscales (arts. 193 y 194 LGT), etc. En estos tipos de infracciones no es necesario que el infractor fuese previamente deudor de la Hacienda Pública.

A nuestro juicio, estos acuerdos, para cuya validez y suficiencia no pueden versar únicamente sobre hechos, que no sólo atenúan sino que disminuyen notablemente la separación de procedimientos, y que supuestamente concilian los intereses opuestos del Ministerio de Hacienda, que quiere recaudar, y del Ministerio de Justicia, cuya pretensión es sancionar, no son viables en nuestro Ordenamiento Jurídico donde rige el principio de indisponibilidad del derecho. No sólo, en general en la materia tributaria, el principio de legalidad inserto en el art. 7 de la LGT veta cualquier tipo de transacción entre las partes al margen de lo dispuesto en la normativa vigente, sino que, en particular, en el ámbito sancionador tributario, los principios de la potestad sancionadora establecidos en el art. 178 LGT también encuadran con carácter expreso dicho principio de legalidad. Si indisponible es el crédito tributario, con más razón tal indisponibilidad debe regir en el orden sancionador, donde están en juego las garantías incardinadas en el art. 24 de la Constitución, garantías que de permitirse la operatividad de la alternativa alemana, se verían flagrantemente vulneradas.

Por todo lo expuesto, nos encontramos obligados a optar por una separación de procedimientos que facilite que la imposición de toda sanción se lleve a cabo bajo el amparo de todos los derechos y garantías, tanto constitucionalizados como no, a los que en un momento anterior nos hemos referido. Resulta inviable que cualquier sanción se imponga en un procedimiento sin tales garantías acordes a su naturaleza y orientado a liquidar y recaudar una deuda y no a valorar o a graduar el ilícito cometido¹⁴². Consecuentemente, no pueden confundirse dos procedimientos cuando uno de ellos, de naturaleza inquisitiva, se encarga de perseguir la calificación y cuantificación de los elementos del hecho imponible y el otro pretende constatar la existencia de una conducta infractora a la par que reestablecer el orden jurídico perturbado por medio de una sanción administrativa¹⁴³; cuando precisamente el

¹⁴² De esta opinión es, entre muchos, SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Págs. 68 y ss.

¹⁴³ *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E., que se encarga de criticar el hecho de que el órgano con competencias liquidadoras instruya, a su vez, las actuaciones sancionadoras. LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO), *Op. Cit.* Pág. 78. *Vid.* también GOROSPE OVIEDO, J. I., en CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS: INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES, *Op. Cit.* Pág. 191.

segundo de ellos ha de estar regido por principios singulares y propios que velen por las garantías del imputado, principios distintos y contrarios a los que rigen en el procedimiento liquidador¹⁴⁴.

Esta elección es arropada por nuestra legislación desde que, como veremos en el epígrafe cuarto de este trabajo cuando se analicen los antecedentes de esta institución, el artículo 134 de la LRJAP y PAC¹⁴⁵ estableció que la imposición de toda sanción administrativa ha de llevarse a cabo mediante la tramitación de un procedimiento legal o reglamentariamente establecido y que la resolución se ha de adoptar por un órgano diferente a aquél que se encargó de desarrollar las actuaciones inspectoras. En la actualidad, el empeño del legislador en mantener separados ambos procedimientos se ha hecho patente no sólo con el dictado de la LGT de 2003 y el reglamento que desarrolla su régimen sancionador, sino que se ha visto reforzado, en concreto, con la exclusión explícita de la sanción del concepto de deuda tributaria en el art. 58.3 de la LGT¹⁴⁶.

¹⁴⁴ *Vid.* de nuevo, SÁNCHEZ HUETE, M. A. en “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Págs. 68 y ss. También LÓPEZ MARTÍNEZ, J., se ha pronunciado en el mismo sentido en su obra EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 123 de la Parte IV.

¹⁴⁵ Aunque este tema ya ha sido tratado en partes anteriores de este trabajo, conviene recordar que, sin embargo, algunos autores como GARCÍA BERRO, F., piensan que este artículo no es de aplicación al procedimiento sancionador tributario ya que contiene un principio del procedimiento sancionador y no de la potestad sancionadora, por tanto excluido de la remisión formal y expresa del art. 178 de la LGT. En PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NLGT, *Op. Cit.* Págs. 155 y ss.

¹⁴⁶ Frente a lo expuesto, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., advierte que, pese al dictado del artículo 58.3 de la LGT, la realidad es que se mantienen muchas consecuencias del concepto unitario de deuda y se siguen aplicando las autotutelas y garantías propias del cumplimiento del deber de contribuir. EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 8 y ss. de la Parte IV.

3. La tradicional tramitación conjunta del Procedimiento Sancionador Tributario

3. La tradicional tramitación conjunta del Procedimiento Sancionador Tributario.

3.1 Estudio de la histórica tramitación del Procedimiento Sancionador Tributario como parte indisoluble de los procedimientos de aplicación de los tributos: Breve análisis de la normativa derogada: LGT de 1963 y RD 2631/1985.

Con anterioridad a la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, no obraba en nuestro Ordenamiento ningún cauce diseñado como auténtico procedimiento para la imposición de sanciones. Hasta esa fecha, se tramitaban simultáneamente los procedimientos liquidatorio y de imposición de sanciones pese a que ambos perseguían la consecución de fines distintos y debían dar cabida a diferentes garantías, y pese a que frente a los cuales, el ciudadano debería encontrarse en una diversa situación jurídico-subjetiva¹⁴⁷.

La tradicional inclusión del procedimiento sancionador como parte accesorio del procedimiento de regularización hallaba su causa en la preconstitucional consideración de la sanción como componente de la deuda tributaria, como parte accesorio también de los elementos esenciales de la deuda¹⁴⁸. Recordemos que el artículo 58.2.e) de la LGT de 1963 se encargaba de expresar lo siguiente: “*En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:... e) Las sanciones pecuniarias*”, dictado que ha tenido vigencia hasta la reciente promulgación de la Ley 58/2003.

En aquel procedimiento que constituía el cauce normal de actuación de la Administración tributaria, simplificando al máximo la cuestión, en un mismo órgano residía la competencia para comprobar la veracidad de lo declarado, investigar la posible existencia de hechos imposables o bases tributarias no declaradas o

¹⁴⁷ Vid. JUAN LOZANO, A. M., en “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”. *Op. Cit.* Págs. 35 y ss.

¹⁴⁸ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en LOS DERECHOS HUMANOS, LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, *Op. Cit.* Págs. 485 y 486.

declaradas parcialmente y regularizar la situación del contribuyente, fijando la cuota tributaria, los recargos exigibles, los intereses moratorios y, de haberlas, las sanciones, en fiel coherencia con la antigua pertenencia de la sanción al concepto de deuda¹⁴⁹.

Llegado este momento, y aunque hemos adelantado los antecedentes históricos páginas atrás, es necesario remontarnos a los orígenes de este tipo de procedimiento único que englobaba regularización e imposición de sanciones. El Reglamento de la Inspección de Hacienda de 1926, el Real Decreto de 23 de septiembre de 1927, la Ley sobre Inspección de 1952 y la Ley General Tributaria de 1963, incluyendo las reformas de 1985 y 1995 y sus reglamentos de desarrollo, como hemos tenido ocasión de advertir, han tratado la materia de infracciones y sanciones como un simple aspecto de la regulación de la actividad inspectora, instrumentalizando el procedimiento sancionador al servicio de la rapidez y agilidad en la recaudación. Es más, en palabras de Zornoza Pérez, “*el procedimiento sancionador en nuestro Derecho se ha mostrado más como un cauce de información y documentación para que la autoridad administrativa resuelva con mayor acierto, que como un instrumento procesal para que el interesado se defienda*”¹⁵⁰.

Básicamente, el iter procedimental para la imposición de multas pecuniarias, la más común de las sanciones, siguiendo a Fernando Pérez Royo¹⁵¹, era el siguiente:

- Competencia: El órgano competente era el que debía dictar los actos administrativos por los que se practicaban las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos –art. 81.1 d), después e),

¹⁴⁹ En palabras de LÓPEZ MARTÍNEZ, “*en un mismo procedimiento se aplicaban todas las reacciones previstas por el Ordenamiento ante el no pago tempestivo de los tributos*”. En EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Pág. 623.

¹⁵⁰ ZORNOZA PÉREZ, J. J., en EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS: (LOS PRINCIPIOS COSTITUCIONALES DEL DERECHO SANCIONADOR), *Op. Cit.* Pág. 114.

¹⁵¹ PÉREZ ROYO, F. en LOS DELITOS E INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. *Op. Cit.* Págs. 408 y ss.

de la LGT de 1963-. Únicamente en el caso de las infracciones simples la autoridad se situaba al margen del normal procedimiento de liquidación, constituyendo este dato un antecedente de la separación de procedimientos. Aunque este esquema teóricamente respondía a la razón de que las infracciones graves formaban parte de la liquidación practicada para rectificar el perjuicio económico derivado de ellas, mientras que la infracciones simples, al no suponer ninguna cuota evadida, necesitaban una autoridad al margen del procedimiento de liquidación, sin embargo, como ya en 1985 puso de manifiesto el prof. Pérez Royo¹⁵², en esta distribución de competencias aparecía un “*elemento distorsionador*”, cual es que podían existir infracciones graves que no causaran directamente un perjuicio económico, por lo que la determinación de éstas no debería venir ligada a la deuda.

- Expediente o procedimiento: En la LGT de 1963 se omitía cualquier alusión al procedimiento para la imposición de multas pecuniarias. Este silencio, que tras la aprobación de la Constitución no podía ser mantenido, pues abría la puerta a la posibilidad de la admisión de sanciones de plano, fue subsanado por el Real Decreto 2631/1985.
- Iniciación: En virtud de dicho reglamento, en el caso de las multas pecuniarias por infracciones que no resultaran de actas de inspección, el expediente era iniciado y resuelto por el mismo órgano de gestión de cuya actividad se derivó el descubrimiento de la infracción. De lo contrario, el expediente se iniciaba con base en la propuesta contenida en el acta de inspección o, caso de multa fija por infracción simple, mediante moción o propuesta¹⁵³.

¹⁵² PÉREZ ROYO, F. en LOS DELITOS E INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. *Op. Cit.* Págs. 409.

¹⁵³ El artículo 5 del RD 2631/1985, de 18 de diciembre, dedicado al procedimiento para la imposición de multas pecuniarias fijas, establecía que “*La imposición de multas pecuniarias fijas, cuando no se realice como consecuencia de acta de Inspección, se realizará mediante*

- Prueba e informes: Se preveía la incorporación al expediente sancionador de cuantos datos y pruebas fuesen necesarias, (art. 8, párrafo primero, RD 2631/1985).

- Audiencia de los interesados: El RD 2631/1985 establecía una distinción entre dos supuestos: aquél en que el expediente sancionador era un expediente de Inspección, no existiendo separación alguna de procedimientos, y aquel otro expediente en distinto e independiente para el que regía la norma general del art. 9 de dicho Real Decreto¹⁵⁴. Cuando se trataba de un expediente de Inspección, la tramitación corría a cargo de su normativa específica, contenida en el RD 2077/1984, regulación que no consideraba necesario trámite de audiencia en el caso de que se hubiera firmado un acta de conformidad, a pesar de que esta conformidad se hubiese prestado realmente a la propuesta de liquidación.

- Resolución: La tramitación llegaba a su fin con la resolución por parte del órgano competente, contra la cual cabían los recursos procedentes.

El procedimiento de imposición de sanciones de privación de derechos, por su parte, era diseñado de una forma opuesta a la vista para la imposición de multas, existiendo la necesidad, esta vez sí, de un tramitar un procedimiento separado diferenciado del de regularización:

expediente distinto e independiente, iniciado mediante moción o propuesta motivada del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa en que se tramite el expediente del que se derive el de sanción”.

¹⁵⁴ Por su parte, el art. 6 del RD 2631/1985, estipulaba que “*La imposición de multas pecuniarias proporcionales, cuando no se realice como consecuencia de acta de Inspección, se efectuará mediante expediente distinto e independiente cuya tramitación y resolución corresponderá a los Órganos competentes para dictar los actos administrativos de liquidación con los que se relacionan las infracciones cometidas*”.

- Competencia: El artículo 81 de la LGT de 1963 asignaba la competencia para la imposición de sanciones de carácter no pecuniario, en función de la gravedad de las medidas a imponer a los siguientes órganos: Gobierno; Ministro de Economía y Hacienda; Directores Generales de este Ministerio en la esfera central y los Delegados Especiales y Administradores de Hacienda en la esfera territorial. En el caso de que la sanción consista en la pérdida del derecho a gozar de beneficios fiscales de aplicación automática, el propio órgano de liquidación asumía la competencia, alejándonos con ello de la primera forma de tramitación separada de procedimientos que vio la luz en España.

- Expediente o procedimiento: En este supuesto, la antigua LGT sí se preocupó de regular, en sus elementos fundamentales, el procedimiento. Su artículo 81, apartado segundo, rezaba lo siguiente: *“La imposición de sanciones no consistentes en multas se realizará mediante expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes, iniciado a propuesta del funcionario competente y en el que, en todo caso, se dará audiencia al interesado”*.

- Iniciación: En virtud del art. 4.2 del RD 2631/1985, se haría a propuesta del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa en que se hubiere tramitado el expediente del que se derivó el sancionador.

- Audiencia del interesado: Era expresamente prevista en la LGT y necesaria en todo caso.

- Resolución: Se estableció como presupuesto necesario para la resolución del expediente la adquisición de firmeza del expediente administrativo del que se derivó.

- Ejecución: La imposición de este tipo de sanciones, como indicaba el art. 4.4 del RD 2631/1985, surtía efecto a partir del día siguiente al de su notificación al sujeto pasivo, sin perjuicio de una posible suspensión en caso de recurso o reclamación.

En efecto, tras el estudio de la LGT de 1963 y de su originario reglamento regulador del procedimiento sancionador tributario, RD 2631/1985, podemos concluir que el cauce procedimental a través del cual se imponían las sanciones tributarias *“no podría calificarse, salvo que se quisiera incurrir en un simple nominalismo, como un auténtico procedimiento sancionador, pues en él no concurrían los condicionamientos técnicos que posibilitasen la penetración de los principios del orden punitivo del Estado”*¹⁵⁵.

Sin perjuicio de que en los expedientes por infracciones simples y en los de imposición de sanciones consistentes en multas proporcionales impuestas por los órganos de Gestión y de privación de derechos existiera una cierta independencia procedimental, lo cierto es que ésta nunca fue suficientemente desarrollada como para poder colegir que se estuviera arbitrando un verdadero procedimiento sancionador al albur de las garantías impuestas por la Constitución. Esta falta de desarrollo resultaba especialmente criticable cuando la propia Ley no se preocupaba en absoluto de dotar de un régimen procedimental, siquiera someramente esbozado, a la imposición de multas pecuniarias, lo que, como ha sido advertido, podía dejar la puerta abierta a la inconstitucional imposición de este tipo de sanciones de plano¹⁵⁶. Se trataba, en fin, de una situación de alegalidad, que se mantuvo intacta hasta la

¹⁵⁵ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 627.

¹⁵⁶ En lo referente a este tema nos remitimos a las consideraciones hechas en el punto 1.3 de este trabajo, *“Necesidad de tramitar un procedimiento específico para la imposición de sanciones en el ámbito administrativo y tributario: Imposibilidad de imponer sanciones de plano”*. Recordemos que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 18/1981, dispuso que no resulta acorde con la CE *“la imposición de una sanción sin observar procedimiento alguno”*, así como que la CE exige que la resolución sancionadora se adopte a través de un procedimiento mediante el que se posibilite la salvaguarda de los derechos de defensa y la aportación y proposición de pruebas y alegación de argumentos.

entrada en vigor del Real Decreto 2631/1985, y que no ha sido, hasta el momento, subsanada en su totalidad.

3.2 Imposibilidad de aplicación de los principios jurídico-penales. Aparición de una demanda de una nueva forma de desarrollo del Procedimiento Sancionador.

Llegados a este punto de nuestro trabajo, por obvio y sabido que parezca, debemos recordar que nuestro punto de partida, como ha quedado constatado en el segundo capítulo, se sitúa en la apoyatura de la tesis del “Ius Puniendi del Estado” y en la consideración del procedimiento sancionador tributario como parte del aparato represivo del Estado, en contra de las tesis que predicán que la función sancionadora es parte de la función de gestión de las Administraciones Públicas y enmarcan el procedimiento sancionador en las operaciones de regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Es la defensa de esta tesis propugnadora de un “Ius Puniendi” con vocación globalizadora, es decir, capaz de alojar en el mismo seno todas las manifestaciones de la potestad sancionadora, la que determina la necesaria aplicación de idénticas garantías y principios en el desarrollo de todo procedimiento sancionador, ya sea penal o, por lo que a nosotros interesa, administrativo y, en concreto, tributario.

A pesar del mantenimiento durante años de un único procedimiento en el que tenían cabida los dos expedientes, de regularización y sancionador, a partir del afianzamiento de la creación doctrinal y jurisprudencial del “Ius Puniendi”, nuestros tribunales comenzaron a demandar la aplicación de los principios del orden penal al orden sancionador tributario. En este sentido fue pionera la Sentencia del TC 18/1981, que en su fundamento jurídico segundo, aseveraba que *“los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes)”*. Continuaba la sentencia: *“Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a*

la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución”¹⁵⁷.

Sin embargo, aunque el panorama jurisprudencial comenzaba a presentarse halagüeño, convenimos con la Prof. Fúster Asencio que no resulta en absoluto suficiente declarar la aplicación de los principios del proceso penal al derecho administrativo –tributario en este caso- sancionador, sino que, resulta imprescindible el arbitrio de un cauce procedimental en el que los derechos y garantías que acogen tales principios cobren plena virtualidad¹⁵⁸.

La STC 18/1981, en este sentido, afirmaba que “tales valores”, (refiriéndose a los principios de la potestad sancionadora), “no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno¹⁵⁹, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga”, (F. J. 3º).

¹⁵⁷ Este argumento fue repetido en numerosos pronunciamientos constitucionales tales como el contenido en el fundamento jurídico cuarto de la STC 31/1986, de 20 de febrero: “la afirmación de que los principios establecidos en el art. 24 de la Constitución no son exclusivos del orden penal, sino que tienen su vigencia frente a todas las instancias públicas represivas”.

¹⁵⁸ FÚSTER ASECIO, C. abunda en este planteamiento advirtiendo que “la no observancia de las formas procesales sería contrario al principio de seguridad jurídica y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. El propio artículo 105 de la CE establece la necesidad de un procedimiento para producir actos administrativos, especialmente necesario en el caso de imposición de sanciones tributarias”. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 141.

¹⁵⁹ El subrayado es nuestro.

Empero, la forma de tramitación del procedimiento de imposición de sanciones que obraba en nuestro Ordenamiento hasta 1998, presentada en el apartado anterior, dado que situaba a éste en una posición accesoria respecto al procedimiento de liquidación de la deuda, es más, lo ubicaba en la misma regularización de la situación tributaria como elemento intrínseco y dependiente de ella, no era capaz de responder a las exigencias derivadas de la consideración, cada vez más generalizada, de la actividad sancionadora de la Administración tributaria como parte del aparato represivo estatal. Los principios de la potestad sancionadora no podían penetrar en un procedimiento cuyo fin primordial consistía en la recaudación y cuyo principio base, como no podía ser de otro modo, lo constituía el deber de contribuir, resultando aquellos principios de todo punto incompatibles; es más, se trata de principios que si bien cumplen una función de garantía en la instrucción y resolución de un procedimiento sancionador, carecen por completo de efectos en un procedimiento de gestión tributaria, y esto debido al distinto fundamento constitucional que preside ambos procedimientos¹⁶⁰. Esta imposibilidad práctica de aplicación de los principios jurídico-penales no ha hecho durante años, sino atentar flagrantemente contra los dictados de nuestra Constitución, quedando la situación del presunto infractor desprovista de las mínimas garantías que debe ofrecer cualquier procedimiento de naturaleza penal o sancionadora en general.

Para que exista un auténtico procedimiento sancionador será necesario que éste comience con un acuerdo de iniciación independiente respecto a las *noticias criminis* surgidas en sede de regularización; que las instrucciones de ambos procedimientos sean independientes, por los distintos objetos a apreciar y el distinto valor que tendrán las pruebas en cada procedimiento; la llevanza de tramitación y documentación separadas; imposición motivada de la sanción fundada en la acreditación de las pruebas que se practicaren en la instrucción sancionadora y por último, revisión de la resolución por la que se impone la sanción no acumulada a la del acto de liquidación¹⁶¹.

¹⁶⁰ Vid. FÚSTER ASECIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Pág. 143.

¹⁶¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 122 y siguientes.

Asimismo, será imprescindible la separación orgánica, que consiste, en primer lugar, en que sean diferentes los órganos encargados de sustanciar los procedimientos de regularización y sancionador, y en segundo lugar, en que sean también distintos los órganos que se encarguen de la instrucción y de la resolución del procedimiento sancionador¹⁶². De hecho, la Ley 30/1992, de RJAP y PAC, en su art. 134, ha encomendado la defensa de la legalidad a la sola separación de los órganos encargados de la instrucción y decisión.

Mas la realidad era que con un procedimiento único como el operante en nuestro Ordenamiento durante largo tiempo, ni las garantías materiales propias de la potestad sancionadora ni, sobre todo, los principios de orden procesal, podían desarrollarse como debían. Entre otras razones, el obligado respeto que se debe al principio de

¹⁶² Esta separación no pasaba de ser una mera reivindicación de la doctrina; así, el TC, en sentencia 22/1990, de 15 de febrero, expresó que “...cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al derecho administrativo sancionador se trata; esta delicada operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. De este modo, en distintas ocasiones el Tribunal Constitucional ha sostenido que no puede pretenderse que el Instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aún el órgano llamado a resolver el expediente, goce de las mismas garantías que los órganos judiciales; porque en este tipo de procedimientos el Instructor es también acusador en cuanto formula una propuesta de resolución sancionadora y, por otra parte, el órgano llamado a decidir es el mismo que incoa el expediente y, por ello, no deja de ser Juez y parte al mismo tiempo (ATC 320/1986, fundamento jurídico 5.º). En el mismo sentido y todavía con mayor rotundidad, en (ATC 170/1987, fundamento jurídico 1.º), se dijo que el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo porque, sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable en la misma medida de un órgano administrativo”, (F. J. 4º). Este pronunciamiento tuvo lugar en un momento en que la conversión de la fórmula de la separación de los procedimientos liquidatorio e instructor/sancionador en derecho vigente era impensable.

Vid. en relación a este tema a CAAMAÑO ANIDO, M. A., en “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. Rv. Impuestos. N° 15/16. Agosto. 2000. Pág. 160.

adecuación al fin de cada procedimiento, hace imposible de facto residenciar en el procedimiento de aplicación de los tributos el desarrollo imparcial de un juicio de culpabilidad con respeto a las garantías de la potestad sancionadora. Es más, cualquier valoración acerca de la existencia de los hechos tipificados y de la responsabilidad subjetiva del presunto infractor, debe ser ajena a la tramitación del procedimiento de liquidación¹⁶³. De lo contrario, principios como el del derecho a un juzgador imparcial, la presunción de inocencia o el de culpabilidad, dadas las exigencias que implican y hemos desgranado en el segundo capítulo, no encontrarán la manera de cobrar virtualidad en el expediente de imposición de sanciones.

A este respecto, no nos parece ocioso traer a colación algunas de las dificultades, que no todas, que el procedimiento único proporcionaba a la penetración de los principios de la potestad sancionadora.

En especial ha ocurrido con el derecho de defensa y sus derechos instrumentales, cuales son el derecho a formular alegaciones como vertiente activa de la exculpación del imputado; el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, como manifestación pasiva de dicha exculpación y el derecho a hacer uso de los medios de prueba admitidos en derecho como medio para acreditar los extremos frente a los cargos imputados¹⁶⁴; así como sus presupuestos necesarios –derecho a ser informado de la acusación¹⁶⁵ y de las autoridades acusadoras y decisorias-. Este último derecho, que ha sido impracticable en el orden sancionador tributario durante

¹⁶³ Vid. JUAN LOZANO, A. M., en “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”. Pág. 24.

¹⁶⁴ Vid. FÚSTER ASECIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Págs. 203 y ss.

¹⁶⁵ La STC 44/1983, de 24 de mayo, definió este derecho como “*el primer elemento del derecho de defensa que condiciona a todos los demás, pues mal puede defenderse de algo el que no sabe de qué hechos se le acusa en concreto*”. F. J. 3º.

La STC 297/1993, explicita que “*como consecuencia del principio de información derivado del art. 24.2 CE, habrá de contener todos los datos necesarios para permitir al interno obtener un exacto conocimiento de los hechos imputados y poder defenderse de los mismos*” (F. J. 4º).

años, era el que debía posibilitar, a su vez, el derecho del imputado a ejercer su defensa y, consecuentemente, el ejercicio de la contradicción¹⁶⁶.

Por su parte, el derecho a la presunción de inocencia, cuyo contenido, como hemos visto en el apartado dedicado a los principios constitucionales del capítulo segundo, “*consiste en que toda condena debe ir precedida de una actividad probatoria; las pruebas han de haberse obtenido de forma legítima; la carga de la actividad probatoria ha de recaer sobre la Administración y, por último, la valoración de la prueba ha de ajustarse a criterios lógicos y racionales*”¹⁶⁷, será también de difícil imbricación de no obrar la separación de procedimientos, ya que la actividad probatoria desarrollada en sede de regularización se halla encaminada a verificar la existencia de la obligación tributaria, y no propiamente la de una infracción tributaria. Por el contrario, la prueba se habrá de realizar únicamente en sede de instrucción del procedimiento sancionador¹⁶⁸, aunque, como se verá más adelante, puedan utilizarse determinados datos, pruebas y circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en sede de regularización.

Puede verse vulnerado además, consecuentemente, el principio de culpabilidad, debido a que dicha actividad probatoria desarrollada en el seno de una liquidación,

¹⁶⁶ Vid. STC 83/1992, de 28 de mayo, fundamento jurídico primero: “*El indicado principio presupone que la acusación sea previamente formulada y conocida, así como el derecho del imputado a ejercer su defensa y, consiguientemente, la posibilidad de contestar o rechazar la acusación. El proceso penal exige la necesidad de contradicción, esto es, de enfrentamiento dialéctico entre las partes, de manera que la defensa pueda conocer el hecho punible cuya comisión se atribuye, lo que resultaría imposible de formularse la acusación en el momento de emisión del fallo condenatorio, confundiéndose así acusación y condena, y originándose una situación de absoluta indefensión [SSTC 54/1985 (RTC 1985\54), 84/1985 (RTC 1985\84), 134/1986 (RTC 1986\134), 53/1987 (RTC 1987\53) y 168/1990 (RTC 1990\168), entre otras]*”.

¹⁶⁷ Pág. 23 de este trabajo. Vid. También FUSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, Op. Cit. Págs. 222 y ss.

¹⁶⁸ En opinión de LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, “...la existencia de un auténtico procedimiento sancionador en el orden tributario, dependerá, en gran medida, del hecho de que la prueba, se realice efectivamente en su sede, en la de instrucción del procedimiento sancionador...”. Op. Cit. Pág. 839.

investigación o comprobación, podrá acreditar, a lo sumo, el presupuesto fáctico de la infracción, pero en ningún caso la culpabilidad suficiente para legitimar la condena del imputado¹⁶⁹. No se trata de llevar a cabo una innecesaria duplicidad de expedientes, pero por lo que respecta si no a los hechos sí a los elementos subjetivos del injusto, su prueba ha de realizarse, preceptivamente, en la fase de instrucción del procedimiento sancionador, de manera que no pueda atisbarse vestigio alguno de responsabilidad objetiva, proscrita por nuestra Norma Suprema.

En definitiva, el problema más grave residía en que en el desarrollo del procedimiento en el que se imponían sanciones tributarias no se desarrollaba juicio de culpabilidad alguno, con lo que era gravemente conculcado, como hemos visto, el principio de presunción de inocencia.

En relación con lo expuesto referente a los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia, el derecho a la prueba, o más concretamente la posibilidad que ofrece al interesado de aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estime convenientes debe entenderse como una opción libre a ejercitar por éste, como una garantía del presunto infractor que, en ningún caso, puede exonerar a la Administración de su obligación de llevar a cabo la instrucción del procedimiento sancionador¹⁷⁰.

Sin embargo, en la práctica, y debido a la operatividad de la presunción de legalidad de los actos administrativos¹⁷¹ y a la subsunción del procedimiento sancionador en el procedimiento regularizador, por lo general era el presunto infractor quien soportaba la carga de la prueba.

¹⁶⁹ Esto se debe a que el principio de adecuación al fin hace que en sede de regularización no se hayan debatido los componentes subjetivos del tipo infractor. Como ha señalado el TS, “*no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia*”, Sentencia 7945/1998, de 5 de noviembre, (F. J. 2º).

¹⁷⁰ Vid. pág. 29 de este trabajo y HERNANZ MARTÍN, A. en “Las sanciones en la LGT y en el Reglamento Sancionador”, *Op. Cit.* Págs. 72 y 73.

¹⁷¹ Vid. LÓPEZ MOLINO, A. M., en “La Prueba y la Estimación Indirecta de Bases Tributarias a la luz de la Jurisprudencia”, *Op. Cit.* Pág. 1841.

Por lo que se refiere, en concreto, a los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, decíamos en el apartado dedicado al análisis de la potestad sancionadora, que *“Esta garantía impide obligar a un presunto infractor a efectuar manifestación alguna de reconocimiento o mantener una conducta que pudiera perjudicarle jurídicamente, pudiendo oponer el derecho a guardar silencio, independiente, como veremos más adelante, del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas con arreglo a los principios del artículo 31.1 de la Constitución”*¹⁷².

A tenor de lo expuesto, cabe preguntarse cómo hacer posible en un procedimiento de aplicación de los tributos la operatividad de un derecho absolutamente incompatible con el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas –art. 31.1 CE-, deber de contribuir que constituye el basamento constitucional del procedimiento de liquidación. Aunque a primera vista pudiera parecer tautológico este interrogante, su respuesta es obvia: los derechos de no autoincriminación son impracticables en un procedimiento cuyo fin consiste en regularizar la situación tributaria del contribuyente y, en definitiva, asegurar el cobro de la deuda tributaria.

No procede en un procedimiento de tales características oponer frente a un requerimiento de información el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable cuando dicho requerimiento se halla orientado, teóricamente, a averiguar la existencia de deuda, no de una infracción. Solamente cabe negar la autoinculpación en el seno de un procedimiento sancionador y siempre en calidad de imputado; el hacer operativas ciertas garantías de cuya protección es merecedor el presunto infractor en un expediente cuya finalidad es garantizar el cobro de la deuda tributaria resulta de todo punto incompatible con ella, desvirtuándose la esencia y la naturaleza de la regularización en pro de la realización de unos derechos que han de erigirse únicamente en un procedimiento sancionador cuya finalidad sea acreditar la

¹⁷² Vid. pág. 78 de este trabajo.

conducta típica y la culpa o negligencia del imputado, y no a costa de que la Hacienda Pública arriesgue su capacidad recaudatoria¹⁷³.

Lo contrario implicaría, además de la desnaturalización a la que nos hemos referido, la judicialización no de un procedimiento sancionador, que a nuestro juicio no resultaría tan criticable, sino de un procedimiento administrativo que debería desarrollarse ajeno a los principios procesales propios del orden penal¹⁷⁴.

¹⁷³ Sin embargo, alguna jurisprudencia como la contenida en la SAN de 6 de abril de 2004, ha empezado a admitir, senso contrario, que el derecho a no declarar contra sí mismo puede cobrar virtualidad en todo procedimiento administrativo desde que existan indicios fundados de que una conducta va a determinar la apertura de un expediente sancionador. Este derecho impediría obligar a efectuar manifestación alguna de reconocimiento o a mantener una conducta que pudiera perjudicarlo jurídicamente, pudiendo oponer el derecho a guardar silencio, independiente según esta línea jurisprudencial, del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas con arreglo a los principios del art. 31.1 CE.

También el TEDH ha sostenido, en alguna ocasión, que es posible invocar en un procedimiento de inspección el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable siempre y cuando dicha inspección pueda desembocar en la aplicación de una sanción, (Sentencias de 25 de febrero de 1993, caso Funke, y de 24 de febrero de 1994, caso Bendenoum).

Incluso la jurisprudencia norteamericana, como ha recordado CAAMAÑO ANIDO, M. A., ha seguido el criterio desde 1933 (caso *Murdock II*), de que “*el privilegio del contribuyente a no autoinculparse podría ser esgrimido frente al deber de presentar su declaración y hacer el ingreso correspondiente, cuando el cumplimiento de ambos deberes sea inherently suspect of criminal activities*”. “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”, *Op. Cit.* Pág. 162.

¹⁷⁴ Esta misma opinión es mantenida por ANEIROS PEREIRA, J. en su artículo doctrinal “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del TEDH”, *Op. Cit.* Pág. 18.

En el mismo sentido, FÚSTER ASECIO, C: “...esa mixtificación había contribuido a la judicialización del procedimiento de aplicación de los tributos”. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 143.

También es de este parecer ESEVERRI MARTÍNEZ, E., cuando afirma que “*la tendencia marcada en los últimos tiempos a procurar una judicialización del procedimiento de aplicación de los tributos, se presenta como el efecto inmediato de esta conjunción de procedimientos*”. “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”. *Rv. Técnica Tributaria*. Nº 28. 1995. Pág. 76.

Tal y como hemos advertido líneas atrás, el derecho a un Juez ordinario predeterminado por la ley, principio procesal constitucionalizado en el art. 24 de la Carta Magna, era irremediamente conculcado en un expediente sancionador insertado en el procedimiento de regularización en el que la separación orgánica brillaba por su ausencia¹⁷⁵. Esta separación orgánica se constituye en presupuesto básico para la existencia de un verdadero procedimiento sancionador, separación tanto entre el órgano actuante en sede de regularización y el órgano sancionador, como entre el encargado de la instrucción y de la resolución del procedimiento sancionador.

Ante esta carencia que presentaba la tradicional tramitación conjunta, fundamentalmente se veía afectada la pretensión de independencia e imparcialidad del órgano juzgador que impone el derecho fundamental a un Juez ordinario predeterminado por la Ley. Por el contrario, el órgano juzgador o con competencia para resolver se ha caracterizado, hasta tiempos recientes e incluso en la actualidad como se denunciará en páginas posteriores, por su parcialidad más que en relación con las partes, con el objeto del procedimiento, conculcando a su vez el derecho a un proceso público con todas las garantías¹⁷⁶; en definitiva, el órgano al que

¹⁷⁵ Como se señaló en el apartado anterior, tradicionalmente, y salvo multas pecuniarias fijas, multas proporcionales no derivadas de un expediente de inspección y sanciones consistentes en medidas privativas de derechos, los órganos encargados de la regularización de la deuda tributaria han sido los competentes también para la instrucción y la imposición de la sanción de acuerdo con la normativa derogada: LGT de 1963 y RD 2631/1985.

¹⁷⁶ Vid. STC 145/1998, de 12 de julio, F. J. 5º: “...el art. 24.2 que reconoce a todos el derecho a «un juicio público... con todas las garantías», garantías en las que debe incluirse, aunque no se cite en forma expresa, el derecho a un Juez imparcial, que constituye sin duda una garantía fundamental de la Administración de Justicia en un Estado de Derecho, como lo es el nuestro de acuerdo con el art. 1.1 de la Constitución. A asegurar esa imparcialidad tienden precisamente las causas de recusación y de abstención que figuran en las leyes. La recogida en el citado art. 54.12 de la L.E.Cr. busca preservar la llamada imparcialidad «objetiva», es decir, aquella cuyo posible quebrantamiento no deriva de la relación que el Juez haya tenido o tenga con las partes, sino de su relación con el objeto del proceso”. A lo que añade: “la actividad instructora, en cuanto pone al que la lleva a cabo en contacto directo con el acusado y con los hechos y datos que deben servir para averiguar el delito y sus posibles responsables puede provocar en el ánimo del instructor, incluso a pesar de sus mejores deseos, prejuicios e impresiones a favor o en

correspondía tramitar y poner fin al procedimiento de aplicación de los tributos, elaboraba también las pruebas de cargo contra el presunto infractor, con lo que, parafraseando al TEDH, se encontraba manchado de *suspicio partialitatis*¹⁷⁷.

A pesar de que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, determinara que “*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*”, (F. J. 8.), a nuestro juicio, como se estudió, esta exigencia de imparcialidad, que forma parte del contenido esencial del principio constitucional que nos ocupa, es de obligado cumplimiento en toda manifestación del “*Ius Puniendi del Estado*”.

Visto el escaso éxito de aplicación de los principios del orden punitivo en el tradicional procedimiento unitario que acogía nuestro Ordenamiento, hemos de recordar, por obvio que parezca, que los principios con los que entran en conflicto, los pertenecientes al orden regularizador, no nos pueden ser de utilidad en el régimen sancionador tributario en ningún caso, salvo que nuestra intención sea continuar utilizando dicho régimen como un mero instrumento de la recaudación tributaria.

Todas estas causas que acaban de ser expuestas, han originado la necesidad, aclamada durante largo por la doctrina más significativa¹⁷⁸, de la separación de

contra del acusado que influyan a la hora de sentenciar. Incluso aunque ello no suceda es difícil evitar la impresión de que el Juez no acomete la función de juzgar sin la plena imparcialidad que le es exigible”.

¹⁷⁷ STEDH de 28 de octubre de 1998, en la que el Tribunal se plantea cuál debe ser el ámbito de imparcialidad objetiva del órgano jurisdiccional encargado de enjuiciar una causa penal cuando alguno de sus miembros haya intervenido en la instrucción de la misma.

Vid. las consideraciones en torno a este tema de CAAMAÑO ANIDO, M. A., en “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. *Op. Cit.* Págs. 164 y 165.

procedimientos. Esto supone, en primer lugar, la necesidad de un verdadero procedimiento en el que se impongan las sanciones tributarias, evitando incurrir en la imposición de sanciones de plano, y, en segundo lugar, la posibilidad de articular las premisas imprescindibles para que se torne factible la operatividad de los principios del “Ius Puniendi del Estado”.

La confusión que históricamente se ha producido de estos dos procedimientos que en nada tienen que ver, se ha debido, en gran medida a la explícita inclusión de las sanciones tributarias en el concepto de deuda tributaria que hacía el art. 58.2.e) de la LGT de 1963, un precepto que muchos se empeñaron en tildar de meramente enunciativo, cuando lo cierto es que lejos de ser inofensivo ha producido graves consecuencias. Posteriormente, cuando la separación de procedimientos fue impuesta en nuestro Ordenamiento, este precepto hizo del mandato de la separación algo

¹⁷⁸ En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E. puso de relieve lo dañino que resultaba *“para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el an y el quantum de la obligación tributaria y aquéllas que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario es constitutiva de infracción tributaria... Los preceptos de la LGT han contribuido a fomentar este estado de cosas, en su propia estructura se advierte la confusión entre lo que es deuda tributaria y lo que son las sanciones consecuencia de conductas tributarias antijurídicas; así no existe una sólida distinción entre lo que es procedimiento de gestión y su desarrollo y lo que debe ser la incoación de un procedimiento sancionador, ambos de confunden y esconden en esa serie de actuaciones encomendadas a los órganos de la Inspección conviviendo en una estrecha fraternidad, cuando por su naturaleza y sus efectos, se trata de procedimiento asímiles”*. “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 75.

MARTÍN QUERALT, J., enunciaba la misma queja al declarar que *“no existe un procedimiento sancionador ajustado a la Ley 30/1992. Hay sanciones y en algún caso hay un atisbo de procedimiento, limitado por lo general a la posibilidad de formular alegaciones. Ni siquiera la elemental separación entre instrucción y resolución se da con la nitidez con la que opera en otros ámbitos. En el mejor de los casos se llega a exigir la apertura de expedientes separados para la imposición de determinadas sanciones, como ocurre con la imposición de sanciones que no consistan en multas pecuniarias (sic) proporcionales, cuando no se realice como consecuencia de acta de inspección, de conformidad con los arts. 4.1 y 6 del RD 2631/1985, de 18 de diciembre”*. “Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario”. *Rv. Tribuna Fiscal.* N° 69. 1996. Pág. 4.

formal, una simple reproducción del procedimiento inspector que únicamente conllevaba la duplicidad de expedientes. Tal inclusión puede interpretarse como un intento por parte del legislador de otorgar a las sanciones una función recaudatoria que en absoluto implicaría la función represiva y punitiva que en realidad le es propia. Precisamente la asignación de esta nueva función, esencial de la deuda tributaria en sentido estricto, ha servido de excusa para que su regulación discorra por los mismos cauces establecidos para la liquidación de la deuda.

Otros autores, como el prof. Eserverri Martínez, ven en las funciones que tradicionalmente se encomendaron a los órganos de Inspección en el orden sancionador, una de las principales causas de la unión de hecho entre las actuaciones sancionadoras y las actuaciones de la Inspección¹⁷⁹.

Nuestra opinión, sumándonos a la de la doctrina más reputada, es que no ha de otorgársele bajo ningún concepto carácter indemnizatorio o recaudatorio a la sanción, puesto que se desvirtuaría la naturaleza de tal instrumento jurídico, que no es otra que la de reprender las conductas típicas, antijurídicas y punibles. Así pues, tampoco es correcto simplificar, en aras de la muy recurrida “economía procesal”, las vías procedimentales de dos expedientes que deberían correr en paralelo y sin cruzarse, por situar en sus metas objetivos distintos y alcanzarlos debiendo respetar principios, derechos y garantías, a menudo contradictorios entre sí.

¹⁷⁹ Este autor ha sostenido que *“la genuina función regularizadora de situaciones tributarias conducente a indagar, comprobar e investigar realidades con trascendencia tributaria, determina asimismo que se asignen a la Inspección funciones coactivas para reprimir las conductas irregulares del contribuyente defraudador, lo que motiva en el transcurrir de los tiempos que el órgano encargado de determinar el volumen de la obligación tributaria, sea, al propio tiempo, quien califique la conducta infractora y señale la multa que de ella se derive”*. “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 7.

4. Tramitación conjunta: actas con acuerdo y renuncia al procedimiento separado. Una pretendida excepción convertida en generalidad.

4. Tramitación conjunta: actas con acuerdo y renuncia al procedimiento separado. Una pretendida excepción convertida en generalidad.

4.1 La Tramitación Conjunta del procedimiento de regularización y del procedimiento sancionador.

Como hemos adelantado, la promulgación de la ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes introdujo como novedad principal la regla general de separación procedimental en su artículo 34, novedad que fue recogida inmediatamente en el derogado Reglamento del Procedimiento Sancionador Tributario, aprobado por RD 1930/1998, de 11 de septiembre. Dicho texto, si bien dedicaba expresamente su artículo 28 a exigir el procedimiento separado, contenía una regulación del procedimiento de imposición de sanciones no siempre respetuosa con la exigencia de separación de procedimientos. Posteriormente, la Ley 58/2003, ha previsto expresamente en su articulado –art. 208- que el procedimiento sancionador tributario se tramitará de forma separada a los procedimientos de aplicación de los tributos.

Esta asunción por parte del legislador de la tramitación separada tan esperada durante años por la doctrina, se ha visto no obstante sorprendente y gravemente herida por la previsión que, cinco años después, la propia LGT hace en el mismo artículo 208¹⁸⁰: “*salvo renuncia del obligado, en cuyo caso se tramitará*

¹⁸⁰ Para algunos autores, esta decisión del legislador es síntoma del fracaso en que ha incurrido la separación de procedimientos, más formal que real y que, en vez de verdaderas garantías ha introducido mayor complejidad a la tramitación del procedimiento sancionador. En este sentido se ha pronunciado MARTÍNEZ LAGO, M. A. en “Nuevo Régimen Sancionador: Cuestiones problemáticas”, *Op. Cit.* Pág. 134.

En opinión de MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J. esta opción legal obedece a razones de pragmatismo, pues la tramitación conjunta revelará su utilidad al permitir al presunto infractor conocer si se le va a imponer una sanción antes de prestar o no la conformidad con la propuesta de regularización, añadiendo la posibilidad de hacer coincidir las notificaciones y los plazos de recurso y pago de la liquidación y de la sanción, abogando por la economía procesal y por la comodidad en la terminación de los procesos tributarios. GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. *Op. Cit.* Págs. 290 y 291.

conjuntamente". En esta misma línea, continuando con la "excepción", el segundo apartado de este precepto establece que "*En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado ha renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo conforme se establezca reglamentariamente*".

Se trata por tanto de dos supuestos tasados en los que se esquivo de facto la pretendida exigencia general de separación de procedimientos: la renuncia expresa a la división de procedimientos y el caso de suscripción de actas con acuerdo. Con la creación de estas nuevas figuras no se está haciendo otra cosa que perpetuar la situación que tradicionalmente ha obrado en nuestro Ordenamiento, la tan criticada y denostada tramitación conjunta de procedimientos y afianzar la debilidad de la separación procedimental al permitir una disponibilidad absoluta de los trámites del procedimiento sancionador¹⁸¹.

Por esta razón, porque a nuestro juicio se trata de una forma de hacer perdurable una predisposición por parte de la Administración casi automática de sancionar, aunque eso sí, bajo la excusa de la voluntad libre del presunto infractor, creemos que metodológicamente esta tramitación puede ser estudiada en este cuarto capítulo y no, como quizá fuese previsible, después del análisis de la separación de procedimientos y como excepción a ella.

4.1.1 Actas con acuerdo.

Las actas con acuerdo constituyen la pretendida gran novedad "anti-conflictividad" de la LGT¹⁸², destacada en su propia Exposición de Motivos, donde se conceptualiza como "*instrumento al servicio del objetivo... de reducir la conflictividad en el ámbito tributario*", habiendo sido previstas, según la misma,

¹⁸¹ Vid. SÁNCHEZ HUETE, M. A., en "Derechos y Garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario", *Op. Cit.* Pág. 81.

¹⁸² La novedad no lo es tanto por tener este sistema antecedentes claros en las actas de invitación del RD de 30 de marzo de 1926.

“para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación”. Se ha introducido con esta figura un nuevo sistema basado en el acuerdo y en la transacción, a la vez que, en algunos casos, en la discrecionalidad de la Administración.

El parecer unánime de la Comisión del IEF que emitió el Informe de 2001, fue que la introducción de este tipo de medidas incentivadoras del acuerdo no suponen la vulneración de los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria, por tratarse, simplemente, de que la Administración y el obligado tributario, de común acuerdo, fijen el contenido de la norma en un caso concreto, ubicándose su ámbito de aplicación únicamente en aquellos supuestos en los que la Ley utilice conceptos jurídicos indeterminados, deban aplicarse normas de valoración o no existan pruebas ciertas de la realización del hecho imponible o de su medición¹⁸³. Incluso el Dictamen del Consejo de Estado, aunque se mostró reticente por las *“dificultades de orden constitucional”* que puede implicar *“en la medida en que se limita la revisión jurisdiccional de estas actas”*, vio en este figura un importante avance por suponer para la Administración una mayor seguridad en el cobro y reducir la posibilidad de impugnación posterior para el obligado, además de proporcionar a éste una mayor y más pronta certeza sobre las consecuencias de su conducta tributaria, llevando consigo una reducción significativa en las posibles y futuras sanciones.

Sin embargo, en este punto nos sentimos obligados a coincidir con un sector de la doctrina que piensa que la discrecionalidad a la que se ofrece la posibilidad de llevar a término este tipo de actas, el acuerdo y la transacción en los que se basa esta figura, son *“extremos todos ellos contrarios al principio de indisponibilidad de los ingresos públicos y al rigor con que deben gestionarse los derechos de la Hacienda Pública”*¹⁸⁴. En el fondo de este conflicto late el problema de si pueden tener cabida

¹⁸³ MANTERO SÁENZ, A., en LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: ANTECEDENTES Y COMENTARIOS, *Op. Cit.* Pág. 678.

¹⁸⁴ *Vid.* HUESCA BOBADILLA y AAVV, en COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Ed. Thomson. Aranzadi. Pamplona. 2004. Pág. 993. Se abunda en este planteamiento al considerar que *“No cabe duda tampoco que la utilización abusiva de*

las técnicas convencionales en un procedimiento administrativo que se caracteriza, entre otras notas, por la indisponibilidad en cuanto a los elementos de la obligación que constituye su objeto¹⁸⁵. Y si puede ser objeto de crítica dicha discrecionalidad en relación con la obligación tributaria, más aun lo será en lo tocante a la materia sancionadora, donde a pesar de que los principios tanto materiales como procesales que deben regir no pueden ser obviados por la tradicional apelación a la reducción de la litigiosidad, no existe la independencia entre procedimientos cuyo alcance había supuesto un hito en el sistema de garantías del obligado tributario.

Debe resaltarse, abundando en la crítica hecha en el párrafo anterior a la discrecionalidad, susceptible de tornarse en arbitrariedad, que la suscripción de un acta con acuerdo es una facultad discrecional sólo para la Administración tributaria, sin que quepa hablar de un derecho del obligado al acuerdo. En este sentido, el artículo 155, en su apartado séptimo, dispone que *“La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad”*.

Si bien es cierto que nada obsta a que sea el propio obligado el que formule la propuesta de formalización de este tipo de acuerdos, en ningún caso prosperará sin la voluntad concurrente de la Administración¹⁸⁶.

El presupuesto habilitante para la suscripción de un acta con acuerdo consiste en *“una situación de incertidumbre o duda proporcionada que no puede ser vencida con la normal diligencia exigible en toda actuación administrativa”*¹⁸⁷.

conceptos jurídicos indeterminados, junto a las amplias potestades, de imprecisos y oscuros límites, que se otorgan a la Administración tributaria puede incidir muy negativamente en el principio de igualdad de todos los contribuyentes ante la ley, pues a nadie se le escapa que la situación de los mismos será muy distinta en función de su distinta capacidad para negociar, en el caso concreto, la aplicación de la norma tributaria”.

¹⁸⁵ Vid. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., en LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 551.

¹⁸⁶ GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. en, LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 558.

Dicha situación de incertidumbre será apreciable en los supuestos que señala la Ley en su art. 155.1: *“Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan calificarse de forma cierta...”*. Sólo ante la concurrencia de uno de esos supuestos, la Administración Tributaria, continúa el precepto, *“con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo”*.

En cuanto al contenido, además del normal inherente a cualquier tipo de actas establecido en el art. 153, se añade un contenido adicional para las actas con acuerdo, cual es el fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada, lo que intenta reforzar las posibilidades de control posterior. También deberá incluir necesariamente los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción de un cincuenta por ciento prevista en el apartado primero del artículo 188 de la LGT, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador. Por último, constará obviamente la manifestación expresa de conformidad del obligado, que se entenderá referida no sólo a la propuesta de regularización sino también a la de sanción si procediera.

Si, para la Administración, el beneficio extraíble de este tipo de acuerdos *“radica en la seguridad y en la inmediación (rapidez) del cobro inaplazable de una deuda tributaria y del importe de una sanción pecuniaria, líquida, suficientemente*

¹⁸⁷ HUESCA BOBADILLA y AAVV, en COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 995.

*garantizada, y (previsiblemente o pretendidamente) irrecurrible*¹⁸⁸, como puede apreciarse, la ventaja más atractiva para el contribuyente que incita a firmar este tipo de actas, es la reducción del cincuenta por ciento en las sanciones pecuniarias a la que acabamos de aludir, frente a la reducción del treinta por ciento en el caso, como se estudiará más adelante, de las actas de conformidad. Ahora bien, como quiera que el art. 188.3 de la LGT excluye de la reducción adicional del veinticinco por ciento por pronto pago de las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo, la diferencia real entre ambos tipos de actas será ínfima, dado que la reducción en las actas con acuerdo será de un cincuenta por ciento y en las de conformidad de un cuarenta y siete con cinco por ciento¹⁸⁹. Esto ha llevado a ciertos autores¹⁹⁰ a preguntarse si realmente interesa al presunto infractor comprometerse a no recurrir antes de terminar el procedimiento de inspección en lugar de llegar hasta el final, suscribir un acta en conformidad obteniendo una reducción del treinta por ciento, y pagar en período voluntario sin haber solicitado aplazamiento o fraccionamiento de pago con una reducción adicional del 25 por ciento.

En desarrollo de la previsión legal contenida en el art. 208.2 de la LGT, el art. 28 del RGRST se refiere a la obligatoria tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del de inspección en los supuestos de actas con acuerdo, remitiéndose a la normativa reguladora de este último para todas las cuestiones relativas a las infracciones.

El primer apartado de dicho precepto reglamentario reza cuanto se transcribe a continuación: *“1. A efectos de lo establecido en el artículo 208 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando en los supuestos de actas con acuerdo se aprecie que concurren las circunstancias que constituyen la comisión de una*

¹⁸⁸ MARTÍN QUERALT y otros, en CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Ed. Tecnos. Madrid. Decimoquinta edición. 2004. Pág. 395.

¹⁸⁹ Resultado de restar un 25 por ciento al 70 por ciento en que se queda la sanción tras descontarle la reducción del acta por conformidad.

¹⁹⁰ *Vid.* HUESCA BOBADILLA, R. y otros, en COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 998.

infracción tributaria, el procedimiento sancionador se tramitará conjuntamente, y se procederá de acuerdo con lo dispuesto en este artículo”.

En estos casos no se produce necesariamente una renuncia al procedimiento sancionador separado durante la tramitación del procedimiento de inspección, sino que en la misma acta con acuerdo, tal y como establece el apartado tercero del artículo 28 del RGRST, se comprende incluida la renuncia a dicha tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 155.2.c) LGT), entendiéndose iniciado el procedimiento sancionador con la extensión de dicha acta¹⁹¹.

En la propia acta se consigna la propuesta de sanción, la renuncia a la tramitación separada¹⁹² y la conformidad con las propuestas de sanción y liquidación. Asimismo se entiende también impuesta y notificada la sanción en los términos previstos en el art. 155.5 de la LGT, sin que sea necesario un acto resolutorio específico de imposición de la sanción.

Es posible en estos casos tramitar conjuntamente los procedimientos de regularización y sancionador aunque el interesado no haya renunciado en plazo (art. 26.1 RGRST¹⁹³) o aunque el procedimiento sancionador ya haya sido iniciado¹⁹⁴. De

¹⁹¹ Obviamente, como se encarga de puntualizar MUÑOZ BAÑOS, C., por lo que se refiere a las regularizaciones no practicadas en el acta con acuerdo, podrá optarse tanto por la tramitación separada como por la conjunta. “El procedimiento sancionador”, Rv. Quincena Fiscal, nº 5, marzo, 2006. Págs. 11 y ss.

¹⁹² Requisito meramente formal al ser la renuncia obligatoria en estos casos, como recuerda DE DIEGO RUIZ, R. en “El nuevo Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario”. Revista Práctica Mensual, Fiscal Mes a Mes. Ed. Francis Lefebvre. Nº 102. Diciembre. 2004. Pág. 40.

¹⁹³ El art. 26.1 del RGRST, como se estudiará en el siguiente subepígrafe, establece un plazo de dos meses, que empiezan a contarse desde el inicio del procedimiento de aplicación de los tributos, para poder efectuar la renuncia a la tramitación separada, salvo que antes del transcurso de dicho plazo “*se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior*”.

¹⁹⁴ Vid. en este sentido a MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Según estos autores, “... *el acta con acuerdo ejerce una “vis atractiva” sobre la tramitación del procedimiento sancionador*

hecho, si el procedimiento sancionador se hubiera iniciado antes de la firma del acta con acuerdo, se entiende automáticamente que existe conformidad con la propuesta de sanción incluida en el acta y renuncia a la tramitación separada¹⁹⁵.

Este es el único caso en que se puede modificar la decisión tomada previamente al respecto, ya que, si nos encontráramos hipotéticamente en el caso inverso, el presunto infractor no podría rectificar a favor de una tramitación separada, lo que, a nuestro juicio, supone renunciar a la operatividad de derechos fundamentales, como se verá, irrevocablemente. Se trata, en fin, de una excepción al carácter preclusivo del plazo para renunciar y a la imposibilidad de rectificar la opción ya ejercida sobre dicha renuncia.

Ahora bien, en este supuesto, la imposición de sanciones previsiblemente no será habitual, y esto debido a la incertidumbre que legitima este tipo de actas, incertidumbre que será determinante para no apreciar automáticamente la comisión de una infracción tributaria. De hecho, será cuando menos dudoso que pueda apreciarse la culpabilidad necesaria para sancionar en los dos primeros supuestos legales que habilitan la posibilidad de suscribir un acta con acuerdo: concreción de conceptos jurídicos indeterminados y apreciación de hechos determinantes, y esto debido a que la propia incertidumbre que hace posible en estos supuestos este tipo de acta, hará difícil la concurrencia de la culpabilidad¹⁹⁶. En cambio, sumándonos, no sin objeciones, a algunas voces, creemos que es más factible apreciar la concurrencia

aunque el interesado no haya renunciado en plazo o aunque el procedimiento sancionador haya sido ya iniciado”, Op. Cit. Pág. 301.

¹⁹⁵ A estos efectos, art. 28.5 RGRST: “*Cuando antes de la formalización de un acta con acuerdo se hubiese iniciado el procedimiento sancionador, la suscripción del acta con acuerdo supondrá la aceptación íntegra de la propuesta de sanción que en ella se contenga, entendiéndose que el procedimiento sancionador finaliza con la notificación prevista en el artículo 155.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con independencia de que anteriormente se hubiese renunciado o no a la tramitación separada del procedimiento sancionador, sin perjuicio de los efectos de esa actuación del obligado tributario con respecto al procedimiento sancionador correspondiente a la regularización no practicada en el acta con acuerdo”.*

¹⁹⁶ *Vid. HUESCA BOBADILLA, R. y otros, en COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Op. Cit. Págs. 996 y 997.*

de infracciones en los casos de ocultación de actividades en los que sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan ser cuantificadas de forma cierta¹⁹⁷. Sin embargo, y aunque sea cierto que la posibilidad de apreciar la comisión de una infracción crezca en el último de los presupuestos legales habilitantes de las actas con acuerdo contenidos en el apartado primero del art. 155 de la LGT, la falta de un verdadero procedimiento sancionador que incluya una fase de instrucción suficiente para probar tanto los hechos como la culpabilidad necesarios para la imposición de una sanción, hacen, en nuestra opinión, casi imposible, sancionar a un contribuyente sin incurrir en vicios de inconstitucionalidad.

A pesar de que cierto sector doctrinal sugiere que se mantiene intacta la existencia del procedimiento sancionador, lejos de producirse la absorción de éste por el procedimiento de inspección¹⁹⁸, en nuestra opinión esto es cierto únicamente desde un punto de vista formal, ya que realmente todas las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán a la luz de los elementos y pruebas obtenidos en inspección –art. 28.2 RGRST¹⁹⁹–, no existiendo verdadera instrucción en el seno del procedimiento sancionador²⁰⁰. Existe por tanto, tras la integración del expediente

¹⁹⁷ De nuevo HUESCA BOBADILLA, R. y otros, en COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 997.

¹⁹⁸ Esta idea es sostenida por MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 301. Para justificar esta tesis los autores se apoyan en el art. 28 del RGRST, que hace referencia a la iniciación y a la terminación del procedimiento sancionador. Según su criterio, lo que realmente se produce es *“una ficción jurídica que hace concurrir en el momento de suscripción del acta con acuerdo, y en unidad de acto, el inicio del procedimiento sancionador, la apreciación de los elementos de juicio relativos a la infracción y la propuesta de sanción”*.

¹⁹⁹ Artículo 28.2 del RGRST: *“Las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán teniendo en cuenta los elementos y pruebas obtenidos en el correspondiente procedimiento de inspección de acuerdo con su normativa reguladora, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento”*.

²⁰⁰ Respecto a este punto, la Asociación Española de Asesores Fiscales se mostró crítica en su Informe: *“...resulta llamativo el supuesto introducido en cuanto a la posibilidad de renuncia a la tramitación separada del procedimiento inspector y sancionador tributario. Cuando se trate de supuestos en que voluntariamente se renuncia por el interesado, resulta una situación*

sancionador en el expediente de aplicación de los tributos, un único procedimiento, el de aplicación de los tributos, en cuyo seno se analizarán las cuestiones relativas a las infracciones, de acuerdo con su normativa reguladora²⁰¹; consecuentemente, las sanciones cuantificadas mediante este sistema, serán impuestas, por grave que suene, de plano, sin procedimiento alguno.

En contra de las mismas voces que han sostenido que no existe subsunción de un procedimiento por otro, a esta altura del trabajo, ya podemos alertar al lector de nuestras sospechas de inconstitucionalidad al permitirse prescindir, por más que se haga bajo la excusa del carácter voluntario de las actas con acuerdo, de los trámites de audiencia previa²⁰² o de alegaciones posteriores a la propuesta de sanción. El

inadmisibles, pero no nos merece el mismo juicio en los supuestos en que resulta obligatorio, como en el caso de las actas con acuerdo, en las que, en la práctica, se están “asumiendo” las calificaciones jurídicas por el interesado (art. 155). Se trata de una sanción impuesta de plano, sin procedimiento alguno”.

En el mismo sentido se han pronunciado SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., al afirmar que “... en las actas con acuerdo no se respeta la garantía de procedimiento que exige el artículo 134 de la Ley 30/1992 ni, por consiguiente, los derechos de defensa del presunto infractor, no sólo por la identidad orgánica entre los órganos que comprueban, los que instruyen y los que resuelven, sino por que aquí no se informa formalmente ni de forma separada de la acusación, no hay fase de instrucción ni trámite de alegaciones, ni audiencia, lo cual significa que la imposición de sanciones se hace “de plano” tomando en consideración elementos de prueba obtenidos exclusivamente durante el procedimiento de inspección. Además, en estos casos tampoco existe un acto resolutorio específico de imposición de la sanción debidamente motivado... En fin, constituye una evidencia de que estos casos las sanciones se imponen de plano el simple hecho de que el artículo 28.2 del Reglamento prevea que la normativa aplicable en estos casos es la del procedimiento de inspección, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento”. INRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, ed. Lex Nova, Valladolid, 2005. Págs. 255 y 256.

²⁰¹ De esta misma opinión es CORONADO SIERRA, M. en el capítulo “La potestad Sancionadora”, del libro LEY GENERAL TRIBUTARIA. (LEY 58/2003, COMENTARIOS Y CASOS PRÁCTICOS), CEF, Madrid, 2004.

²⁰² El artículo 99.8 de la LGT establece, en este sentido, que “En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta”.

simple carácter voluntario no puede soportar la carga de legitimar, descartando todo atisbo de inconstitucionalidad, la privación de unos trámites del todo imprescindibles en la tarea de dotar de virtualidad a los derechos de defensa del presunto infractor.

A esto hay que sumar que la sanción se impone y se notifica, al igual que la liquidación, por un acto administrativo tácito, por el simple transcurso del plazo de diez días desde la fecha de la firma del acta -art. 155.5 LGT-, salvo que antes de que concluya dicho plazo se le notifique un acuerdo que corrija los errores materiales que se hubieran detectado. No existe por tanto ni instrucción²⁰³, ni trámite de audiencia, ni resolución expresa; elementos cuya concurrencia resulta imprescindible para que podamos hablar de un verdadero procedimiento sancionador.

En nuestra opinión, el acta con acuerdo conlleva no sólo una renuncia al procedimiento separado, sino también, consecuentemente, una notable disminución de garantías, ya que se mantiene por parte de la Administración, la disponibilidad parcial de los trámites del procedimiento sancionador²⁰⁴. De hecho, la reducción de la sanción estará condicionada al pago –si se garantizó mediante aval- del importe total de la deuda y de la sanción, y a que no se interponga recurso contencioso-administrativo²⁰⁵, único que procede contra las liquidaciones derivadas de estos

²⁰³ Ya que las pruebas se han obtenido en el procedimiento de inspección y se hace coincidir el inicio del procedimiento con la propuesta de sanción.

²⁰⁴ *Vid.* SÁNCHEZ HUETE, M. A. en “Derechos y Garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Págs. 81 y 82.

²⁰⁵ El artículo 188 de la LGT, dedicado a la reducción de sanciones, establece en su apartado segundo, que “*El importe de la reducción practicada... se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) En los supuestos previstos en la letra a) del apartado anterior*”, (actas con acuerdo), “*cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso administrativo...*”.

Únicamente se ha previsto la posibilidad de interponer recurso contencioso-administrativo por la existencia de vicios en el consentimiento. A este respecto, el Consejo de Estado ha señalado que “*la ley puede, en principio, tasar los criterios de revisión jurisdiccional, aunque el lugar no sea el más apropiado. Pero no puede reducirse tal revisión a la posible existencia de “vicios en el consentimiento” como si de un mero contrato entre partes (o de una transacción) se tratara. El acta y la consiguiente liquidación girada sobre el acuerdo siguen siendo actos*

acuerdos. Es decir, no cabe en estos casos ningún tipo de revisión en vía administrativa, ni de oficio, ni a instancia del interesado, siendo únicamente posible la revisión en los supuestos de nulidad de pleno derecho, regulada en el art. 217 de la LGT²⁰⁶.

La opción tomada por el legislador de que no pueda tampoco interponerse recurso contra la regularización, no contra la sanción en particular, bajo pena de perder la reducción del cincuenta por ciento obtenida por el sancionado viene a corroborar la unión indisoluble de los dos procedimientos, o más bien la asunción del procedimiento sancionador como parte accesorio del procedimiento de regularización, con la consiguiente neutralización del procedimiento sancionador.

Estas limitaciones a la impugnación son responsables de mermar considerablemente el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la CE. Dicho derecho fundamental comprende entre sus múltiples conceptos el derecho a impugnar mediante recursos o reclamaciones las decisiones tomadas por los jueces y tribunales, y en el caso que nos ocupa, por los órganos que resulten competentes de la Administración. La pregunta que hemos de responder en este momento es si son legítimas las limitaciones que impone la Ley para el caso presente. En este sentido, aunque la jurisprudencia constitucional no ha tenido la ocasión de pronunciarse, sí podemos traer a colación la STC 76/1990 y las consideraciones vertidas acerca de la prohibición de impugnar cuando el contribuyente hubiese prestado su conformidad a la propuesta de regularización. La sentencia sostuvo que *“la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante*

jurídicos tributarios, sujetos a revisión por otras múltiples causas posibles, entre otras las que dan lugar a la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes, cuyo conocimiento en modo alguno cabría vedar a la jurisdicción competente, cuando entienda de un recurso, dado que los actos ni siquiera son firmes”.

²⁰⁶ En el seno de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria se entendió que la posibilidad de entablar recursos frente a las liquidaciones resultantes de las actas con acuerdo restaría toda su eficacia, sin que se apreciase ningún problema en privar al contribuyente de la posibilidad de que fuesen recurribles en vía administrativa y permitiendo el recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa para no vulnerar el principio constitucional de tutela judicial efectiva.

los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de justicia”. Continuaba diciendo que “... la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía”.

Sin embargo, y siempre en nuestra opinión, no podemos dejarnos engañar por el simple dato de que la Ley no obligue al contribuyente a prestar su conformidad, y en nuestro caso, tampoco a firmar un acta con acuerdo, y esto debido a que realmente no hay amenaza de sanción; por el contrario, nos sentimos obligados a disentir de la argumentación del Tribunal Constitucional que defiende que la Ley no impide impugnar la liquidación, pues bloquea cualquier ánimo impugnatorio del interesado desde que se eliminan los efectos que se asignaron al acta con acuerdo que hubo suscrito.

En resumen, si bien la figura del acta con acuerdo no impide literalmente el acceso al recurso, sí debilita las garantías jurídicas del interesado de turno. Renunciar a su derecho a impugnar la liquidación para conservar los efectos logrados con la suscripción de este tipo de acta, equivale a admitir que tal renuncia es condición *sine qua non* para la existencia de dicha figura. Este mecanismo sitúa al presunto infractor en una posición de inferioridad difícilmente salvable por lo que se refiere a su derecho de defensa y a su acceso a la tutela judicial efectiva, cuando ambos debieran ser imponderables e irreductibles debido a su condición de fundamentales; se trata, en fin, de un coste procesal que ha de pagar el obligado de más que cuestionable viabilidad constitucional²⁰⁷.

²⁰⁷ Así lo han entendido también MARTÍN QUERALT y otros, en CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. En opinión de estos autores, “Existe, en fin, un beneficio común o compartido entre la Inspección y el obligado tributario y del acaso salgan bien paradas

4.1.2. Renuncia a la tramitación separada de procedimientos.

La separación de procedimientos que estableció la LDGC y el posterior modo de regularla, así como su aplicación práctica, han provocado un amplio rechazo doctrinal al haberse caracterizado por ser meramente formal y no garantizar suficientemente los derechos del presunto infractor. Esto, unido a una duplicación formal, en la práctica, de trámites que han supuesto una tarea insidiosa para la Administración, han sido vistos como inconvenientes que ha tratado de eliminar la LGT agrupando en un procedimiento único la liquidación del tributo y la imposición de la sanción²⁰⁸, pervirtiendo, a nuestro juicio, el sistema de garantías y derechos que debe regir en todo orden sancionador.

Esta segunda excepción a la separación de procedimientos fue introducida a través de enmienda en la tramitación parlamentaria de la LGT, justificándose dicha enmienda en la idea de que, en contra de nuestra opinión, en determinados supuestos, la renuncia a la tramitación separada supondría un aumento en las garantías de los contribuyentes, en el sentido de que el obligado, podrá conocer simultáneamente cuáles son los resultados que se pueden derivar de los dos

algunas exigencias constitucionales como la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y quizá también la eficacia de la Administración, restando en cambio por verificar la suerte que correrán otras tales como la igualdad en la aplicación de la Ley del art. 17 de la CE, o la capacidad económica como criterio y medida de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, y condición de posibilidad del “sistema tributario justo” que ordena el art. 31.1 de la CE”. Op. Cit. Pág. 394.

²⁰⁸ Estas son las causas que apunta SIMÓN ACOSTA, E., en LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Capítulo “La potestad sancionadora”, Op. Cit. Pág. 780.

En parecido sentido, ANIBARRO PÉREZ, S., y SESMA GONZÁLEZ, B., han señalado los siguientes inconvenientes: “*la existencia de doble resolución (liquidatoria y sancionadora) obligaba al contribuyente a recurrir dos veces;... la espera excesiva para el contribuyente hasta conocer el resultado final; la incertidumbre de firmar o no en conformidad el acta dado que todavía no se sabe el alcance de la sanción o la dilación excesiva del plazo de prescripción de la acción para sancionar*”. LOS NUEVOS REGLAMENTOS TRIBUTARIOS, Ed. Thomson, Civitas, 1ª edición, Pamplona, 2006. Pág. 323.

procedimientos, principalmente el importe de la deuda y de la sanción, pudiendo a su vez tomar la decisión más acertada coordinando los plazos²⁰⁹.

Al margen del supuesto especial constituido por las actas con acuerdo, el caso general, por lo frecuente, de tramitación conjunta del procedimiento sancionador con el de aplicación de los tributos en que se regularizó la situación tributaria del contribuyente, vendrá dado por la renuncia a la tramitación separada del propio interesado. La Ley General Tributaria, en su artículo 208, apartado segundo, recordemos que prevé expresamente que en los supuestos *“en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos...”*.

Tal renuncia, podrá oponerse en todo tipo de procedimientos sancionadores, ya se deriven de actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria, de procedimientos de inspección o de procedimientos de gestión.

La renuncia a la separación de procedimientos, que deberá manifestarse de forma expresa, como obliga el art. 26.1 del RGRST²¹⁰, y que no podrá ser presumida en ningún caso, podrá plantearse durante la tramitación del procedimiento de aplicación de los tributos con el fin de que, en lugar de terminarse el procedimiento que corresponda y abrirse acto seguido un expediente sancionador, ambos procedimientos se tramiten simultánea y conjuntamente.

4.1.2.1 Análisis del elemento temporal.

En desarrollo del art. 208 de la LGT, el RGRST, en su art. 26.1, ha regulado el ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento

²⁰⁹ Ésta es la finalidad básica de la tramitación conjunta que señala DE DIEGO RUIZ, R., en “El nuevo Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario”, *Op. Cit.* Pág. 40.

²¹⁰ En la práctica, la renuncia deberá ser comunicada por medio de un escrito dirigido al órgano actuante o haciéndose constar en algunas de las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones.

sancionador estableciendo que el interesado podrá manifestar dicha renuncia *“durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que antes de dicho plazo se notificase la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior”*.

El plazo de los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos constituye la regla general establecida fundamentalmente para los procedimientos de gestión tributaria, mientras que el párrafo segundo del apartado primero del artículo 26, establece una regla especial aplicable a los procedimientos de inspección, pudiendo manifestarse la renuncia en los seis primeros meses del procedimiento: *“...podrá renunciar a la tramitación separada durante los seis primeros meses, salvo que antes de dicho plazo se produjese la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta; en este caso, la renuncia podrá formularse hasta dicho momento”*.

En ambos casos, estamos ante plazos naturales, contados de fecha a fecha, lo que significa que su cómputo no se halla en relación con el tiempo que efectivamente se hubiese consumido a efectos de los plazos máximos establecidos para los procedimientos. Así, el párrafo tercero del precepto que nos ocupa, aclara que *“Para el cómputo de los plazos a que se refieren los dos párrafos anteriores no se tendrán en cuenta los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria”*.

Como han puesto de manifiesto algunos autores²¹¹, la postura reglamentaria por la que se ha optado, parece, cuando menos, demasiado prudente al establecer plazos notablemente cortos en los que es posible, e incluso probable, que aún no haya sido puesta de manifiesto la existencia de infracciones tributarias. En nuestra opinión, resulta arriesgada la opción que se ofrece al interesado de pronunciarse sobre el tipo de tramitación que quiere de un, por el momento, hipotético y hasta remoto

²¹¹ En este sentido se han pronunciado MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 292.

procedimiento sancionador, cuando quizá ni siquiera se hayan podido atisbar indicios de infracción, más aún cuando su decisión tendrá, como analizaremos en un momento posterior de este capítulo, carácter irrevocable.

Por último, cabe decir que tanto en los procedimientos de gestión como en los de inspección está previsto reglamentariamente el caso de que el procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate tenga una duración inferior a los dos o seis meses establecidos con carácter general. Como hemos apuntado líneas arriba, al transcribir el art. 26 del RGRST, si, tratándose de un procedimiento de gestión, la propuesta de resolución es notificada antes del transcurso de los dos primeros meses, la renuncia podrá formularse hasta que finalice el trámite de alegaciones posterior a la propuesta de liquidación. Incluso, el apartado segundo del mismo art. 26, prevé que en aquellos casos en que el procedimiento de aplicación de los tributos se hubiera iniciado directamente con la notificación de la propuesta de resolución²¹², “...se podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador exclusivamente durante el plazo de alegaciones posterior a dicha propuesta”.

Si nos hallamos ante un procedimiento de inspección y durante el transcurso de los seis primeros meses tuviera lugar la finalización del trámite de audiencia previo a las actas, la renuncia podrá manifestarse únicamente hasta ese momento²¹³.

²¹² Esta forma de inicio es posible tanto en el procedimiento de verificación de datos como en el de comprobación limitada, regulados en los artículos 132.2 y 137.2 de la LGT, respectivamente.

La LGT, en su art. 99.8 regula el derecho al trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución y excepciona la observancia de dicho trámite cuando en el procedimiento de que se trate se halle previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta. Precisamente esta excepción es la que hace posible la existencia de procedimientos que se inician directamente con la propuesta de liquidación y en los que, a pesar de no existir trámite de audiencia previo a la propuesta de liquidación, se habilita un trámite de alegaciones posterior a ella. *Vid.* MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 293.

²¹³ En el procedimiento de inspección es preceptivo, salvo en el caso de las actas con acuerdo, el trámite de audiencia previo a las actas, por lo que no existe la posibilidad de que el procedimiento se inicie directamente con la propuesta de liquidación.

4.1.2.2 Imposibilidad de rectificación. -La renuncia a los derechos fundamentales-

El ejercicio de este derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador posee dos limitaciones de gran trascendencia práctica: no podrá, como acabamos de ver, renunciarse fuera de los plazos previstos reglamentariamente ni, lo que a nuestro juicio reviste una mayor gravedad, una vez ejercida la renuncia, podrá rectificarse posteriormente. La única opción de rectificación que tiene el interesado es la firma posterior de un acta con acuerdo, suscripción por la que, como sabemos, la tramitación conjunta será imperativa.

Como hemos tenido ocasión de ver, el art. 26.3 del Reglamento establece que no podrá ejercitarse el derecho a la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador fuera de los plazos estudiados en el apartado anterior, conllevando un importante efecto preclusivo para los interesados en relación con el ejercicio de este derecho de renuncia. El apartado cuarto del mismo artículo, en coherencia con lo anterior, dispone que cuando el interesado no haya ejercitado tal derecho, el procedimiento sancionador se tramitará de forma separada al de aplicación de los tributos.

Empero, en nuestra opinión, más grave es que la opción expresa del interesado de renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador tampoco puede rectificarse con posterioridad a su ejercicio. La norma reglamentaria, ciertamente rígida, parece imposibilitar la rectificación del interesado incluso aunque se pretendiese hacer uso de ella antes de la finalización del propio plazo establecido para el ejercicio del derecho de renuncia. A nuestro juicio, permitir la rectificación al menos dentro de dicho plazo²¹⁴, temporalmente hablando, hubiese sido mucho más

²¹⁴ Esta opción también es propuesta por MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 294.

acorde con la regulación general de las opciones en nuestro Derecho tributario, cuyo principio base general, es plasmado en el art. 119.3 de la LGT²¹⁵.

Pero no sólo en el seno de dichos plazos establecidos debería permitirse la rectificación a la renuncia manifestada, sino que, incluso más allá del transcurso de tales plazos lo lógico y respetuoso con los principios y derechos fundamentales operantes en el Ius Puniendi estatal, sería posibilitar la renuncia a la renuncia, es decir, la rectificación de la primera opción escogida. Esta tesis es avalada por el hecho de que la renuncia a la tramitación separada se produce sobre una situación futura, ya que en el momento en que es ejercitada por el interesado, éste no tiene porqué conocer la existencia de circunstancias determinantes de un conducta antijurídica susceptible de serle imputada²¹⁶.

La duda que nos asalta es, en primer lugar, si puede un ciudadano renunciar a los derechos constitucionales que le aparan, y, en el caso de que así sea, si esa renuncia, en lo tocante a derechos fundamentales, cuales son muchos de los que deben operar en el procedimiento sancionador, puede ser irrevocable, más aún cuando en el momento de ejercitarse el interesado ni siquiera ha tenido porqué saber, a ciencia cierta, que iba a tener lugar la apertura de un futuro procedimiento sancionador.

Si consideramos que la renuncia es admisible si la tramitación de un procedimiento separado es una mera cuestión de legalidad y, en consecuencia el legislador está en condiciones de decidir el establecimiento de excepciones que incluyan el consentimiento del presunto infractor²¹⁷, la pregunta siguiente a la que hemos de responder es si nos hallamos en efecto ante una mera cuestión de legalidad

²¹⁵ El art. 119.3 de la LGT reza lo siguiente: “*Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración*”.

²¹⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., en DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL, Ed. Tirant lo Blanch. Valencia. 2006. Pág. 465.

²¹⁷ De esta opinión son los autores ALMENAR BELENGER, J. y RIPLEY SORIA, D., en COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, de HUESCA BOBADILLA, R. y otros. *Op. Cit.* Pág. 1358.

o esconde un rango constitucional. A pesar de que algunos autores opinan que la exigencia de tramitación separada es únicamente una opción legislativa susceptible de ser excepcionada, en nuestra opinión, dicha exigencia de separación de procedimientos no dista mucho de la que implica la necesaria tramitación de un procedimiento sancionador, poseedora, como sabemos, de rango constitucional.

Una sustanciación conjunta de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador equivale, como hemos advertido en líneas anteriores de este trabajo, a la imposición, en la mayoría de los casos, de la sanción de plano, sin una suficiente valoración de pruebas y sin razonar los elementos de culpabilidad necesarios para acreditar la conducta ilícita del presunto infractor. La separación de procedimientos deja de ser un plus establecido discrecionalmente por el legislador para ser el garante de la existencia misma de un procedimiento sancionador, ésta sí, exigida constitucionalmente. Como defendimos en el segundo capítulo de este trabajo, *“nuestra Norma Suprema, en su artículo 105 c), alude a la ineludible exigencia de un “procedimiento a través del cual deban producirse los actos administrativos”, exigencia que se convierte en más severa si cabe cuando se trate de la imposición de una sanción administrativa, ya que a pesar de que, en palabras del art. 25.3 de la CE, la Administración civil no podrá imponer sanciones que impliquen privación de libertad, la misma habrá de ajustarse más que nunca a las normas del procedimiento legalmente establecido, sancionando, por medio de los órganos competentes, únicamente los hechos constitutivos de infracción en virtud de disposición legal por respeto al principio de tipicidad”*²¹⁸.

Por todo lo expuesto, encontramos flagrantemente inconstitucional la renuncia a un procedimiento separado y con ella, a la tramitación de un verdadero procedimiento en el que cobren operatividad los principios constitucionalmente establecidos y aplicables a la potestad sancionadora. Por más que el legislador la recoja bajo la excusa de la prestación del consentimiento por parte del interesado, no

²¹⁸ Párrafo extraído del punto 2.2 de este trabajo: *Necesidad de tramitar un procedimiento específico para la imposición de sanciones en el ámbito administrativo y tributario: Imposibilidad de imponer sanciones de plano.*

puede justificarse, con ningún argumento artificioso, la imposibilidad de rectificación de dicha opción, pues equivaldría a vetar el amparo de los principios jurídico-penales, en su mayoría constitucionalizados y gozadores de la eficacia de los derechos fundamentales.

Por último es necesario incidir en un tema que el RGRST no ha querido resolver: Dado que la renuncia, como sabemos, no determina necesariamente que deba iniciarse un expediente sancionador, podría suceder que aunque el interesado hubiese renunciado, no se apreciaran indicios de infracción contra él por parte del actuario, pero, posteriormente, sí fuese ordenada la apertura del expediente sancionador por parte del Inspector jefe. El mantener los efectos de la renuncia prestada durante el procedimiento de aplicación de los tributos en este supuesto sería del todo inaceptable, pues se lesionaría la confianza legítima del interesado, quien ante la falta de tramitación de un procedimiento sancionador al que había renunciado, habría confiado consecuentemente en su falta de responsabilidad tributaria²¹⁹.

4.1.2.3 Tramitación y resolución del procedimiento en caso de renuncia.

La tramitación del procedimiento sancionador se llevará a cabo de forma conjunta a la del procedimiento de regularización, pero en cualquier caso, ¿será necesaria la existencia de una tramitación formalmente distinta? De la lectura del artículo 208.2 de la LGT, (“*las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo...*”), se desprende que la tramitación del procedimiento sancionador se hará dentro del de aplicación de los tributos, incardinándose el primero dentro del segundo hasta el punto de perder toda su entidad, por más que algunas voces se empeñen en que la tramitación conjunta lo sea

²¹⁹ A este respecto coincidimos plenamente con la argumentación dada por SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., en INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 252.

sólo “*temporalmente hablando*”²²⁰ al ser necesaria una tramitación formalmente distinta comprensiva de las fases de inicio, instrucción, propuesta de sanción y acuerdo de imposición de la sanción.

En nuestra opinión, no son apreciables dos procedimientos diferenciados, el regularizador y el sancionador, sino uno solo, regido por las normas del procedimiento de aplicación de los tributos, suponiendo esta situación una quiebra al principio de separación de procedimientos instaurado por la Ley 1/1998 y con ella, del sistema de garantías operante en todo orden sancionador. Ni siquiera cabe hablar de una tramitación formalmente diferenciada de uno y otro procedimientos, ya que, reglamentariamente, sólo está previsto que el inicio y el acto administrativo con que finaliza cada expediente sean independientes entre sí.

Por lo que se refiere al inicio del expediente sancionador, se notificará al interesado haciéndose constar que, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, según dispone el art. 27.1 del RGRST.

En virtud del segundo párrafo de este precepto, el tiempo que medie desde el primer intento hasta que la notificación se entienda producida será considerado período de interrupción justificada del procedimiento de aplicación de los tributos. Esta previsión, aunque irremediable en el caso de una tramitación conjunta, es contraria al principio de adecuación al fin, ya que la prescripción de una obligación tributaria o de un procedimiento de regularización, no debería verse afectada por cuestiones atinentes a la sanción tributaria y al procedimiento por el que se impone, consiguiendo como efecto ineludible ralentizar la función regularizadora de la Administración. Esto recuerda a tiempos recientes en que la sanción formaba parte indisoluble de la deuda tributaria y su tratamiento se llevaba a cabo de manera accesoria y dependiente de ésta. Al igual que, como defenderemos en su momento,

²²⁰ CORONADO SIERRA, M., en el capítulo “La potestad Sancionadora”, del libro LEY GENERAL TRIBUTARIA. (LEY 58/2003, COMENTARIOS Y CASOS PRÁCTICOS), CEF, Madrid, 2004. Pág. 294.

las actuaciones de comprobación e investigación no debieran interrumpir el plazo de la prescripción de las infracciones, debido a que sólo la realización de los actos encaminados a la resolución de un determinado procedimiento deberían tener eficacia interruptora en el mismo, tampoco el inicio de un procedimiento sancionador debería tener capacidad para interrumpir el plazo del procedimiento de aplicación de los tributos; sencillamente porque nos encontramos ante institutos jurídicamente diferenciables con funciones, objetos y fines distintos, que obedecen a principios y a una naturaleza también distintos.

Como indica el párrafo tercero del art. 27.1 del RGRST, “...*la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a éstos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento*”. Consecuentemente, la instrucción realizada en la tramitación conjunta será sólo una, prevista para determinar la existencia y cuantificar la deuda y sanción indistintamente y servida en todo caso de la misma documentación y elementos de prueba, lo que viene a corroborar la vuelta a la situación legal anterior a la promulgación de la LDGC de 1998, haciendo uso indiscriminado de los datos, circunstancias y pruebas obtenidos con el fin de regularizar la situación jurídico-tributaria del contribuyente para, posteriormente, poder sancionarle sin necesidad de probar con los suficientes elementos de convicción la antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad, necesarias para la imposición de una sanción. Como advierten Cubero Truyo y García Berro, este precepto “*además de producirse de forma irrespetuosa con los derechos de quienes se ven sometidos a un procedimiento punitivo, puede acarrear en la práctica efectos no deseados y, en todo caso, perjudiciales para los intereses públicos*”, pudiendo vulnerar “*los derechos no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable que, en virtud del art. 24.2 CE, ampara a todo ciudadano sujeto a un procedimiento del que puedan derivarse medidas punitivas para su persona*”²²¹.

²²¹ Los autores fundamentan este juicio de valor en que “*las reglas de valoración y selección de las pruebas en el procedimiento punitivo difieren de modo considerable de las que rigen idéntico aspecto del procedimiento de aplicación de los tributos. En particular, la información facilitada por el propio obligado tributario bajo admonición de las sanciones previstas en la Ley por falta de colaboración, resulta en principio perfectamente válida para liquidar el tributo; sin*

Las dos propuestas de resolución deberán notificarse simultáneamente, si bien cada uno de los procedimientos finalizará con un acto distinto e independiente. Esta regla comprende dos excepciones dignas de señalar en las que no será posible la notificación simultánea de ambas propuestas por haberse manifestado la renuncia en un momento posterior a la propuesta de resolución del procedimiento de regularización: en primer lugar, cuando este procedimiento se hubiese tramitado de forma abreviada y, en segundo lugar, en los casos en que antes de transcurridos el plazo previsto para ejercitar la renuncia (dos o seis meses dependiendo del tipo de procedimiento) se hubiera notificado su propuesta de resolución. En ambos casos, la notificación del inicio y de la propuesta de resolución del expediente sancionador, deberá hacerse con anterioridad o simultáneamente a la de la notificación de la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate, tal y como estipula el último párrafo del art. 27.3 del RGRST.

Por último, debemos hacer constar que, dado que la regulación del procedimiento sancionador se hará de acuerdo con la normativa del de aplicación de los tributos, lo que incluye la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento²²², la duración del procedimiento sancionador no será en todo caso de seis meses, sino que dependerá forzosamente del plazo del procedimiento de regularización con el que se tramite conjuntamente.

embargo, consideramos que en ningún caso podrá emplearse como sustento de las sanciones vinculadas al acto de liquidación". "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario. A propósito del desarrollo reglamentario de la LGT", Revista Española de Derecho Financiero y Tributario, nº 129, enero-marzo, 2006. Pág. 55.

²²² El art. 27.1 del RGRST, relativo a la "Tramitación y resolución del procedimiento sancionador en caso de renuncia", indica expresamente que "...su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos, y será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento".

4.2 Posible justificación de la tramitación conjunta.

Aunque la separación del procedimiento sancionador respecto de los de aplicación de los tributos, generalizada con la LDGC, gozó de una buena acogida en un primer momento, con el tiempo, su conversión en una separación más formal y ficticia que real, desde el mismo momento en que los órganos con competencia para sancionar eran los mismos encargados de regularizar la situación jurídico-tributaria del contribuyente y en que la Ley imponía la preceptiva incorporación de datos, pruebas y circunstancias obtenidos en comprobación al expediente sancionador, dio lugar en la práctica al surgimiento de una demanda nueva que, esta vez, abogaba por la tramitación conjunta de procedimientos.

En opinión de un sector de la doctrina cada vez mayor, y siguiendo en particular a la profesora Juan Lozano²²³, el arbitrio de una tramitación conjunta como alternativa a la separación de procedimientos, está destinado a reducir la complejidad y mayor duración que ha podido suponer la separación instaurada por el art. 34 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, dotando de una mayor agilidad y celeridad a las actuaciones administrativas y eliminando gran parte de la dilación e inseguridad que podía padecer el contribuyente y que quizá prefiera conocer a la par la totalidad de los conceptos que le reclama la Administración. Se ofrece así al contribuyente la posibilidad de conocer en el momento de la extensión del acta el montante total reclamado en concepto de deuda tributaria y de sanción, impidiendo la futura existencia de conflictos en relación a ninguno de los dos actos administrativos resultantes, la liquidación y el acuerdo de imposición de la sanción.

Siguiendo con el razonamiento de la misma autora, la Administración ha obtenido con esta nueva alternativa la ventaja que conlleva la eliminación de la duplicidad de expedientes, sobre todo por lo que se refiere al estimable ahorro de

²²³ JUAN LOZANO, A. M., en el seno de unas consideraciones acerca de la propuesta de articular una renuncia voluntaria del contribuyente a la tramitación separada del procedimiento sancionador, advierte esta serie de ventajas en dicha tramitación. “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Págs. 34 y 35.

tiempo que proporciona y a los efectos resultantes en orden a una considerable reducción de conflictos.

Si bajo el manto falso de la formal y artificiosa separación de procedimientos, se continúa sin dar cumplimiento a los principios y garantías propios del orden penal en el ámbito sancionador tributario, más vale interceder por la celeridad de la Administración como valor merecedor de protección y optar por apetecibles rebajas en las sanciones, olvidando unos principios que de ninguna forma han logrado desarrollar una total operatividad.

Además, otras voces²²⁴ descubren una gran ventaja en la posibilidad de hacer coincidir las notificaciones y los plazos de recurso y pago de la liquidación y de la sanción, abogando por la economía procesal y por la comodidad en la terminación de los procesos tributarios.

Sin embargo, parece que, por lo expuesto hasta el momento, los beneficios lo serán más bien para la Administración, en detrimento, como demostraremos en el siguiente punto, de las garantías constitucionalmente exigibles por el interesado. Se hace necesario el añadido de alguna medida consistente en ofrecer algún tipo de reducción de la sanción, medida que no se ha arbitrado en el caso de la renuncia a la tramitación separada, sino tan sólo en el acta con acuerdo. Si bien es cierto que, siendo congruentes con la tesis mantenida hasta el momento y desde las primeras líneas de este trabajo, la conformidad, el acuerdo o cualquier tipo de aquiescencia con la liquidación no debería tener efectos de ningún tipo en la cuantificación de la sanción, y ello debido a que se tratan, deuda y sanción, de dos conceptos distintos y a que el segundo no debería seguir formando parte, ni conceptual ni procedimentalmente, del primero.

²²⁴ Vid. MARTÍNEZ LAGO, M. A. en “Nuevo Régimen Sancionador: Cuestiones problemáticas”, *Op. Cit.* Pág. 134.

4.3 La perpetuación de los tradicionales problemas generados en la tramitación del procedimiento sancionador tributario. Disminución de garantías para el imputado.

El mantenimiento de supuestos que hacen posible regresar a la antigua forma de tramitación del procedimiento sancionador, cual es la tramitación conjunta y simultánea al procedimiento de aplicación de los tributos, ha perpetuado, como no podía ser de otra forma, la existencia de los problemas que tradicionalmente ha generado el expediente sancionador, sobre todo por lo que se refiere a la correcta penetración de los principios jurídico-penales que le son de aplicación.

Llegado este momento, y una vez estudiadas el acta con acuerdo y la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador tributario, incluyendo sus aspectos procedimentales básicos, es necesario hacer alusión a las implicaciones que conlleva la aplicación de tales técnicas establecidas por el legislador de la Ley 58/2003, General Tributaria. Nos referimos, concretamente, a las repercusiones habidas en el plano de la aplicación de los principios propios del Ius Puniendi estatal.

En primer lugar, se verán gravemente afectados, debido al uso de cualquiera de las dos figuras analizadas capaces de hacer factible la tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del de regularización, los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia.

Como es sabido, la LGT, en su art. 179, establece un criterio básico de imputación subjetiva en materia de infracciones tributarias, siendo su intención descartar cualquier vestigio de responsabilidad objetiva, lo que significa excluir la imposición de sanciones por el mero resultado.

Tal y como señalamos durante el estudio del principio de culpabilidad, su plena realización conlleva la necesidad de que se reproche al autor la realización del hecho antijurídico. Este reproche se habrá de realizar mediante un juicio que impide utilizar como única motivación en el procedimiento sancionador tributario la motivación fáctica; es decir, el objeto de la prueba ha de abarcar no sólo los hechos, la conducta típica, sino que también ha de comprobar si el incumplimiento ha sido doloso o

culposo. Por este motivo, concluíamos en su momento que, *“no será nunca suficiente la prueba obtenida en sede de comprobación e investigación para acreditar la existencia de culpabilidad; antes al contrario, de sancionar sin haber corrido a cargo de la instrucción en el sancionador la necesaria actividad probatoria que pueda desvirtuar la presunción de inocencia, se estará dando aliento a las últimas inercias de responsabilidad objetiva que quedan en nuestro proceder administrativo”*²²⁵.

Pues bien, lo que se ha conseguido con la conservación de alguna forma de tramitación conjunta del procedimiento sancionador, o mejor dicho, de una tramitación subsumida en la del procedimiento de regularización, es precisamente alentar de nuevo la tan denostada y pretendidamente desestimada responsabilidad objetiva en detrimento del sistema basado en la culpabilidad que impone nuestra Constitución²²⁶. Los datos cuya obtención proviene del procedimiento de regularización correspondiente, en nuestra opinión, no se hallan revestidos de las características necesarias para destruir la presunción de inocencia del presunto infractor, presunción cuyo contenido esencial viene estructurado en relación a las siguientes ideas: *“que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio”*. (STC 76/1990, F. J. 8º).

A nuestro modo de entender, la calidad de las pruebas que se requieren de los órganos instructores difiere según nos hallemos en un procedimiento de

²²⁵ Pág. 22 de este trabajo.

²²⁶ Completando este planteamiento, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia 421/2002, de 12 de abril advierte que *“... la administración al sancionar, deberá señalar en la resolución sancionadora, los elementos de la conducta del sujeto pasivo en los que funde su juicio de imputabilidad, de manera que queden perfilados, y de ellos puede inferirse bien el dolo, bien la negligencia del sujeto pasivo. Al no haberlo hecho así, ha convertido un sistema culpabilista y de imputabilidad, en un sistema objetivo en el que las sanciones se imponen en función de actos, pero al margen de la actitud subjetiva del sujeto sancionado”*, (F. J. 4º).

regularización o en un procedimiento sancionador, y ello es debido tanto a que el objeto a determinar en uno y otro procedimientos no coinciden²²⁷ como a que tampoco son coincidentes los principios regidores en el ámbito probatorio en uno y otro orden administrativos²²⁸. Lo probado en sede de regularización será difícilmente homologable en un procedimiento sancionador, sobre todo en lo que concierne a la prueba de la culpabilidad del imputado, pues el hecho de que los medios y reglas de valoración de las pruebas en gestión estén capacitados para llevar a cabo la determinación de la deuda tributaria, haciendo uso incluso, como se verá en el siguiente capítulo, de presunciones y estimaciones aproximativas, no significa que, sin embargo, en el ámbito sancionador, no relajen en demasía el rigor de la prueba de los hechos y anulen por completo la de los elementos subjetivos del injusto.

Hacer uso únicamente de las pruebas y datos obtenidos por los órganos encargados de llevar a cabo la regularización de la situación tributaria del contribuyente para imponer una sanción, supone, a nuestro juicio, sancionar a dicho contribuyente de forma objetiva y automática sin atender a las razones subjetivas de su conducta. Si bien es cierto que no se propone desde estas líneas que la potestad sancionadora constituya un monopolio jurisdiccional²²⁹, sí que sostenemos que en el orden sancionador tributario se han de preservar los derechos enmarcados en el art. 24 de la CE, y entre estos, en concreto, el de presunción de inocencia; derecho que implica, entre otras cosas, que la sanción esté fundada en medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, dé como resultado un pronunciamiento absolutorio.

²²⁷ El primero persigue, tal y como hemos tenido ocasión de pronunciarnos, la calificación y cuantificación de los elementos del hecho imponible y el segundo está destinado a constatar la existencia de una conducta infractora y restablecer el orden jurídico perturbado por medio de la imposición de una sanción administrativa.

²²⁸ En este sentido ver entre otros a LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 781 y 782.

²²⁹ Por el contrario, autores como HERNANZ MARTÍN, A., piensan que la única forma de hacer respetar estos derechos así como la seguridad jurídica contenida en el art. 9.3 de la CE, es que la potestad sancionadora se encuentre en manos únicamente de orden jurisdiccional. “Las sanciones en la LGT y en el Reglamento Sancionador”, *Op. Cit.* Pág. 56.

Unido a todo lo anterior, la vulneración del derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley en el pretendido procedimiento sancionador que se nos ofrece desde la nueva regulación dada en 2003, (pretendido porque no creemos que exista tal procedimiento, sino que al subsumirse en el de aplicación de los tributos se ha desvanecido por completo), se presenta como un dato vituperable por cuanto contribuye a minorar exageradamente las garantías imprescindibles del imputado.

Es ante todo su vertiente objetiva, que trata de evitar la parcialidad del criterio del órgano juzgador derivada de su relación con el objeto del proceso, la que, en toda tramitación conjunta de los procedimientos sancionador y de aplicación de los tributos será quebrantada. Este quebranto del derecho ubicado en el apartado segundo del art. 24 de la CE es, a nuestro entender, a todas luces irreprochable por la inconstitucionalidad que conlleva, por más que el Alto Tribunal se haya encargado de “matizar” su aplicación el ámbito administrativo sancionador al aseverar, en su sentencia 76/1990, que *“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”*, (F. J. 8.).

Consecuentemente quedan gravemente dañadas, puesto que se les causa un menoscabo irreparable, las garantías de imparcialidad y objetividad a que tiene derecho el presunto infractor y que deben residir en el órgano juzgador. De no dar cumplimiento a estas exigencias se estará retrocediendo en la pretendida construcción de un auténtico procedimiento sancionador en el que se incorporen los principios del Ius Puniendi estatal, incumpliendo la prohibición constitucional de la imposición de sanciones de plano.

Para estar ante un verdadero procedimiento sancionador, será necesaria la separación de procedimientos, y con ella, la necesidad de un procedimiento “*ad hoc*” que sea el que determine la imposición de la sanción, sin que ésta venga determinada

y prejuzgada por el procedimiento de regularización; lo contrario sería afirmar que éste procedimiento es capaz de actuar como instrucción del sancionador²³⁰.

En esta línea, la imparcialidad y objetividad del juzgador aparecen como exigencias básicas del proceso, formando parte del contenido esencial del principio constitucional que da derecho a una Juez ordinario predeterminado por la ley. La concurrencia de ambas exigencias implican no sólo la separación orgánica entre órgano instructor y decisor del propio expediente sancionador, sino también, de manera imprescindible, la separación entre órganos competentes para regularizar la situación tributaria del contribuyente y para sancionar. Nuestra convicción es que esta última separación se torna obligatoria si partimos de la distinción de dos formas de actuar de la Administración; cuando lo hace en el ejercicio de la autotutela de sus propios intereses y cuando lo hace ejerciendo el “Ius Puniendi estatal”, puesto que, como nos recuerda López Martínez, el grado de imparcialidad requerido en ambos órdenes es cualitativamente distinto²³¹.

Concluimos, tras las advertencias hechas, que no resulta en absoluto permisible que el procedimiento sancionador tributario se confíe a los órgano encargados de la gestión tributaria, como ocurre en la tramitación conjunta de procedimientos habilitada por la suscripción de un acta con acuerdo o por el ejercicio de la renuncia; lo contrario supone, como ha permitido el legislador, un desprecio absoluto a los principios estudiados líneas arriba.

En otro orden de cuestiones, como se apuntó en el análisis de las actas con acuerdo, bajo la excusa del carácter voluntario con el que se suscriben este tipo de

²³⁰ En este sentido, consultar a LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 1062.

²³¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 1064.

Añade este autor, páginas después, que “*la separación orgánica se torna no sólo en una exigencia constitucional derivada del principio de imparcialidad ordenado por el derecho a un procedimiento con todas las garantías, sino también como el segundo pilar básico, sobre el que se ha de construir, la articulación jurídica de un auténtico procedimiento separado capaz de responder a las exigencias de los principios constitucionales aplicables*”. Pág. 1069.

actas, es posible prescindir de los trámites de audiencia previa o de alegaciones posteriores a la propuesta de sanción. En este sentido, el artículo 99.8 de la LGT establece que “*En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta*”.

Nuestra postura en torno a esta cuestión parte del convencimiento de que el simple carácter voluntario no será suficiente para legitimar la privación de unos trámites del todo imprescindibles a la hora de dotar de virtualidad los derechos de defensa del presunto infractor. El derecho a la prueba, parte esencial de tales derechos de defensa del imputado, es de obligatorio cumplimiento en el proceso penal y se extiende, como adelantábamos en el segundo capítulo de este trabajo, al entorno sancionador administrativo con la misma intensidad²³².

Sin embargo, por más que desde nuestra jurisprudencia constitucional no quede lugar a dudas de que el derecho a utilizar los medios de prueba alcanza igual grado y cobra la máxima operatividad en “*cualquier tipo de proceso*”, el mecanismo de tramitación que sigue a la suscripción de un acta con acuerdo, no permite el desarrollo de este derecho fundamental, cuando al menos su contenido mínimo o esencial no ha de poder verse, en ningún caso, afectado.

Abundando en esta cuestión, desde nuestro punto de vista, sumándonos a otras voces más autorizadas²³³, estamos ante una garantía absoluta de las contenidas en el

²³² A este respecto es bastante clarificador el pronunciamiento de la STC 187/1996, de 25 de noviembre, que en su fundamento jurídico tercero sostiene “*que el art. 24.2 CE ha constitucionalizado el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes como un derecho fundamental, ejercitable en cualquier tipo de proceso e inseparable del derecho mismo de defensa, que «garantiza a quien está inmerso en un conflicto que se dilucida jurisdiccionalmente la posibilidad de impulsar una actividad probatoria acorde con sus intereses, siempre que la misma esté autorizada por el ordenamiento» (STC 131/1995 [RTC 1995\131])*”.

²³³ AGUALLO AVILÉS, A. en “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Op. Cit.* Págs. 107 y ss. También es de esta opinión LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL

art. 24.2 de la CE, es decir, un derecho en el que el contenido constitucional y el esencial son plenamente coincidentes, un derecho cuyo contenido se caracteriza por una rigidez que le impide ser excepcionado, limitado o matizado. La calificación del derecho de defensa y del derecho, más concretamente, a utilizar los medios de prueba pertinentes para dicha defensa, como garantía absoluta, hace más denostable, si cabe, la posibilidad que incluye la LGT de prescindir del trámite de audiencia previo o de alegaciones posteriores a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo.

Como ha advertido en numerosas ocasiones el Tribunal Constitucional, acerca del contenido del derecho declarado en el art. 24.2 C. E. a utilizar los medios de prueba pertinentes para la propia defensa, “... dicho derecho, inseparable del derecho mismo a la defensa, consiste en que las pruebas pertinentes sean admitidas y practicadas (subrayamos ahora) por el Juez o Tribunal, sin desconocerlo u obstaculizarlo e incluso prefiriéndose el exceso en la admisión a la postura restrictiva... para valorarla críticamente, según lo alegado y probado, y fallar en consecuencia. Todo ello supone, por lo demás, que la parte alegue y fundamente la trascendencia y relevancia de la prueba o que esto resulte de los hechos y peticiones de la demanda, como también que el Juez o Tribunal haga lo mismo, caso de impertinencia y rechazo, satisfaciéndose así el interés privado y el público (art. 120.3 C. E.)”, (STC 147/1987, de 25 de septiembre, F. J. 2º).

De ésta y otras declaraciones hechas por este Tribunal²³⁴, es fácil extraer que la negación del trámite de audiencia al presunto infractor, implica no una postura restrictiva frente a la aportación de pruebas, sino obstaculizar de lleno toda actividad probatoria que sirva de contrarréplica al interesado frente a lo que tiene obligación de probar la Administración y que, como vimos, tampoco resulta plenamente probado;

ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 17. Ambos autores ven en las garantías contenidas en el art. 24.2 de la CE, ejemplos de esas excepciones que constituyen las garantías absolutas y que la jurisprudencia constitucional se ha empeñado siempre en negar.

Nos remitimos en este punto a lo puesto de manifiesto en las págs. 37 y 38.

²³⁴ Verbigracia las Sentencias 38/1981, de 23 de noviembre; 23/1995, de 30 de enero; 276/2000, de 16 de noviembre; 59/2004, de 19 de abril.

nos estamos refiriendo a la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad necesarias para sancionar.

Esta indefensión resulta injustificable, como ha recordado la jurisprudencia constitucional²³⁵, desde el momento en que los derechos de defensa no pueden sacrificarse en aras de otros intereses de rango inferior, cuales son el principio de economía procesal o la celeridad y la eficacia que debe presidir la actuación de la Administración, tributaria en este caso.

Por otra parte, el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, que, como ha sostenido el TC, entre otras, en su Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, “*rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas*”, correrá un grave riesgo en toda tramitación conjunta que se lleve a cabo del procedimiento sancionador tributario. Dado que, como hemos visto, la imposición de la sanción se basará en pruebas y datos cuya fuente de obtención es el procedimiento de regularización, y que, tal y como se estudiará pormenorizadamente en páginas posteriores de este trabajo, en los procedimientos de aplicación de los tributos el contribuyente se verá compelido, es decir, obligado bajo amenaza de sanción, en más de una ocasión, a aportar datos que asistan a la Administración en la tarea de cuantificación de su deuda tributaria, el derecho a no autoinculparse será gravemente conculcado. En definitiva, se estará obligando al presunto infractor a efectuar manifestaciones de reconocimiento y a mantener conductas que podrán perjudicarle jurídicamente.

²³⁵ “Según reiterada doctrina de este Tribunal, el derecho a la prueba es una de las garantías que a todos reconoce el art. 24.2 de la Constitución, de suerte que la denegación de pruebas pertinentes podrá justificar el recurso de amparo si de ello se deriva indefensión o alteración del resultado del proceso -STC 116/1983 (RTC 1983\116)-. Son los Jueces y Tribunales los que han de valorar la pertinencia de las pruebas propuestas, pero en ese cometido no pueden sacrificar su realización a otros intereses que, aun estando también protegidos por el ordenamiento, sean de rango inferior al derecho consagrado en el citado precepto constitucional, como ocurre con el principio de economía procesal o con la celeridad y eficacia que debe presidir la actuación de la Administración de Justicia -STC 51/1985 (RTC 1985\51)-”. (STC 158/1989, de 5 de octubre, F. J. 2º).

Este quebranto de uno de los derechos de defensa del imputado es imputable, de nuevo, a la confusión entre dos procedimientos independientes que deben obedecer a principios distintos, de manera que en ningún caso pueda invocarse el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en el seno de un procedimiento destinado a otro objeto que no sea la imposición de una sanción del tipo que sea²³⁶. Lo contrario, es decir, admitir la posibilidad de acogerse al derecho a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo antes de la apertura del expediente sancionador en sentido estricto, en perjuicio del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas con arreglo a los principios del art. 31.1 de la CE, implicaría degradar el fin último al que se hallan destinados los procedimientos de aplicación de los tributos, entorpeciendo las funciones de los órganos regularizadores y con ello, la determinación y cuantificación de la deuda tributaria²³⁷.

Partiendo de esta premisa, la inexistencia, como denunciábamos páginas atrás, de un verdadero procedimiento sancionador, determina la imposibilidad del interesado

²³⁶ En este sentido, como apoyo a nuestra tesis, la conocida STC 76/1990, de 26 de abril, mantuvo que “... carece de sentido invocar un supuesto derecho a no «autoinculparse», ya que la aplicación de la presunción de inocencia no puede resultar de recibo en la esfera de la gestión tributaria, donde no tiene sentido hablar de inocentes o culpables en vez de contribuyentes”.

FALCÓN Y TELLA, R., en torno a esta cuestión, ha sostenido con acierto que “... es sólo en el procedimiento tendente a sancionar dicha infracción... donde el sujeto afectado puede legítimamente negarse a prestar declaración o a proporcionar datos a la Inspección”. Sin embargo, este autor añade una precisión respecto de la cual no podemos prestar nuestra aquiescencia: “... (aunque el mismo procedimiento tienda también, e incluso fundamentalmente, a regularizar la situación tributaria)...”. “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”. Rv. Quincena Fiscal, nº 22, 1995.

Disentimos de esta última puntualización por cuanto partimos de la premisa, como hemos dejado constancia, de que el procedimiento sancionador, de verse subsumido en el de aplicación de los tributos, deja de ostentar la entidad necesaria para que puedan penetrar correctamente los principios del “Ius Puniendi estatal”. Admitir, a nuestro juicio, la operatividad de este derecho en el seno de un procedimiento de regularización implica necesariamente la desnaturalización de éste.

²³⁷ Nos remitimos en lo referente a este problema a las consideraciones vertidas en torno a este problema en las páginas 64 y 65 de esta obra.

de acogerse a tal derecho y de negarse, bajo ese acogimiento, a aportar datos y pruebas capaces de incriminarles²³⁸. Nos hallamos de nuevo ante una razón más, de gran peso, para demandar la separación de los procedimientos regularizador de la deuda y sancionador, en todo caso.

En otro orden de cosas, y por lo que respecta a la impugnación de las sanciones impuestas y derivadas de actas con acuerdo, como vimos, sólo podrá efectuarse en vía jurisdiccional, ya que queda vedada la vía administrativa. Además, la impugnación de este tipo de sanciones en vía contencioso-administrativa, en virtud del art. 212.2 de la LGT, comportará la exigencia del importe de la reducción previamente practicada del cincuenta por ciento de la sanción. Dicha medida pone de manifiesto cómo suscribir tales actas tributarias afectará irremediamente la posición jurídica del imputado, evidenciando una subordinación y dependencia del procedimiento sancionador a los trámites tributarios.

En este punto, simplemente debemos dejar constancia de la posición por la que optamos en su momento, ratificándonos en la idea de que la opción tomada por el legislador sitúa al presunto infractor en una posición de inferioridad con respecto a la Administración sancionadora, -el interesado verá mermados considerablemente sus derechos de defensa y su acceso a la tutela judicial efectiva, cuando ambos debieran ser imponderables e irreductibles debido a su condición de fundamentales-²³⁹.

²³⁸ En torno a este tema, SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S. han considerado que “... es claro que el sujeto podrá negarse a aportar pruebas que directamente le autoincriminen y le sirvan para sancionar. El hecho de que el obligado tributario hubiera renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador no puede convertirse también en una renuncia a al ejercicio de sus derechos de defensa, que se mantienen intactos, como el derecho a un trámite de alegaciones, el derecho a la prueba o la motivación del acto de resolución final. Por ello,... si la tramitación de los expedientes de comprobación y sancionador es conjunta y la colaboración que debe prestarse para determinar la liquidación tributaria tiene carácter autoinculpatario, el sujeto podrá negarse a colaborar y dicha ausencia de colaboración no podrá ser objeto de sanción”. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 254.

²³⁹ En este punto nos remitimos a lo ya expuesto en las páginas 77 y siguientes de este trabajo.

Por último, otra de las conclusiones que creemos merece la pena sostener a la luz de las anteriores manifestaciones, y esta vez acerca del mecanismo de la renuncia al procedimiento sancionador instituida por la LGT, es que resulta por sí misma inadmisibile, como justificamos anteriormente²⁴⁰, si atendemos a la naturaleza de dicho procedimiento, que es de orden público, y a su objeto, cual es la determinación de un ilícito y la imposición de una sanción, ya que ambos, naturaleza y objeto, se caracterizan por la nota de la indisponibilidad²⁴¹.

Si, como admitíamos al estudiar las actas con acuerdo, la aplicación de las técnicas convencionales en un procedimiento administrativo que se caracteriza, entre otras cualidades, por la indisponibilidad, es hartamente criticable, más aun lo será en el propio orden sancionador, donde dicha indisponibilidad cobra una mayor importancia y donde los principios jurídico-penales que deben regir no pueden ser obviados por el recurso tradicional a la reducción de la conflictividad y a la economía procesal.

A pesar de que el Tribunal Constitucional ha sostenido acerca de la posibilidad de renunciar a los derechos fundamentales que *“no impide tampoco la voluntaria y transitoria renuncia al ejercicio de las acciones en pos de unos beneficios graciabiles cuyo eventual logro es para el interesado más ventajoso que el que pudiera resultar de aquel ejercicio”*, (STC 76/1990, F. J. 7º), a nuestro juicio, admitir la posibilidad de renunciar a la tramitación separada y con ella, en definitiva, a la tramitación

²⁴⁰ Vid. págs. 87 y 88.

²⁴¹ SÁNCHEZ HUETE, M. A., ha aseverado que *“dicha renuncia conlleva el reconocimiento al imputado de un derecho de modificación jurídica sobre las normas procedimentales aplicables. Éste es un hecho sorprendente ya que la regla general es que los trámites procedimentales son de orden público y, de suyo, no disponibles, y más cuando se trata de un procedimiento en el que se trata de averiguar la realidad de actos lesivos para la comunidad e imponer males. El ius puniendo es una potestad exclusiva de naturaleza pública y titularidad estatal vehiculada a través de un procedimiento sancionador en el que, por la trascendencia jurídica de los hechos que los provocan, y los intereses en juego, no resulta disponible”*. “Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT”, Rv. Jurisprudencia Tributaria, nº 1, mayo, 2006. Pág. 45.

misma del expediente sancionador²⁴², supone la negación de un derecho-garantía a un procedimiento sancionador separado y propio, acudiendo a la tradicional mixtificación de naturalezas diversas y contrapuestas –la sancionadora y la tributaria– y manteniendo en una posición de privilegio a la segunda al obedecer a ésta el iter procedimental seguido en la tramitación conjunta²⁴³.

²⁴² Frente a este problema, SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., han mantenido el siguiente discurso: “... como no es posible renunciar jurídicamente a un procedimiento la Ley señala que se renuncia no al “procedimiento”, sino a la “tramitación separada” del mismo, como si fueran cuestiones distintas. ¿Se puede renunciar a un proceso penal? A nuestro modo de ver, dado que no existen derechos subjetivos a los procedimientos, estamos ante cuestiones irrenunciables. Los procedimientos administrativos existen o no y si existen lo es en garantía de intereses comunes y generales no particulares e individuales... El procedimiento sancionador existe para garantizar un ejercicio reglado de una concreta potestad administrativa que también asegure los derechos de defensa del obligado tributario. Aunque en un proceso penal el imputado se declare culpable, el proceso se desarrolla igual, porque los procedimientos sancionadores no se establecen únicamente en beneficio del presunto infractor, sino que existe en aras de un interés común superior. Además... tal y como está articulada la renuncia a la tramitación separada del procedimiento, al comienzo del procedimiento de aplicación de los tributos, dicha renuncia es equiparable a una confesión de culpabilidad, porque el contribuyente, en definitiva, lo que está asumiendo es que va a ser sancionado aunque todavía no se haya comprobado su situación tributaria ni su culpabilidad”. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 208.

²⁴³ Así lo entiende también SÁNCHEZ HUETE, M. A., en “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, Op. Cit. Pág. 76.

5. Tramitación separada del procedimiento sancionador tributario

5. Tramitación separada del procedimiento sancionador tributario:

5.1 Estudio de la tramitación separada de procedimientos:

5.1.1 Antecedentes normativos: La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. La aparición de la tramitación separada como respuesta a una demanda doctrinal y jurisprudencial y como posible solución a los problemas surgidos por la tramitación conjunta de procedimientos.

La separación procedimental fue la principal novedad de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente²⁴⁴ y motivo de intensos debates por parte de la doctrina en los últimos tiempos. Dicha Ley atendió a las reclamaciones de la doctrina que insistía en la consecución de la generalización de la separación de procedimientos con el fin de que dejaran de aplicarse los privilegios que ostenta la deuda tributaria a las sanciones y de que la imposición de estas últimas se llevara a cabo respetando las garantías sustantivas y procesales que la Constitución y la Ley reconocen al presunto infractor.

La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, en su art. 34, y bajo el título “*Procedimiento separado*”, establecía que la imposición de sanciones tributarias debía realizarse a través de un expediente distinto e independiente del que se instruye para la comprobación e investigación de la situación tributaria del contribuyente. En realidad, la pretendida novedad lo fue sólo en el caso de las sanciones pecuniarias, pues por lo que a las no pecuniarias respecta, la derogada LGT de 28 de diciembre

²⁴⁴ El TS, desautorizando la postura mantenida durante tiempo por el TSJ de Valencia, verbigracia en la Sentencia 232/2005, de 25 de marzo de 2004, ha sostenido que hasta la aprobación de la Ley 1/1998, la separación de procedimientos no era exigible en el ámbito tributario. “*La exigencia de que para la imposición de sanciones tributarias se tramite un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria, únicamente es aplicable para actas de la Inspección de los Tributos que se extiendan a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, sin que a estos efectos sea de aplicación la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*”, (Sentencia 2228/2004, de 18 febrero, F. J. 1º).

de 1963, desde la reforma que propició la Ley 10/1985, regulaba este expediente sancionador²⁴⁵ en su art. 81.2, sosteniendo la necesidad de que el procedimiento sancionador fuese un procedimiento separado, distinto del de regularización. Aparecía por tanto, diferenciado, el expediente para la aplicación de sanciones accesorias del correspondiente a la imposición a las sanciones pecuniarias.

El Real Decreto 2631/1985 incorporó esta exigencia para la imposición de sanciones por infracciones simples y por infracciones graves por parte de los órganos de gestión. La diferencia radicaba en la imposición de sanciones por infracciones graves puestas de manifiesto con ocasión del procedimiento que desarrollaba la Inspección, puesto que era la propia Inspección la que regularizaba la situación del sujeto e imponía la sanción, ya que en unidad de acto proponía la regularización incluyendo cuota, recargos, intereses y sanciones.

Definitivamente, la única novedad que implicaba el art. 34 LDGC consistía en que la separación del procedimiento de liquidación y sancionador se había de generar con independencia de la naturaleza del órgano (gestor o inspector) encargado de su tramitación y del tipo de sanción a imponer.

Como pusimos de manifiesto en la primera parte de este trabajo, en realidad, la LDGC, trató de proporcionar una cierta equiparación de la situación del contribuyente a la del administrado, tal y como esta última aparecía ya en la CE y en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

²⁴⁵ En cambio, una de las omisiones fundamentales de la LGT fue que no se decía nada respecto del procedimiento para la imposición de multas pecuniarias, existiendo sólo algunos principios relativos al expediente sancionador para la adopción de medidas de privación de derechos. Sin embargo, este silencio no podía ser excusa para admitir sanciones de plano, multas impuestas sin las debidas garantías procedimentales. En palabras de PÉREZ ROYO, F., *“a ello se oponen el principio de seguridad jurídica (art. 9 de la CE) y, sobre todo, la garantía o derecho fundamental a la tutela efectiva (art. 24-2 de la CE)”*: LOS DELITOS E INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Págs. 108 y ss.

Este silencio fue subsanado por el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, que reguló el procedimiento de imposición de multas pecuniarias.

Procedimiento Administrativo Común²⁴⁶, ley que, como también tuvimos ocasión de constatar, por lo que se refiere a su Título IX, Capítulos I y II que regulan respectivamente los principios de la potestad sancionadora y del procedimiento sancionador de las Administraciones Públicas, y a pesar de su Disposición Adicional 5ª, son de aplicación a la esfera tributaria, siempre que no se opongan a lo dispuesto en la LGT²⁴⁷.

La razón de ser de esta separación de los procedimientos de liquidación y sancionador no es otra que la diferencia ontológica de sus funciones. Respectivamente se trata por un lado de cuantificar la obligación tributaria materializando el deber de contribuir a los gastos públicos y, por lo que se refiere al procedimiento sancionador, de reprender el incumplimiento del orden jurídico previniendo a su vez futuros incumplimientos²⁴⁸. A esta diferencia sustancial de

²⁴⁶ Reiteramos en este punto lo expuesto en el capítulo segundo, en el apartado dedicado a Antecedentes normativos y regulación actual del procedimiento sancionador tributario: “Realmente no fue tan novedosa como pudiera parecer, (la LDGC), ya que en ocasiones reitera innecesariamente la vigencia en el ámbito tributario de determinados preceptos constitucionales, de la Ley 30/1992, en incluso de la propia LGT; otras veces elimina especialidades injustificadas del ámbito fiscal restableciendo las garantías que en otros sectores se reconocen al administrado; y otros preceptos se inspiran en el deseo de reforzar la seguridad en el panorama de las fuentes, previéndose incluso recopilación anual de textos actualizados, consultas y resoluciones”.

A pesar de todo, convenimos con ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B., que “con anterioridad a la citada Ley 1/1998, cabía dudar acerca de la validez de todas aquella sanciones tributarias impuestas de forma automática a través de un procedimiento de comprobación en el que no se hubieran respetado estas garantías procedimentales mínimas y, en particular, el derecho a un trámite de audiencia”. LOS NUEVOS REGLAMENTOS TRIBUTARIOS, Op. Cit. Pág. 324.

²⁴⁷ Vid. de nuevo, capítulo segundo, epígrafe titulado: Antecedentes normativos y regulación actual del procedimiento sancionador tributario.

²⁴⁸ En este sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., añade que “el procedimiento de liquidación tributaria es un procedimiento inquisitivo que persigue la calificación y cuantificación de los elementos que se integran en un hecho imponible” mientras que “el procedimiento sancionador persigue constatar la existencia de una conducta infractora y restablecer el orden jurídico perturbado por la vía de una sanción administrativa”: LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (LEY25/1995, DE 20 DE JULIO), Op. Cit. Págs. 77 y 78.

funciones se han de sumar los problemas que acarrea el hecho de que estos procedimientos se rigen por principios distintos, operando en el ámbito sancionador administrativo principios constitucionales del orden penal que a menudo se contraponen a la esencia del liquidador.

En la actualidad, la LGT y el RGRST admiten diversas formas de tramitación del procedimiento sancionador, y aunque en teoría, la regla general está constituida por la tramitación separada, ha ido ganando terreno la tramitación conjunta de los procedimientos de regularización y sancionador tributario, tanto por la vía de la renuncia a la tramitación separada, como, aunque en menor medida, por la de las actas con acuerdo.

La LGT 58/2003, prevé expresamente en su art. 208 que el procedimiento sancionador tributario se tramitará de forma separada a los procedimientos de aplicación de los tributos, “*salvo renuncia del obligado, en cuyo caso se tramitará conjuntamente*”. A esto hay que añadir que, como sabemos, el segundo párrafo de este precepto contempla que en los supuestos de actas con acuerdo, las sanciones que en su caso procedan, se sustanciarán en el procedimiento de regularización, cuestión de dudosa constitucionalidad por más que se recoja bajo la excusa de la renuncia al procedimiento separado por parte del obligado²⁴⁹. A nuestro juicio, como hemos tenido ocasión de argumentar en este trabajo, dicho acto supone la renuncia a la operatividad de los principios jurídico-penales que han de regir este orden sancionador²⁵⁰.

Si bien es necesario reconocer la buena intención del legislador al corregir el concepto de deuda tributaria en el art. 58 de la Ley 58/2003, estableciendo en su párrafo tercero expresamente que las “*sanciones tributarias... no formarán parte de*

²⁴⁹ La renuncia a la tramitación separada es regulada en el RD 2063/2004 en los arts. 26 y 27, dedicándose el art. 28 a la tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.

²⁵⁰ En el mismo sentido se ha pronunciado LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 130 y 131.

la deuda tributaria”²⁵¹, sin embargo en aspectos concretos de la regulación del procedimiento sancionador, como tendremos ocasión de comprobar en el presente capítulo de este trabajo, esta intención no siempre se traduce en las consecuencias que debiera, sino que seguirán confundiendo ambos procedimientos en más de una ocasión. Tal consecuencia deviene de la íntima conexión entre deuda y sanción que, a pesar del dictado legal, sigue subyaciendo en la actual regulación del procedimiento sancionador tributario.

Por su parte, el derogado RD 1930/1998, si bien dedicaba expresamente un artículo, el 28, a exigir el procedimiento separado, en ocasiones la regulación que contenía del procedimiento sancionador tributario daría lugar más bien a la mezcolanza o confusión de los dos procedimientos, algo a lo que también contribuía la modificación del RGIT. Exactamente la misma conclusión puede extraerse del RD 2063/2004, que también dedica un precepto, esta vez su art. 21.1, específicamente a esta exigencia: *“Como regla general, la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2ª de este capítulo”*.

A pesar de que pudiera parecerle al lector que la evolución legislativa que acaba de exponerse resulta altamente satisfactoria, no sólo por establecer la exigencia de procedimiento separado con carácter general, es decir, para todos los supuestos, sino por la tan demandada extracción explícita de la sanción del concepto de deuda tributaria, la experiencia nos dice que se ha ido desvirtuando la regla general de separación de procedimientos hasta el punto de que, en palabras de Juana Ricardo Hoyos, *“se ha reducido el procedimiento sancionador a un mero complemento del procedimiento de inspección o de comprobación, por lo que la separación es tan sólo formal y, por ello, insuficiente”*²⁵².

²⁵¹ En palabras de ORENA DOMÍNGUEZ, A., *“La sanción, conforme al art. 17.2 ha pasado de ser objeto de la deuda tributaria a objeto de la relación jurídico-tributaria”*. Op. Cit.

²⁵² RICARDO HOYOS, J. en *“El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”*, Op Cit. Pág. 16.

5.1.2 Regulación actual.

La LGT establece el régimen jurídico por el que se desarrolla el procedimiento sancionador en sus artículos 207 a 212, ordenando que en defecto de las normas contenidas en dicha Ley se apliquen de forma supletoria las que, con carácter general, se encargan de regular el procedimiento sancionador en el ámbito general administrativo -arts. 127 a 138 de la LRJAP y PAC y RD 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se prueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora-.

Por su parte, el RGRST, recoge en sus artículos 22 a 24 la regulación separada del procedimiento sancionador de modo similar a como lo hacía el RD 1930/1998, aunque eso sí, de forma más sucinta, dada la remisión que establece el art. 207 de la LGT a la normativa del Derecho administrativo sancionador.

Cabe añadir que el art. 25 del RGRST se encarga de diseñar las normas especiales que se aplican en los procedimientos sancionadores que se inician como consecuencia de un procedimiento de inspección, a diferencia de lo que ocurría anteriormente, cuando estas normas se ubicaban en el RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección de los Tributos, fundamentalmente en su art. 63 bis²⁵³. Consecuentemente, y haciendo gala de una correcta técnica normativa, la disposición derogatoria única del RGRST ha derogado los artículos 63 bis, 63 ter, 63 cuarter y 66 del RGIT.

Partiendo de estos textos, nos compete en este momento analizar la regulación de la tramitación separada del procedimiento sancionador:

A) Iniciación

²⁵³ MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J. han situado la razón de esta dispersión normativa “*en la inercia histórica de la situación previa a la Ley 1/1998 cuando las sanciones se imponían en el seno del procedimiento de inspección*”. GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 253.

Según el art. 209 de la LGT y 22.1 del RGRST, el procedimiento sancionador se inicia de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente²⁵⁴.

²⁵⁴ Formulario del acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador tributario, extraído de la obra de GARBERÍ LLOBREGAT, PROCEDIMIENTO SANCIONADOR, INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. COMENTARIOS AL TÍTULO IV (LA POTESTAD SANCIONADORA) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA,

Op. Cit.:

Órgano administrativo:

Número de expediente:

Fecha:

Vista la (orden superior, petición razonada o denuncia formulada por.....) y (caso de haberse decretado) el contenido de las actuaciones previas de comprobación e investigación practicadas al amparo del art. 115 LGT.

Resultando que en fecha (fue recibida orden superior, petición razonada o denuncia, con indicación de sus datos individualizadores), por la que se tuvo conocimiento de la comisión de los siguientes hechos: (descripción de los hechos reputados ilícitos).

Resultando que en fecha (en su caso) fue decretada la practica de las siguientes actuaciones previas: (descripción de las diligencias practicadas preliminarmente).

Resultando que el órgano competente para resolver el presente procedimiento es (indicación del órgano competente), y que se ha nombrado instructor del expediente a (mención de las circunstancias personales y cargo ocupado por la persona designada), siendo su régimen de recusación el contemplado en los arts. 28 y 29 LRJPAC.

Resultando que los presuntos responsables tienen derecho a formular alegaciones y a aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes «*en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución*» (art. 23.4 RGRST), así como también el derecho a hacer lo propio *frente a dicha propuesta de resolución*, una vez que le haya sido comunicada (arts. 210.4.III LGT, 23.5, 24.1 y 2 RGRST).

Considerando que los hechos indicados pueden ser constitutivos de una infracción administrativa (calificación jurídica), de la que aparece como presunto responsable (directo, solidario o subsidiario) (mención de las circunstancias personales del inculpado), y por la cual pudiera corresponderle la sanción (la que corresponda a la infracción apreciada), sin perjuicio de lo que resulte de la instrucción del presente procedimiento.

Vistos los preceptos reseñados y demás de general y pertinente aplicación.

Se acuerda la iniciación del procedimiento sancionador tributario.

Comuníquese el presente acuerdo al órgano instructor, con traslado de todas las actuaciones practicadas, y notifíquese a los interesados, entendiendo en todo caso por tal al inculpado, con la

El Reglamento, en su art. 22.1, establece como contenido necesario de dicha comunicación, “*las siguientes menciones:*”

a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.

b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.

c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.

d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio”.

Por lo que se refiere al órgano competente para iniciar el procedimiento, el art. 22.2 del RGRST, realiza una remisión a la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de tal norma expresa, precisa el mismo precepto, el órgano competente para iniciar será aquél que tenga atribuida la competencia para resolver dicho procedimiento, y que recoge el art. 211.5 de la LGT.

Esta regla general rige únicamente para los procedimientos sancionadores que tramiten los órganos de gestión tributaria, no así para los procedimientos tramitados por los órganos de inspección. Para estos últimos, el art. 22.3 del RGRST establece reglas especiales distinguiendo según nos hallemos ante un procedimiento sancionador que trae causa en un procedimiento de inspección propiamente dicho o en actuaciones inspectoras distintas a un procedimiento de inspección:

mención expresa de los requisitos exigidos por el art. 58.2 LRJPAC, al que remite el art. 109 LGT.

(Firma y sello de la autoridad administrativa)

“3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1²⁵⁵.

b) Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción”²⁵⁶.

En ambas reglas especiales, como se desprende de la lectura conjunta de los arts. 22 y 25 del Reglamento, la competencia es atribuida al equipo o unidad de inspección que ha realizado la actuación o tramitado el procedimiento del que trae causa el expediente sancionador²⁵⁷.

²⁵⁵ Será competente para acordar su iniciación el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el Inspector-jefe designe otro diferente, requiriéndose, en todo caso, autorización previa del Inspector-jefe. Dicha autorización previa podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de inspección o una vez finalizado éste, pero siempre, en virtud del art. 209.2 de la LGT, antes de transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación administrativa.

²⁵⁶ No se establece en este caso la autorización previa del superior jerárquico.

²⁵⁷ Como recuerdan MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., al no atribuírsele la competencia al órgano competente para la resolución del procedimiento, el Inspector-Jefe, se “*rebaja un nivel*” la competencia para iniciar el procedimiento sancionador; por este motivo, el art. 25 del RGRST exige la autorización previa del Inspector-jefe para el acuerdo de tal inicio. GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 254.

En lo tocante al factor tiempo, el art. 209.2 de la LGT establece un plazo de caducidad²⁵⁸ que conlleva que cuando el procedimiento sancionador se incoe como consecuencia de la presentación de una declaración tributaria, o tras un procedimiento de comprobación o de inspección, no podrá iniciarse una vez transcurridos tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación tributaria²⁵⁹.

²⁵⁸ Hasta este momento, en virtud del párrafo segundo del art. 49.2.j) RGIT, transcurrido un mes desde la fecha del acta firmada en conformidad o desde la finalización del plazo de alegaciones si existe disconformidad, no se podría iniciar ya el procedimiento sancionador. Este plazo de caducidad hacía inoperante el plazo de prescripción. Ahora bien, sólo operaría cuando en el acta incoada por la inspección no se recojan motivos para iniciar el procedimiento sancionador. Posteriormente, el legislador estableció un nuevo plazo de tres meses aplicable a todos los supuestos de inicio del procedimiento de sancionador que traen causa de un previo procedimiento de regularización en vía Inspectoral con la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, que incorporó un nuevo párrafo sexto en el art. 81 la LGT de 1963.

²⁵⁹ Este plazo, como recuerda MENÉNDEZ MORENO, A., “*afecta a todos aquellos procedimientos administrativos sancionadores que se incoen como consecuencia de un previo procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección...*”. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. LECCIONES DE CÁTEDRA, *Op. Cit.* Pág. 403.

Queda claro que sólo podrá iniciarse una vez adquiera firmeza el acto administrativo de liquidación previo. Atrás queda la polémica acerca del momento en que podía generarse el procedimiento sancionador habida durante años cuando no estaba claramente delimitado el momento en que debían iniciarse los expedientes sancionadores, ya que aunque el art. 29.5 RD 1930/1998 lo situaba cuando alcanzaba firmeza la resolución del expediente administrativo del que se derivaba, se refería únicamente al procedimiento para imponer sanciones no pecuniarias. El problema era si dicho momento de inicio había de ser posterior a aquél en que hubieran ganado firmeza las Actas de inspección que originan los expedientes sancionadores o coincidía con el momento de extender dichas Actas. Dos posturas nítidamente diferenciadas subyacentes a aquella polémica, son las que expondremos a continuación:

No faltaron autores que entendieran que nada obstaba para que pudiera iniciarse el procedimiento sancionador sin haber finalizado el de gestión o comprobación –era el caso de RICARDO HOYOS, J., en “El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”, *Op. Cit.* Pág. 12-, apoyándose fundamentalmente en la literalidad del art. 63 bis.1 RGIT, que parece indicar que se deberá incoar expediente sancionador cuando existan indicios de que pudiera haberse cometido una infracción grave. En este sentido la Instrucción 1/1999 del

Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT establece dos momentos diferenciados para iniciar el expediente: en Actas de conformidad, el momento de extender dichas actas; en Actas de disconformidad, desde que se extienden hasta la comunicación del acto de liquidación correspondiente. Ambas tienen en común que no es necesario esperar a que adquieran firmeza dichas Actas. El problema es que la liquidación contenida en las Actas de disconformidad puede modificarse, así que lo más correcto sería esperar a que se dictase el acto definitivo de liquidación. Para sortear este obstáculo, la Instrucción 3/1999 unifica el criterio para ambos tipos de Actas, de forma que los expedientes sancionadores podrán iniciarse en cualquier momento comprendido entre las fechas de incoación de las Actas y hasta pasado un mes desde que sean firmes las liquidaciones contenidas en las Actas (desde que se dicta la liquidación tributaria en las Actas de conformidad y desde la comunicación del acto de liquidación en Actas de disconformidad). Lo recomendable vuelve a ser que se inicie el expediente después de que sean firmes las liquidaciones -así lo entiende MUÑOZ BAÑOS, C. en LEYES TRIBUTARIAS COMENTADAS, REAL DECRETO 1930/1998, DE 11 DE SEPTIEMBRE. REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Ed. Edersa. Madrid. 2001. Pág. 235-.

La otra postura, defendida por Muñoz Baños - REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 231-234-, se apoya en el art. 49.2.j) y 60.2 del RGIT al que aquél se remite para procedimientos sancionadores incoados con motivo de actuaciones inspectoras. En las Actas de conformidad ha de transcurrir el plazo de un mes para que se entienda producida la liquidación tributaria y en las Actas de disconformidad el plazo de alegaciones (quince días) más un mes. Mientras no sea firme el acto administrativo de liquidación en que trae causa el expediente sancionador no podrá iniciarse éste. Sin embargo este planteamiento tropezaba de lleno con el art. 49.2.j) RGIT, que prohíbe el inicio del expediente sancionador con posterioridad al transcurso de esos plazos. Muñoz Baños salva ese escollo entendiendo la prohibición contenida en dicho precepto referida al Inspector Jefe y al poder que tiene de ordenar al funcionario que inicie el procedimiento sancionador cuando éste propuso no hacerlo. A su vez, de hacer esto el Inspector jefe, nos podíamos encontrar ante el problema de que el funcionario se encontrará obligado a iniciar algo que a su entender no debe iniciarse, con lo que según este autor el funcionario competente para iniciar el expediente debería poder ser otro distinto de aquél que desarrolló las actuaciones de comprobación e investigación -Previsto en el art. 63.bis.2 RGIT tras su modificación: “... *será competente para acordar la iniciación del expediente sancionador el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, o aquél que se designe por el Inspector-Jefe, mediante autorización que éste podrá conceder, en ambos casos, en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación*”. Es la nueva redacción, dada por la Disposición Final 1ª de la LDGC, Nº 14, modificada por RD 136/2000-.

Acogerse a una u otra postura dependía en gran medida de la permisividad que mostráramos en la interpretación del art. 49.2.j), ya que deducir de la expresión “si transcurridos los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 60... no se hubiera ordenado la iniciación del procedimiento sancionador...”, y más concretamente del verbo ordenar, que va dirigido al supuesto en que el Inspector Jefe ordena al funcionario que no quiso iniciar el expediente que lo haga, es demasiado presuntuoso, pues este precepto parece ir dirigido al supuesto más general y no a la especialidad a la que lo deriva Muñoz Baños, lo que reduciría considerablemente su ámbito de aplicación. Seguramente si el legislador hubiese pensado en ese supuesto específico, o bien su ubicación o bien una mayor concreción en la literalidad del precepto, nos lo hubiese hecho saber. Sin embargo, lo cierto era que la Administración venía aplicando este precepto sólo en los supuestos en los que el actuario hacía constar los motivos por los que no había lugar a un procedimiento sancionador. De hecho López Martínez - EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs.131 y 132- piensa que este artículo establece las relaciones temporales entre los procedimientos de regularización y sancionador, optando por la consecutividad de ambos, y no por la simultaneidad, “*de forma que sólo cuando se convierta en acto de liquidación la propuesta de regularización contenida en el acta, se puede iniciar el procedimiento sancionador*”. Sin embargo, sí es elogiable la convicción que muestra Muñoz Baños de que los procedimientos sancionadores no deberían incoarse mientras no sean firmes los actos administrativos de liquidación en que traen causa. Además, es cierto que la Instrucción 3/1999 del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT no respeta los plazos a los que quiere limitar el momento de inicio de los expedientes el art. 49.2.j), es decir, los del 60.2, ya que el segmento de tiempo en que pueden iniciarse puede excederse de aquéllos. Hay que estar de acuerdo en que si nos acogemos a dicha Instrucción, lo mejor será que el inicio del procedimiento sancionador no tenga lugar hasta que sea firme el acto administrativo de liquidación previo, ya que antes no puede considerarse cerrado el procedimiento administrativo sobre cuyas consecuencias procedería incoar o no uno sancionador.

Posteriormente, la Resolución del TEAC de 28 de abril de 2002 y la STS de 21 de septiembre de 2002 amplían el ámbito de aplicación del art. 49.2.j) a todos los supuestos de inicio del procedimiento sancionador que traen causa en un previo procedimiento de regularización en vía inspectora. Esto provoca la reacción del legislador mediante la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que incorpora un sexto párrafo al art. 81 LGT, introduciendo un supuesto de caducidad en la acción, “... *plazo de tres meses desde que se hubiera notificado o se entiende notificada la correspondiente liquidación*”, párrafo que, si bien no parece ser operativo para las infracciones simples, pone fin a toda la polémica por lo que respecta a las infracciones graves. El *dies a quo* se encontrará en el momento de la notificación del acto de liquidación.

Que el legislador haya establecido un plazo de caducidad implica, debido a tal naturaleza, la imposibilidad de interrupción de su cómputo. De hecho, el art. 211.4 de la LGT establece que, en caso de haberse iniciado el procedimiento sancionador y producirse su caducidad por el transcurso del plazo máximo para resolver, no podrá iniciarse un nuevo procedimiento sancionador, siendo del todo inviable, ejercitar el “Ius Puniendi” de la Administración.

Resta decir que el art. 209 de la LGT exige este plazo, según su dicción literal, para los procedimientos sancionadores que se inicien como consecuencia de procedimientos de declaración, verificación de datos, comprobación o inspección, sin hacer mención del procedimiento de devolución, en el que también es posible se pongan de manifiesto infracciones tributarias como es el caso de solicitud indebida de devoluciones. Sin embargo, aunque a primera vista pudiera parecer que estamos ante una redacción errónea por parte del legislador, lo cierto es que de detectarse alguna infracción y tener que modificarse la cantidad a devolver por parte de la Administración, dicha modificación deberá llevarse a cabo en el seno de otro procedimiento distinto del de declaración²⁶⁰.

La Ley 58/2003, General Tributaria, sin distinguir entre procedimientos que culminen en imposición de multas pecuniarias o en imposición de multas no pecuniarias, de nuevo establece expresamente en su art. 209.2 que “*Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución*” dejando claro que únicamente podrá iniciarse una vez adquiera firmeza el acto administrativo de liquidación previo.

²⁶⁰ Vid. art. 127 de la LGT: “*El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta Ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección*”.

En el mismo sentido se han pronunciado SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., en INRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 225. También han sostenido esta opinión MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 263.

Por último, por lo que concierne al número de procedimientos sancionadores a tramitar, se iniciarán, en virtud del apartado cuarto del art. 22 del RGRST, tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado o actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción que se pongan de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación²⁶¹. Ello no obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación (e instrucción) de los distintos procedimientos, aunque, eso sí, deberá dictarse siempre una resolución individualizada por cada una de ellas.

B) Instrucción

El órgano competente para instruir el procedimiento sancionador será, con carácter general, y en virtud del art. 23.1 del RGRST, el que se determine en la normativa de organización aplicable. En el caso de que el procedimiento sancionador sea consecuencia de un procedimiento de inspección será competente el Equipo o Unidad de inspección también competente para acordar el inicio del mismo (con lo cual el órgano competente para iniciar e instruir es el mismo), a no ser que el Inspector jefe encomiende la instrucción a otro Equipo o Unidad en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso, -art. 25.3 del RGRST-.

Este último precepto, tras la modificación obrada por la Disposición Final Primera del Proyecto de Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, presumiblemente añadirá que *“Cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador*

²⁶¹ La fórmula escogida significa, como recogen de nuevo MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., que en los casos, como ocurre en el procedimiento de inspección, en que el ámbito del procedimiento se extienda a varias obligaciones tributarias, no existirá un procedimiento sancionador por cada obligación tributaria incumplida, sino que el mismo procedimiento sancionador englobará varias infracciones. GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 256.

correspondan al mismo equipo o unidad que hayan desarrollado 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 las actas. En otro caso la firma corresponderá, al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe”.

El órgano al que se le haya encomendado la instrucción practicará de oficio, por mandato imperativo de la LGT, cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar la existencia de infracciones susceptibles de sanción, entre las cuales, como prevén Ley y Reglamento en sus artículos 210.2 y 23.3 respectivamente, se encuentra la obligación de incorporar formalmente las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución, así como *“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador...”*. En la medida que esta incorporación puede suponer la utilización de datos y pruebas autoincriminatorios vulneradores, entre otras garantías, del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, se dedicará un extenso análisis con la profundidad que merece este tema en líneas posteriores.

En el art. 23.4 del RGRST se prevé que *“Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución”*. Con esta previsión se trata de garantizar una de las vertientes del derecho de defensa del imputado, su derecho a la prueba y, en definitiva, a la audiencia²⁶².

En garantía de dicho derecho a la defensa consagrado en el art. 24.2 de la CE y como muestra del respeto al principio de contradicción, el interesado podrá formular alegaciones en cualquier momento de la instrucción, así como proponer la práctica de

²⁶² No obstante, como recuerdan SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., *“dado que en la generalidad de los casos se seguirá la tramitación abreviada del procedimiento, esta fase de alegaciones no existirá con carácter previo a la propuesta de resolución”*. INRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 238

pruebas, además de aportar cuantos documentos, justificantes y pruebas considere preceptivas. Este derecho otorga al sujeto la posibilidad de realizar las actividades conducentes a su descargo en los trámites de alegación previstos legal o reglamentariamente, introduciendo en el procedimiento nuevos hechos exculpatorios o alegaciones jurídicas²⁶³.

Si bien, en el pasado y según la regulación de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, encontrábamos únicamente dos momentos puntuales en los que emitir declaraciones, en la contestación al pliego de cargos (en el que se exponían los hechos imputados y los preceptos legales infringidos) y en la contestación a la propuesta de resolución²⁶⁴. Durante el resto de tiempo que se extendiera el expediente, el interesado tenía proscrito el proponer la práctica de cualquier prueba propiciadora de su descargo o elevar, al terminar la fase instructora, un informe conclusivo a la autoridad encargada de resolver el expediente.

Hasta apenas una década atrás, la audiencia se regulaba en el art. 9 del RD 2631/1985, distinguiéndose entre los supuestos en que el expediente sancionador fuera un expediente de Inspección y aquellos otros en que se trataba de un expediente distinto e independiente, pero básicamente se respetaba el trámite de audiencia en ambos supuestos, ya que las especialidades que regían en el primer caso se referían solamente a aspectos formales, pero no a la garantía del trámite de audiencia mismo; ahora bien, existía un escollo importante en el caso de que el sujeto hubiese prestado su conformidad a la propuesta de liquidación y no se iniciara un expediente sancionador distinto e independiente, ya que consideraba el RD 2631/1985 que no era necesario ulterior trámite de audiencia²⁶⁵.

²⁶³ Así lo entiende FÚSTER ASECIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO, *Op. Cit.* Pág. 216. La autora se apoya a su vez en GARBERÍ LLOBREGAT, J.

²⁶⁴ GARBERÍ LLOBREGAT, J. en LA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, *Op. Cit.* Págs. 191 y 192.

²⁶⁵ Véase a PÉREZ ROYO, F. en LOS DELITOS Y LAS INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Págs. 111 y 112.

Salvando dichos precedentes nuestro Ordenamiento ha evolucionado de manera que, actualmente, podemos encontrar tres tipos de alegaciones en función del momento del trámite y de su finalidad²⁶⁶:

- Alegaciones de introducción: Las contemplaba ya el RD 1930/1998 (art. 29.4) para que operen antes del trámite de audiencia e incorporen por primera vez los datos al expediente. Se dará a conocer el derecho a formular alegaciones en el momento en que se comuniquen al interesado la iniciación del procedimiento sancionador. En esencia, su contenido se traza en función de la imputación y de la incorporación de datos y pruebas de regularización. Sin embargo, con la regulación de la LGT de 2003²⁶⁷, el sujeto no tiene por qué ser conocedor aún de la incorporación de dichos datos y pruebas, por lo que en ocasiones sus primeras alegaciones no podrán referirse a ello ni denunciar, si se diera el caso, una incorporación ilícita que tuviera en cuenta datos aportados por él en el ejercicio de sus deberes de colaboración y bajo coacción. El momento a que se pospone esta posibilidad, el trámite de audiencia, es demasiado tardío, y para entonces el instructor ya habrá tenido en cuenta aquellos datos y pruebas para formular su propuesta de resolución, y aunque, como su nombre indica, no es más que una propuesta, cada vez será más ardua la tarea de devolver la imparcialidad que se halla obligado a ostentar el instructor.

- Alegaciones de fijación: Estarán dirigidas a todo lo concerniente a las pruebas tanto de los hechos como de la culpabilidad y fijan los datos que constituyen las verdaderas dudas a resolver en el procedimiento. Por su parte,

²⁶⁶ Esta clasificación es perpetuada por varios autores como FÚSTER ASECIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.*, pág. 216 y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 775 y ss.

²⁶⁷ Art. 210.2 de la LGT: “*Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”.*

el RGRST, en su art. 23.3, apunta que “*en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, los interesados podrán formular las alegaciones...*”²⁶⁸.

- Alegaciones conclusivas: Se incluyen formalmente en el denominado trámite de audiencia, que prevé el art. 210.4, párrafo tercero, de la LGT. Por primera vez se especifica un momento concreto para conminar al interesado a efectuar sus alegaciones, cuando hasta este momento las había realizado de una manera espontánea. Una vez notificada la propuesta de resolución se le concederá un plazo de quince días para que “*alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos*”. En este trámite se valorarán fundamentalmente la validez y la suficiencia de los datos y pruebas en que se fundamenta la propuesta de resolución. Es muy importante que no se entienda este momento como aquél en el que sitúa la carga de la prueba en la posición del imputado, de modo que tras estas alegaciones la Administración aporte una contraprueba. Como hemos demandado anteriormente, ha de ser la Administración la que se encargue de probar los hechos y la culpabilidad del sujeto antes de este trámite, en un primer momento de la instrucción. A su vez, la importancia de este momento procesal, ha sido puesta de manifiesto por los tribunales, que declararán la nulidad absoluta de las sanciones tributarias impuestas con omisión del trámite de audiencia del interesado²⁶⁹.

²⁶⁸ Anteriormente se deducía su existencia del art. 31.3 del RD 1930/1998.

²⁶⁹ La sentencia del TSJ de Extremadura de 27 de octubre de 1998, en referencia al trámite de alegaciones que preveía el art. 9 del RD 2631/1985, y a la adopción de una medida sancionadora omitiendo dicha fase, aduce lo siguiente: “*Al adoptarse la resolución sancionadora con total omisión de los trámites legales (Real Decreto 2631/1985, de 19 diciembre) sin audiencia y sin posibilidades mínimas de defensa se ha producido la denominada sanción de plano que provoca la nulidad absoluta de la resolución impugnada [arts. 62.1, a) y c) de la Ley 30/1992 y 153.1.º.3 LGT de 1963]*”.

Por último, debido a la aplicación supletoria de la Ley 30/1992, y a que por tanto será de aplicación su art. 76.3²⁷⁰, si el interesado presentara sus alegaciones y pruebas más allá del plazo de quince días sin que le haya sido comunicado el decaimiento de su derecho, tales alegaciones y pruebas deberían ser admitidas y consideradas en la resolución del expediente²⁷¹.

En otro orden de cosas, y de nuevo en el transcurso de la instrucción, la LGT, en su art. 210.3, ofrece la posibilidad de adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 del mismo texto legal²⁷². Se trata, por tanto, de medidas análogas a las que pueden adoptarse en el procedimiento de inspección y que aparecen tasadas en la propia LGT.

El art. 146 regula las medidas cautelares que podrán adoptarse en el procedimiento de inspección “... *para impedir que desaparezcan, se destruyan o*

²⁷⁰ Art. 76.3 de la LRJAP y PAC: “A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente; sin embargo, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo”.

²⁷¹ Vid. ALMENAR BELENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D., en COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, AAVV, Op. Cit. Pág. 1367.

²⁷² Art. 146 de la LGT: “1. *En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.*

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron”.

*alteren las pruebas...” o “... que se niegue posteriormente su existencia o exhibición”*²⁷³. En el mismo precepto, cuyo contenido es trasladable al procedimiento sancionador tributario, se determina que las medidas podrán consistir en “... *el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate*”.

Las limitaciones que se imponen al establecimiento de las medidas cautelares emergen del principio de proporcionalidad y del factor de la temporalidad.

La idea de la proporcionalidad incluye siempre una operación de comparación entre la medida y la finalidad que se pretende con su establecimiento, impidiendo adoptar una medida desproporcionada a la sanción que vaya a imponerse en el procedimiento sancionador. Este límite evitará producir unos daños o perjuicios desmedidos en relación con la infracción de que se trate y la sanción que ésta lleve aparejada. La cota máxima que nunca podrá traspasar una medida cautelar se encuentra, según la LGT, en “*que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación*”.

El límite temporal no supone sino que la medida se habrá de extinguir cuando deje de tener utilidad su existencia, que depende de la de los fines para los que son establecidas. Por tanto, no podrán desplegar ninguna eficacia una vez haya habido resolución definitiva, contenga o no la imposición de una sanción.

²⁷³ Conviene aclarar que estas medidas son distintas, aunque compatibles, a las que se pueden adoptar para asegurar el cobro de la sanción y que están previstas en el art. 81 de la LGT, aplicable al ámbito sancionador por remisión del art. 190 de la misma ley, relativo a las causas de extinción de las sanciones tributarias y que recoge, como una de estas causas, el pago de las mismas.

En cuanto a quién pueda adoptar una medida cautelar, no es algo que especifique el art. 210, que se limita a autorizar la posibilidad de su adopción y remitirse en su regulación al art. 146, dedicado a las medidas cautelares que se insertan en un procedimiento de inspección. Parece obvio que será el instructor el titular de esta capacidad de decisión²⁷⁴, pudiendo adoptar las medidas necesarias cuando las circunstancias lo justifiquen y atendiendo al consabido *periculum in mora*, que supone un riesgo cierto para la efectividad de la resolución sancionadora. Cuando las medidas se hubieran establecido en un procedimiento previo de inspección y se quieran mantener en el ulterior procedimiento sancionador, deberán ser ratificadas por el órgano competente para instruir este último expediente.

Concluidas las actuaciones, el instructor formulará una propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole un plazo de quince días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime pertinentes.

En virtud del art. 210.4, párrafo primero, en la propuesta de resolución, formulada por el instructor al término de las actuaciones: “...se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad”. El párrafo segundo del mismo apartado añade: “En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos”²⁷⁵.

Esta motivación obliga al instructor a valorar las pruebas, se hayan practicado de oficio o a instancia de parte, y a apoyarse en el resultado de ellas para desarrollar la propuesta. El instructor podrá proponer la existencia o ausencia de responsabilidades.

²⁷⁴ En opinión de SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., “la adopción de estas medidas sólo podrá ser efectuada por los órganos de inspección o recaudación que instruyan el procedimiento sancionador, pero no por los de gestión dado que no tienen reconocida esa potestad”. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 239.

²⁷⁵ Esta última exigencia fue introducida en la tramitación parlamentaria.

De apreciar su existencia habrá de determinar la persona en la que concurre el infractor, los hechos y su calificación jurídica, la infracción que constituyen y la sanción que corresponda imponer debidamente graduada y habiendo tenido en cuenta en su cálculo la reducción del 30 por 100 aplicable en el caso de que el contribuyente hubiese prestado su conformidad a la anterior propuesta de regularización²⁷⁶. Lo fundamental es que este contenido mínimo garantiza a cada parte idénticas posibilidades de alegar y probar en su interés, una igualdad de armas real en pro del derecho a la defensa, principio acusatorio y principio de contradicción²⁷⁷.

A partir del trámite de alegaciones prescrito legalmente, con ocasión del cual el interesado puede manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución que se le formula, presumiéndose que no está conforme si no se pronuncia expresamente al respecto, el art. 23.5 del RGRST contempla dos alternativas:

“Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Si se hubieran formulado alegaciones, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente”.

²⁷⁶ El art. 210.4 de la Ley 58/2003 no alude a la reducción por conformidad a la propuesta de regularización en el contenido mínimo de la propuesta de resolución, reducción que, por su parte, mantiene su vigencia gracias al art. 188.1.b) de la LGT. Dicha omisión es fruto de la ubicación de la conformidad en la nueva LGT en el precepto dedicado a los criterios de graduación en general, por lo que se entiende incluida en ese concepto, si bien es cierto que actúa no como un verdadero criterio de graduación sino como una condonación automática, como tuvimos ocasión de ver en el capítulo dedicado a ello.

²⁷⁷ *“Sólo con la incorporación del indicado contenido –exponente mínimo del derecho a ser informado de la acusación–, se garantizará que el imputado, en el ulterior trámite de audiencia pueda ejercer su definitivo derecho a la defensa a través de la presentación de las alegaciones de conclusión”.* LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 861.

Por último, por lo que concierne a esta fase, es necesario dejar constancia de que podrá prescindirse de ella, según lo dispuesto en el art. 210.5 de la LGT, “*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*”, continúa el precepto diciendo que “*ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos*”. Esta posibilidad de tramitación abreviada será estudiada de manera exhaustiva en un momento posterior de este trabajo por tratarse de una excepción al principio de separación de procedimientos.

C) Terminación

Según lo dispuesto en el art. 211 de la LGT, el procedimiento sancionador podrá terminar bien por resolución, bien por caducidad. El procedimiento deberá concluir en el plazo máximo de seis meses, contados desde la notificación del inicio del procedimiento, y no desde el día en que se dicta el acuerdo de iniciación ni desde el día en que el Inspector-Jefe hubiera ordenado la iniciación de un expediente sancionador. La notificación por la que se comunica al interesado la resolución del procedimiento sancionador deberá practicarse durante el transcurso de dicho plazo.

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 interesado²⁷⁸. La declaración de caducidad ordenará el archivo de las actuaciones

²⁷⁸ La LGT ha resuelto un problema que se planteaba con la anterior regulación, ya que el art. 36.1 del RD 1930/1998, situaba el *dies ad quem* de este plazo en la fecha de resolución del expediente sancionador, no en la de su notificación, lo que, en palabras de SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., “*evidentemente cercenaba la seguridad jurídica del contribuyente y favorecía malas costumbres administrativas como la de dictar resoluciones de fin del procedimiento en plazo, pero notificarlas con posterioridad al mismo*”. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 247.

e impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, tal y como prevé expresamente el párrafo segundo del apartado cuarto del art. 211 de la LGT²⁷⁹.

Cuando el procedimiento finalice mediante resolución expresa, ésta deberá ser dictada por el órgano competente para resolver. En este último sentido, el art. 211.5 de la LGT dispone lo siguiente:

“Son órganos competentes para la imposición de sanciones:

a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.

c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.

La LGT de 2003 mejora sustancialmente la situación en relación con la determinación del *dies ad quem*, ya que frente al silencio anterior, el precepto de referencia establece que éste se situará “en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo”, lo que presenta, según LÓPEZ MARTÍNEZ, J., mayores garantías al administrado. EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 142.

²⁷⁹ Esta regulación constituye una importante novedad, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 36 del derogado RD 1930/1998, el procedimiento sancionador había de finalizar en el plazo de seis meses desde la notificación de su iniciación, pero, una vez transcurrido dicho plazo era posible iniciar su cómputo de nuevo siempre que la infracción no hubiese prescrito.

d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”.

Dado que en la mayoría de los casos las sanciones tributarias tendrán carácter pecuniario, y su imposición devendrá de un previo procedimiento de comprobación o de aplicación de los tributos, de la lectura de este precepto se infiere que la identidad orgánica entre el órgano competente para liquidar y el órgano competente para sancionar será una constante que, en su momento, nos sentiremos obligados a analizar.

Confirmando esta opción legislativa, el Reglamento, en su art. 20.1, dispone que *“Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive”*²⁸⁰.

Únicamente en el caso de que el procedimiento sancionador derive de uno de inspección, el art. 25.7 del RGRST, acorde con la exigencia de separación de procedimientos, señala que *“El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el inspector jefe”*, cuando el mismo Inspector jefe debía encomendar la práctica de la instrucción, sin embargo, *“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”*, –art. 25.3 del RGRST-.

Por lo que se refiere a la resolución, ha de ser motivada, basada en la propuesta de resolución formulada por el órgano instructor y en las alegaciones que pudo haber presentado el imputado. Esta exigencia aparece recogida en el art. 120.3 de la CE en

²⁸⁰ En opinión de PALAO TABOADA, C., *“la vinculación examinada entre el procedimiento de aplicación de los tributos y el sancionador se explica quizá por el hecho de que la competencia corresponde al mismo órgano (art. 20.1, Reglamento sancionador, aprobado por RD 2063/2004). Ésta es una muestra más de que la proclamada separación entre ambos procedimientos ha quedado reducida a la nada”*. “La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento”, Jurisprudencia Tributaria, nº 4, junio, 2006.

relación con las sentencias, y en el orden tributario la encontramos en el apartado primero del art. 24 del RGRST.

Se trata de un requisito que se torna indispensable por cuanto integra el derecho a la información del que es acreedor el imputado, derecho que facilitará la contradicción entre las partes y por ende, el derecho a la defensa del interesado. El deber de motivación requiere una exposición detallada y exhaustiva de las razones en virtud de las cuales el órgano encargado de resolver considera probados unos hechos²⁸¹.

El ejercicio de la motivación ha de ser llevado a cabo por el órgano encargado de resolver el procedimiento tributario sancionador, no siendo posible que se limite a reproducir íntegramente la que consta en el acta de regularización previa al expediente sancionador²⁸². La separación de procedimientos y las consecuencias que ésta acarrea obligan a practicar la prueba en sede instructora, no bastando, prácticamente en ningún caso, con la practicada en vía de gestión o en inspección; en consecuencia, por lo que a la motivación se refiere, no puede versar únicamente

²⁸¹ FÚSTER ASECIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 193. La autora estima que la necesidad de motivación se hace más intensa si cabe “*en el caso de que la sanción se fundamente en una prueba indiciaria*”.

²⁸² Como permitía la Instrucción 9/1998, de 1 de abril del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, que en su Exposición 14 (dedicada a procedimiento sancionador en materia tributaria) apartado 2.1.f), párrafo quinto, indica que: “*No obstante, si se considerase suficiente la motivación fáctica y jurídica incorporada en las Actas, bastará con que el Inspector-Jefe se remita expresamente a la misma, obviando su reproducción*”.

En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ, J., a cuya postura nos adherimos, piensa que en este punto la Instrucción ha de reputarse nula “... *por contraria a lo establecido en la analizada disposición reglamentaria (art. 35 RD 1930/1998) y por oponerse a los principios punitivos aplicables*” y por ser “... *un nuevo intento de perpetuar la situación anterior a la promulgación de la LDGC...*” y “... *contradice todo cuanto hemos señalado a lo largo del presente trabajo sobre la necesidad de practicar la prueba en la sede instructora del procedimiento sancionador tributario*”. EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 819.

sobre los datos y pruebas provenientes del expediente de regularización e incorporados al procedimiento sancionador.

La fijación de los hechos probados²⁸³ y su motivación, no ha de limitarse a los que constituyen la infracción y a la demostración de la participación en los hechos del imputado, ni siquiera será suficiente con los atinentes a la calificación jurídica de los hechos objeto del expediente sancionador y la justificación de la inclusión de los hechos en las normas²⁸⁴, sino que ha de extenderse a los criterios de graduación de la sanción, como única forma de respetar el principio de proporcionalidad que ha de regir la imposición de la sanción²⁸⁵.

La jurisprudencia ha contribuido a vincular el deber de motivación con el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la CE. Se trata de un derecho fundamental sobre el que los tribunales se han pronunciado en innumerables ocasiones. Baste, sin embargo, rescatar la STC 213/1990 por ser un resumen de la doctrina constitucional al efecto. El Alto Tribunal manifiesta, en su fundamento de derecho segundo, que dicho derecho *“implica también la necesidad de que los ciudadanos obtengan una satisfacción razonada y, a ser posible, de fondo de sus pretensiones, de tal manera que, una vez cumplidos los presupuestos y requisitos procesales que condicionan la admisibilidad de la resolución judicial definitiva, aquella satisfacción ha de ser, en cada una de sus instancias, material, pues material y efectiva ha de ser la tutela que los órganos judiciales han de dispensar a los derechos e intereses legítimos”*.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 55/1987, de 13 de mayo, especifica en este sentido que *“Los términos en que se encuentra concebido el art. 24 de la Constitución han de entenderse integrados, en este sentido, con lo que dispone el art. 120 de la propia Constitución que exige la motivación de las Sentencias”*. El

²⁸³ La fijación de los hechos es contenido irreducible en la resolución según el art. 211.3 de la LGT.

²⁸⁴ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 818.

²⁸⁵ Esto es lo que arguye FÚSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 193.

Tribunal entiende que la exigencia constitucional se fundamenta en la lógica pretensión de “... permitir el control de la actividad jurisdiccional”, lo que se traduce en nuestro caso en facilitar el control de la actividad administrativa. Esto sólo será posible, en los términos de la misma sentencia, si “... la Sentencia hace referencia a la manera en que debe inferirse de la Ley la resolución judicial...”, (en el caso que nos ocupa es trasladable a la resolución sancionadora emanante del órgano administrativo competente), “... y expone las consideraciones que fundamentan la subsunción del hecho bajo las disposiciones legales que aplica”²⁸⁶.

Exigencia insoslayable y especificada también en el RGRST es la necesidad de congruencia en la resolución, contenida en el párrafo segundo del art. 24.1 en estas líneas: “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”. De no existir este deber de congruencia se habría privado al interesado de su derecho a la información, lo que supondría un desconocimiento por su parte de los términos en que se desarrolló la acusación y podría haber generado una situación de indefensión para el imputado, quien no habría tenido a su alcance los datos necesarios para efectuar las pertinentes alegaciones tras la propuesta de resolución. Dicha situación se asemejaría en demasía a la técnica de las sanciones de plano²⁸⁷, pues no habría sido posibilitada realmente la defensa previa del imputado, y bajo el manto de la discrecionalidad de la Administración se estaría incurriendo en una arbitrariedad por la que la misma Administración sancionaría basándose en sus investigaciones y determinando

²⁸⁶ El Alto Tribunal ha declarado reiteradamente desde la temprana Sentencia 19/1981, de 8 de junio, que el derecho a la tutela judicial efectiva comprende como elemento esencial el derecho a obtener de los Jueces y Tribunales una resolución razonada y fundada en Derecho sobre el fondo de las pretensiones de las partes. Ver también las SSTC 115/1999, de 14 de junio, y 182/2003, de 20 de octubre.

²⁸⁷ GARBERÍ LLOBREGAT en LA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, *Op. Cit.* Pág. 121 y 122. Este autor encuentra fundamental la exigencia de motivación de la resolución en cumplimiento de la observancia del indispensable procedimiento, sin el cual se estaría incurriendo en la imposición de las denominadas “sanciones de plano”.

unilateralmente la realidad y la ilegalidad de los hechos constitutivos de la infracción, la culpabilidad del sujeto y la licitud de la sanción a imponer.

Es necesario, en fin, la virtualidad de la correlación entre acusación, defensa y resolución, llevadas a cabo respectivamente por la instrucción, el presunto infractor y el órgano encargado de resolver el procedimiento sancionador; de lo contrario, se estaría vetando el ejercicio de la contradicción a la parte más débil de esta relación jurídica.

Por lo que se refiere al contenido, las resoluciones de los expedientes sancionadores se tienen que notificar a los interesados, con indicación de *“la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta Ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad”*, –art. 211.3 de la LGT-. Contendrá también, por añadidura reglamentaria, mención de los medios de impugnación que pueden ser ejercidos, además de los plazos y órganos ante los cuales pueden interponerse, así como del lugar, plazo y forma en que debe satisfacerse el importe de la sanción impuesta.

La notificación de la resolución se convierte en imprescindible desde que el art. 57.2 de Ley 30/1992 pospone la eficacia del acto administrativo a dicho momento, ya que si el interesado desconoce el contenido del acto le será de todo punto imposible actuar válidamente en defensa de su derecho, colocándose en una posición de absoluta indefensión que le impedirá impugnar primeramente en vía administrativa y por último en contenciosa, lo que afectaría flagrantemente a la tutela judicial efectiva consagrada en el art. 24 CE.

Conforme a los artículos 58.2 de la LRAP y PAC y 24.3 del RGRST, la notificación deberá contener el texto completo que compone la resolución, la advertencia de si se trata de un acto definitivo o no en vía administrativa, la indicación de los recursos procedentes, el órgano ante el que puedan presentarse

estos recursos y el plazo en que interponerlos. El Reglamento añade a esto la previsión del lugar, plazo y forma en que ha de satisfacerse el importe de la sanción²⁸⁸.

En relación con las actas de la Inspección, el art. 49.2.i) RGIT, prevé que si son de conformidad contengan expresión de “... *los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado de aquélla, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlas*”. Sin embargo esta previsión protectora de los intereses del infractor no se halla recogida en relación con la conformidad a la propuesta de resolución de un expediente sancionador, lo que hubiera sido de extrema conveniencia.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección²⁸⁹, el interesado hubiese manifestado, con ocasión del trámite de alegaciones, su disconformidad con 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*” –art. 25.5 del RGRST-. Si por el contrario, el interesado prestó su conformidad a la propuesta de resolución, el art. 211.1 de la LGT, en su párrafo segundo, admite que el procedimiento pueda concluir mediante una resolución tácita; en este sentido el Reglamento abunda que “*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*

²⁸⁸ Estos tres últimos extremos no se contendrán en los casos en que el sujeto prestó su conformidad a la propuesta de resolución y, por tanto, se entendió dictada la resolución de acuerdo con dicha propuesta al transcurrir el plazo de un mes desde aquella conformidad y sin necesidad de nueva notificación expresa. Para este supuesto algún autor, -es el caso de FÚSTER ASENCIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 195-, aboga por la conveniencia de que junto a la notificación de la propuesta de resolución se entregaran los documentos de ingreso precisos para el pago de la sanción, para el caso de que ésta no fuera objeto de impugnación.

²⁸⁹ Art. 25.4 del RGRST: “*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*”.

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”²⁹⁰, -art. 25.6 del RGRST-.

Puede ocurrir, como advierte el mismo precepto, que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de sanción realizada por el instructor del procedimiento cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Cuando se estimen sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado 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.

²⁹⁰ Esta resolución tácita, según la opinión mantenida por SESMA SÁNCHEZ, B., en INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, “no supone otra ventaja más que... ahorrar la notificación de resoluciones expresas a la Administración y evitar las tácticas elusivas del infractor para rehusar la notificación”. *Op. Cit.* Pág. 243.

Añaden las autoras, a propósito de la conformidad prestada a la propuesta de resolución del expediente sancionador, que el interesado “... conserva íntegro su derecho a recurrirla si cambia de criterio posteriormente. No rigen, en este caso, las limitaciones que establece el artículo 144 de la LGT para recurrir las liquidaciones derivadas de un acta en conformidad”. *Op. Cit.* Pág. 243.

Para estos casos, el Reglamento prevé que “... *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*”, -art. 25.6 del RGRST-.

Por último, no es cuestión baladí significar que la regulación del procedimiento sancionador resulta novedosa desde el momento en que el art. 24.1 del RGRST prevé que, incluso no tratándose de un procedimiento derivado de uno previo de inspección, con anterioridad a la resolución del expediente, el órgano que ostenta la competencia para resolver “... *pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas...*”. En este supuesto, deberá formularse una nueva propuesta de resolución, siéndole de nuevo de aplicación lo dispuesto en el art. 23 del RGRST, encargado de diseñar la instrucción del procedimiento.

La ordenación de ampliación de actuaciones será preceptiva siempre que se vayan a tener en cuenta en el expediente sancionador hechos distintos a los ya obrantes en él, lo que de lo contrario, permitiría la vulneración del principio de congruencia al que nos hemos referido líneas atrás. Tras esta ampliación de actuaciones, el órgano competente para resolver podrá rectificar o no la propuesta de sanción. Esta rectificación precisará, a su vez, de notificación expresa al sujeto infractor, y sólo en el caso de que le sea perjudicial, el interesado dispondrá de un trámite de audiencia cuya omisión, como no podía ser de otro modo, supondría la nulidad de la sanción por violar sus derechos de defensa y, en fin, permitir la imposición de la sanción de plano. En este supuesto, el trámite de alegaciones tendrá un “... *plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación*”, -art. 24.2 del

RGRST-, en lugar de 15 días, como ocurre en los casos de expedientes derivados de un procedimiento de inspección.

Por último, otra forma de terminación del procedimiento sancionador a la que se refiere el Proyecto de Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos en su art. 103.6, párrafo segundo, es la siguiente: “*Si se hubiese iniciado un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos y este último finalizase como consecuencia del inicio de otro procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento sancionador terminará mediante resolución expresa en la que se declarará dicha circunstancia, sin perjuicio de que posteriormente se pueda iniciar un nuevo procedimiento sancionador derivado del procedimiento de aplicación de los tributos iniciado con posterioridad*”. Este artículo añade que, en este supuesto, las actuaciones que se hubieran realizado en el curso del procedimiento sancionador fallido, así como los documentos y elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia en un posterior procedimiento sancionador.

D) Suspensión de la ejecución de las sanciones

En este asunto cobra especial relevancia la Ley 1/1998, LDGC, que buscó en la medida de lo posible una cierta equiparación del *statu quo* del contribuyente al del administrado, tal y como este último aparece en la CE y en la Ley 30/1992²⁹¹. En concreto, su art. 35 supuso reconocer la aplicación al procedimiento sancionador tributario de lo dispuesto en el art. 138.3 LRJAP y PAC, derogando los párrafos

²⁹¹ Esta ley equiparó el régimen de las sanciones tributarias al resto de sanciones administrativas, colocando en el mismo plano, en palabras de ORENA DOMÍNGUEZ, A., “*al ciudadano-contribuyente y al ciudadano-administrado*”. “La suspensión de la ejecución de sanciones”, Revista de Información Fiscal, nº 74, marzo-abril, 2006. Pág. 22.

tercero y cuarto del art. 81 LGT de 1963²⁹², en los que la regla era que la interposición de un recurso no suspendía la ejecutividad de las sanciones salvo en supuestos de perjuicio para el mantenimiento de la capacidad productiva o del nivel de empleo cuando se garantizase su importe, consecuencia clara de la consideración de la sanción como deuda tributaria²⁹³. La Ley 1/1998 supuso la supresión de una especialidad absolutamente injustificada operante en el campo de las sanciones tributarias, aun cuando de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la ejecutividad inmediata de las sanciones no vulneraba la presunción de inocencia ni el derecho a la tutela judicial efectiva²⁹⁴.

²⁹² La redacción de este precepto, introducido por la Ley 25/1995, de 20 de julio, era la siguiente: *“La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas”*.

²⁹³ Como indica ORENA DOMÍNGUEZ, A., al ser considerada la multa parte de la deuda tributaria, gozaba del privilegio de la ejecutividad del que gozan el resto de elementos de la deuda. *“La suspensión de la ejecución de sanciones”*, *Op. Cit.* Pág. 13.

²⁹⁴ La Sentencia del Tribunal Constitucional 66/1984 expresaba en relación con la ejecutividad que *“la presunción de inocencia no puede hacerse que sea lesionada por una resolución que no accede a la suspensión del acto sancionador, pues la presunción se agota y se refiere a la resolución sancionatoria”* y que *“el quebranto de tal presunción hay que combatirlo en el momento de la decisión condenatoria y no en el ulterior de su cumplimiento; por eso, si el actor entiende que fue sancionado sin pruebas, debió impugnar los actos administrativos, lo que, por cierto, no hizo por este motivo constitucional, y no entender que el derecho a ser presumido no culpable fue desconocido por no acordarse la suspensión”*.

A mayor abundamiento, la sentencia 78/1996, indica que *“el privilegio de autotutela atribuido a la Administración Pública no es contrario a la Constitución, sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el art. 103 de la CE... y la ejecutividad de sus actos en términos generales y abstractos tampoco puede estimarse como incompatible con el art. 24.1 de la CE”*. Después matiza esas afirmaciones añadiendo que *“El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión... mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto”*, lo contrario *“lesiona, de modo evidente, el art. 24.1 CE al impedir el acceso de dicha petición al Juez y, en consecuencia, hace que proceda la estimación del amparo”*.

La dicción literal de este precepto fue la siguiente: *“La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativos que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”*.

Aunque en la práctica ha sido de gran utilidad la LDGC, lo cierto es que hubiera podido alcanzarse la misma solución aplicando directamente la Ley 30/1992²⁹⁵, la cual también destruía el privilegio de la ejecutoriedad de los actos administrativos disponiendo que cualquier recurso ordinario paralizaría la ejecutividad de la sanción hasta el agotamiento de la vía administrativa. Prueba de ello es que el Tribunal Superior de Justicia de Valencia se valió únicamente de dicha ley para decidir acerca de la no ejecutividad de una resolución, entendiendo, en relación con el art. 138.3 LRJAP y PAC, que *“dicho precepto al recoger un principio del procedimiento sancionador, que afecta a la eficacia y a la ejecutividad de la resolución sancionadora en general, no a las formalidades o trámites procedimentales propiamente dichos, es aplicable a la actuación sancionadora de la Administración, incluso de la tributaria”*²⁹⁶.

Un examen exhaustivo de los artículos 138.2 de la Ley 30/1992 y 35 de la LDGC nos será de gran utilidad para desenterrar diferencias entre ambos que, por pequeñas que parezcan, no han dejado de restar coherencia y enturbiar el panorama normativo. Así, mientras que el art. 138.3 de la LRJAP-PAC, se pronuncia en los siguientes términos: *“La resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa”*; el 35 de la LDGC hablaba de que *“La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que pueda ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”*. Nos hallamos en presencia de dos preceptos a priori bastante similares, pero que adoptan términos diferentes con significados también distintos.

²⁹⁵ La LRJAP-PAC, a pesar del dictado de su DA 5ª, es de aplicación directa al ámbito fiscal en todo lo referente al régimen jurídico de las Administraciones Públicas. Nos remitimos a las consideraciones que se hicieron sobre este tema el segundo capítulo de este trabajo.

²⁹⁶ Sentencia 298/1995, de 22 de abril. F. J. 3º.

El art. 35 de la LDGC se pronunciaba en términos de «suspensión automática» de la ejecución de las sanciones, expresión que presupone que éstas son ejecutivas²⁹⁷ desde que se imponen, más concretamente, desde que transcurre su plazo voluntario de pago, ya que la suspensión equivale al cese temporal en la eficacia del acto²⁹⁸. Como consecuencia de todo lo anterior, las demás normas pueden disponer que una vez haya cesado la suspensión, los efectos propios del acto que ya era ejecutivo se entiendan producidos por todo el tiempo que durase aquélla. Realmente, el acto nunca dejó de ser eficaz, si bien se encontraba en estado letárgico, por lo que el legislador puede establecer que se satisfagan los intereses de demora devengados por todo el tiempo que hubiese durado la suspensión.

La Ley 58/2003, aunque opta por utilizar el término “*suspendida*”²⁹⁹ en su art. 212.3, salva el escollo al que hemos hecho referencia especificando en un párrafo inmediatamente posterior que “*no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa*”, dejando claro que esta excepción a la exigibilidad de los intereses de demora cesa en el momento en que se pone fin a la vía administrativa, no teniendo lugar en vía contenciosa³⁰⁰.

²⁹⁷ Sólo podrá suspenderse lo que tiene virtualidad, es decir, sólo de un acto que ya es eficaz puede suspenderse dicha eficacia, pues de no existir aquélla nada hay que suspender.

²⁹⁸ En palabras de GÓMEZ CABRERA, C. “*la suspensión de la ejecución supone un cese temporal en la eficacia del acto, es decir, un paréntesis durante el cual deja de obligar*”. LOS DERECHOS HUMANOS. LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, Cap. “Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 309.

²⁹⁹ La LGT, en opinión de MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J, no acoge formalmente el principio de inejecutividad “*pues ello impediría, por ejemplo, dar un plazo de ingreso al imponer la sanción*”. GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 307.

³⁰⁰ El fundamento de esta norma que, de forma novedosa, ha permitido no exigir intereses de demora suspensivos, según GÓMEZ-MOURELO CASTELO, C., “*radica en una Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2001 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo que desestimó un recurso de casación en interés de ley interpuesto por el Abogado del Estado en representación de la Administración tributaria, defendiendo, por el contrario, la exigencia de*

En nuestra opinión, la solución más correcta habría sido que la ejecutividad no hubiera tenido virtualidad hasta el momento en que adquiriese firmeza el acto por poner fin a la vía administrativa, como se desprende del art. 138.3 de la Ley 30/1992³⁰¹. La situación opuesta puede vulnerar el principio de presunción de inocencia³⁰², incompatible con la ejecución de una sanción mientras no haya resuelto sobre su imposición el órgano definitivo, y el derecho a la tutela judicial efectiva, que puede verse seriamente disminuido si los efectos de una ejecución demasiado pronta son irreversibles o de difícil subsanación³⁰³.

Finalizada la vía administrativa, la LDGC no ordenaba que se ejecutasen las sanciones, sino que se limitaba a establecer que hasta ese momento no podían ejecutarse. Lógicamente, a nuestro juicio, en caso de interposición de un recurso en vía contenciosa, la suspensión ha de mantenerse hasta tanto resuelva el Tribunal

intereses de demora suspensivos”. EL NUEVO RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO COMENTADO, Ed. La Ley, Madrid, 2004.

³⁰¹ Vid. en este sentido a ORENA DOMÍNGUEZ, A., en “La suspensión de la ejecución de sanciones”, *Op. Cit.* Pág. 31 y ss. También a MENÉNDEZ MORENO, A. y otros, en DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, PARTE GENERAL, Ed. Lex Nova, 2ª edición, Valladolid, 2001. Pág. 390 y 391.

³⁰² En este sentido, SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., consideran esta suspensión automática de sanciones “*contraria al principio general de inejecutividad de las sanciones que proclama el artículo 138 de la Ley 30/1992*”, y añaden que “*considerar que la sanción es ejecutiva pero se suspende su ejecución, supone un atentado contra el principio de presunción de inocencia*”. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 260.

PONT CLEMENTE, M., PONT CLEMENTE, J. F. y TORREGROSA CARNÉ, M. D., también han criticado la falta de técnica legislativa en “La suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa”. *Temas Tributarios de Actualidad*, Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 10, 2006.

³⁰³ Algunos autores piensan que no es necesario demorar la ejecutividad hasta la firmeza en sentido estricto, pues no consideran que se vulneren los principios arriba nombrados. Es el caso de, GÓMEZ CABRERA, C., en LOS DERECHOS HUMANOS. LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, Cap. “Los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 311.

competente³⁰⁴, siendo los artículos 129 y siguientes de la LJCA los encargados de su regulación.

Los estrechos límites impuestos en su día por el art. 122 LJCA de 1956, se movían en la necesidad de existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación, mientras que en la vía administrativa sólo se requieren para decretar la suspensión razones de oportunidad y conveniencia³⁰⁵. Que la vía judicial imponga requisitos más cualificados que la gubernativa para otorgar la suspensión es una incongruencia que hizo que el Tribunal Supremo³⁰⁶ considerara ampliados los límites de la LJCA en pro de la salvaguarda del derecho a la tutela judicial efectiva. Sin embargo, ya en tiempos más recientes, dos sentencias del Tribunal Supremo³⁰⁷, avalando el criterio sostenido

³⁰⁴ Sin embargo el art. 29.2 del RGRST, lejos de extender automáticamente la suspensión a toda la duración del proceso contencioso-administrativo. dispone que si, dentro del plazo establecido para la impugnación jurisdiccional, el interesado comunica al órgano de recaudación que ha interpuesto el recurso contencioso solicitando la suspensión, ésta se mantendrá hasta tanto el órgano judicial se pronuncie sobre su procedencia.

³⁰⁵ MARTÍNEZ-AGUADO MARTÍNEZ, J., entiende que *“un principio elemental de coherencia, nos fuerza a aplicar el mismo tratamiento jurídico para idéntico supuesto mientras dure su conflictividad”*. “El Procedimiento Sancionador Tributario y la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992)”, Rv. Gaceta Fiscal, nº 123, julio-agosto, 1994. Pág. 196 y 197.

³⁰⁶ El ATS 20-diciembre-1990 aduce que *“... contra lo que una estrecha interpretación de aquel artículo 122 de la Ley jurisdiccional parece postular, nuestro derecho nacional -al margen incluso de su inescusable inserción en el sistema comunitario- alberga ya en su seno ese derecho a la tutela cautelar, que está inserto en aquél. Lo que, visto por su envés, significa el deber que tienen tanto la Administración como los tribunales de acordar la medida cautelar que sea necesaria para asegurar la plena efectividad del acto”*. Se trata de *“una nueva forma de entender el mismo artículo 122 de la Ley jurisdiccional que le despoja de las rigideces que una lectura aislada del mismo viene atribuyéndose. Pero esto es lo que ocurre siempre que se acepta una nueva matriz teórica... que tiene expresión en el propio texto constitucional y se llama tutela judicial efectiva”*.

³⁰⁷ En las recientes sentencias de 5 de octubre de 2004 (RJ 2004\10) y de 7 de marzo de 2005 (RJ 2005\3861), el Tribunal Supremo ha modificado su criterio sosteniendo que no existen razones técnico-jurídicas para considerar que la suspensión de la ejecución sin previa garantía acordada en vía administrativa, deba prolongar su eficacia en la vía contencioso-administrativa.

Vid. fundamento jurídico cuarto de la primera sentencia y fundamento jurídico quinto de la segunda, el último de los cuales, reza, en su apartado E, lo siguiente: *“En consecuencia, no hay, ya, razones técnico jurídicas para poder mantener el criterio de que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa o económico administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía Contencioso-Administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pues la frase «sin que puedan ejecutarse -las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende- hasta que sean firmes en vía administrativa» contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 [RCL 1998, 545] (y en los demás preceptos posteriores semejantes que hemos venido comentando) sólo puede interpretarse O BIEN como «hasta que hayan causado estado en dicha vía» (y no quepa ya otro recurso administrativo o Económico-Administrativo), O BIEN, como máximo, «hasta que se adopte, en la vía Contencioso-Administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, «ex novo», o reiterada, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJCA de 1956 o 129 y siguientes de la LJCA 29/1998, PUES, teniendo en cuenta, a modo de valor interpretativo «ex post facto», lo dispuesto en los artículos 212.3 y 233.1 y 8 de la LGT 58/2003, ese potencial mantenimiento de la suspensión acordada en la vía administrativa o económico administrativa en la posterior vía Contencioso-Administrativa incoada (si se dan los dos condicionantes del artículo 233.8 de la citada LGT 58/2003) conservará su vigencia y eficacia, solamente, hasta que el órgano judicial adopte, en el ejercicio de su propia potestad cautelar, la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada (en el mismo recurso Contencioso-Administrativo), sin que pueda determinar e influir directamente en la decisión que, conforme a los criterios establecidos en la LJCA tanto de 1956 como en la 29/1998, adopte, dentro de su competencia, el Tribunal Jurisdiccional”.*

La regla en cuya virtud las sanciones tributarias no pueden ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa –prevista en el art. 35 de la LDGC en términos similares a los del art. 212.3 de la actual LGT-, sólo implica la suspensión de la ejecución, en opinión de la STS de 5 de octubre de 2004, hasta el momento en que el acto sancionador *“haya causado estado en la citada vía... o bien, como máximo..., hasta que se adopte, en la vía Contencioso-Administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, ex novo, en la vía jurisdiccional”*, (F. J. 4º, C).

Coinciden con la postura expresada en estas sentencias sobre el art. 29.2 del RGRST, los autores CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F., que creen que, entender la suspensión automática sin garantías de la sanción eficaz sólo hasta que el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la procedencia de mantener o no dicha suspensión durante el proceso judicial, no priva a los interesados en vía judicial de la garantía que disfrutaron en vía administrativa. Vid. *“Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario. A propósito del desarrollo reglamentario de la LGT”*, *Op. Cit.* Pág. 47 y ss.

por el RGRST en su art. 29.2, han truncado el criterio hasta el momento adoptado por el cual se mantenía la suspensión automática sin garantías durante la fase jurisdiccional, de manera que será el juez quien decida, de acuerdo con el art. 130 de la LJCA, si concede o no la suspensión sin garantías de la sanción. La vigente Ley 29/1998, de la Jurisdicción contencioso-administrativa, regula esta cuestión en el seno del capítulo dedicado a las medidas cautelares, entendiéndose que cabrá su adopción “...únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso”, -art. 130.1 LJCA-.

Una cuestión colateral pero no por ello con menor trascendencia, es si en este momento se hace necesaria una garantía suficiente que asegure la suspensión. Un repaso por la normativa más reciente será necesario para comprobar la satisfactoria evolución que ha experimentado este tema:

La LDGC, en su art. 30.2, disponía que cuando se interpusiera recurso contencioso-administrativo se mantendría la suspensión acordada en vía administrativa sólo si existía garantía suficiente. Esta garantía a que se supeditaba la sanción no debería ser exigible cuando lo recurrido sea una sanción, ya que no existe razón alguna para que en vía contenciosa se exijan garantías³⁰⁸ que no existían en la vía administrativa previa³⁰⁹. Antes al contrario, dado que el legislador efectuó una ponderación de bienes entre el interés público de la ejecución inmediata y el daño que el pago provoca al particular³¹⁰, al establecer la inejecutividad en vía administrativa, el mismo criterio de ponderación de bienes ha de ser trasladado por el

Frente a este nuevo criterio jurisprudencial, se han alzado voces en forma de votos particulares que demandan una prolongación de una suspensión en vía contencioso-administrativa más automática. Véanse los formulados por los Magistrados Enríquez Sancho, Campos Sánchez-Bordona y Garzón Herrero a la STS de 7 de marzo de 2005.

³⁰⁸ Los artículos 122 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1956 y 129 y siguientes de la Ley de 1998, no prevén expresamente la suspensión automática.

³⁰⁹ Tal garantía no se exigía por el art. 35 de la LDGC ni por el art. 81.1 de la LGT de 1963.

³¹⁰ FALCÓN Y TELLA, R. en “Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (I): Especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos”, *Op. Cit.* Pág. 6.

Tribunal a la posterior impugnación judicial. Sin embargo, del art. 38 del RD 1938/1998 se desprendía que, si concluida la vía administrativa se interpusiese recurso contencioso-administrativo, habría de ofrecerse caución para que se suspendiera la ejecución. Esta obligatoriedad que afecta a la prestación de caución conculcaba gravemente el derecho a la tutela judicial efectiva, derecho que exige que los Tribunales de Justicia puedan adoptar las medidas cautelares necesarias para asegurar el cumplimiento íntegro de las sentencias que pudieran recaer en el futuro, y que exige también, que no se pueda ejecutar ningún acto administrativo sin dar al recurrente la posibilidad de que previamente un Tribunal pueda acordar la suspensión³¹¹, principio que se vería conculcado de poder tener lugar la ejecución antes del transcurso del plazo para recurrir o, habiendo sido solicitada la suspensión al interponer el recurso, antes de que el Tribunal Contencioso decidiera sobre aquélla.

En lo tocante a este tema, Ley y Reglamento avanzan positivamente: El art. 233.1 de la Ley, en su párrafo segundo, dispone que *“si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley”*. A esto hay que añadir lo establecido en el apartado ocho del mismo artículo, según el cual, tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá sin necesidad de garantías en vía jurisdiccional hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada³¹². Por su parte, el art. 29 del RD 2063/2004 aclara en su apartado segundo que, concluida la vía administrativa *“los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo”*. Si en el transcurso de dicho plazo el interesado comunica la interposición de recurso con petición de suspensión, ésta será mantenida sin necesidad de caución hasta tanto el órgano judicial resuelva lo procedente en relación con la solicitud de la suspensión.

³¹¹ Vid. de nuevo a GÓMEZ CABRERA, C. en LOS DERECHOS HUMANOS. LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, Cap. “Los derechos y garantías del contribuyente en el Procedimiento Sancionador Tributario”, *Op. Cit.* Pág. 313.

³¹² Sin embargo, lo procedente hubiera sido la regulación de esta materia por la LJCA.

5.2 Conculcaciones de la garantía de separación de procedimientos. -Problemas de mezcla de principios y no operatividad real de los principios jurídico-penales aplicables a todo el Ius Puniendi-

5.2.1. Reducción de sanciones por conformidad prestada en regularización.

La LGT prevé esta controvertida figura en su art. 187.1.d), cuya dicción literal es la que sigue: “*Cuando concurra esta circunstancia -la muestra de la conformidad-, la sanción que resulte de aplicación de los criterios previstos en las letras anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente*”; seguidamente, su regulación se halla en el art. 188.1, apartado b), precepto que dispone que la reducción será de un 30 por 100.

Como nos pone de manifiesto el profesor ARRIETA, cuando se habla de conformidad se deben distinguir tres aspectos distintos: “*el contenido del acta, el ámbito objeto de la conformidad –esto es, a lo que se da la conformidad- y los efectos que produce la conformidad o el vínculo obligacional que tal conformidad produce en el aceptante*”³¹³.

³¹³ “...el acta contiene cuestiones de hecho y de derecho, la conformidad se da a los elementos de hecho y a las calificaciones jurídicas y, por último y fundamental, que la conformidad vincula de forma distinta al interesado según se trate de la aceptación de los hechos o de los elementos de Derecho. Y vincula de forma distinta porque ambas cosas son distintas y por tanto, distinta es también su naturaleza jurídica”. ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J., en LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS, Ed. Civitas, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, nº 6, Madrid. 1994 Pág. 389. Y en este sentido, el mismo autor, en la misma obra, señala que, “*como la confesión no puede alcanzar a las confesiones jurídicas, el contribuyente se adhiere a ellas consiguiendo el efecto de ver reducida su sanción, a cambio de no impugnar la liquidación. De este modo, la aceptación de los hechos produce un efecto jurídico claro, la imposibilidad de recurrir en base a los hechos recurridos. Por el contrario, la aceptación de las calificaciones jurídicas produce un efecto procesalmente no jurídico pero convenido, por el cual se atenúa la sanción si no se impugna el acto de liquidación*”. Pág. 438.

Por lo que se refiere a los efectos, la reducción establecida resulta compatible con la prevista para los casos en que el importe de la sanción sea satisfecho dentro del plazo voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, siempre que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción; en estos casos, el sancionado tendrá derecho a otra reducción, esta vez, del 25 por 100, con lo que la reducción total podrá ascender a un 47.5 por 100 del montante de la sanción inicialmente impuesta.

Una primera delimitación que tendríamos que hacer al efecto excluye de su ámbito de aplicación las sanciones no pecuniarias, cuya naturaleza es incompatible con la condonación que se posibilita. Además, es evidente que sólo tendrá cabida esta reducción en el caso de las infracciones reguladas en los arts. 191 a 197, ya que la conformidad atiende a una propuesta de regularización que se redacta tras la comprobación de la obligación tributaria principal. Únicamente podrá tener lugar en el caso de las infracciones generadoras de un perjuicio económico, que son cuantificadas de forma proporcional a la cuantía dejada de ingresar, a la cantidad obtenida o solicitada indebidamente o a las cantidades determinadas, acreditadas o imputadas incorrectamente, dependiendo del tipo de infracción ante el que nos encontremos. Por lo expuesto, las sanciones que devengan de la comisión de las infracciones tipificadas en los arts. 198 a 206, no podrán ser objeto de la reducción por conformidad.

La evolución normativa que ha experimentado esta figura, si bien arranca con las actas de invitación en la primera mitad del siglo XX, se consolida en 1963, con la promulgación de la Ley General Tributaria, cuyo art. 88 preveía una condonación automática del 50 por 100 de la sanción cuando el sujeto pasivo prestase su conformidad a la propuesta de liquidación. Se trataba aquella medida de una condonación automática, como expresamente se podía leer en la ley, y no de un criterio de graduación, con lo que se aplicaba a la totalidad de la sanción ya calculada, habiendo sido tenidos en cuenta previamente los criterios de graduación.

En un momento posterior, la Ley 10/1985, se refería en su art. 82.h) a este tipo de conformidad como un criterio de graduación, sin citar en ningún momento la

condonación automática; de este modo el sustraendo que implicaba el 50 por 100 se aplicaba sumado a los demás criterios de graduación que entrasen en juego al calcular la sanción. Son varios los autores que ven más acertada la opción de que la conformidad adquiriera la naturaleza de un criterio de graduación en lugar de constituir una causa objetiva de condonación automática, aun suponiendo dicha opción un agravamiento cuantitativo de la sanción que finalmente se imponga³¹⁴.

La Ley 25/1995 nos devuelve a la situación originaria, ya que su art. 82.3 hizo uso de una redacción similar a la que se recogía en el art. 88.2 de la LGT de 1963; la reducción, ahora de un 30 por 100, no se aplicaba como un criterio más de graduación sino como una auténtica condonación automática³¹⁵.

Finalmente, la Ley 58/2003, conserva el mismo espíritu que la última reforma de 1995, ya que la conformidad sigue operando como una verdadera condonación automática. Si bien es cierto que el art. 187.1.d) ha querido englobar la conformidad entre los distintos criterios de graduación³¹⁶, calificándola expresamente con dicho término, del último inciso de esta letra, se extrae la conclusión opuesta, pues la reducción del 30 por 100 se aplicará a la totalidad de la sanción, es decir, a la que resulte de la aplicación de los criterios de graduación recogidos en las letras anteriores del art. 187.1³¹⁷.

³¹⁴ Es el caso de MUÑOZ BAÑOS, C. en REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 191. El autor apoya los argumentos de autores como MARTÍNEZ LAFUENTE que defienden que la conformidad sea un elemento de graduación.

³¹⁵ Sin embargo, el legislador no acude a la expresión literal «condonación automática», sino que por el contrario declina hacer uso de ella.

³¹⁶ Junto a la reincidencia, el perjuicio económico y el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.

³¹⁷ La reducción que implica la conformidad se regula en el artículo siguiente, en el 188, y no en el que hace lo propio con los criterios de graduación: “*La sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en las letras anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente*”.

Respecto a este tema, MENÉNDEZ MORENO, A., sostiene que la Ley ha independizado la conformidad del obligado del resto de los criterios de graduación, “*posiblemente, porque más que graduar la sanción la reduce una vez ésta se ha cuantificado en los casos en los que se*

En este punto, una aproximación al concepto de «condonación» será útil para desvelar las implicaciones que este precepto aparentemente inocuo conlleva. Del art. 69 de la derogada LGT de 1963³¹⁸ y del art. 75 de la LGT actualmente vigente, así como de su ubicación sistemática³¹⁹, se desprende que la condonación es una forma de extinción de la deuda tributaria, ya que en dichos preceptos no aparece la palabra «sanción» en ningún momento. Sin embargo, la regulación del procedimiento sancionador tributario, asume como propia esta figura, y lo hace, con toda probabilidad, como consecuencia de la consideración por parte de nuestra LGT de la sanción como parte intrínseca de la deuda. Tal inclusión, como sabemos, se establecía de forma patente y en absoluto disimulada en el art. 58.2.e) de la LGT de 1963, con lo que hasta el momento el uso de la figura de la condonación en el cálculo de las sanciones no carecía de justificación formal. En la actualidad, la aplicación de las formas de extinción propias de la deuda tributaria a la sanción, tales como la condonación, desde que la LGT de 2003 ha pretendido extraer del concepto de deuda tributaria las sanciones pecuniarias, se torna inexcusable. Sirva este ejemplo como muestra de la existencia de no pocos vestigios de la antigua concepción de la deuda tributaria y como motivo de crítica a la deficiente técnica legislativa obrante en la LGT.

En otro orden de cosas, la cuestión que a nuestro juicio es imprescindible comentar gravita sobre el objeto de la conformidad: que sea prestada a la «propuesta de regularización» traerá consigo consecuencias que merece la pena sean siquiera advertidas. La conformidad manifestada lo es a la propuesta hecha por la Administración contenedora de la regularización de la cuota tributaria, recargos e intereses de demora, pero no implica que se esté conforme con la sanción a

produzca el acuerdo o la conformidad”. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. LECCIONES DE CÁTEDRA, *Op. Cit.* Pág. 400.

³¹⁸ Artículo 69 de la LGT de 1963: “*Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen*”.

³¹⁹ EL art. 75 de la LGT 58/2003 se encuentra inserto en la Sección 4ª del Capítulo III del Título II: “*Otras formas de extinción de la deuda tributaria*”.

imponer³²⁰, más aún cuando el contribuyente no puede saber en ese momento si se le va a instruir un expediente sancionador. En dicha propuesta no tiene cabida aún la sanción, ya que desde la Ley 1/1998, LDGC, la imposición de sanciones tributarias se realizará, imperativamente, y salvo excepciones, mediante un expediente distinto e independiente del que se instruye para la comprobación e investigación.

La existencia de dos procedimientos separados, uno encargado de regularizar la situación tributaria del contribuyente y otro responsable de la imposición de sanciones tributarias, desemboca en el hecho de que la conformidad prestada a la propuesta de regularización y no a una propuesta de resolución sancionadora, no parezca la técnica más apropiada para condonar precisamente la sanción tributaria³²¹. La conformidad está produciendo unos efectos de todo punto irreconciliables con la exigencia del procedimiento separado, pues se trata de unos efectos más propios del orden penal que del orden administrativo en que se desenvuelve su causa. De nuevo se instrumentaliza el régimen tributario sancionador en pro de una optimización en la recaudación de los tributos, desnaturalizando el “*papel de la potestad administrativa sancionadora*”³²².

³²⁰ De hecho, “*excepto en los casos de aplicación de la reducción del 30%, que sólo exige la conformidad con la regularización tributaria, tanto la reducción del 50% (de las actas con acuerdo) como la reducción del 25% (por pronto pago) exigen que el sujeto preste su conformidad a la liquidación y a la sanción...*”. MENÉNDEZ MORENO, A., y otros, en DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. LECCIONES DE CÁTEDRA, *Op. Cit.* Pág. 401.

³²¹ A este respecto, PÉREZ ROYO, F., ha sostenido que “*la introducción de este factor de la conformidad con la propuesta de liquidación representa un elemento de desnaturalización del carácter que debe atribuirse a la sanción tributaria y de su procedimiento de aplicación*”. LOS DELITOS Y LAS INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 390.

Vid. también págs. 420 y ss. de la misma obra.

³²² FÚSTER ASECIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 165 .

La autora sostiene más tarde que: “*De todo ello se extrae que los vaivenes normativos sufridos por este figura, no hacen sino poner de manifiesto la enorme dificultad de la materia y las numerosas deficiencias que presenta su regulación. Pero de toda esta evolución se extrae una consecuencia clara: condicionar la cuantía de la sanción a la conformidad de la propuesta de regularización, no supone sino instrumentalizar el ordenamiento sancionador al servicio de la*

Por el contrario, la conformidad prestada a la propuesta de resolución en la sede sancionadora, en lugar de provocar una reducción en la cuantía de la sanción, sanción con la que el interesado ha demostrado estar conforme, se traduce en una simplificación de los trámites preceptivos para la imposición de la sanción³²³.

En resumen, nos encontramos en presencia de dos tipos de conformidad emitidas en dos procedimientos independientes que persiguen fines absolutamente distintos, cuyos resultados se hallan cruzados. Esta confusión de consecuencias a que ha dado lugar nuestro legislador debiera ser reparada, produciendo cada tipo de conformidad los efectos que parecen serles inherentes, en particular, dando lugar la conformidad a la propuesta de regularización, en todo caso, a una tramitación abreviada de un hipotético y futuro expediente sancionador.

En otro orden de cosas es preciso hacer referencia a cómo afecta la conformidad prestada en sede de regularización a los derechos de defensa, a los derechos a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo y al derecho a la tutela judicial efectiva.

En cuanto al derecho de defensa del que es acreedor el presunto infractor en virtud del art. 24.1 de la CE, una de sus vertientes sin cuya virtualidad el sujeto vería hartamente disminuidas sus posibilidades de defensa, es el derecho a ser informado

Inspección de los Tributos, como medio para eliminar la oposición del sujeto. Su justificación, lo ha recordado el Tribunal Constitucional (STC 76/1990), se encuentra en la rapidez y en la agilidad de las actuaciones administrativas en el procedimiento de gestión y recaudación. Lo que resulta increíble es que en aras de agilizar esta gestión y en aras de conseguir el no recurso, se haya introducido bajo diversas denominaciones la conformidad como condicionante de la cuantía de la sanción, convirtiendo el procedimiento sancionador en un mero apéndice auxiliar de la Inspección, en un intento de desnaturalizar la auténtica finalidad y sustancia represiva que han de tener las medidas sancionadoras y con un total desprecio de los principios que deben presidir el procedimiento para su aplicación". Págs. 168 y 169.

³²³ Vid. arts. 23.5 y 25.6 del RGRST.

de la acusación³²⁴. Nuestra opinión, acorde con lo que ya se establecía en el art. 27 de la derogada LDGC³²⁵, es que debiera advertirse de la posibilidad de que lo refrendado con la conformidad del interesado sea utilizado con fines incriminatorios ya en sede de regularización³²⁶. El derecho a ser informado, ha de realizarse con carácter tempestivo u oportuno, esto es, debe ser proporcionado al sujeto tan pronto como el procedimiento se dirija contra él y, en todo caso, con anterioridad a cualquier actuación que pueda resultar autoincriminatoria³²⁷.

Por lo que se refiere al derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable, las consideraciones más profundas se harán más adelante cuando abordemos el tema de la incorporación de datos y pruebas obtenidos en sede de regularización al procedimiento sancionador tributario. Sin embargo, debemos hacer aquí algunas precisiones que se aproximen más estrechamente al tema de la conformidad:

³²⁴ El Tribunal Constitucional ha dicho de él que “... junto al mandato obvio de poner en conocimiento de quien se ve sometido al ejercicio del «ius puniendo» del Estado la razón de ello, presupone la existencia de la acusación misma y es, a su vez, instrumento indispensable para poder ejercitar el derecho de defensa pues representa una garantía para evitar la indefensión que resultaría del hecho de que alguien pueda ser condenado por cosa distinta de la que se le acuse y de la que, consecuentemente, no haya podido defenderse (por todas, SSTC 19/2000, de 31 de enero [RTC 2000, 19], F. 4, y 278/2000, de 27 de noviembre, F. 14)”. STC 117/2002, de 20 de mayo, F. J. 5°.

³²⁵ El precepto señalaba que: “Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones”.

³²⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.*, opina también que debería advertirse de tal hecho con anterioridad a la firma del acta. El autor advierte que “no se está procediendo a la judicialización del procedimiento de gestión, si en el mismo se advierte... de que los datos obtenidos en el mismo, podrán utilizarse en el procedimiento sancionador tributario”. Pág. 731.

³²⁷ *Vid.* En este sentido, entre otros a ANEIRO PEREIRA, J. En “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de derecho Humanos”. *Rv. Quincena Fiscal*. Núm. 17, octubre 2002. Pág. 17.

El problema reside en la utilización de los datos obtenidos bajo coacción o, lo que es lo mismo, amenaza de sanción. La información obtenida coactivamente no puede ser utilizada para fundamentar la imposición de una sanción, con independencia de su empleo a efectos estrictamente tributarios, es decir, en un procedimiento de aplicación de los tributos. La razón principal radica en que frente a la colisión que se produce entre el deber de colaboración y el derecho a no declarar contra sí mismo, hemos de tener claro que el segundo, por ser fundamental³²⁸, es también imponderable.

En relación a este tema, la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, aduce en este sentido en su fundamento jurídico séptimo, apartado A, que “... *nada obliga a aquellos sujetos a prestar tal conformidad, y que si lo hacen es porque esperan obtener un beneficio -la reducción de la cuantía de la multa- que de otro modo, sin tener derecho a ello, no hay seguridad en obtener. Se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar*”. Si bien es cierto que no existe coacción en sentido estricto, si por coacción se entiende amenaza de sanción, hemos de unirnos a una considerable parte de la doctrina que ve en la promesa de minoración de la cuantía de la futura sanción una incitación a la prestación de la conformidad³²⁹.

El resultado de esta conformidad es que no sólo hace prueba de los hechos en el procedimiento de regularización, sino que puede hacerlo, con su sola incorporación formal, en el procedimiento sancionador tributario. Basta recordar que el principal inconveniente de la suscripción de un acta de conformidad radica en que los “*hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria*” respecto de los que el obligado tributario prestó su conformidad, “*se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse*

³²⁸ Artículo 24.2 CE: “... *todos tienen derecho... a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables...*”. Incluso en la Sección 1ª, *De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*, del Capítulo Segundo del Título I de la Constitución Española.

³²⁹ ARRÁEZ GARCÍA, A., se atreve incluso a calificar de “*chantaje*” esta condonación que supone la conformidad, y aunque no entra a discutir la adecuación o no a la Constitución del sistema español, sí sostiene que éste es “*claramente repudiable*”. “El régimen sancionador: comentarios comparativos”, Rv. Gaceta Fiscal, nº 123, Julio-Agosto, 1994. Págs. 179 y 180.

mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”, -arts. 156.5 y 144.2 de la LGT respectivamente-. A mayor abundamiento, el art. 61.3 RGIT establece que “En ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos tributarios determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho. Los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los interesados se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”.

Se está conminando de forma evidente al sujeto a prestar la conformidad con la tentación de obtener un premio al que de otra forma nunca podría acceder, y es esta conminación la que nos impide hablar de datos voluntariamente aportados por el contribuyente en regularización³³⁰.

La solución a este problema vendría de la mano de una verdadera independencia de procedimientos, acompañada de un replanteamiento de las dos conformidades existentes y de las consecuencias prácticas que éstas han venido causando, de manera que no se estimulase al contribuyente a prestar su conformidad a la propuesta de liquidación a cambio de la disminución de una probable futura sanción. Sin embargo, y pese a que este planteamiento en absoluto se caracteriza por su novedad, el legislador ha admitido sin reservas que la aceptación de la propuesta de regularización supone ya un posible condicionante para el expediente sancionador al haber aceptado unos hechos que luego no podrán ser discutidos³³¹.

³³⁰ Es esta voluntariedad, como se verá, la que permite el uso de elementos obtenidos en comprobación e inspección en un posterior procedimiento sancionador.

³³¹ El apartado 3 del art. 188 de la LGT regula una reducción adicional del 25 por 100 para los supuestos de conformidad que no sean objeto de recurso ni contra la liquidación ni contra la sanción y siempre que se efectúe el ingreso en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago. A pesar de que la Comisión de 2001 se planteó la supresión de esta reducción con base en la imperativa separación de procedimientos, finalmente se aceptó por mayoría su mantenimiento. El motivo esgrimido fue precisamente que la propuesta de regularización suponía un condicionante importante para el futuro procedimiento sancionador, al haber aceptado unos hechos el presunto infractor que no podrá discutir en el futuro.

A todo lo expuesto hay que añadir que las actas de conformidad, por lo que se refiere a la fijación de los hechos, y no a las calificaciones jurídicas, adquieren naturaleza de confesión extrajudicial³³²; dicho carácter, con la actual regulación, será trasladable al procedimiento sancionador, pudiendo coadyuvar a la incriminación del presunto infractor. Sin embargo, es necesario tener en cuenta, que, aunque en principio, la confesión extrajudicial –cual es la prestada en el campo tributario- tiene igual fuerza probatoria que la confesión judicial, los problemas surgen desde el momento en que el procedimiento sancionador tributario, por su naturaleza esencialmente penal, debe ser regido por el principio inquisitivo. Esto puede traducirse en que sólo la búsqueda de la verdad material debe presidir el procedimiento sancionador; el órgano administrativo no puede aceptar unos hechos falsos por más que hayan sido admitidos por el propio contribuyente. En la práctica, el órgano encargado de instruir el expediente sancionador, da por ciertos los hechos a los que se prestó conformidad vulnerando el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, que carece de operatividad en un procedimiento de regularización y, conformándose, a menudo, con una verdad formal como si de un proceso civil se tratara. La consecuencia no es otra que la inversión de la regla de la carga de la prueba y la anulación de la fase de instrucción, lesionando con este proceder principios como el de presunción de inocencia y colocando al interesado en una insalvable posición de indefensión.

Un último aspecto frente al que nos detendremos es el que se refiere a las limitaciones impugnatorias que conlleva la prestación de la conformidad. El art. 188.2 de la LGT dispone que *“El importe de la reducción practicada... se exigirá sin*

³³² En torno a este tema, son interesantes las consideraciones hechas por GONZÁLEZ SEIJÓ, J. M.. “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”. Gaceta Fiscal, nº 100, junio, 1992. Págs. 176 y 177.

AGULLÓ AGÜERO, A., ha sostenido que *“una asimilación total entre ambas figuras (se refiere a la conformidad y a la confesión) nos llevaría a resultados harto diferentes, dado que, al menos por lo que se refiere a la determinación de conductas que pueden ser constitutivas de infracción, la presunción de inocencia que establece el art. 24 de la Constitución impide que la confesión pueda tener el efecto que precisamente aquí se pretende, que no es otro que el de invertir la carga de la prueba”*. “EL principio «ne bis in idem» en materia tributaria”, *Op. Cit.* Pág. 841.

más requisito que la notificación al interesado... b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización”³³³.

En desarrollo de la previsión legal, el art. 7.1, párrafo segundo, del RGRST señala que *“Cuando el interesado hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o, cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación que proceda contra la liquidación y no se tenga constancia de su interposición, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación”³³⁴.*

Para que tenga lugar la revocación de la reducción, así como la exigencia de la totalidad de la sanción inicialmente impuesta, bastará con dictar un nuevo acto administrativo y con que se notifique, sin que sea necesario tramitar ningún procedimiento adicional.

Estas acotaciones impugnatorias son capaces, como advertimos con ocasión del estudio de las actas con acuerdo, de minorar notablemente el derecho a la tutela

³³³ En opinión de MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., la dicción legal de este precepto, que advierte de la pérdida de la reducción si se impugna la regularización, es incorrecta, pues el único acto administrativo impugnabile es el de la liquidación. GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 109.

³³⁴ Ha de entenderse, de acuerdo con la doctrina más generalizada, que en el caso de los hechos, la conformidad tiene naturaleza de confesión extrajudicial, aunque, en nuestra opinión dicho carácter no es trasladable a un futuro procedimiento sancionador; en el caso de las calificaciones jurídicas, el obligado tributario simplemente se adhiere a un acto administrativo, pudiendo tales calificaciones ser perfectamente recurridas aunque perdiendo la reducción provisionalmente obtenida en la sanción.

Vid. GARCÍA-OVIES SARANDESES, I., en LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Págs. 568 y 569. También, PRADA LARREA, J. L., en “La prueba en materia tributaria”, *Rv. Impuestos*, nº 20, octubre, 1994. Pág. 11.

judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la CE. Dicho derecho fundamental contiene, entre sus múltiples aspectos, el derecho a impugnar mediante recursos o reclamaciones las decisiones tomadas por el órgano juzgador, y en el caso que nos ocupa, por el órgano de la Administración que resulte competente para imponer una sanción. En palabras del Tribunal Constitucional, *“El art. 24.1 de la Constitución, según se indicaba en la Sentencia del Tribunal Constitucional 158/1987, de 20 de octubre (fundamento jurídico 4.º, párrafo 1.º) (RTC 1987\158), establece, como derechos básicos, el de libertad de acceso al proceso, el derecho a la articulación del proceso debido y el derecho al pronunciamiento sobre el fondo de la pretensión. Es el primero de los mencionados el que puede verse afectado por medidas... impeditivas o disuasorias del acceso a la justicia”*, (STC 206/1987, de 21 de diciembre, F. J. 5º).

A la luz de esta aseveración, hemos de cuestionarnos en este momento, si son legítimas las limitaciones que impone la Ley para el caso de la conformidad. En este sentido, la STC 76/1990, se establece que *“la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de justicia”*. Continúa la Sentencia, *“... la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminución de la cuantía”*, (F. J. 7º)³³⁵. Sin embargo, aunque desde un punto de vista estrictamente formal, pudiéramos estar de acuerdo en que la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ya que realmente no hay amenaza de sanción, en ningún caso podemos prestar nuestra aquiescencia a la argumentación del Tribunal Constitucional que defiende que la Ley no impide impugnar la liquidación, pues obstruye cualquier ánimo impugnatorio del interesado desde el

³³⁵ Vid. en este punto a OLEA GODOY, W. F., en “La impugnación de las resoluciones sobre condonación de sanciones tributarias”, Anuario de Gaceta Fiscal, 1991. Págs. 661 y ss.

momento en que se eliminan los efectos que se asignaron a la conformidad que hubo prestado³³⁶.

En resumen, si bien la conformidad no impide en su sentido más literal el acceso al recurso, sí disminuye notablemente las garantías jurídicas del interesado al introducir medidas “*impeditivas o disuasorias del acceso a la justicia*”, (STC 206/1987). Privarse de su derecho a impugnar la liquidación para mantener los efectos logrados con la emisión de la conformidad, equivale a sostener que tal renuncia es condición inexcusable para la existencia de dicha figura, aunque el Alto Tribunal se empeñe en tildar de “*lógico*” que con la impugnación de la liquidación y la multa deje de operar la prometida reducción. La opción tomada por el legislador, o más bien, perpetuada en la Ley 58/2003, ubica al presunto infractor en una posición de inferioridad y absoluta falta de asistimiento por lo que se refiere a sus derechos de defensa y, en concreto, a su acceso a la tutela judicial efectiva, derechos que, por su condición de fundamentales, poseen un contenido esencial que deberá ser respetado, en virtud del art. 53.1 de la CE, en todo caso. Tal privación de asistimiento, obedece, en nuestra opinión, a que las limitaciones a la tutela judicial efectiva estudiadas afectan, como puede apreciarse fácilmente, a dicho contenido mínimo esencial; en ningún modo constituyen un sustrato superior de protección que pudiera considerarse derecho dúctil o ponderable.

Es necesario hacer constar, en este punto, que, como ha dejado sentado el Tribunal Constitucional, el derecho a la tutela judicial efectiva puede verse vulnerado

³³⁶ A este planteamiento, los autores CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F., añaden que el régimen previsto supone “*la demostración patente de que nos encontramos ante una norma intimidatoria dirigida a penalizar de modo ilegítimo a los ciudadanos que opten por ejercer su derecho constitucional a recabar la tutela de los tribunales*”. Añaden, líneas más tarde, que “*la norma que establece una rebaja por conformidad no regula en sustancia otra cosa que una penalización para quienes opten por impugnar la liquidación tributaria*”. “*Es... el hecho de recurrir o no la liquidación –y no la prestación de la conformidad- lo que determina que el importe de la sanción sea uno u otro –mayor en el primer caso y menor en el segundo-*”. “*Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario. A propósito del desarrollo reglamentario de la LGT*”, *Op. Cit.* Págs. 48 a 50.

también por órganos no jurisdiccionales³³⁷, cual es el caso que estudiamos: “debemos recordar, con el Abogado del Estado, que, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, «el derecho a la tutela judicial, en cuanto es el poder jurídico que tienen los titulares de derechos e intereses legítimos de acudir a los órganos jurisdiccionales para reclamar la solución de un conflicto, tiene su lugar propio de satisfacción en un proceso judicial», de manera que, «son los Jueces y Tribunales los que han de otorgar la tutela judicial efectiva y los únicos, en consecuencia, a los que cabe imputar su violación» (STC 197/1988, de 24 de octubre [RTC 1988\197], F. 3; en el mismo sentido, STC 26/1983, de 13 de abril [RTC 1983\26], F. 1; AATC 263/1984, de 2 de mayo [RTC 1984\263 AUTO], F. 1; 664/1984, de 7 de noviembre [RTC 1984\664 AUTO], F. 1; y 104/1990, de 9 de marzo [RTC 1990\104 AUTO], F. 2). Ciertamente, este Tribunal ha destacado también la posibilidad de que el art. 24.1 CE resulte vulnerado por actos dictados por órganos no judiciales³³⁸, pero sólo «en aquellos casos que no se permita al interesado, o se le dificulte, el acceso a los Tribunales» (STC 197/1988, F. 3; igualmente, SSTC 90/1985, de 22 de julio [RTC 1985\90], F. 4, 243/1988, de 19 de diciembre [RTC 1988\243], F. 2, y 123/1987, de 1 de julio [RTC 1987\123], F. 6)”, (STC 36/2000, de 14 de febrero, F. J. 4º). Por lo que se refiere al supuesto de la conformidad, como hemos tratado de dejar patente, se entorpece flagrantemente el acceso, no sólo al recurso en vía administrativa, sino también a la jurisdicción contencioso-administrativa; recurrir o impugnar la liquidación es un derecho que no debe colocar a quien lo ejerza en posición inferior a la que ostentaba³³⁹.

A esto hay que añadir que, de nuevo, se agravan las deficiencias en lo referente a la pretendida separación de procedimientos desde el momento en que la reducción en la sanción se pierde por el hecho de impugnar no precisamente dicha sanción, sino de recurrir la liquidación: se puede recurrir la sanción sin perder la reducción por

³³⁷ Con anterioridad y contradictoriamente, en otros pronunciamientos, el Tribunal Constitucional ha sostenido que “el art. 24 sólo puede ser vulnerado, en razón de su propio contenido, por la acción u omisión de un órgano judicial”, (STC 67/1987, de 21 de mayo, F. J. 4º).

³³⁸ El subrayado es nuestro.

³³⁹ SIMÓN ACOSTA, E., asevera que “si ese derecho se ejerce temerariamente la respuesta jurídica es la condena en costas”, y no la retirada de la reducción prometida a la sanción. LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Op. Cit. Pág. 750.

conformidad del 30% pero siempre que no se impugne la regularización practicada. La Ley, con la dicción del precepto estudiado, vuelve a demostrar que la base del procedimiento sancionador no se halla sino en el previo expediente de regularización tributaria, con lo que lo que ocurra en este último, implicará irremediamente un determinado devenir y unas concisas consecuencias en el sancionador.

Han sido numerosas las críticas que ha recibido esta institución, siendo de las más justificadas la que atiende a la desvirtuación del auténtico carácter de las sanciones tributarias y de su procedimiento de aplicación, o lo que es lo mismo, la desnaturalización del ordenamiento sancionador en pro de una agilización y mayor efectividad de las actividades de gestión y de recaudación. Se trata, en realidad, de fines que en nada se asemejan a los que tendría que perseguir la potestad administrativa sancionadora³⁴⁰, capaces de poner de relieve cómo “*la regulación de las sanciones sigue siendo un instrumento coactivo al servicio de la recaudación, más que un mecanismo de represión de conductas antijurídicas*”³⁴¹.

5.2.2 Órganos competentes para la imposición de sanciones: Confusión de los órganos competentes en los procedimientos de aplicación de los tributos y en el procedimiento sancionador.

Como pusimos de manifiesto en la primera parte de este trabajo³⁴², para que podamos hablar de un verdadero procedimiento sancionador, resulta de

³⁴⁰ Es conveniente ver cómo se han pronunciado al respecto FÚSTER ASECIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 165 y LÓPEZ MARTÍNEZ, J en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 752.

En torno a este tema, CASANOVA CABALLERO, C., ha sostenido que, “al margen de su posible contribución a la reducción de la litigiosidad... la inclusión de la conformidad como criterio de graduación repugna en Derecho”. LEY GENERAL TRIBUTARIA, ANTECEDENTES Y COMENTARIOS, *Op. Cit.* Pág. 831.

³⁴¹ SIMÓN ACOSTA, E., en LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 749.

³⁴² *Vid.*, a título de ejemplo, lo expuesto en el epígrafe 2.3, “*Imposibilidad de aplicación de los principios jurídico-penales. Surgimiento de una demanda de una nueva forma de desarrollo del Procedimiento Sancionador*”.

imprescindible concurrencia, entre otros requisitos, la separación orgánica, que consiste, en primer lugar, en que sean diferentes los órganos encargados de sustanciar los procedimientos de regularización y sancionador, y en segundo lugar, en que sean también distintos los órganos que se encarguen de la instrucción y de la resolución del procedimiento sancionador.

Por lo que respecta a la primera exigencia, la de diferenciación de los órganos encargados de sustanciar los procedimientos de regularización y sancionador o separación *ad extra*³⁴³, nuestro estudio abarcará un análisis de las políticas legislativas habidas en las últimas décadas, teniendo en cuenta, principalmente, la regulación actual y la inmediatamente anterior, hablamos de la LGT 230/1963 y del RD 1930/1998.

El derogado RD 1930/1998³⁴⁴, en su art. 25, dedicado a los órganos competentes para la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones simples, cuyo antecedente legal se hallaba en el art. 81. 1 LGT de 1963, dejaba patente cómo la autoridad competente se situaba al margen del normal procedimiento de liquidación, con lo que existía pleno respeto al principio de separación de procedimientos establecido en el art. 34 LDGC³⁴⁵.

³⁴³ SÁNCHEZ HUETE, M. A., en “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 79.

³⁴⁴ El Real Decreto 1930/1998 distinguía entre los órganos competentes para la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones simples, órganos competentes para la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones graves y órganos competentes para la imposición de sanciones no pecuniarias, arts. 25, 26 y 27 respectivamente.

³⁴⁵ Así, serían competentes para imponer estas sanciones: en la esfera central, los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; en la esfera territorial, Delegados especiales y Delegados de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, los Administradores de dicha Agencia y de Aduanas e Impuestos Especiales de la misma y Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda. Si se trataba de tributos cuya gestión corresponde a otros Ministerios o a entes estatales dependientes de aquéllos, la competencia sería de los respectivos órganos centrales o territoriales. Caso de que se trate de Haciendas Territoriales, eran competentes los órganos que ejercieran funciones análogas a los mencionados.

La raíz del problema estribaba más bien en las sanciones pecuniarias por infracciones tributarias graves, pues la competencia residía en los mismos órganos que debían dictar los actos administrativos por los que se practicaban las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos, -art. 26 del RD 1930/1998-. Esta confusión o mezcla artificiosa de procedimientos (de liquidación y sancionador) a que daba lugar esta ubicación de la competencia para imponer sanciones en el mismo órgano que practicase la liquidación, ya existía antes de la promulgación del reglamento a que nos referimos en el art. 81.1.d) LGT de 1963, y después pasaría a encontrarse en su apartado e). La separación de procedimientos brilla por su ausencia, y más concretamente la primera vertiente de la separación orgánica que implica, como hemos apuntado, que sean diferentes los órganos competentes para sustanciar los procedimientos de regularización y sancionador tributario. Consecuentemente se priva al presunto infractor de las garantías de imparcialidad y objetividad a que tiene derecho y que deben residir en el órgano juzgador, pues se trata de un derecho fundamental imbricado en el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley recogido en el art. 24 de la CE y aplicable en el ámbito sancionador tributario por tratarse de un principio del “Ius puniendi del Estado”. En palabras de Sesma Sánchez y Anibarro Pérez, *“la objetividad e imparcialidad que deben presidir la valoración de la culpabilidad del sujeto infractor en un procedimiento sancionador no se garantiza si el mismo órgano que ha descubierto los indicios de la infracción tributaria y que, en consecuencia, ha propuesto una liquidación, que se ha formado*

Sin embargo, como advierten los autores MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., *“existe un cambio muy relevante en la competencia para la imposición de sanciones por las infracciones que en la anterior Ley tenían la consideración de simples... dicha Ley atribuía la competencia a los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda... en la nueva Ley... se atribuye la competencia para imponer todas las demás sanciones al órgano competente para liquidar”*, en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 251.

*una opinión, inevitablemente subjetiva, acerca de la conducta y culpabilidad del sujeto infractor, va a ser el mismo órgano que va a proponer la sanción”*³⁴⁶.

En la actualidad, pese a los intentos de separación del régimen sancionador de los procedimientos de aplicación de los tributos y pese a las demandas acerca de la aplicación de los principios generales en materia sancionadora al derecho sancionador tributario, el panorama se muestra bastante similar al presentado: La LGT, mantiene el mismo criterio, ya que en su art. 211.5, letra d), prevé que será competente para la imposición de sanciones *“el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”*, con lo que los procedimientos de liquidación y sancionador tienen lugar sin solución de continuidad, al menos en lo que a los órganos encargados de poner fin a ambos expedientes se refiere. A mayor abundamiento, el RD 2063/2004 confirma esta identidad orgánica en su art. 20, dedicado a los órganos competentes para la imposición de sanciones tributarias, al disponer que *“Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que se derive”*.

Por último, es necesario tener en cuenta que si las infracciones se pusieron de manifiesto en el seno de un procedimiento de inspección, la competencia será del Inspector jefe. Hasta la publicación del RD 2063/2004, el art. 63.bis.4 del RGIT, hoy derogado, contemplaba tal previsión; por su parte, el reglamento sancionador actualmente vigente, en su art. 25, dedicado a las *“Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección”*, apartado 7, reitera el mismo criterio asignándole la competencia para resolver el procedimiento sancionador al Inspector jefe.

³⁴⁶ SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., en INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 212. *Vid.* también a las mismas autoras en LOS NUEVOS REGLAMENTOS TRIBUTARIOS, *Op. Cit.* Págs. 317 y ss.

En cuanto a los órganos competentes para la imposición de sanciones no pecuniarias, el antecedente se encuentra en el art. 81 LGT de 1963, y tras la reforma de 1995 pasa a ubicarse en el 81.1.a), b) y c). Su regulación inmediatamente anterior se encontraba en el art. 27 del RD 1930/1998³⁴⁷.

Actualmente, el art. 211.5 de la LGT de 2003, dispone que son competentes para la imposición de sanciones: *“a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente”*.

Merece la pena detenerse, a nuestro juicio, en el tratamiento de la competencia por lo que a las sanciones consistentes en la pérdida de beneficios fiscales se refiere. A pesar de que con anterioridad, -redacción del art. 81.1.d) dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril-, cuando se trataba de beneficios fiscales de aplicación automática, la competencia para determinar su pérdida correspondía al propio órgano encargado de la liquidación donde deberían constar esos beneficios, con el RD 1930/1998, al igual que en el caso de la imposición de sanciones por infracciones tributarias simples, la autoridad competente se encuentra totalmente al margen del normal procedimiento

³⁴⁷ Según el art. 27 del RD 1930/1998 eran competentes: el Gobierno cuando la sanción consista en suspensión del ejercicio de profesión oficial, empleo o cargo público; el Ministro de Economía y Hacienda o el órgano en quien delegue cuando consista en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión les corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos; los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la esfera central y los Delegados especiales de la misma en la esfera territorial si se trata de la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales. Caso de que se trate de Haciendas Territoriales serían competentes los órganos que realicen funciones análogas a los mencionados.

de liquidación, -los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la esfera central y los Delegados especiales de la misma en la esfera territorial-, con lo que se respetaba escrupulosamente la separación de procedimientos y las garantías de imparcialidad y objetividad que ésta conlleva.

Sin embargo, sorpresivamente, y de nuevo mostrando visos de retroceso hacia un procedimiento sancionador dependiente y secundario respecto del de regularización, la LGT de 2003, en su art. 211.5.c)³⁴⁸, da competencia para imponer la sanción de dejar de aplicar un beneficio o incentivo fiscal, al órgano competente para el reconocimiento de dicho beneficio, que normalmente será el órgano encargado de efectuar la liquidación donde se hagan patentes los incentivos. De esta coincidencia de órganos se desprende la existencia de unidad entre el procedimiento instruido para la regularización de la situación tributaria del sujeto y el instruido para la imposición de las sanciones pecuniarias, lo que de nuevo no se adecuaba a la exigencia instaurada en su día por el art. 34 LDGC, que recoge con carácter genérico para todo procedimiento sancionador, la previsión de procedimientos separados, exigiendo una doble vertiente: independencia funcional, es decir, distintos expedientes, e independencia orgánica, órganos distintos para el procedimiento de gestión y para el desarrollo de las actuaciones encaminadas a la imposición de una sanción.

Si bien es cierto que el Tribunal Constitucional expresó en su Sentencia 22/1990, de 15 de febrero que, *“no puede pretenderse que el Instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aún el órgano llamado a resolver el expediente, goce de las mismas garantías que los órganos judiciales”* y que *“el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo porque, sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia,*

³⁴⁸ Este precepto dispone que será competente para la imposición de la sanción *“El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior”*.

predicable en la misma medida de un órgano administrativo”, (F. J. 4º), también lo es que tal aseveración tuvo lugar ocho años antes de que la LDGC impusiese la nueva fórmula de separación de procedimientos regularizador y sancionador, a partir de la cual, es preciso defender que el funcionario que ha intervenido en los procedimientos de aplicación de los tributos debe permanecer al margen del procedimiento sancionador.

Como advierte Caamaño Anido, *“el órgano a quien haya correspondido tramitar y poner fin al procedimiento de inspección y comprobación mediante la correspondiente liquidación habrá elaborado las pruebas de cargo contra el presunto infractor, con lo que, parafraseando los términos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, estará ya manchada de suspicio partialitatis, en cuyo caso los miembros de aquel órgano, en opinión de dicho Tribunal, deberán abstenerse de pronunciarse, ya que de lo contrario incurrirán en causa de recusación”*³⁴⁹.

Si los mismos órganos son competentes para ambos procedimientos no tiene sentido mantener la exigencia de su separación, pues, dada la relación del órgano encargado de sancionar con el objeto del proceso, quiebra el derecho a un proceso con todas las garantías, al vulnerar flagrantemente el derecho fundamental a la independencia del órgano juzgador³⁵⁰. Si la identidad orgánica es evidente cuando no existe formalmente una tramitación separada del procedimiento sancionador, bien porque estemos ante un acta con acuerdo bien por que el sujeto haya renunciado a la tramitación separada, también constituye la regla general en los casos en que a primera vista no hay óbice para que exista separación, aunque, como hemos

³⁴⁹ El autor se está refiriendo a la STEDH de 28 de octubre de 1998. CAAMAÑO ANIDO, M. A., en “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”, *Op. Cit.* Pág. 165.

³⁵⁰ En este sentido, SÁNCHEZ HUETE, M. A., ha advertido que la falta de independencia entre los órganos, dificulta, e incluso imposibilita, *“la imparcialidad objetiva que ha de poseer el órgano decisor cuyo juicio se verá enturbiado, particularmente, por la decisión de procedimientos previos diversos –de liquidación- que en buena medida comportarán un prejuicio sobre la conducta del sujeto imputado”*. “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 78.

advertido en más de una ocasión, y sirva como prueba esta muestra, dicha separación se presenta más formal que real³⁵¹.

La Administración, al serle encomendada la resolución del procedimiento sancionador, actúa, en puridad, en el ejercicio de la heterotutela, pues en realidad el actuario no es otro que el Ius Puniendi Estatal, y no en el ejercicio de una pretendida autotutela³⁵², con lo que, al no actuar movida por su propio interés por no ser parte, no tiene excusa para no ser imparcial y objetiva, cualidades que, partimos de la convicción, no podrá observar de no estar ajena al procedimiento de regularización del sujeto presunto infractor.

Por último, dado que la regulación vigente no posibilita la independencia del órgano competente para imponer una sanción respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos, y en busca de una solución que concilie lo dispuesto en la normativa y los principios aplicables a la potestad sancionadora en su conjunto, convenimos con Sánchez Huete en la viabilidad de proponer la recusación de los funcionarios que ocupan los órganos con competencia sancionadora basándonos en los artículos 28.2 d) y 29 de la Ley 30/1992³⁵³. Si bien es cierto, como recuerda este

³⁵¹ Vid. SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., en INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 212. También CAAMAÑO ANIDO, M. A., en “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”, *Op. Cit.* Éste último ha visto en la separación orgánica “la consecuencia inmediata que, desde el punto de vista constitucional, debería de ir inexorablemente asociada al desdoblamiento de los procedimientos liquidador y sancionador”. Pág. 159.

Respecto a este tema, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., ha sostenido que “cuando sea idéntica persona la que desarrolle las actuaciones administrativas en ambos procedimientos se produce una restricción de los derechos del contribuyente a recibir un trato imparcial e igualitario por parte de la Administración al ponerse en peligro la objetividad en el actuar administrativo (art. 103.1 CE)”. “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Op. Cit.* Pág. 85.

³⁵² La autotutela desde la que generalmente pretende actuar la Administración no encuentra justificación en el ámbito sancionador, ya que las sanciones no son impuestas para tutelar un interés propio de la Administración, sino el orden social globalmente considerado.

³⁵³ Art. 28.2 de la LRJAP y PAC: “Son motivos de abstención los siguientes... d) Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate”. Art. 29 de la

autor, que la LGT no hace referencia ni a la posibilidad de abstención ni a la de recusación, también lo es que el art. 33 del RGIT alude a ellas en referencia a la Ley 30/1992³⁵⁴.

5.2.3 Deficiente separación de fases y órganos competentes para iniciar, instruir y resolver el procedimiento sancionador.

Como regla general, la competencia para iniciar el expediente corresponderá al órgano *“que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución”*, -art. 22.2 del RGRST-.

Se exceptuará la anterior regla si el expediente sancionador es consecuencia de uno de inspección, en cuyo caso *“será competente para acordar su iniciación el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe designe otro diferente”*, -art. 25.1 del RGRST-.

Por último, tratándose de la imposición de sanciones no pecuniarias, *“el órgano que hubiese impuesto la sanción pecuniaria propondrá la iniciación del procedimiento sancionador mediante escrito dirigido al órgano competente para acordar su iniciación, acompañando copia de la diligencia o del acta extendida y de los demás antecedentes”*, -art. 31.2 del RGRST-.

Del primer precepto transcrito se desprende que, en la práctica totalidad de los casos, la competencia para decidir la iniciación del expediente sancionador y para

LRJAP y PAC: *“En los casos previstos en el artículo anterior podrá promoverse la recusación por los interesados en cualquier momento de la tramitación del procedimiento”*.

³⁵⁴ SÁNCHEZ HUETE, M. A., en “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 79.

resolverlo recaerá en el mismo órgano. Las supuestas atribuciones diferenciadas no son reales en la práctica, de forma que, según los términos en que desarrolla el art. 211.5 de la LGT, relativo a los órganos competentes para la imposición de sanciones, el procedimiento sancionador será iniciado por el mismo órgano que realizó la liquidación, siendo a su vez este mismo, el que, posteriormente, carente de todo atisbo de objetividad e imparcialidad, imponga la sanción.

Cuando la infracción se haya deducido de un procedimiento de inspección, el procedimiento sancionador será autorizado por el Inspector jefe, pero será iniciado, instruido³⁵⁵ y “*materialmente resuelto*”, en palabras de Anibarro Pérez y Sesma Sánchez, por el mismo órgano que llevó a cabo la comprobación. Aunque, como comprobaremos en este mismo apartado, el órgano con competencia para resolver sea otro, siguiendo a las mismas autoras, “*la dinámica procedimental demuestra que la propuesta de resolución que el interesado recibe procede del mismo órgano que ha instruido el expediente y no de otro*”³⁵⁶.

Llegados a este punto, es preciso retrotraernos a las primeras líneas del epígrafe anterior y recordar la segunda vertiente de la separación orgánica, la necesaria diferenciación entre el órgano encargado de instruir y el que ostenta la competencia para resolver el expediente. Esta exigencia aparece recogida en el art. 134.2 de la Ley 30/1992, en el seno del Capítulo Segundo del Título noveno, “*Principios del procedimiento sancionador*”, bajo el siguiente dictado: “*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*”.

³⁵⁵ Art. 25.3 del RGRST: “*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*”.

³⁵⁶ SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., en INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 216.

Que en nuestro actual sistema no se encomiendan las fases de instrucción y de resolución a órganos distintos es algo más que patente³⁵⁷, y que, consecuentemente, se lesiona el principio acusatorio consagrado en el derecho a un proceso público con todas las garantías, es evidente; lo que no es correcto es justificar el incumplimiento de la exigencia de imparcialidad a que obliga el art. 103.3 de la CE, en el hecho de que la Administración se estructure conforme a principios jerárquicos, como pretende el TC en el fundamento jurídico octavo de su Sentencia 76/1990: *“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 estructurada 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”*³⁵⁸. Antes al contrario, convenimos con el Prof. López Martínez que, aunque *“los matices pueden penetrar en la estructura del procedimiento*

³⁵⁷ En diversos preceptos del RGRST queda patente que el órgano instructor del procedimiento sancionador no sólo es quien ha practicado la comprobación de la que se han deducido las infracciones, sino que, además, generalmente es el mismo órgano con competencia para resolver el expediente; verbigracia los arts. 20.1, 22.2 y 23.1 del Reglamento.

En estos preceptos, como indica ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *“se atribuyen las competencias para el inicio, la instrucción y la resolución de estos procedimientos al órgano con competencia para el desarrollo de cada una de estas fases, lo que es tanto como no decir nada, por lo que es de temer que el órgano que inicia e instruye estos procedimientos venga a ser el mismo encargado de incoar los correspondientes procedimientos de aplicación de los tributos...”*. DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL, Op. Cit. Pág. 468.

³⁵⁸ A la luz de esta Sentencia, SÁNCHEZ HUETE, M. A., ha sostenido que, aunque la separación entre instrucción y resolución pretende la imparcialidad y objetividad de los órganos decidores, tales imparcialidad y objetividad poseen *“distinto significado y extensión a la exigible judicialmente. En el procedimiento sancionador no existe una separación estricta y plena entre la instrucción y resolución, basta la separación en distintas unidades administrativas, aunque pertenezcan a un mismo órgano”*. *“Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”*, Op. Cit. Pág. 79.

sancionador”, ya que “*pueden hacerse derivar de las características propias atinentes a la competencia del órgano y del procedimiento administrativo, no justifican que no se mantengan, en el administrativo sancionador, el resto de las garantías constitucionales derivadas del principio acusatorio*”³⁵⁹.

A pesar de que, como ha señalado el TC en el mismo pronunciamiento, “*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*”³⁶⁰, partimos de la convicción de que deben existir dos fases claramente diferenciadas, una instructora y otra decisoria, y que cada una de ellas ha de ser encomendada a órganos distintos, con el propósito de evitar la posibilidad de prejuzgar, contraria al principio constitucional de imparcialidad del juzgador.

La Constitución, que en su art. 103.3 exige la garantía de imparcialidad en el ejercicio de sus funciones a los funcionarios públicos, también impone este deber de

³⁵⁹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Pág. 665.

³⁶⁰ Con mayor rotundidad, en el ATC 170/1987, de 11 de febrero, se dijo que “*Es cierto que este Tribunal ha declarado aplicables al procedimiento administrativo sancionador aquellas garantías procesales contempladas en el art. 24 del Texto constitucional que sean adecuadas a la naturaleza de aquel procedimiento, como por ejemplo, el derecho a la defensa, a la prueba, a la presunción de inocencia o a no declarar contra sí mismo. Por el contrario, el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo. No sólo porque este último no se tramita y resuelve por Jueces integrantes del Poder Judicial, sino, en un sentido más sustancial, porque aquella garantía persigue asegurar la más estricta independencia e imparcialidad del juzgador, independencia e imparcialidad que, sin perjuicio del respeto de la legalidad, de la objetividad de su actuación y del posterior derecho a la revisión judicial, no es aplicable, por esencia, al órgano administrativo que resuelve un expediente disciplinario incoado por la propia Administración para la defensa de los intereses públicos que le están encomendados*”, (F. J. 1º).

imparcialidad a los órganos administrativos cuando se trate de la tramitación de un expediente sancionador, resultando incluso una exigencia constitucional derivada del derecho a un proceso con todas las garantías comprendido en el apartado segundo del art. 24.

Con carácter tempestivo, el TEDH, en Sentencia de 26 de octubre de 1984, caso De Cubber, suscribió un interesante juicio de valor acerca de los problemas que suscita la coincidencia en un mismo órgano de las funciones de instrucción y resolución. Así, ha señalado: *“El Tribunal no podría, sin embargo, contentarse con las conclusiones obtenidas desde una óptica puramente subjetiva; hay que tener igualmente en cuenta consideraciones de carácter funcional y orgánico (perspectiva objetiva). En esta materia, incluso las apariencias pueden revestir importancia; según un adagio inglés citado en la Sentencia Delcourt de 17 enero 1970 (TEDH 1970, 1) (serie A, núm. 11, pg. 17.31), “justice must not only be done: it must also be seen to be done”. Tal como ha puesto de manifiesto el Tribunal de casación de Bélgica (21 febrero 1979, Pasicrisie, 1979, I, pg. 750), debe recusarse todo juicio del que se pueda legítimamente temer una falta de imparcialidad. Esto se deriva de la confianza que los tribunales de una sociedad democrática deben inspirar a los justiciables, comenzando, en el orden penal, por los acusados (sentencia previamente citada de 1 de octubre de 1982, pgs. 14-15, ap. 30)”. Añade a este propósito que, “Se comprende así que un inculpado pueda inquietarse si encuentra, en el seno del Tribunal llamado a decidir sobre el fundamento de la acusación, al Magistrado que le había puesto en situación de detención preventiva y le había interrogado frecuentemente durante la instrucción preparatoria, estando sus preguntas dictadas por la preocupación de descubrir la verdad. Además, dicho Magistrado, a diferencia de sus colegas, conocía ya de forma particularmente profunda, bastante antes de las audiencias y gracias a los diversos medios de investigación que había utilizado durante la instrucción, el o los sumarios -a menudo voluminosos- constituidos por sus trabajos. También se comprende que pueda, a los ojos del interesado, aparecer ocupando una situación que le permita desempeñar un papel capital en la jurisdicción que debe pronunciar la Sentencia, habiéndose formado por anticipado una opinión que pueda pesar en el ánimo del tribunal a la hora de la decisión”.*

Pues bien, estas apreciaciones, si admitimos que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al derecho administrativo sancionador, también habrán de ser válidas en nuestro ámbito sancionador tributario, en el que la falta de imparcialidad a la que alude el Tribunal se desprende de la coincidencia de órganos encargados de instruir y resolver.

Partiendo de que para poder exceptuar los principios del “Ius Puniendi” en su penetración al sancionador administrativo, será necesaria la concurrencia de alguna incompatibilidad con la particular naturaleza de este orden, es fácil extraer la conclusión de que nada obsta a que la separación orgánica en las fases de instrucción y resolución tenga lugar, ya que dicha cualidad no es incompatible con el carácter administrativo del procedimiento sancionador. Sin embargo, en nuestro derecho positivo, no sólo coinciden los órganos que liquidan la deuda tributaria y que imponen la sanción, como vimos en el epígrafe anterior, sino que el órgano competente para la instrucción del procedimiento sancionador y el competente para la imposición de la sanción resulta ser el mismo, con lo que no sólo la articulación de un procedimiento separado se torna imposible, sino que la existencia misma de un verdadero procedimiento sancionador en el que cobren operatividad los principios del “Ius Puniendi”, se convierte en una proyecto irrealizable.

Únicamente en el caso de los expedientes sancionadores que traen su causa en un procedimiento de inspección, puede salvaguardarse la separación de órganos *ad intra*, cuando, en virtud del art. 25 del RGRST, apartados tercero y séptimo respectivamente, la instrucción del procedimiento se encomiende por el inspector jefe a un equipo o unidad distinto al competente para acordar el inicio, “*en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso*”, siendo dicho inspector jefe el órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador. Esta mayor dotación de garantías en el caso de que el procedimiento sancionador sea la consecuencia de un previo procedimiento de inspección, carece, en nuestra opinión, de justificación, debiendo haber constituido un requisito general

de todo expediente sancionador, fuese cual fuese su origen, la separación orgánica impuesta por la Ley 30/1992³⁶¹.

5.2.4 Instrucción:

5.2.4.1 Nombramiento del instructor

El órgano competente para instruir el procedimiento sancionador será, según la dicción del art. 23.1 del RGRST, “*el que se determine en la normativa de organización aplicable*”. Hasta la promulgación del RD 2063/2004, ante el silencio de la LGT y del RD 1930/1998, era necesario acudir al RGIT³⁶², que aunque no debería de regular más que los expedientes que traían causa en las actuaciones realizadas por la Inspección, había de hacerlo al menos hasta tanto se crease la anunciada Sección de Procedimiento Sancionador en el ámbito de gestión, prevista en la resolución de 24 de junio de 1999 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, -apartado 7. 3. f)-.

Posteriormente, en la resolución de 19 de febrero de 2004 de la AEAT, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, se establece que corresponde a la unidad, servicio o sección de Gestión tributaria la tramitación y propuesta de resolución de los expedientes sancionadores cuando no estén expresamente atribuidas a otras dependencias y, de nuevo, la previsión de una Sección de Procedimiento Sancionador a la que le corresponderá el inicio, tramitación y propuesta de

³⁶¹ En este sentido, SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., han sostenido que “*Aunque la mayor gravedad de las infracciones deducidas de un procedimiento inspector pudiera justificar una mayor imparcialidad y objetividad en la tramitación de los expedientes sancionadores, desde la perspectiva del sujeto infractor, no hay razón para que unos sujetos infractores gocen de mayores garantías procesales que otros*”. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 213.

³⁶² Vid. arts. 63. bis 3 y 63. ter 2 del RGIT, derogados por la disposición derogatoria única del RD 2063/2004.

resolución del expediente sancionador. Hasta tanto no exista dicha sección, la resolución prevé que estas competencias serán desempeñadas por una Oficina de Liquidación, y, de no haberse creado ésta, por el Jefe del servicio o sección de Gestión tributaria general.

A pesar de la falta de nitidez que ensombrece nuestro panorama normativo, puede concluirse que la atribución de la competencia se hace a los mismos órganos que han instruido el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se puso de manifiesto la infracción que se pretende sancionar, lo que de nuevo demuestra la incoherencia de la regulación del procedimiento sancionador con los principios constitucionales que le son de aplicación.

En el caso de que el procedimiento sancionador derive de un procedimiento de inspección, *“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”*, -art. 25.3 del RGRST³⁶³-. La expresión normativa *“podrá encomendarse”*, parece dejar la puerta abierta a que sean otros equipos o unidades, distintos a los encargados de realizar la actuación de comprobación e investigación, los encargados de tramitar la instrucción del procedimiento, permitiendo por tanto, la introducción de los principios aplicables en toda manifestación de la potestad sancionadora, en concreto el de imparcialidad que subyace a la exigencia de separación orgánica. Sin embargo, esta opción, lejos de ser obligatoria en caso alguno, se deja a la discrecionalidad administrativa más absoluta, constituyendo este hecho un nuevo ejemplo del poco rigor con que es articulado el procedimiento sancionador con relación a los principios que le resultan aplicables. Será operativa solamente cuando *“las necesidades del servicio o las circunstancias de cada caso”* lo aconsejen, lo que se traduce en la

³⁶³ El indicado precepto sigue la misma línea que el derogado art. 63. bis 3 del RGIT mantuvo para la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias graves, que rezaba cuanto sigue: *“La tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente podrá encomendarse al funcionario, equipo o unidad a que se refiere el apartado anterior...”* (se refiere al que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, competente para iniciar el expediente sancionador) *“... o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso”*.

práctica en que tendrá lugar cuando existan discrepancias interpretativas entre el actuario y el Inspector jefe, de forma que aunque el primero consigne en el acta sus razones por las que considera no ha lugar a abrir el correspondiente expediente sancionador, el segundo, estime que sí existen razones, ordenando la apertura del mismo a otro funcionario, equipo o unidad diferente, para salvaguardar la consabida objetividad del instructor.

El art. 25.3 del RGRST quedará modificado, según el proyecto de reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, habiéndole de ser añadido el siguiente párrafo: *“Cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado 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 las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe”*.

Esta especificación no hace sino confirmar la identidad de órganos que venimos denunciando y que culminará con la firma de la propuesta de resolución por el mismo funcionario, jefe de equipo o unidad que hubiese suscrito las actas de inspección previas al procedimiento sancionador. Persiste la concepción, avalada por la normativa vigente, del procedimiento sancionador como un apéndice indisolublemente unido al expediente previo de inspección, en lugar de como parte inexorable del “Ius Puniendi estatal”. Consecuentemente, si los mismos órganos son los encargados de realizar la regularización de la situación tributaria del contribuyente y de iniciar, instruir y resolver un ulterior procedimiento sancionador, la exigencia de separación de procedimientos quedará desvirtuada hasta tal punto que no será necesario mantenerla ni siquiera formalmente, pues el único efecto real que conllevará será el de multiplicar el papel y las carpetas de los que haga uso el funcionario³⁶⁴.

³⁶⁴ “Así, la separación del procedimiento sancionador respecto del tributario no ha de ser meramente formal, sino que ha implicar y obligar al órgano actuante a resolver y tratar a las sanciones de acuerdo con los principios propios de tal ámbito. También se ha de velar por la

5.2.4.2 Posible anulación de la fase de instrucción en el procedimiento sancionador. –Especial referencia a la tramitación abreviada-

Como dejamos constatado en el epígrafe dedicado a la regulación actual del procedimiento sancionador tributario, la fase dedicada a la instrucción de dicho procedimiento requiere de un contenido mínimo que, en ocasiones, ni siquiera ostentará la suficiente entidad que nos permita hablar de una verdadera instrucción al uso. Sintéticamente, el contenido de la instrucción comprenderá: la práctica de oficio por el órgano al que se le encomendó la instrucción de cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar la existencia de infracciones susceptibles de sanción; la posibilidad de la que son titulares los interesados que les permite formular alegaciones, aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes y proponer la práctica de pruebas; la facultad de adoptar medidas cautelares; la formulación de la propuesta de resolución que habrá de ser notificada al interesado y, por último, la opción del interesado de pronunciarse acerca de esta última manifestando su conformidad o su disconformidad.

Empero se ha de tener presente que, a pesar de que a nuestro juicio, la disponibilidad del procedimiento sancionador además de ser inviable por la importancia del objeto de tal procedimiento, conlleve afirmar lo innecesario y vacuo de la existencia del mismo³⁶⁵, nuestro legislador ha preferido mantener la disponibilidad parcial de los trámites del procedimiento sancionador por parte de la

adecuada imparcialidad del órgano resolutor del procedimiento sancionador respecto de la controversia tributaria planteada, respetando los derechos y garantías del imputado en la obtención del material que puede servir para su incriminación. En caso de no actuar con tales criterios, el procedimiento sancionador no dejará de ser accesorio o instrumental del de liquidación, aunque formalmente se tramite en otro expediente. La separación procedimental establecida en el ámbito sancionador tributario es de carácter eminentemente formal pues no se garantiza la separación orgánica, ni la incomunicación de datos". SÁNCHEZ HUETE, M. A., en "Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT", Op. Cit. Pág. 45.

³⁶⁵ Vid. SÁNCHEZ HUETE, M. A., en "Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT", Op. Cit. Págs. 45 y 46.

Administración. En concreto podrá prescindirse de la instrucción cuando tenga en su poder los elementos que le permitan efectuar la propuesta de sanción.

-Especial referencia a la tramitación abreviada-

La posibilidad de la tramitación abreviada opera tanto para la imposición de sanciones pecuniarias como no pecuniarias. El legislador quiere abreviar el procedimiento cuando sean suficientes las actuaciones llevadas a cabo en el expediente administrativo de regularización. En esta línea, el art. 210.5 de la LGT dispone, como ya hacía el RD 1930/1998, que *“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, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”*³⁶⁶. En desarrollo de esta previsión

³⁶⁶ El antecedente legal de este precepto se encuentra en el art. 8 RD 1398/1993, Reglamento para la ejecución de la potestad sancionadora. En idéntico sentido, el RD 1930/1998, en su art. 34, disponía lo siguiente: *“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, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación, que se notificará a los interesados, indicándoles la puesta de manifiesto del expediente y concediéndoles un plazo de quince días para que aleguen cuanto consideren conveniente y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos, advirtiéndoles que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta”*.

En opinión de SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., *“la nueva LGT ha mejorado el rango legal de esta tramitación abreviada ya que con la normativa anterior sólo tenía rango reglamentario”*. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 249.

Por lo que se refiere a los países de nuestro entorno, nos hallamos ante una técnica, como apunta MARCOS CARDONA, M., que guarda cierta semejanza con la utilizada en el Derecho alemán, en el que se regula un procedimiento administrativo simplificado llamado *Verwarnungen mit Verwarnungsgeld*, destinado a sancionar las infracciones de exigua relevancia, y con la del Derecho francés, que aplica el sistema de multa a tanto alzado sobre la infracciones de poca

legal, el art. 23.6 del RGRST dispone lo siguiente: “En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta”³⁶⁷.

Esta facultad discrecional³⁶⁸ la ejercita el órgano sancionador una vez que el procedimiento de aplicación del tributo haya llegado a su término, pero no encontramos ninguna diferencia práctica entre este modo de proceder y los que derivan de la sustanciación conjunta de los procedimientos de regularización y sancionador. Es sorprendente que el preámbulo de la LGT sólo tilde de excepciones al procedimiento separado los supuestos de actas con acuerdo y de renuncia del obligado tributario³⁶⁹, cuando, en el procedimiento sancionador abreviado toda su tramitación se concreta, como sostiene Eseverri Martínez, en una “*simultaneidad en*

gravedad. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, Cuadernos de Tributación Práctica, Ed. Iustel, 1ª edición, Madrid, 2005. Págs. 205 y 206.

³⁶⁷ En cuanto a este escueto desarrollo reglamentario, los autores MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., sostienen que el verbo “*podrá*”, está correctamente empleado, ya que si el interesado no formula alegaciones ni aporta documentos nuevos o elementos de prueba, podrá dictarse resolución en los términos de la propuesta o modificarse esta última a pesar de la ausencia de alegaciones, de modo que las garantías del interesado se verán reforzadas. GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 278.

Quien suscribe estas líneas no puede mantener la misma opinión de estos autores; un reforzamiento de las garantías hubiera necesitado de un dictado más explícito del Reglamento. Del precepto se deduce que en la práctica totalidad de los casos, si el interesado manifiesta su conformidad, la propuesta se tornará en resolución automáticamente, más aún cuando esto ocurre, en la práctica cotidiana, incluso aunque lo manifestado sea la disconformidad del interesado.

³⁶⁸ Es el órgano instructor quien decide unilateralmente si se encuentran disponibles todos los elementos de prueba necesarios para acumular en el acuerdo de iniciación la propuesta de resolución y cuáles de estos datos incorporará.

³⁶⁹ “Se establece la regla general del procedimiento separado aunque, en aras de la economía procesal, se exceptiona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del obligado tributario, con el fin de mejorar la seguridad jurídica”.

el tiempo de los actos de liquidación tributaria y aquel otro que contiene la propuesta de sanción que deba corresponder”³⁷⁰.

El problema es que el supuesto de hecho que se recoge en este texto legal es de prácticamente imposible realización, a menos que medie confesión de culpabilidad, pues de lo contrario se estaría dando por suficiente una prueba ateniende sólo a los hechos, obviando la necesaria culpabilidad del infractor. Consecuentemente, en la práctica debería tener lugar la tramitación abreviada en contadísimas ocasiones, siendo un procedimiento absolutamente extraordinario; sin embargo, su uso ha sido generalizado peligrosamente, habiéndose convertido en un procedimiento paradójicamente ordinario³⁷¹.

El respeto al carácter extraordinario de la tramitación abreviada se hace si cabe más importante por cuanto sucede al procedimiento regularizador sin solución de continuidad, convirtiéndose las actuaciones de regularización en la instrucción del procedimiento sancionador. Se trata de una excepción al principio de separación de procedimientos al que tantas veces hemos aludido, con lo que el traspasar los límites que acotan el concepto de excepción y convertir el procedimiento abreviado en la regla general, haría conculcar muchas garantías del presunto infractor, garantías cuya base descansa en el principio de referencia. Nos estamos refiriendo, fundamentalmente, a los principios de presunción de inocencia, principio de culpabilidad y derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, los cuales se ven claramente vulnerados con la tramitación abreviada.

La aplicación de este procedimiento, como ya hemos anunciado, ha de deberse a la confesión del sujeto inspeccionado, pues de no haber tenido lugar ésta, las actuaciones desarrolladas en regularización sólo servirán, como mucho, para probar

³⁷⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., en DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL, *Op. Cit.* Pág. 466.

³⁷¹ CASANOVA CABALLERO, C., ha denunciado que “*la generalización en la práctica de este procedimiento y la utilización de textos preimpresos ponen de manifiesto lo perverso del mismo y el tratamiento dispensado a los obligados tributarios, “ab initio”, como presuntos infractores*”. LEY GENERAL TRIBUTARIA, ANTECEDENTES Y COMENTARIOS, AAVV, *Op. Cit.* Pág. 888.

los hechos; dado el fin para el que estas actuaciones nacieron, no serán de utilidad alguna para probar la culpabilidad del sujeto, elemento esencial para poder sancionarle³⁷². De no obedecer su utilización a la confesión del sujeto, lo hará, inevitablemente, a una de las siguientes causas: ausencia de adecuación al fin del procedimiento de regularización, pues lo obtenido en su seno es utilizado con fines que no le son propios³⁷³; flagrante presunción de culpabilidad; o inercias de responsabilidad objetiva en los expedientes sancionadores tributarios³⁷⁴, ya que finalmente la sanción será impuesta con base únicamente en la prueba de lo hechos, sin haber constatado la existencia del elemento subjetivo del injusto³⁷⁵. En la práctica el más grave problema reside en que no se desarrolla juicio de culpabilidad alguno, lo que se traduce en la conculcación del principio de presunción de inocencia y en la

³⁷² A este respecto, JUAN LOZANO, A. M., sostiene que *“el defecto esencial radica en una insatisfactoria articulación de la actividad probatoria de la Administración capaz de evidenciar una culpabilidad cuya inexistencia se encuentra cubierta por la presunción de inocencia”*. *“Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”*. *Op. Cit.* Pág. 31.

³⁷³ En regularización, la Administración debe probar los hechos, datos y valoraciones útiles en orden a la aplicación de los tributos, en sede sancionadora, ha de probar la culpabilidad del presunto infractor mediante un juicio de reprochabilidad.

En cumplimiento de este principio de adecuación al fin, según JUAN LOZANO, A. M., ha de poder *“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”*”. *“Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”*. *Op. Cit.* Pág. 24.

En el mismo trabajo, la autora añade 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 artículo 24 CE sino de los deberes de colaboración inherentes al deber de contribuir del artículo 31 CE”*. Pág. 31.

³⁷⁴ Es la opinión de LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 192.

³⁷⁵ Nuestro Tribunal Constitucional, en repetidas ocasiones, ha refrendado la vigencia del principio de culpabilidad en el orden sancionador tributario. *Vid.*, por ejemplo, la reciente STC 164/2005, de 20 de junio: *“En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere”*, (F. J. 6º).

vuelta a un sistema de responsabilidad objetiva que quedó vedado con la promulgación de nuestra Constitución³⁷⁶.

La actuación del instructor, como advertimos en el segundo capítulo de este trabajo al estudiar el principio de culpabilidad, debe estar encaminada a verificar no sólo la concurrencia de una acción u omisión voluntaria y típica, constitutiva de una infracción tributaria, sino también que concurre el elemento esencial de la culpabilidad en el sujeto mediante el juicio de reproche, además de que no existe excusa absolutoria alguna. Al no realizarse la necesaria labor probatoria que abarca hechos y culpabilidad en sede sancionadora, se produce, en la preceptiva fase de alegaciones, una clara inversión de la regla de la carga de la prueba, situándose dicha carga en la posición del presunto infractor, que ha de convencer al órgano competente de una falta de culpabilidad que ha dado por supuesta aquél.

Todo esto no hace sino evidenciar la pervivencia de una concepción civilista impropia de la naturaleza sancionadora del procedimiento que se abrevia. Así, los incumplimientos tributarios tipificados serán el elemento básico para determinar la existencia de infracción, siendo del imputado la carga de probar la concurrencia de causas excluyentes de su responsabilidad.

³⁷⁶ Más correcta resulta la tramitación abreviada prevista en el RD 1649/1998, por el que se regulan las infracciones administrativas de contrabando y que sólo permite que sean los elementos de hecho los que puedan obrar en poder de la Administración al tiempo de iniciarse el expediente. Art. 25.2: *“Cuando el acto de iniciación del expediente sancionador 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 artículos 30 y siguientes de este Real Decreto”*.

El hecho es que el obligado no puede oponerse al material probatorio sobre el que se sustenta la tramitación abreviada al igual que no pudo oponerse al mismo procedimiento abreviado por constituir una facultad discrecional de la Administración. Realmente no dispone de un verdadero trámite de alegaciones equiparable a la garantía exigida por el art. 24 de la CE por más que la Ley lo disponga expresamente, ya que al interesado sólo le resta prestar o no su conformidad a una propuesta en la que el instructor ya ha considerado suficientes las pruebas de las que disponía³⁷⁷.

Pero no sólo la presunción de inocencia puede verse conculcada, sino que también el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable puede ser vulnerado desde que la Administración hace uso de unos datos obtenidos en un procedimiento de investigación y comprobación, fruto de los deberes de colaboración del contribuyente, pudiendo traer consigo incluso la nulidad de la sanción³⁷⁸. Al presunto infractor le resultará difícil aportar la prueba suficiente para rebatir los datos obrantes en poder de la Administración, más aún cuando éstos fueron aportados por él mismo, por lo que la propuesta de resolución sancionadora que se incorpora al acuerdo de inicio del expediente sancionador, en la inmensa mayoría de los casos,

³⁷⁷ Vid. SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., en INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Págs. 249 y 250. Estas autoras consideran que al estar el imputado privado de toda posibilidad de defensa durante la tramitación del procedimiento administrativo sancionador, las sanciones que se impongan lo serán de plano.

Otros autores opinan, por el contrario, que la tramitación abreviada, tal y como se regulaba en el RD 1930/1998 y tal y como lo hace la Ley 58/2003, no lesiona los derechos de defensa derivados del art. 24 de la CE, localizando el problema de este procedimiento abreviado en que “rompe la clave de la separación de procedimientos”. Es el caso de JUAN LOZANO, A. M., en “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 29.

³⁷⁸ Nos remitimos a las consideraciones que se verterán al efecto en la parte de este trabajo dedicada a la incorporación de datos y pruebas obtenidos en sede de regularización al procedimiento sancionador, en concreto al apartado donde se estudia su implicación en el derecho a no autoinculparse.

coincidirá plenamente con la resolución definitiva que pone fin a dicho procedimiento³⁷⁹.

Es necesario denunciar también la identidad de funcionarios que liquidan la deuda y sancionan al sujeto, pues normalmente la instrucción del expediente de comprobación o investigación se lleva a cabo por el mismo órgano que tramita abreviadamente el expediente sancionador. Recordemos que, por lo que a los expedientes sancionadores cuyo origen se sitúa en un procedimiento previo de inspección respecta, el art. 25.1 del RGRST da competencia para acordar la iniciación del procedimiento sancionador al funcionario que desarrolló las actuaciones de comprobación e investigación³⁸⁰. Consecuencia de lo expuesto es la vulneración del principio de igualdad, ya que un ciudadano será tratado con mayores garantías de independencia e imparcialidad si el funcionario que instruye su expediente sancionador es distinto a aquél a quien le fue encomendado el desarrollo del procedimiento de liquidación³⁸¹.

La presunción de inocencia queda asimismo muy perjudicada por el planteamiento que hace el precepto señalado, ya que cuando es el mismo funcionario

³⁷⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., entiende que *“el llamado procedimiento abreviado es una modalidad de procedimiento sancionador que no se diferencia del instruido para regularizar la situación tributaria del contribuyente... convirtiéndose en una prolongación de aquél con resultado sancionador, donde las garantías del presunto infractor se ven conculcadas porque la fase de alegaciones es un mero testimonio de su formalidad en su desarrollo...”*. DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL, Op. Cit. Pág. 467.

En opinión de ANEIROS PEREIRA, J., *“se está atribuyendo carácter instructor del procedimiento sancionador a las actuaciones de comprobación e investigación, por lo que deberíamos afirmar la eficacia anticipada del derecho a no declarar contra uno mismo y de los derechos de defensa”*. LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, ed. Marcial Pons, Madrid, 2005. Pág. 223.

³⁸⁰ Aunque el precepto contempla la posibilidad discrecional de encomendar la competencia a otro funcionario distinto.

³⁸¹ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M. en *“El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”*. Rv. Estudios Financieros, nº 237, diciembre 2002.

que liquidó la deuda tributaria el que abre el expediente sancionador, es fácil que parta de la presunción de que el sujeto es culpable y debe ser sancionado.

Por más que se quiera mantener la tramitación abreviada bajo la excusa de la celeridad procesal, desde estas líneas no podemos menos que propugnar su supresión por cuanto, su sustanciación y la consecuente omisión de la instrucción, pueden suponer la imposición de una sanción de plano, sin valoración de pruebas en el curso de las actuaciones llevadas a cabo por el órgano sancionador y sin la preceptiva búsqueda de los elementos de la culpabilidad³⁸².

La doctrina viene demandando un verdadero procedimiento simplificado que permita resolver un procedimiento previamente iniciado cuando el sujeto reconozca su responsabilidad o pague voluntariamente la sanción, proponiendo incluso modalidades de «técnica monitoria»³⁸³, que permitan al interesado optar por una tramitación simplificada cuando la propuesta contenga una sanción normalmente reducida o por un desarrollo ordinario del procedimiento, de manera que la aceptación libre y voluntaria del administrado presida la forma de tramitación escogida. La oposición del presunto infractor a cualquier forma de tramitación especial determinaría la sustanciación del procedimiento ordinario, desplegando toda su operatividad las garantías aplicables a toda manifestación del “Ius Puniendi estatal”.

³⁸² Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y PÉREZ RODILLA, G., en “Sobre la separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias”, II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Op. Cit.* Pág. 127.

³⁸³ Propuesta de FÚSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: “Se le ofrece al sujeto la posibilidad de prestar su consentimiento a la sanción en la cuantía reducida sin esperar a que éste, espontáneamente proceda al reconocimiento de la responsabilidad o al pago voluntario”. *Op. Cit.* Pág. 201.

Esta alternativa también viene propuesta por JUAN LOZANO, A. M., en “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Págs. 43 y ss.

Pese a todos los esfuerzos, la situación que contemplaba el art. 34 del RD 1930/1998, y que suponía eludir la fase instructora del procedimiento y ratificar todo lo actuado en el procedimiento de aplicación de los tributos, ha sido perpetuada por la Ley 58/2003, y con ella las deficiencias técnicas que ya venían siendo denunciadas.

5.2.4.3 Fase de prueba.

El derecho a la prueba, contenido esencial de los derechos de defensa del imputado, como adelantamos en el capítulo dedicado al estudio de los principios de la potestad sancionadora, es de obligatorio cumplimiento en el proceso penal y se extiende al orden sancionador administrativo con la misma intensidad por ser, en palabras del Tribunal Constitucional, “*ejercitable en cualquier tipo de proceso*”³⁸⁴.

En cumplimiento de dicho derecho fundamental, y como también ha quedado refrendado en anteriores líneas este trabajo, en la preceptiva fase de instrucción del procedimiento sancionador, “*se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción*”, -art. 23.3 del RGRST-. Que el órgano al que se le fuera encomendada la instrucción practique de oficio estas actuaciones no es, sino el elemento de juicio clave que nos permitirá determinar si existe o no un auténtico procedimiento sancionador tributario, separado e independiente del previo de aplicación de los tributos.

De la concreción práctica de este precepto reglamentario dependerá la propia existencia de un procedimiento sancionador donde la penetración de los principios aplicables a la potestad sancionadora despliegue todos los efectos que le son propios. Que la prueba se realice efectivamente en sede sancionadora, concretamente en la instrucción del expediente sancionador, y no en sede de regularización, a salvo la posibilidad de utilizar determinados datos, pruebas y circunstancias obtenidos en esta

³⁸⁴ STC 187/1996, de 25 de noviembre. F. J. 3º.

última, constituirá una *conditio sine qua non* para poder hablar de un auténtico cauce procedimental hábil para la imposición de sanciones y respetuoso con nuestra Constitución.

En el procedimiento que nos ocupa, ante la ausencia de juicio oral, el principio acusatorio que rige en el orden penal se ha de hacer tangible en la fase de instrucción, donde el instructor habrá de mantener la acusación y habrán de realizarse las pruebas pertinentes, por ello la necesidad de una verdadera fase instructora en el procedimiento sancionador que no puede suplirse por las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de regularización.

El principio de presunción de inocencia, principio rector de todo procedimiento sancionador administrativo³⁸⁵ y que proyecta toda su operatividad en el ámbito de la prueba, conlleva tres exigencias que resume el Tribunal Constitucional en la Sentencia 109/1986, de 24 de septiembre, a saber: a) “... *toda condena ha de ir precedida siempre de una actividad probatoria*”; b) “... *las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto jurídico y ser constitucionalmente legítimas*”; c) “... *la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores y que no existe nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia*”³⁸⁶. Esto se traduce en que el principio de presunción de inocencia exige

³⁸⁵ Vid. STC 212/1990, de 20 de diciembre: “*Es doctrina reiterada de este Tribunal que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento administrativo sancionador garantizando el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad*”, (F. J. 5°).

³⁸⁶ Aparecen enumerados en el fundamento jurídico primero de la STC 109/1986, de 24 de Septiembre: “*De este punto de vista, el derecho a la presunción de inocencia significa, como es sabido, que toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria impidiendo la condena sin pruebas. Significa, además, que las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto jurídico y ser constitucionalmente legítimas. Significa, asimismo, que la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores y que no existe nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia con no participación en los hechos*”. La sentencia continúa con el siguiente dictado: “*Cuando el derecho a la presunción de inocencia es cuestionado, el control de la jurisdicción constitucional, en sede de amparo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, impone una revisión de las actuaciones*

que la prueba sea existente, válida, lícita y suficiente³⁸⁷. Sin embargo, a pesar de que lo expuesto por el Tribunal Constitucional es incuestionable y no se caracteriza precisamente por su novedad, la normativa reguladora del procedimiento sancionador tributario, en concreto el art. 23.3 del Reglamento, se nos antoja escasa en orden a garantizar el cumplimiento del principio referido y, en fin, a la suficiente práctica de las pruebas en sede de instrucción.

Por otra parte, aunque pueda parecer una cuestión colateral, es necesario llamar la atención sobre la manifestación de este principio de presunción de inocencia que impide sancionar utilizando como base presunciones que aligeren la carga de la prueba, carga que en nuestro caso recae sobre la Administración por ser la parte acusadora, por más que algunos pronunciamientos jurisprudenciales hayan pretendido invocar el principio de legalidad del acto tributario para desplazar sobre el contribuyente tal peso³⁸⁸. El problema es que es bastante frecuente la implantación de presunciones legales³⁸⁹ en el ámbito del Derecho Tributario con el fin de coadyuvar a la Administración en su labor de control y liquidación de los tributos, así como con el de combatir la evasión o fraude tributario y el fraude a la Ley. Si la relajación de los rigores propios de la prueba puede tener justificación en los procedimientos de

llevadas a cabo por los poderes públicos y señaladamente por los órganos del Poder Judicial, que permita constatar si ha existido o no violación del derecho con el fin de restaurarlo o preservarlo en su caso”.

En esta línea se pronuncia FUSTER ASECIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 228 y ss. También lo hace LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 840.

³⁸⁷ *Vid.*, en este sentido a LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 841.

³⁸⁸ *Vid.* STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 8º.

Vid. también a ORENA DOMÍNGUEZ, A. Este autor entiende que el derecho fundamental a la presunción de inocencia “supone que es la acusación quien debe aportar las pruebas necesarias para destruir aquella presunción iuris tantum, ya que no puede imputarse a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues ésta se presume cierta hasta que se demuestre lo contrario”. “Notas sobre el procedimiento sancionador”, *Revista Nueva Fiscalidad*, nº 11, diciembre, 2005. Pág. 52.

³⁸⁹ Tal es el *modus operandi* de los regímenes de determinación de bases indirectos.

aplicación de los tributos donde el contribuyente incumple sus deberes formales o de colaboración³⁹⁰, no podemos sostener la misma tesis respecto del orden sancionador, donde rigen principios distintos y a menudo opuestos a los que operan en regularización.

En el Derecho Sancionador Tributario no puede bastar con la mera existencia de prueba plena, sino que dicha prueba ha de entenderse como de cargo, es decir, que los hechos cuya certeza resulte de la prueba practicada acrediten, no sólo los hechos o el elemento objetivo del injusto, sino también la culpabilidad del acusado, pues el principio de presunción de inocencia también se encarga de vetar todo vestigio de un sistema de responsabilidad objetiva. La consecuencia práctica es que las presunciones legales que operan en el procedimiento de liquidación tributaria (*iuris tantum*³⁹¹ o *iuris et de iure*) no pueden afectar al procedimiento sancionador tributario, ya que de hacerlo serían conculcados los derechos a la prueba y a la presunción de inocencia, consagrados en el art. 24. 2 de la CE³⁹².

Finalmente, sin desdeñar problemas como aquél al que acaba de hacerse referencia, en la actualidad, uno de los más graves y perturbadores es el que provoca la ausencia de reglas y técnicas concretas de penetración de principios punitivos tales como el principio acusatorio y el principio de presunción de inocencia, y por tanto de reglas también concretas para la práctica de la prueba en este orden

³⁹⁰ Vid. HERNANZ MARTÍN, A., en “La prueba en el ámbito tributario”. Rv. Tribuna Fiscal, nº 169, noviembre, 2004. Pág. 70.

³⁹¹ Ni siquiera puede sancionarse tomando como basamento una presunción *iuris tantum* que en principio, parece que podría ser desvirtuada por el interesado, ya que lo que se conseguiría sería invertir la regla de la carga de la prueba en contra del acusado, generándole indefensión.

³⁹² Autores como FÚSTER ASECIO, C. abogan por la supresión de las presunciones, ya que no comprende la utilidad de una figura cuya aplicación a menudo depende de la prueba que tenga lugar en el procedimiento sancionador, que puede desvirtuarla fácilmente demostrando que no existía la pretendida conexión entre el hecho base y el hecho presunto. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 233 y ss.

sancionador tributario³⁹³, ausencia que puede dar lugar a que la actuación administrativa sea nula de pleno derecho³⁹⁴. Como consecuencia, lo que en la práctica habitual está sucediendo es que la instrucción está siendo utilizada únicamente para validar o refrendar los datos obtenidos en vía de regularización, estimándolos suficientes, cuando la presunción de inocencia necesita para destruirse una profunda labor probatoria tanto de los hechos como de la culpabilidad del infractor³⁹⁵. No se trata de demandar una duplicación de actuaciones que acarrearía un lastre procesal injustificado, sino de que las labores probatorias a realizar en sede del procedimiento sancionador sean más intensas que las desarrolladas en regularización, pues ambas actuaciones no pueden ser equiparables, ya que es mayor el grado de exhaustividad que requiere el orden punitivo.

Más allá de estas líneas, que forman sólo incipientes reflexiones, tanto la carga como el objeto necesario de la prueba serán estudiados con el rigor que merecen en el seno de las consideraciones que se verterán en torno a la incorporación de datos, pruebas y circunstancias obtenidos en un procedimiento previo de aplicación de los tributos al expediente sancionador. Estos supuestos son los que más problemas suelen suscitar en orden a la aplicación de principios como, entre otros, el de

³⁹³ Tal y como denuncia LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, Op.Cit. Pág. 784. El autor propone no el uso de los matices a los que recurren nuestros tribunales, sino establecer unas técnicas de penetración específicas de los principios cuyo origen se halla en el orden penal para que se incorporen satisfactoria y plenamente al ámbito sancionador tributario. En este orden de cosas arguye lo siguiente: *“En consecuencia los indicados “matices”, exigen no la huida de las garantías impuestas por nuestro Texto Constitucional, sino la concreción de las mismas a través de técnicas diferentes, por la diferente estructura del procedimiento en el que se sustancia”*.

³⁹⁴ Como sostiene HERNANZ MARTÍN, A., *“... el tipo legal (de la nulidad de pleno derecho) debe identificarse no sólo con el olvido total y absoluto del procedimiento, sino también con la omisión de trámites esenciales”*. *“La prueba en el ámbito tributario”*, Op. Cit. Pág. 71.

³⁹⁵ ORENA DOMÍNGUEZ, A., entiende que *“tanto si el procedimiento se va a llevar de forma separada como si no, la finalidad del mismo será la de determinar si se ha cometido o no una infracción tributaria y, en su caso, imponer la sanción que corresponda. Para ello deberá probarse tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo del ilícito administrativo. Es la prueba del segundo de los elementos mencionados el que más problemas puede suscitar en la práctica”*. *“Notas sobre el procedimiento sancionador”*, Op. Cit. Pág. 45.

culpabilidad, presunción de inocencia y derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y en lo que atañe, como es lógico, a la operatividad del derecho a la prueba.

5.2.4.4 Medidas cautelares: Posible adopción de medidas cautelares dirigidas a asegurar el cumplimiento de la sanción en sede de regularización.

Como ya pusimos de relieve, la LGT, en su art. 210.3, ofrece la novedosa posibilidad de adoptar medidas cautelares en el transcurso de la instrucción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 del mismo texto legal. Anteriormente, el procedimiento sancionador tributario no preveía la posibilidad de adopción de estas medidas³⁹⁶, previsión indispensable para su acogimiento si tenemos en cuenta lo dispuesto en el art. 136 de la Ley 30/1992, LRJAP y PAC: *“Cuando así esté previsto en las normas que regulen los procedimientos sancionadores, se podrá proceder mediante acuerdo motivado a la adopción de medidas de carácter provisional que aseguren la eficacia de la resolución final que pudiera recaer”*.

Se trata, tal y como vimos, de medidas análogas a las que pueden adoptarse en el procedimiento de inspección y que aparecen especificadas en la propia LGT.

El art. 146 de la LGT, encargado de regular las medidas cautelares adoptables en el procedimiento de inspección, y cuyo contenido ha de ser reproducido en el procedimiento sancionador, establece los requisitos cuya concurrencia determinará la posibilidad de tomar este tipo de medidas; una relación, aunque no a modo de

³⁹⁶ En opinión de MARTÍNEZ-AGUADO MARTÍNEZ, J., si el procedimiento sancionador tributario no preveía la posibilidad de adopción de ese tipo de medidas era sencillamente porque no era necesario. “El procedimiento sancionador tributario y la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992)”, *Op. Cit.* Pág. 194.

numerus clausus, de medidas particulares en que pueden concretarse y, por último, una serie de limitaciones emergentes del principio de proporcionalidad y del factor temporalidad:

“1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron”.

Dado que éste no es el momento de hacer un análisis exhaustivo de su regulación, nos referiremos, como demanda el apartado en que se inserta esta cuestión, “*Conculcaciones de la garantía de separación de procedimientos*”, a los aspectos de dicho desarrollo normativo que a nuestro juicio evidencian lo accesorio de los trámites sancionadores respecto de los propios de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Atendiendo a la finalidad legal a la que ha de dirigirse la medida, evitar la desaparición de pruebas o el incumplimiento de obligaciones tributarias, hemos de entender que, si bien cuando lo pretendido sea “*impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas*”, habrán de cobrar virtualidad en la fase de instrucción del procedimiento, la mención al cumplimiento de la obligación

tributaria, dado que la sanción no es deuda tributaria, resulta discordante a la finalidad sancionadora³⁹⁷.

La sola remisión que el art. 210.3 de la LGT hace a la regulación prevista para las medidas susceptibles de ser tomadas en el procedimiento de inspección, las cuales se hallan orientadas a asegurar la correcta determinación y el cobro de la deuda tributaria, no hace sino poner de manifiesto la subsistencia de una marcada dependencia del procedimiento sancionador respecto del regularizador, por más que la Ley haya querido extraer expresamente del concepto de deuda el de sanción en su art. 58.3. Desde estas líneas se demanda, para que la separación de ambos institutos y de los procedimientos que le son propios a cada uno de ellos sea real, el reconocimiento, por parte de nuestro legislador, de unas garantías concretas y específicas en consonancia con la naturaleza de la medida a aplicar³⁹⁸.

No resultarán justificadas, en virtud del mandato de separación de procedimientos contenido en el art. 208 de la LGT e inicialmente introducido en nuestro ordenamiento por la LDGC, las medidas cautelares adoptadas en un procedimiento de aplicación de los tributos cuya finalidad sea la de garantizar el descubrimiento de una posible infracción o el pago de una futura e hipotética sanción, ni las medidas tomadas en sede sancionadora tendentes a asegurar la eventual deuda tributaria, ya que tal fin es ajeno al procedimiento sancionador.

No parece por tanto que puedan adoptarse, como ocurre frecuentemente en la práctica, medidas cautelares para evitar la destrucción de pruebas en el procedimiento de inspección con la sola intención de que sirvan ulteriormente para justificar y fundamentar la imposición de una sanción. Lo contrario implicaría un absoluto desprecio al principio de adecuación al fin del procedimiento, según el cual únicamente deberán realizarse aquellas actuaciones dirigidas a conseguir el fin que le

³⁹⁷ Vid. SÁNCHEZ HUETE, M. A., en “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 76.

³⁹⁸ Como recuerda SÁNCHEZ HUETE, M. A., “la sanción se aplica por la realización de un ilícito, no porque necesariamente se sea deudor tributario, y éste es el trato y las garantías que se da al imputado con tal remisión”. “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 76.

es propio, haciendo uso, de nuevo únicamente, de sus facultades. Siguiendo con las implicaciones que se derivan de tal principio, la situación jurídica del contribuyente en el curso del procedimiento de liquidación no podrá ser manifestación de los derechos que engloba el art. 24 de la CE, sino de los deberes de colaboración inherentes al deber de contribuir del art. 31 de la misma³⁹⁹.

Aún a riesgo de ser redundantes, esta aseveración emana del planteamiento premisa que viene guiándonos durante todo este trabajo: la sanción no es deuda tributaria, aunque se le aplique en su recaudación el Capítulo V del Título III de la LGT, -art. 58.3 LGT-.

Concluyendo, las únicas medidas provisionales susceptibles de ser adoptadas en el procedimiento sancionador, deben ser, en virtud del art. 136 de la LRJAP y PAC, las “*que aseguren la eficacia de la resolución final que pudiera recaer*”, añadimos nosotros, en el procedimiento sancionador, que serán impuestas al imputado antes de haber quedado demostrada su culpabilidad⁴⁰⁰.

³⁹⁹ CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I., sostienen que “*se ha producido una ampliación de lo que ha de entenderse por contribución al sostenimiento del gasto público; por tal no sólo se concibe la entrega de la prestación pecuniaria, sino también la colaboración directa del administrado-contribuyente con los órganos de la Administración proporcionando datos e informes con relevancia tributaria e incluso llevando a cabo actividades otrora atribuidas en exclusiva a aquéllos*”. “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, Revista Impuestos, nº 12, 1988. Pág. 140.

En este sentido, SOLANA VILLAMOR, F., localiza la causa de tal situación en la impotencia de la Administración tributaria en su lucha contra el fraude fiscal, lo que le lleva a verter “*cada vez más responsabilidades sobre colaboradores y contribuyentes rozando los límites de sus más reconocidos derechos y libertades, con lo que provoca una actitud de éstos poco propicia a una colaboración leal y eficaz*”. “El deber de colaboración en la LGT”, Crónica Tributaria, nº50, 1984. Pág. 245.

⁴⁰⁰ ALMENAR BELENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D., recuerdan que no cabrá “*acordar otras medidas provisionales para asegurar el cumplimiento de la sanción, cuando haya sido impuesta pero aún no sea ejecutiva, por haber sido recurrida en vía administrativa, a pesar de que viene admitida para el procedimiento sancionador general en el art. 21.1 del reglamento (Reglamento de 4 de agosto de 1993)*”. COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, AAVV, Op. Cit. Pág. 1366.

5.2.4.5 Alegaciones

Continuando con el desarrollo de la fase de instrucción, el RGRST prevé en su art. 23.4 que *“Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución”*. Con esta previsión el legislador ha tratado de garantizar el derecho de audiencia, manifestación del genérico derecho de defensa, del imputado.

No obstante, a pesar de los intentos de hacer operativo este derecho en el sancionador tributario, dado que en la generalidad de los casos, paradójicamente, se seguirá la tramitación abreviada del procedimiento, esta fase de alegaciones no existirá con carácter previo a la propuesta de resolución.

Más comentario merecen las alegaciones conclusivas, incluidas formalmente en el denominado trámite de audiencia que prevé el art. 210.4, párrafo tercero, de LGT: *“La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos”*⁴⁰¹.

El trámite previsto, en nuestra opinión, garantiza suficientemente el derecho a la defensa, materializándose en un respeto absoluto al principio de contradicción; de esta forma, se ha de elogiar la normativa sancionadora y la previsión de las distintas posibilidades de defensa que se otorgan al imputado⁴⁰². Empero, el éxito anunciado

⁴⁰¹ En este sentido, el art. 34.1 de la LDGC establecía lo siguiente: *“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado”*.

⁴⁰² Estudiadas en el apartado de este mismo capítulo dedicado a la regulación actual del procedimiento sancionador en su modalidad separada.

no se agota con las previsiones legales y reglamentarias habidas, sino que para desprestigiar todo riesgo de indefensión real, será necesario que el trámite de audiencia no se entienda como aquél en el que sitúa la carga de la prueba en la posición del imputado, de modo que tras estas alegaciones la Administración aporte una contraprueba. Recuérdese que una vez iniciado formalmente el correspondiente procedimiento sancionador a través de la notificación del acuerdo de iniciación indicado, la sustanciación de un procedimiento separado requiere, junto al derecho de formular alegaciones a dicho acuerdo, el desarrollo, en sede sancionadora, de la correspondiente instrucción del procedimiento, de manera que la misma, como tendremos ocasión de abundar, no puede verse sustituida, en ningún caso, por la desarrollada en el procedimiento de regularización tributaria.

Tras el trámite inicial, será el instructor quien habrá de cumplir con la función de aportar y realizar prueba de los hechos y de la culpabilidad del sujeto. Lo contrario, esperar a que el imputado aporte la contraprueba en cualquiera de los trámites de alegaciones por considerar los hechos y la culpabilidad probados, no hace sino poner en evidencia la deficiente articulación de la exigible separación de procedimientos, ya que tal modo de proceder implica considerar bastante para sancionar la incorporación de datos del procedimiento de regularizador al sancionador tributario, haciendo de nuevo de la separación de procedimientos una mera falacia encubridora del verdadero modo de proceder de la Administración.

El trámite de alegaciones y audiencia, como exponente del derecho a la defensa, no puede conllevar la necesidad de la aportación de la contra-prueba, debido a la inversión de la carga de esta. Ello no estaría motivado sino por haber considerado probadas las infracciones por los datos extraídos del procedimiento de regularización⁴⁰³. La raíz del problema estriba en que la actividad probatoria se sustancia por quien instruye el expediente de comprobación, para más tarde, ser agregada al expediente sancionador. Esta incorporación de los datos obtenidos en el procedimiento de regularización, que en la práctica habitual se ha demostrado automática y «suficiente», convierte el derecho a ser informado en una mero

⁴⁰³ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 1116.

apéndice del contenido tradicional de las actas inspectoras, convirtiéndose, a su vez, la audiencia bilateral, en palabras de López Martínez, “*en un diálogo de sordos, que se materializa en la simple incorporación al expediente de la alegaciones formuladas por el interesado que se elevan sin más, con la propuesta de resolución, al órgano decisor*”⁴⁰⁴.

5.2.4.6 Conformidad con la propuesta de resolución del expediente sancionador

Los efectos de prestar la conformidad a la propuesta de sanción, como anunciamos al estudiar los de la conformidad a la regularización, son francamente reducidos, ya que se limitan a la necesidad o no, según el sentido de las alegaciones, de dictar una resolución expresa para poner fin al procedimiento⁴⁰⁵. El único efecto de la conformidad prestada en el procedimiento sancionador tributario tramitado de forma separada al de aplicación de los tributos, es permitir que el procedimiento finalice de forma tácita por el simple transcurso del tiempo, sin necesidad de un nuevo trámite de alegaciones y sin que el órgano competente haya de dictar resolución expresa.

Por lo que se refiere al procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección, el art. 25.6 del RGRST, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 211.1 de la Ley, establece lo siguiente: “*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*

⁴⁰⁴ *Ibidem*. Pág. 1117.

⁴⁰⁵ Ninguna de las reducciones previstas en el art. 188 de la LGT dependen de la conformidad manifestada en el procedimiento sancionador, salvo la relativa a las actas con acuerdo. Recordemos que para que sean posibles la firma del acta con acuerdo y la consabida reducción del 50 por 100 sobre la sanción, es necesario que el obligado manifieste su conformidad con el contenido íntegro del acta, incluida la propuesta de sanción (art. 155.2 de la LGT).

contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto... ”⁴⁰⁶.

El precepto evidencia que en los supuestos de conformidad del sujeto, estaremos en presencia de un acuerdo de imposición de sanción tácito en el que se obvia el trámite de resolución. Si bien, hay que reconocer que en este momento la emisión de la conformidad es un acto absolutamente voluntario, pues el sujeto no se ve compelido a emitirla por la promesa de una reducción en la sanción como ocurría con la conformidad del sujeto a la propuesta de regularización, a lo que hay que unir que el mismo se encuentra protegido por los derechos constitucionales a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpables⁴⁰⁷, que operan en el procedimiento sancionador alcanzando su más alta cota de virtualidad y no pueden verse ponderados ni reducidos en ningún caso.

En este punto, lo que se nos antoja más llamativo es la consecuencia que se extrae del análisis simultáneo de las dos conformidades existentes: a la propuesta de regularización y a la propuesta de resolución sancionadora. Resulta cuando menos paradójico que la conformidad prestada en sede de regularización acarree una reducción en la sanción que se ha de imponer en el procedimiento sancionador posterior y que la conformidad prestada en sede sancionadora traiga consigo una simplificación procesal del expediente, cuando, siguiendo las argumentaciones de

⁴⁰⁶ Se excepciona el caso en que, durante ese plazo, el inspector-jefe ejerza alguna de las facultades que le reconoce la norma y cuyo ejercicio condiciona la tramitación del procedimiento desde entonces. Nos referimos a la rectificación de errores materiales apreciados en la propuesta, orden de completar las actuaciones o dictado de una resolución expresa que, a su vez, confirme o rectifique la propuesta de sanción. Si existe una rectificación de la propuesta, la misma se ha de notificar al imputado para que alegue lo que a su derecho convenga en un nuevo plazo de quince días. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta rectificada, la resolución se entenderá dictada y notificada por el transcurso del plazo de un mes; si no realizare alegaciones o manifestare su disconformidad, el órgano encargado de imponer la sanción –el Inspector jefe– notificará expresamente la resolución.

⁴⁰⁷ *Vid.* FÚSTER ASECIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 178. La autora vertía este tipo de consideraciones acerca del derogado art. 63. bis. 8 del RGIT.

López Martínez⁴⁰⁸, lo lógico y plenamente respetuoso con el consabido principio de adecuación al fin, sería que con la primera conformidad se consiguiera la reducción del expediente y no la reducción de una sanción cuya imposición aún no ha de darse por supuesta, así como que la conformidad, ahora sí, a la propuesta de resolución en la que se especifica la sanción a imponer, diera lugar a una condonación parcial de la sanción. Proponemos en fin, que se otorguen efectos punitivos a la conformidad prestada en sede sancionadora, ya que es esta conformidad y no otra la que se presta a una propuesta de sanción. La situación actual está degenerando en un entorpecimiento de la separación de procedimientos proclamada en la LDGC, procedimientos que deben obedecer a principios distintos que están siendo continuamente confundidos.

El art. 23.5 del RGRST, manteniendo la línea seguida por el RD 1938/1998, contempla que, de no formularse alegaciones, “*se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver*”, mientras que, de haber sido formuladas, “*el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente*”.

Tras una lectura detenida de los preceptos aludidos, no podemos obviar la difícil conciliación que presentan los artículos 25.5 y 23.5 del RGRST⁴⁰⁹. Este último sólo habla de alegaciones en el trámite de audiencia y no comprende en ningún momento los términos “conformidad” y “disconformidad”, con lo que no resulta fácil saber si podemos equiparar la formulación de alegaciones a la disconformidad y la ausencia de ellas a la conformidad que regula el art. 25 del Reglamento. A priori, la pretendida equiparación no puede ser plena, ya que ambas disposiciones otorgan efectos

⁴⁰⁸ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 804 y 805.

⁴⁰⁹ Así ocurría con los antecedentes de esta figura. De imposible conciliación se presentaban los arts. 68. bis. 8 del RGIT (derogado por el RD 2063/2004) y 33 del antiguo Reglamento del procedimiento sancionador tributario, RD 1938/1988. En ambos preceptos, como ocurre actualmente con los arts. 25 y 23.5 del RGRST, se otorgaban efectos de todo punto irreconciliables a situaciones que en principio deberían haber sido equiparables.

distintos a casos que deberían tener en común las mismas soluciones, ya se trate de expedientes que tengan su origen en gestión, ya se trate de expedientes que lo tengan en inspección. Por su parte, el art. 23.5, párrafo tercero⁴¹⁰, con pleno respeto al principio contradictorio que debe operar en cualquier procedimiento sancionador, conmina al instructor a resolver la propuesta de resolución a la vista de las alegaciones (cuando las haya habido)⁴¹¹, mientras que el art. 25.5 del Reglamento dota de automaticidad al expediente sancionador cuando existe disconformidad, previendo que “*el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas*”.

En resumen, el tratamiento que da el art. 23.5 a la formulación de alegaciones dista bastante del que se desprende del art. 25, dedicado a las especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección, para el caso de que exista disconformidad del interesado, ya que la primera norma ofrece la posibilidad al instructor de tener en cuenta las alegaciones para formular una nueva propuesta de resolución que elevará el órgano competente⁴¹²; en cambio, la segunda solamente otorga efectos a la conformidad, mientras que la disconformidad, por lo infructuosa, no será más que la otra cara de la moneda de aquella figura, de manera que no cambiará el rumbo del procedimiento en absoluto.

⁴¹⁰ “*Si se hubieran formulado alegaciones, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas*”.

⁴¹¹ A modo de resumen es conveniente distinguir entre dos supuestos: Si no se formulan alegaciones el instructor elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver; si se formulan el instructor podrá, o bien modificar su propuesta elevándola al órgano encargado de resolver, o bien, enviar la propuesta inicial junto con las alegaciones emitidas para que sea el órgano competente el que resuelva. Art. 23.5 del RGRST.

⁴¹² No es obligatorio que modifique su propuesta de resolución, ahora bien, la decisión de mantenerse en la propuesta inicialmente formulada ha de estar debidamente motivada. Así lo entendía LÓPEZ MARTÍNEZ, J. acerca del art. 33 del RD 1938/1998. EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 806.

5.2.5 La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias

La prescripción o principio de prescriptibilidad, como también se ha llamado, no es sino una manifestación más del principio de tipicidad y de seguridad jurídica en el ámbito penal, manifestación que se concreta en que no es posible sancionar una infracción inexistente por el transcurso del tiempo. En virtud de estos principios deben hallarse regulados extremos tales como los plazos, el *dies a quo* o momento a partir del cual comenzará a computarse el plazo y la interrupción de la prescripción.

Es también fiel reflejo de otros principios jurídico-penales como la retroactividad de las normas sancionadoras más favorables, el principio de legalidad que exige que los plazos prescriptivos sean establecidos por las leyes y, por último, principios de proporcionalidad y de culpabilidad, pues del Código Penal, que debiera ser imitado por las leyes tributarias, se desprende que los plazos de prescripción de la sanción deben ser inferiores a los de la infracción y han de establecerse en función de la gravedad de la conducta infractora.

Estos principios constitucionales junto con las previsiones que establece la LRJAP y PAC en relación con la prescripción de las infracciones y sanciones⁴¹³, deben actuar como auténticos límites al instituto de la prescripción.

Otro límite material que, aunque no consta taxativamente en texto alguno, no debería ser obviado, es el que acota los plazos de prescripción de los ilícitos tributarios por debajo siempre de los establecidos en el Código Penal para los delitos fiscales. Es una cuestión de pura lógica la que conduce a esta conclusión, que

⁴¹³ Art. 132 de la Ley 30/1992. En cuanto a la aplicación del Título IX, Capítulo I, nos remitimos a las consideraciones que hicimos en el apartado dedicado a los antecedentes normativos del procedimiento sancionador.

obedece exclusivamente a la menor gravedad de las infracciones tributarias con respecto a los delitos⁴¹⁴.

En la LGT de 1963, la regulación de la prescripción se contenía en el art. 64⁴¹⁵, dedicándose expresamente el apartado c) a la prescripción de la infracción y tácitamente el apartado b) a la de la sanción, pues en virtud del art. 58.2.e) del mismo texto legal habíamos de entender la sanción como un componente más de la deuda tributaria.

Como parece lógico, la doctrina coincidió en demandar una regulación diferenciada de la prescripción de las infracciones y sanciones, tal y como se hace en el Código Penal y en las normas administrativas sancionadoras. Nosotros hemos de hacernos eco de esta demanda que facilitaría en la práctica el régimen prescriptivo de ambas figuras, que hasta tiempos recientes no han hecho sino entorpecerse confundiéndose gravemente.

Más urgente incluso se hacía la necesaria separación de la prescripción de la sanción de la de la obligación tributaria, debiendo incluirse la primera en el Capítulo de la LGT destinado a infracciones y sanciones⁴¹⁶. Sin embargo, la prescripción de la

⁴¹⁴ BLASCO DELGADO, C. arguye en este sentido que “*sería aconsejable que el plazo de prescripción de las conductas tipificadas como delitos tributarios fuera un límite máximo para fijar el plazo prescriptivo en el ámbito tributario, ya que se trata de la misma conducta pero con distinta gravedad... y en este sentido llama la atención que para que... el delito contable prescriba sea preciso que transcurran tres años y que, sin embargo, el de la infracción de la misma naturaleza no se extinga hasta que hayan transcurrido cuatro...*” en LA PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Ed. Aranzadi. Navarra. 2003.

⁴¹⁵ El art. 64 de la LGT rezaba lo siguiente: “*Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones... b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. c) La acción para imponer sanciones tributarias*”.

⁴¹⁶ Estas demandas han sido formuladas por autores como: ALONSO ARCE, I., en “*La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de concierto económico con la comunidad económica del País Vasco*”, ed. Aranzadi. Cuadernos de Aranzadi de Jurisprudencia Tributaria, nº 29, 2003. Págs. 105 y 106. BLASCO DELGADO, C., en LA PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 222. LÓPEZ

sanción ha venido recibiendo por inercia un tratamiento integrado y dependiente del de la deuda tributaria, debido en gran parte a la naturaleza en la mayoría de las veces pecuniaria de las sanciones, lo que hace de ella, en la práctica, un componente más de la deuda y conlleva la posibilidad de que se extinga con aquélla.

Lejos de dejarnos llevar por estas inercias reguladoras de la LGT, hemos de desarrollar un planteamiento nuevo que respete la exigencia de procedimiento separado que generalizó la LDGC en su art. 34, un planteamiento que no se apoye en un pretendido carácter instrumental de la potestad sancionadora respecto de la liquidación, pues como ha quedado patente a lo largo de este trabajo, la potestad sancionadora ha de ser plenamente autónoma y en ningún caso subordinada a la de gestión de los tributos, por más que se empeñe el legislador en instrumentalizarla a favor de la segunda.

Como tendremos ocasión de comprobar en los epígrafes que a continuación se desarrollan, la nueva LGT responde en parte a las demandas que nos parecen más imperiosas, si bien no ha logrado que los cambios acaecidos tengan una trascendencia real en todos los aspectos de la regulación de esta institución

5.2.5.1 Prescripción de la infracción

Prevista anteriormente en el art. 64.c) de la LGT de 1963 y en la actualidad en el art. 189 de la Ley 58/2003, los requisitos para que tenga lugar esta prescripción son los siguientes: que la infracción haya sido consumada y que haya tenido lugar una clara inactividad por parte de la Administración durante un plazo de cuatro años.

El principal inconveniente que nos surge es cuál sea el momento a partir del que puede empezar a correr el plazo, y parece que el *dies a quo* se sitúa en el día en el

MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 140 y ss.

que se entienden consumadas las infracciones⁴¹⁷. El legislador, al no haberse acogido a la Teoría de la «*actio nata*», según la cual el plazo comienza a contarse desde que la acción pudiera ejercitarse, se vio obligado a establecer supuestos de interrupción de la prescripción, a veces incluso injustificados, para que no se viera frustrada la imposición de las sanciones⁴¹⁸.

El plazo de prescripción, desde el 1 de enero de 1999, se fijó en cuatro años, uno menos que el anteriormente en vigor, lo que supuso un aumento de la seguridad jurídica y las garantías que amparan al contribuyente. Este plazo se aplica incluso a las infracciones que se cometieron antes de 1999, ya que por ser la opción más beneficiosa, posee carácter retroactivo gracias a la LDGC. Se trata de un plazo fijo, cuando quizá lo deseable hubiera sido que se modulara en relación con la gravedad de la conducta.

Por lo que respecta a la regulación de este instituto que contiene la LGT, es de agradecer que el plazo de prescripción para la imposición de las sanciones, no aparezca regulado en el art. 66 de la Ley⁴¹⁹, sino que se halle recogido en el art. 189 de la misma, titulado *Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias*, estableciéndose un plazo de prescripción de cuatro años para la imposición de sanciones. No obstante, pueden advertirse claras deficiencias en cuanto que dicho plazo comenzará a computarse “*desde el momento en que se*

⁴¹⁷ Vid. art. 189.2 de la LGT.

⁴¹⁸ El problema es que los procedimientos para imponer sanciones pecuniarias no puedan iniciarse hasta que la deuda tributaria se haya liquidado o, en el caso de sanciones no pecuniarias, una vez haya adquirido firmeza el expediente administrativo.

⁴¹⁹ Que recoge el plazo de prescripción de cuatro años del derecho a la determinación de la deuda mediante la oportuna liquidación; del derecho a exigir el pago de las deudas liquidadas o autoliquidadas; del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, de ingresos indebidos y del reembolso del coste de las garantías; del derecho a obtener las indicadas devoluciones.

*cometieron las correspondientes infracciones*⁴²⁰ y no desde el momento en que la acción pueda ejercitarse⁴²¹, lo que supondría una mayor garantía para el interesado.

Aunque la nueva LGT demuestra ser más respetuosa con las exigencias introducidas por la LDGC que la inmediatamente anterior, estableciendo una separación, que no deja de ser teórica, del procedimiento sancionador respecto del liquidador y de la sanción respecto de la deuda tributaria, estos intentos no se traducen en una regulación absolutamente independiente de ambas figuras. Por el contrario, el plazo de prescripción de las infracciones tributarias se interrumpirá, no sólo por acciones de la Administración conducentes a la imposición de la sanción, sino también por *“las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado”*⁴²². De nuevo estamos en presencia de una mezcla de procedimientos que en absoluto resulta beneficiosa al interesado, pues bloquea una correcta penetración de los principios jurídico-penales que debieran ser de aplicación en el procedimiento sancionador tributario.

No es cuestión baladí advertir que única y exclusivamente la iniciación del procedimiento sancionador, y de ningún otro, debería interrumpir el plazo de prescripción de la infracción, consecuencia directa de la necesaria separación de procedimientos que propugna nuestro Ordenamiento. Por lo tanto, las actuaciones de comprobación e investigación no deberían interrumpir el plazo de la prescripción de las infracciones, debido a que sólo la realización de los actos encaminados a la resolución de un determinado procedimiento deberían tener eficacia interruptora en el mismo⁴²³.

⁴²⁰ Así ha sido hasta ahora, pues el art. 65 de la derogada LGT de 1963, señalaba que comenzaría a computarse *“desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones”*.

⁴²¹ Tal y como propone LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 140 y 141.

⁴²² Art. 189.3.a), párrafo segundo de la LGT.

⁴²³ En este sentido se pronuncia BLASCO DEGADO, C. en LA PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES, *Op. Cit.* Pág. 218. También LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 140.

Por último, por lo que se refiere a la duración máxima del procedimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 36 del derogado RD 1938/1998, el procedimiento sancionador había de finalizar en el plazo de seis meses desde la notificación de su iniciación. Una vez transcurrido, podría iniciarse su cómputo de nuevo siempre que la infracción no hubiera prescrito. Este plazo es mantenido por la Ley 58/2003 en su art. 211.2, con la importante diferencia de que su vencimiento -sin que se haya notificado resolución expresa- producirá una caducidad que impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, tal y como prevé expresamente el párrafo segundo del apartado 4 del mismo artículo⁴²⁴.

Además, la actual LGT mejora sustancialmente la situación en relación con la determinación del *dies ad quem* del procedimiento, ya que frente al anterior silencio, el precepto de referencia establece que éste se situará “*en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo*”, lo que presenta mayores garantías al administrado⁴²⁵.

5.2.5.2 Prescripción de la sanción

Tal y como preveníamos al lector, la prescripción de la sanción no ha estado regulada hasta ahora de forma independiente en la LGT, sino que por el contrario, habíamos de extraerla del apartado b) del art. 64 de la Ley 230/1963, dedicado a la prescripción de la “*acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas*”. Subsumir la prescripción de la sanción en la de la deuda es perpetuar una situación insostenible, supone claudicar continuamente ante un concepto de deuda que incluye a la sanción como parte indisoluble de aquélla. Este panorama se torna de todo punto ininteligible desde que la LDGC pretende hacer del procedimiento sancionador un procedimiento separado del de gestión que le precede. La separación de los

⁴²⁴ Último inciso: “*Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador*”.

⁴²⁵ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 142.

procedimientos de liquidación y sancionador obedece no sólo a que se encaminan a la consecución de fines distintos, sino a que también son diferentes los principios regidores que les son propios a cada uno. De nuevo nos encontramos con el problema que subyace al trasladar mecanismos propios del procedimiento liquidador al sancionador, como es en este caso la regulación del instituto de la prescripción, el surgimiento de una merma en la operatividad de los principios jurídico-penales que deberían ser de aplicación en el expediente sancionador.

Todo esto no provoca sino que la prescripción de la sanción, al incluirse en la de la deuda tributaria, esté siendo modulada en función de los criterios que sirven al Código Civil en la regulación de la prescripción. Se desvirtúa la naturaleza de la sanción, naturaleza que estimábamos más afín con la de las penas, para finalmente terminar optando por normar ciertos aspectos de su existencia de acuerdo con influencias claramente civilistas.

Nuevamente se hace necesaria la inactividad de la Administración para que se produzca la prescripción, así como que transcurra el plazo de cuatro años que estableció el legislador a partir de 1999. El plazo comenzará a contarse desde la terminación del período voluntario de pago.

Por lo que respecta a la prescripción de las sanciones, el art. 190 de la Ley 58/2003, será el encargado de su regulación, separando formalmente esta figura de la prescripción de la deuda tributaria. Esta nueva ubicación se ha hecho imprescindible una vez el art. 58 ha extraído, al menos formalmente, del concepto de deuda tributaria el de sanción, sin embargo, un simple alejamiento espacial de los preceptos⁴²⁶ no puede llevarnos a engaños ni crear falsas expectativas. Lo cierto es que la situación, en la práctica, no ha cambiado lo que hubiera sido deseable; sirva como muestra que a las formas de extinción de las sanciones contenidas en el art. 190, les son de aplicación las normas de la sección tercera del capítulo IV, título II, en particular las relativas a *“la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas”*⁴²⁷. La

⁴²⁶ De los artículos 66 y 190 de la nueva LGT.

⁴²⁷ Según se señala en el párrafo segundo del art. 190.2.

consecuencia es una utilización indiscriminada de técnicas propias de la vía de gestión en el procedimiento sancionador, lo que demuestra que ha sido insuficiente la sola medida de extraer las sanciones tributarias del concepto de deuda.

En materia de interrupción de la prescripción de la sanción, nos parece útil subrayar que, de nuevo, la separación de procedimientos exige que las actuaciones del sujeto dirigidas al pago de la cuota y sus intereses no interrumpan el plazo de la prescripción de la sanción. Se trata de una medida protectora que salvaguarda las garantías que amparan al interesado como presunto infractor, y no en calidad de contribuyente. Únicamente cada acto encaminado a la ejecución de la sanción, que no a la recaudación de la deuda tributaria, debería interrumpir el plazo de la prescripción. También tendrán cabida los actos del presunto infractor, que, en contra del principio de que los actos propios no deben perjudicarlo, sí interrumpirán el plazo cuando conduzcan al pago de la sanción tributaria⁴²⁸. Asimismo, la interposición de recursos y reclamaciones en contra de la resolución sancionadora también podrá interrumpir el plazo, posibilidad que no cabría de exigirse que la sanción fuera firme para que pudiera sancionarse.

Mención aparte merece la prescripción de las sanciones accesorias o no pecuniarias, que de ningún modo pueden entenderse incluidas en la deuda tributaria⁴²⁹. El debate se centra en si dada su naturaleza no pecuniaria son imprescriptibles (se extinguen por su cumplimiento), o por el contrario, el plazo de prescripción debería ser el mismo que corresponde a las sanciones pecuniarias⁴³⁰. Lo

⁴²⁸ Autores como PÉREZ ROYO, F., entienden que debería excluirse para las infracciones y sanciones la posibilidad de que la prescripción fuera interrumpida por actos propios del trasgresor. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Págs. 158 y 159.

⁴²⁹ Esto impidió, en su día, que el art. 64. b) de la LGT de 1963 englobase este tipo de prescripción.

⁴³⁰ En este sentido ver a BLASCO DELGADO, C. en LA PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 228 y 229. La autora entiende que estas sanciones requieren un plazo de prescripción y “*aunque desde el punto de vista del principio de legalidad estas sanciones sean imprescriptibles... atendiendo a los principios de justicia material, de proporcionalidad y de prohibición de la arbitrariedad, entendemos que*

deseable sería que se estableciera un plazo autónomo para ellas, sin embargo, tampoco en esta última oportunidad que ha brindado la promulgación de una nueva LGT se ha querido pronunciar sobre este tema el legislador.

5.2.6 Acumulación de las impugnaciones de la resolución sancionadora y de la Deuda Tributaria. Identidad en el órgano competente para la resolución de recursos acumulados.

Los efectos de la interposición de recursos contra las sanciones tributarias son básicamente los siguientes: acumulación a los recursos interpuestos contra la deuda tributaria; pérdida de las reducciones previstas en los artículos 188.1.a) y 188.3 de la LGT y suspensión de la ejecución de la sanción que a su vez conlleva la inexigibilidad de intereses de demora.

En el momento del presente trabajo en que nos encontramos, donde lo que se pretende no es realizar un estudio exhaustivo de todo el procedimiento sancionador sino de las implicaciones que éste genera en relación con el principio de separación de procedimientos, y habiendo estudiado ya en anteriores apartados los dos últimos efectos señalados, dedicaremos nuestra atención al primero de los ellos, la acumulación a los recursos cuyo objeto es la deuda tributaria.

En virtud del art. 212.1 de la LGT: *“El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda”*⁴³¹.

partiendo de la legalidad vigente, el plazo de prescripción debería ser el mismo que corresponde a las pecuniarias...”

⁴³¹ La LGT sigue la misma estela que inició la LDGC. El art. 212.1 de la primera es sustancialmente igual al 34.4 de l Ley 1/1998.

La independencia a la que alude el precepto en su primera proposición, a nuestro juicio, no es tal; antes al contrario, lo que únicamente quiere significar la expresión acuñada es que, como no podía ser de otro modo, no es necesario impugnar el concepto de deuda tributaria para hacer lo propio con el de sanción⁴³². La dependencia de la reclamación de la sanción respecto de la reclamación de la deuda es hasta tal punto real que, caso de tener lugar esta segunda, la primera se acumulará a ella en todo caso.

La opción que ha mantenido el legislador⁴³³ implica de nuevo unas consecuencias que perpetúan la unión de dos procedimientos que se oculta tras el manto formal de la tramitación separada de aquéllos. Lo que, para parte de la doctrina, conlleva la ventaja de evitar la dispersión de los órganos que conocen de los recursos y reclamaciones interpuestos frente a la liquidación y la sanción, así como de prevenir frente a futuros fallos contradictorios⁴³⁴, para quien suscribe estas líneas, supone no sólo unir dos cauces procedimentales conducentes a objetos distintos, sino subsumir de nuevo el procedimiento sancionador en el de aplicación de los tributos que

⁴³² En este sentido, SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., sostienen que aunque esta afirmación puede parecer obvia, “*es relevante en la situación actual, en la que la renuncia del obligado a la tramitación separada del procedimiento determina la tramitación conjunta del expediente sancionador y del respectivo procedimiento de aplicación de los tributos, aunque cada uno de ellos, como hemos visto, será objeto de resolución independiente. En este sentido, la resolución independiente garantiza la libre decisión del imputado de recurrir ambas decisiones o sólo una de ellas*”. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 257.

⁴³³ Antes no tenía rango legal, sino que la acumulación de recursos tan sólo estaba prevista en el RD 1930/1998.

⁴³⁴ Verbigracia, JUAN LOZANO, A. M., en “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 26.

En el mismo sentido se han pronunciado SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S.: “*La resolución de los recursos o reclamaciones de la deuda y de la sanción por separado puede generar, por otro lado, otros problemas como, por ejemplo, que recaiga primero el fallo contra la sanción deviniendo firme por este motivo y, sin embargo, que posteriormente se anule la liquidación, lo cual llevaría en otras circunstancias a la nulidad de la sanción*”. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 257.

corresponda, ya que será competente el órgano “*que conozca la impugnación contra la deuda*”⁴³⁵.

Las tan demandadas a lo largo de este trabajo cualidades de imparcialidad y objetividad, constitutivas de exigencias básicas del proceso por componer parte del contenido esencial del principio constitucional que da derecho a un Juez ordinario predeterminado por la Ley, implican no sólo la separación entre órgano instructor y decisor del propio expediente sancionador, sino también, como hemos venido manteniendo, la separación entre los órganos competentes para regularizar la situación tributaria del contribuyente y los competentes para sancionar, lo que implica, como no puede ser de otro modo, la separación entre los órganos competentes para resolver los recursos y reclamaciones interpuestos, respectivamente, frente a la deuda y sanción tributarias.

Si nuestra convicción ha sido siempre que no resulta tolerable que el procedimiento sancionador tributario corresponda a los órganos encargados de la gestión tributaria, tampoco lo será confiar la resolución de las reclamaciones interpuestas frente a la imposición de la sanción a un órgano con competencias regularizadoras; dicho órgano verá fácilmente enturbiada su imparcialidad al estudiar la situación tributaria del interesado en calidad de contribuyente, no de imputado.

A pesar de que el Tribunal Constitucional, en su consabida sentencia 76/1990, determina que “*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*”, (F. J. 8º), si resultaba criticable la deficiente separación orgánica durante el desarrollo del procedimiento en

⁴³⁵ Frente a nuestra opinión, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., ve consecuente que habiendo un órgano “*competente para dictaminar la validez o no, de la deuda tributaria, también debe ser dicho órgano quien se pronuncie sobre la validez de sus consecuencias inmediatas, la sanción impuesta*”. DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL, Op. Cit. Pág. 472.

sentido estricto, merece incluso una denuncia más justificada que se mantenga dicha confusión orgánica en materia de revisión, donde la equiparación a la vía jurisdiccional debiera ser más alta si cabe. La negación del derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley, en concreto a su vertiente objetiva que impide la parcialidad derivada de la relación del juzgador con el objeto del proceso, despoja de todo sentido a la existencia de una vía administrativa previa a la jurisdiccional.

Abundando en la cuestión, el panorama que se impone desde la LGT no puede justificarse en razón de los matices que facilitan la penetración de los principios del “Ius Puniendi” en el orden sancionador tributario. Si los únicos matices admisibles son adaptaciones funcionales que no afecten al contenido sustancial de los principios⁴³⁶, que hallan su razón de ser en que sin su intervención los principios de la potestad sancionadora no resultarían compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador⁴³⁷, en este caso no parece factible sostener que nos hallemos en presencia de un simple matiz. En primer lugar porque la separación de los órganos que conozcan de los recursos de la deuda y de la sanción no es en absoluto incompatible con la naturaleza de un procedimiento sancionador tributario que, como su nombre indica posee un carácter eminentemente punitivo, y, en definitiva, porque el pretendido matiz al derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley es de tal calibre que desnaturaliza y deja vacío de contenido dicho derecho fundamental.

⁴³⁶ FÚSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 39.

⁴³⁷ El TC, en Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, se ha referido a la “*cautela con la que conviene operar cuando se trata de trasladar al ámbito administrativo sancionador las garantías esenciales reflejadas en el artículo 24.2 de la CE en materia de procedimiento y con relación directa al proceso penal, pues esta operación no puede hacerse de forma automática, dadas las diferencias existentes entre uno y otro procedimiento*”. Continúa el pronunciamiento: “*De modo que la aplicación de dichas garantías a la actividad sancionadora de la Administración sólo es posible en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto constitucional y resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador (SSTC 18/1981, fundamento jurídico 2.º; 29/1989 [RTC 1989\29], fundamento jurídico 6.º; 22/1990 [RTC 1990\22], fundamento jurídico 4.º; 246/1991, fundamento jurídico 2.º, entre otras)*”. (F. J. 7º).

Las anteriores consideraciones no pueden ser menospreciadas bajo la excusa de que la acumulación de recursos es capaz de resolver problemas como que la sanción adquiera firmeza y posteriormente sea anulado el acto de liquidación tributaria⁴³⁸, lo que conllevaría la nulidad de la sanción. Para este tipo de casos, la LGT ofrece la posibilidad del procedimiento de revocación que, pese a que el art. 219 dispone que “*se iniciará siempre de oficio*”⁴³⁹, podrá ser promovido por el interesado en virtud del art. 10 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la LGT en materia de Revisión en vía administrativa: “*El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto*”. Según la dicción del precepto, diferente a la redacción contenida en la LRJAP y PAC, los interesados pueden promover la iniciación del procedimiento mediante escrito, que no mediante petición, como se establecía en la redacción original del precepto reglamentario. En estos términos, la cuestión que se nos plantea es cuál sea la calificación que debemos dar al escrito presentado por el interesado instando la revocación. Respecto a esta disquisición, González Sánchez ha recogido que “... *el parecer del Servicio Jurídico de la AEAT es el de calificar los escritos de los interesados, para la iniciación del procedimiento revocatorio, como una manifestación del derecho de petición, cuya regulación actual se contiene en la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre*”⁴⁴⁰. A pesar de que en la generalidad de los

⁴³⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., sostiene que “*el precepto es justificable y su mandato no está ausente de lógica para evitar incongruencia no deseable en los pronunciamientos, no fuera a suceder que, confirmada en sus términos la resolución sancionadora con causa en un acto de liquidación, por vía de otro recurso deducido frente a éste quedara sin efecto la deuda tributaria, encontrándonos ante la inconsecuencia de que aquel acto del que se deriva la sanción ha sido anulado, perviviendo, sin embargo, la sanción que queda sin causa que la avale*”. DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL, *Op. Cit.* Págs. 471 y 472.

⁴³⁹ *Vid.* al respecto, SESMA SÁNCHEZ, B. y ANIBARRO PÉREZ, S., en INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 258.

⁴⁴⁰ El autor sostiene que así se desprende de varios informes realizados directamente o indirectamente sobre este particular. *Vid.* GÓNZALEZ SÁNCHEZ, D., en la obra colectiva, REVISIÓN E IMPUGNACIÓN DE ACTUACIONES TRIBUTARIAS, Ed. Bosch, Tomo I, Barcelona, 2006. Pág. 255 y ss.

casos sea conveniente admitir a trámite tal derecho de petición, en cualquier caso, como sostiene el mismo autor, “*se considera más adecuado que después de acusar recibo del escrito del interesado y para el supuesto en que, no se acuerde la iniciación del procedimiento de revocación, se remita a aquél una comunicación, sucintamente motivada, en la que se ponga en su conocimiento que no se iniciará dicho procedimiento*”⁴⁴¹.

⁴⁴¹ *Ibidem*, pág. 256.

5.3 *Incorporación de datos, pruebas y circunstancias obtenidos en regularización al expediente sancionador:*

Cuestión que merece un capítulo aparte a pesar de constituir otra conculcación del principio de separación de procedimientos, y que se imbrica en el artículo 212 de forma aparentemente inofensiva, es la contenida en su apartado 2 que a continuación se transcribe: “*Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución*”⁴⁴². Y es que, en ciertos casos, siempre que la sanción dependa de la cuota, será difícil concebir la tramitación del procedimiento sancionador sin tomar en consideración las actuaciones previas del órgano de inspección, lo que, sumándonos a la opinión de Eserverri Martínez y Pérez Rodilla⁴⁴³, no tiene porqué significar abogar por el retorno a la simultaneidad de los dos procedimientos.

Varios son los extremos que debemos perfilar de este controvertido párrafo cuya dicción literal es esencialmente igual a la del art. 34.2 de la Ley 1/1998⁴⁴⁴: El primer problema al que intentaremos dar solución es el concerniente al valor y la intensidad que se otorgan a las pruebas incorporadas al expediente sancionador, que no pueden

⁴⁴² El RD 1930/1998, de 11 de septiembre, ya incorporaba esta previsión en su artículo 29.3: “*Cuando en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia*”. En el mismo sentido se expresaba el art. 34.2 de la LDGC.

⁴⁴³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y PÉREZ RODILLA, G., en “Sobre la separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias”, II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Op. Cit.* Pág. 119.

⁴⁴⁴ Artículo 34.2 LDGC: “*Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último*”.

ser los mismos que los que muestran en vía de regularización, ya que los parámetros medidores que se utilizan en uno y otro caso no son coincidentes. En comprobación e investigación las pruebas sirven a otro fin, a determinar un objeto distinto, como un elemento a través del cual ingresan en el proceso los hechos que han de ser posteriormente probados, en cambio, en el procedimiento sancionador la intensidad requerida es mayor, ha de ser suficiente al menos para destruir la presunción de inocencia del presunto infractor. La solución no parece que sea otra que la de exigir una verdadera actividad probatoria en la fase de instrucción del procedimiento sancionador que determine la existencia de los hechos y de la culpabilidad pertinentes para sancionar, abriendo la fase de prueba, y no de inversión de su carga, en el procedimiento sancionador tributario. De esta manera, el infractor podrá, en el trámite de audiencia, utilizar los medios de defensa oportunos actuando contra el acto de prueba aportado por la parte contraria, teniendo la posibilidad de efectuar alegaciones en orden al ejercicio de su derecho a la contradicción.

En un momento posterior hemos de concretar cuáles son los datos obtenidos en el procedimiento de regularización que pueden ser tenidos en cuenta en el sancionador, ya que los obtenidos como consecuencia de los deberes de colaboración que rigen en comprobación e investigación pueden violar, entre otros, el derecho a declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable del presunto infractor, comprendido entre las garantías del art. 24 CE. El problema es que este derecho a no autoinculparse no es propio más que del procedimiento sancionador como manifestación del “Ius Puniendi”, y tornarlo operativo en el momento en que existan indicios de comisión de infracción en sede de regularización, de manera que pueda oponerse dicho derecho a los requerimientos de información que lleve a cabo la Administración, podría llevarnos a judicializar el procedimiento de gestión.

El estudio de este tema ha de llevarnos a concluir si la mejor opción es la actualmente vigente, en cuyo caso deberíamos encontrar la forma de aplicarla que hiciera posible la plena operatividad de los principios aplicables al “Ius Puniendi” del Estado; si reside en una absoluta separación de procedimientos caracterizada por la aséptica impermeabilidad entre ambos, con la consiguiente imposibilidad de traspaso de cualquier tipo de dato; o si, por el último, lo más sensato es mantener la

separación de procedimientos y destipificar las infracciones por incumplimiento de las obligaciones de colaboración de los sujetos pasivos con la Administración.

El análisis de la posibilidad que brinda la Ley de incorporar datos, pruebas y circunstancias obtenidos en sede regularizadora al expediente sancionador, merece un alto grado de exhaustividad que intentaremos alcanzar en las siguientes páginas; el uso de pruebas insuficientes para sancionar al presunto infractor e incluso, a menudo obtenidas bajo coacción, además de violar un considerable número de principios constitucionales de obligada aplicación al procedimiento cuyo estudio nos ocupa -véanse principios de presunción de inocencia, culpabilidad, adecuación al fin, derechos de no autoincriminación- puede dar lugar a un evidente uso de la responsabilidad objetiva y a la perpetuación de un procedimiento sancionador que actuaría como un anexo del de regularización, simplemente como un eslabón más del entramado que supone la gestión de los tributos. Visto desde el lado opuesto, el expediente de regularización se convertiría en la verdadera instrucción del sancionador tributario. Desde cualquiera de estas dos perspectivas, lo cierto es que ambos procedimientos continúan indisolublemente unidos, y lejos queda la independencia proclamada por nuestros textos legales.

En el estudio que ahora comienza nuestra intención es demostrar que el hecho de que las pruebas obtenidas en vía de gestión o inspección se incorporen al expediente sancionador, no ha de significar necesariamente que se entorpezca la separación de procedimientos ni su carácter independiente, siendo cierto que una defectuosa articulación jurídica está provocando que, en la práctica, la separación sea sólo formal y la independencia, teórica.

5.3.1 Especial referencia a:

5.3.1.1 Datos y elementos de hecho consignados en declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos presentados por los obligados tributarios.

Las actuaciones realizadas por los órganos de gestión podrán plasmarse en distintos tipos de documentos o institutos jurídicos. Éstos aparecen regulados, en su mayoría, en la LGT, en concreto en el Título III dedicado a la aplicación de los tributos. Como se manifiesta en la propia Exposición de Motivos “*se procede por vez primera en el ordenamiento tributario a la definición de conceptos como el de autoliquidación o el de comunicación de datos, así como el de declaración o autoliquidación complementaria y sustitutiva*”⁴⁴⁵, y es que “*a pesar de las últimas modificaciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la regulación que establecía esta Ley continuaba tomando como referencia el sistema clásico de declaración y posterior liquidación administrativa, aun habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones*”⁴⁴⁶.

El art. 98.1 de la LGT recoge la declaración como forma de iniciar la gestión, si bien es cierto que ha perdido el protagonismo de que gozaba en tiempos pretéritos y que ha sido cedido a favor de la autoliquidación⁴⁴⁷. En virtud del art. 119.1 de la LGT, se considera como tal “*todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*”⁴⁴⁸.

⁴⁴⁵ La LGT de 1963 se caracterizaba por la ausencia de regulación en esta materia. En la actualidad se pretende establecer un marco de actuación para los órganos de gestión en el que se regule cómo documentar las distintas actuaciones o funciones que pueden realizar.

⁴⁴⁶ Exposición de motivos de la Ley 58/2003, General Tributaria. Pág. 7.

⁴⁴⁷ La declaración como forma de iniciación de la gestión ha quedado reducida al ámbito de los impuestos locales y al Impuesto sobre Sucesiones.

⁴⁴⁸ El nuevo concepto de declaración tributaria acuñado en la Ley supone una ampliación de la definición contenida en el art. 102. 1 de la Ley 230/1963. En la norma derogada se configuraba en torno a las “*circunstancias integrantes, en su caso, de un hecho imponible*” mientras que en el nuevo precepto se dice que constituye declaración tributaria todo documento donde se reconozca o manifieste la realización de hechos relevantes para la aplicación de los tributos.

En cuanto a la naturaleza de las declaraciones tributarias, la doctrina suele distinguir dentro de la declaración tributaria el “*acto que como tal produce unos efectos jurídicos y que se corresponde con un deber de declarar; un contenido, que puede considerarse como una confesión extrajudicial, una declaración de conocimiento, determinando la presunción de certeza (art. 108.4 LGT), o una manifestación de voluntad; y una forma, no siendo esencial la forma documental, ya que cabe la declaración verbal e incluso tácita*”⁴⁴⁹.

Por su parte, la autoliquidación, que por fin es definida por la LGT⁴⁵⁰, puede conceptualizarse como una declaración en la que el obligado, además de comunicar los datos necesarios para la regularización, realiza operaciones de calificación y cuantificación para determinar e ingresar la deuda tributaria o, en su caso, la cantidad que resulte a devolver o a compensar, -art. 120 de la LGT⁴⁵¹-. En palabras de Eserverri Martínez, “*mediante una autoliquidación, el obligado tributario declara la realización del hecho imponible y sus elementos determinantes, efectúa las necesarias calificaciones jurídicas, cuantifica los elementos del tributo para determinar la deuda y una vez calculada, debe proceder a ingresarla en los plazos establecidos al efecto. Naturalmente, si como consecuencia de la práctica de una*

⁴⁴⁹ MARTÍN QUERALT, J y otros en, CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 309.

⁴⁵⁰ Una de las grandes críticas que podía hacerse a la anterior LGT era, precisamente, esa falta de reflejo de las mismas a las que se llamaron también declaraciones-liquidaciones para incluir dentro del término liquidación.

⁴⁵¹ La LGT opta por acoger un concepto de autoliquidación muy similar al que propuso la Comisión en el Informe 2001: “*Pueden definirse las autoliquidaciones como aquellas declaraciones en que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos correspondientes, practican por sí mismos las operaciones de cuantificación de las obligaciones tributarias, con carácter previo al ingreso de la deuda o, en su caso, a la solicitud de devolución del exceso ingresado. Se asume que se trata de actos de colaboración con la Administración, que serán objeto, en su caso, de comprobación e investigación y de las liquidaciones que procedan, pero también de las actuaciones de información, asistencia y de carácter preventivo. Resta advertir que este concepto es un poco más amplio que el de autoliquidación en sentido estricto de la obligación tributaria principal, ya que puede abarcar las declaraciones de las obligaciones a cuenta en las que se realiza su cuantificación con carácter previo a su ingreso*”. Informe. 2001. Pág. 121.

autoliquidación resultara cantidad a devolver, el obligado tributario a través de ella expresará a los órganos de la Administración el importe de la misma”⁴⁵².

Por último, la comunicación es una forma prevista en el art. 98.1 de la Ley para iniciar los procedimientos tributarios en general pero que se limita a iniciar exclusivamente el de gestión. Se concreta en el art. 118. a) como forma de iniciar la gestión⁴⁵³ y como comunicación de datos⁴⁵⁴, siendo esta última una nueva forma que incorpora la Ley cuyo origen se sitúa en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998. Estas comunicaciones han sido definidas como *“declaraciones que se caracterizan porque siempre suponen una solicitud de devolución y van dirigidas a que la Administración determine su importe*”⁴⁵⁵.

En lo tocante a estos documentos y al valor probatorio que ostentan, el art. 108.4 recoge una presunción de certeza de estimable interés: *“Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”*.

Pues bien, los datos contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas⁴⁵⁶, lógicamente aportados por el

⁴⁵² ESEVERRI MARTÍNEZ, E., DERECHO TRIBUTARIO, PARTE GENERAL, *Op. Cit.* Pág. 339.

⁴⁵³ Estos documentos iniciarán los siguientes procedimientos de gestión: el de verificación de datos, el de comprobación de valores o el de comprobación abreviada. Asimismo, podrán ser también instrumentos formales de notificación al obligado.

⁴⁵⁴ Artículo 121 LGT: *“Se considera comunicación de datos la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver. Se entenderá solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación”*.

⁴⁵⁵ Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003. Pág. 47.

⁴⁵⁶ Por vez primera nuestra LGT va a recoger esta posibilidad, es decir presentar declaraciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas y autoliquidaciones complementarias. Se hallan previstas en el art. 122 de la LGT: *“Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones*

contribuyente, y que gozan de presunción de certeza⁴⁵⁷, podrán ser incorporados y tenidos en cuenta en un posterior procedimiento sancionador. La cuestión, a la que intentaremos responder a lo largo de las siguientes páginas, es si esa presunción de certeza debe operar en el procedimiento sancionador al igual que lo hace en los procedimientos de aplicación de los tributos.

5.3.1.2 Datos contenidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información.

complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas”.

“Viene siendo desde hace años pacíficamente admitida por la doctrina, el legislador fiscal, la Administración y la jurisprudencia la posibilidad de presentar declaraciones tributarias fuera del plazo reglamentariamente establecido (extemporáneas) y antes de que medie requerimiento por la Administración (espontáneas). Pese a ello hasta ahora no se había acometido definición legal de las mismas”. MARTÍN QUERALT, J y otros en, CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Op. Cit. Pág. 330.

⁴⁵⁷ En opinión de ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A., “*es incorrecto dotar a lo declarado por el interesado de una «presunción de certeza». Tal declaración no tiene más que los efectos de tal: constituyen un «acto propio» del interesado que suministra un indicio de prueba por reconocimiento de hechos –no extensible a calificaciones jurídicas-, y no sólo no puede rebatirse por el propio interesado en el marco de la buena fe, sino que ha de ser valorado en el contexto de otras pruebas (art. 316 LECiv). Por otra parte, no exonera a la Administración de comprobar tales datos o elementos, ni impedir a los obligados su rectificación, habiendo recordado la jurisprudencia que las autoliquidaciones requieren comprobación administrativa para cobrar entidad de actos administrativos (p. ej., STS 18 de abril de 1990 [RJ 1990, 5886]”.* COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, AA.VV., Op. Cit. Pág. 771.

MANTERO SÁENZ, A., en el mismo sentido, sostiene que no cree que nos hallemos ante una presunción, sino ante “*una prueba documental, en principio, válida*”, conteniendo el documento en cuestión “*una confesión*”. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. ANTECEDENTES Y COMENTARIOS, AA.VV., Op. Cit. Pág. 558.

La obtención de información por suministro se establece en el art. 93 de la LGT como una obligación de carácter general cuyo cumplimiento es exigible sin requerimiento previo y cuya configuración se remite a la potestad reglamentaria. Sin embargo, la obtención de información por captación no se instrumenta por medio de la potestad reglamentaria y el posterior control del cumplimiento de las normas, sino a través de requerimientos individualizados de información⁴⁵⁸. Se trata, como afirma López Martínez, de deberes públicos que devienen de un sistema de potestades administrativas que proyectan una limitación en la esfera de la libertad del individuo, “prestaciones que son impuestas a través de un acto de autoridad, en la que no

⁴⁵⁸ “La diferencia entre ambos sistemas no viene dada por el contenido del requerimiento o porque el general se refiera a una pluralidad de posibles sujetos pasivos tributarios indeterminados -que, recordemos, no son los que deben proporcionar la información, aunque a ellos venga referida-, mientras que el individualizado afecte a un sujeto pasivo tributario determinado.

El requerimiento general, no expresamente previsto en la redacción originaria del art. 111, tiene una pluralidad de destinatarios, en cuanto sujetos que deben proporcionar información. Es el que, por ejemplo, se impuso en el Real Decreto 1913/1978, de 8 julio (RCL 1978\1751), sobre relaciones anuales de clientes y proveedores, en el Real Decreto 1307/1988, de 30 septiembre, que aprueba el Reglamento de los Planes y Fondos de Pensiones, o en el Real Decreto 2529/1988, sobre declaración anual al presentar por profesionales o empresarios acerca de sus operaciones con terceras personas. Por contra, el requerimiento individualizado tiene un destinatario mucho más concreto, aunque la información solicitada pueda afectar a numerosas personas. Es lo que sucede en el caso de autos.

La individualización, como hemos advertido, no viene referida al contenido del requerimiento, que puede ser más o menos amplio, según las necesidades de información de la Administración, sino al modo de operar de ésta y a la singularidad del destinatario. Se trata, en suma, de una decisión concreta de la Administración, expresada en acto singular, y dirigida a una persona determinada. Por lo demás, sería ilógico exigir que en el requerimiento individualizado se identificara al posible sujeto pasivo, pues precisamente tal extremo es uno de los perseguidos con la información solicitada. Por eso, la actuación de la Administración en este extremo es conforme a Derecho (Sentencias de la Sección, entre otras, de 15 noviembre 1990, 5 febrero 1991, 18 mayo y 1 y 29 junio 1993)”. SAN 205/1994, de 8 de marzo, F. J. 2º.

Vid. MANTERO SÁENZ, A., en “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria), Crónica Tributaria, nº 53, 1985, y SOLANA VILLAMOR, F., en “El deber de colaboración en la LGT”, Op. Cit.

interviene la propia voluntad del particular, sino que se desarrollan por la simple pertenencia al ente público que las impone”⁴⁵⁹.

El art. 108.4 de la LGT, esta vez en su párrafo segundo y como novedad, establece una presunción de certeza para este tipo de datos aportados por el contribuyente: *“Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas”*.

Nos encontramos ante un supuesto en que la carga de la prueba no recae precisamente sobre la persona que hace valer su derecho en sede de regularización, con lo que, como propone Manuela Fernández Junquera, *“quizás debería plantearse que fuera el tercero quien probase la falsedad de los datos declarados, siempre y cuando no se tratase de una prueba negativa”*⁴⁶⁰.

No podemos en este punto olvidar los deberes de colaboración que vinculan a los mismos sujetos pasivos del tributo, ya que éstos, junto a la obligación tributaria *estricto sensu*, vienen impelidos a llevar a cabo un cúmulo de deberes que contribuyen a una realización óptima de los fines tributarios. De esta forma, los

⁴⁵⁹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992. Pág. 208. El mismo autor sostiene, en la página siguiente, que la nota de coactividad es *“perfectamente predicable de los deberes de información de terceros, que en el ejercicio del poder de imperio del Estado, vincula a los sujetos obligados frente a la Administración tributaria a facilitar los datos que le son exigidos, bien por realizar el presupuesto de hecho de la norma que los impone o por ser requeridos por la Administración en el ejercicio de sus potestades”*.

⁴⁶⁰ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., en LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Capítulo V “Procedimientos Tributarios: Aspectos Comunes y Procedimientos”, AA.VV., *Op. Cit.* Pág. 429.

sujetos pasivos, que podrán ser objeto de un posterior expediente sancionador, habrán de dar cumplimiento a una serie de deberes de información, calificables como de colaboración⁴⁶¹, y ello por el simple hecho de tener en su poder los datos necesarios para el correcto desenvolvimiento de la función tributaria. Debido a que en esta clase de deberes de colaboración la nota de la coactividad también es de necesaria concurrencia, encontrándose su fundamento en *“la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general”*, y produciendo su incumplimiento *“una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio”*⁴⁶², será habitual la colisión con los principios de presunción de inocencia y con los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable en un ulterior procedimiento sancionador que pretenda basar la imposición de la medida punitiva en los datos obtenidos a través de este tipo de colaboración.

5.3.1.3 Datos contenidos en las resoluciones o liquidaciones provisionales que pongan fin a procedimientos de verificación de datos.

A pesar de que el art. 131 de la LGT atribuye genéricamente la verificación de los datos declarados a la Administración, se trata de una función administrativa que han venido desempeñado en los últimos años los órganos y dependencias de gestión tributaria. Su objeto consiste en la verificación de la exactitud formal de lo declarado y en la corrección de errores materiales o aritméticos, así como de los errores de derecho derivados de una aplicación indebida de la normativa y, en su caso, la práctica de una liquidación provisional cuando proceda. La verificación de datos se ciñe a las declaraciones o autoliquidaciones presentadas, debiendo la liquidación provisional que en su caso se dicte, practicarse a la vista de los datos declarados.

⁴⁶¹ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA, Op. Cit Pág. 35.

⁴⁶² *Ibidem*. Pág. 37.

Si este procedimiento termina mediante resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrigen los defectos advertidos, -art. 133.1.a)-, o lo hace por medio de una liquidación provisional motivada en hechos y en fundamentos de Derecho, -arts. 133.1.b) y 103.3 de la LGT-, los datos que contengan dichas formas de terminación del procedimiento, podrán ser incorporados formalmente al expediente sancionador en cualquier momento anterior a su propuesta de resolución.

5.3.1.4 Valores comprobados por la Administración mediante el procedimiento de comprobación de valores.

La función comprobadora de la Administración, que podrá ser llevada a cabo tanto por los órganos de gestión⁴⁶³ como por los de Inspección tributaria, recaerá en la mayoría de los casos sobre el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, ya sean valores declarados por el obligado tributario, ya sean descubiertos por la propia Administración⁴⁶⁴.

Es el valor finalmente determinado por la Administración, deducido del procedimiento previsto en los arts. 134 y 135 de la LGT o de una comprobación sustanciada en el seno de otro procedimiento de los regulados en el Título III, el que vinculará a ésta misma y a los obligados tributarios, pudiendo ser trasladado como

⁴⁶³ Antes de la promulgación de la Ley 58/2003, la comprobación de valores no era más que un trámite y ahora pasa a tener consideración de procedimiento de gestión. Sin embargo, pese al carácter de procedimiento con que ha querido dotar la Ley a la comprobación de valores, autores como HUESCA BOBADILLA, R., no encuentran “*rastros de un «auténtico» procedimiento de gestión, constituyendo un conjunto de reglas desordenadas, relativas a diversos aspectos que tienen que ver con la comprobación de valores, pero que, en modo alguno, aun partiendo de la consideración de la comprobación de valores como procedimiento de gestión, se puede entender que constituyen un verdadero procedimiento como un cauce integrado por un conjunto de trámites que desembocan en una resolución final*”. COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, AA.VV., *Op. Cit.* Págs. 881 y 882.

⁴⁶⁴ *Vid.* arts. 57.1; 115.1; 134; 135; 141.d) y 145.2 de la LGT.

dato objetivo al procedimiento sancionador que pudiera derivarse de la regularización previa del contribuyente.

Una cuestión a la que creemos necesario dar respuesta es la referente a la correcta interpretación del apartado cuarto del art. 134, que después de establecer que *“el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios”*, dispone que *“cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria”*. Este derecho a discrepar del valor que se les pretende aplicar, a nuestro juicio, no es susceptible de ser ejercido en el seno de un procedimiento sancionador tributario, sino que por el contrario, la dicción literal del precepto se está refiriendo a la regularización de la situación tributaria del contribuyente, a los procedimientos de aplicación de los tributos tendentes a la cuantificación de la deuda.

5.3.1.5 Comunicaciones y diligencias en las que se documentan las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada.

El objeto de la comprobación limitada no se circunscribe a la simple verificación o comprobación formal de los datos declarados, sino que abarca la comprobación de *“los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria”*, -art. 136.1 de la LGT-.

Podrán examinarse los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y los justificantes presentados o que se requieran al efecto; los datos y antecedentes en poder de la Administración que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario; los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualesquiera otros libros, registros o documentos de carácter oficial, así como las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones

incluidas en dichos libros, registros o documentos. En el marco de estas actuaciones, también se podrán hacer requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen⁴⁶⁵.

Las actuaciones de comprobación⁴⁶⁶ limitada se documentarán en comunicaciones y diligencias, -art. 99.7 de la LGT⁴⁶⁷-, además de, como no podía ser de otro modo, en la resolución administrativa expresa que ponga fin al procedimiento.

Los hechos, circunstancias y datos contenidos en los soportes documentales mencionados, podrán ser transferidos de nuevo al expediente sancionador en virtud del art. 212.2 de la LGT. En concreto, y en aras del denominado principio de eficacia, se establece en el Proyecto de Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, -art. 101.4-, que en

⁴⁶⁵ Vid., en este sentido, CASTROMIL, F., en “Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero”, Carta Tributaria, nº 20, febrero, 1986.

⁴⁶⁶ Estas actuaciones podrán realizarse también por la Inspección tributaria, no teniendo por tanto, los órganos gestores la exclusividad en su tramitación. Para ello, los órganos inspectores se regirán por los arts. 136 a 140 de la LGT, -art. 141.h)-.

Según HUESCA BOBADILLA, R., “*lo coherente era habérselas atribuido en exclusiva a los órganos gestores y no compartiéndolas, al mismo tiempo y en base, de momento, a una decisión discrecional, con los órganos inspectores*”. COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, AA.VV., *Op. Cit.* Pág. 916.

⁴⁶⁷ “*Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.*

Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias”.

aquellas diligencias en las que se recojan hechos que puedan tener incidencia en otros procedimientos, ya sea de aplicación de los tributos o, por lo que a nosotros interesa, sancionador, iniciado o que se pueda iniciar, se remitirá copia al órgano competente⁴⁶⁸.

5.3.1.6 Comunicaciones, diligencias, informes y actas que documentan las actuaciones de Inspección de los Tributos.

La relevancia de la existencia y operatividad de la Inspección tributaria quedó puesta de manifiesto en la STC 76/1990, de 26 de abril. En dicha sentencia, el Tribunal Constitucional también tuvo ocasión de subrayar la conexión existente entre la actividad inspectora y el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado en la manifestación que a nosotros interesa, la tributaria: *“Este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar, en concreto, que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», pues «pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»; de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º) (RTC 1984\110). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1.: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las*

⁴⁶⁸ Esta previsión va referida a todo tipo de diligencias extendidas en el seno de todo procedimiento de gestión.

potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”. (F. J. 3º).

Las funciones de la Inspección de los tributos son enumeradas con gran exhaustividad en el art. 141 de la LGT, a saber: investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración; comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios; comprobación de valores; comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales; asesoramiento en beneficio de los obligados tributarios, actuaciones de comprobación limitada; informe y asesoramiento a otros órganos de la Administración pública; realización de intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente; demás funciones que se establezcan en otras disposiciones o sean encomendadas por las autoridades competentes.

Las actuaciones inspectoras, que en virtud del art. 142 *“se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias”,* se documentarán en *“comunicaciones, diligencias, informes y actas”*.

Mientras las tres primeras son formas de documentación generales que pueden ser utilizadas en todo procedimiento de aplicación de los tributos, el apartado segundo del art. 143 especifica acerca de las actas que *“son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las*

actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”.

Consideramos que merecen una atención mayor las diligencias y por supuesto, las actas de la Inspección:

Las diligencias, documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como manifestaciones del obligado tributario o persona con que se entiendan las actuaciones, *“hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”*, -art. 107.1 de la LGT-. El apartado segundo de este mismo precepto establece que *“Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho”*.

Podrán ser trasladadas a un futuro expediente sancionador no sólo en virtud del art. 210.2 de la LGT, sino que también el Proyecto de Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, en su art. 101.4, contempla que *“Cuando las diligencias recojan hechos o circunstancias que puedan tener incidencia en otro procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador iniciados o que se puedan iniciar se remitirá copia al órgano competente que en cada caso corresponda”*.

Por lo que se refiere a la presunción de certeza que las caracteriza, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 1118/2002, de 24 de julio⁴⁶⁹, señaló lo siguiente: *“Siendo así, correspondía al actor la carga de la prueba de que, al firmar la diligencia, incurrió en error de hecho. A este efecto, no puede entenderse desvirtuada la conformidad prestada a los hechos constatados en esa*

⁴⁶⁹ La referencia jurisprudencial ha sido extraída del comentario al artículo 107.1 de la LGT de HUESCA BOBADILLA, R., en COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, AA.VV., *Op. Cit.* Pág. 958.

diligencia por el hecho de que el actor firmara después el acta de disconformidad, no sólo porque las actas también comprenden consecuencias jurídicas, y no sólo hechos, sino también porque, una vez afirmados los hechos por el actor, después no puede, sin mayor sostén probatorio, negarlos sin más; por cuanto ello sería tanto como ir contra los propios actos”. (F. J. 5º).

Por su parte, las actas de la Inspección, en palabras del Tribunal Supremo, “*no tienen otra naturaleza que la de documento público emanado de funcionario competente*”, lo que implica que “*no tienen carácter de acto administrativo*”⁴⁷⁰.

En virtud del art. 144 de la LGT:

“1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”.

El Tribunal Constitucional, en la reiterada STC 76/1990, de 26 de abril, consideró las actas y diligencias de la Inspección medios de prueba cuya presunción de veracidad adquiere plena vigencia únicamente en el procedimiento de regularización, pero no en el sancionador tributario, en el cual su contenido puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a soluciones distintas⁴⁷¹. De lo contrario,

⁴⁷⁰ STS de 14 de septiembre de 2000 (RJ 2000\7610), F. J. 3º.

⁴⁷¹ “*En el expediente administrativo sancionador, la aplicación del precepto impugnado no constituye quiebra alguna del derecho fundamental a la presunción de inocencia, según se deduce de la propia doctrina de este Tribunal. Así el ATC 7/1989, de 13 de enero, en relación con los supuestos análogos planteados por las actas de la Inspección de Trabajo, señala que el correspondiente precepto no otorga a aquéllas una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que pueden ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar*

en nuestra opinión, el principio de presunción de inocencia aplicable a todo procedimiento de corte punitivo perdería toda su virtualidad dejando paso a una flagrante presunción de culpabilidad.

Sin embargo en la misma sentencia concluye que no existe ningún obstáculo para considerar dichas actas y diligencias extendidas por la Inspección de los tributos como medio de prueba, capaces incluso de destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en sede sancionadora la actividad probatoria de cargo ya realizada en el previo expediente administrativo: *“Ello no quita, sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo”*. (F. J. 8º).

No podemos prestar nuestra total aquiescencia a las consideraciones del Tribunal Constitucional debido a que los datos incorporados, si se refiere a los hechos probados por el funcionario, no a sus juicios de valor ni a sus repercusiones jurídicas,

los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria”. (F. J. 8º).

Más adelante, en el mismo fundamento de derecho, el Tribunal apostilla: *“...el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una noticia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el art. 24 de la Constitución y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba”*. Estas consideraciones son trasladables al procedimiento sancionador tributario por ser parte del “Ius Puniendi” estatal y serle de aplicación, como hemos venido defendiendo, los principios de la potestad sancionadora.

están capacitados, a lo sumo, para actuar como *noticia criminis*⁴⁷², incluso como prueba de los hechos, pero nunca serán suficientes para la prueba de la culpabilidad exigida en el procedimiento sancionador, de lo contrario estaríamos ante una de las siguientes situaciones: un evidente uso de la responsabilidad objetiva, de la que aún quedan vestigios a pesar de haber quedado vedada en su día por el art. 77 LGT de 1963 y en la actualidad por el art. 179 de la Ley 58/2003; el incumplimiento del principio de adecuación al fin, por usar pruebas encaminadas en principio, a la mera determinación de la deuda, para un fin que no le es propio, cual es destruir la presunción de inocencia; o ante una escandalosa presunción de culpabilidad⁴⁷³.

Recapitulando, en lo concerniente a la prueba de los hechos, si bien no hay ningún obstáculo para que las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos actúen como medio de prueba, su valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor y las opiniones de los inspectores. Estos soportes documentales se considerarán, en todo caso, como un primer elemento probatorio que habrá de medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba.

⁴⁷² Convenimos con FUSTER ASECIO, C., que esto será posible siempre que la Administración no tenga a su alcance la práctica de sencillos medios probatorios. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, Op. Cit. Pág. 252.

La STC 76/1990, en su fundamento jurídico octavo, señala al respecto que “*si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción*”.

⁴⁷³ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, Op Cit. Pág. 192.

5.3.2 Problemas de operatividad del instituto de la prueba.

Llegados a este punto, en el marco del análisis de la incorporación de datos, pruebas y circunstancias provenientes del expediente de regularización al sancionador tributario, se hace necesario el estudio del instituto de la prueba tanto en vía de gestión como en sede sancionadora. En las próximas líneas se tratará de dar respuesta a interrogantes diversos, tales como si pueden equipararse el valor y la intensidad concedidos a los medios probatorios utilizables en la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos al valor e intensidad requeridos en un procedimiento de naturaleza sancionadora.

Una vez presentados los distintos datos con origen tanto en los diferentes procedimientos de gestión como en el procedimiento de inspección, susceptibles de ser trasvasados al procedimiento sancionador tributario, es del todo preciso averiguar si es justificable tal trasvase desde el punto de vista de la suficiencia probatoria de dichos datos. Del sentido de la respuesta, derivará inevitablemente que nuestra conclusión acerca de la legitimidad del mecanismo que contempla nuestra LGT sea positiva o negativa.

5.3.2.1 Alcance y valor probatorio que merecen dichos datos y pruebas en sede de regularización.

Partiendo de la base de que las pruebas⁴⁷⁴ son instrumentos absolutamente necesarios para el conocimiento de los hechos, todo actuar jurídico precisará de tales instrumentos. Como afirma López Molino, el instituto jurídico de la prueba sirve para vislumbrar en qué medida el mecanismo mental y operativo, consustancial a aquélla, se proyecta en el acaecimiento puntual de las realidades jurídicas, ámbito

⁴⁷⁴ “Acción y efecto de probar. Razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo”. Definición de «prueba» de la vigésima segunda edición del diccionario de la Real Academia Española (RAE).

este en que la prueba se encuentra categorizada como noción de la Teoría General del Derecho⁴⁷⁵.

En el ámbito tributario, es por tanto imprescindible la utilización de las pruebas que ayuden a la adecuada averiguación y fijación de los hechos y a la determinación correcta de la obligación, así como de las reglas generales sobre medios y valoración de dicha prueba. Negar la existencia de prueba en sentido técnico en el sector tributario, puede conducir a afirmar que la Administración prescinda de averiguar los hechos y se conforme con el alcance de un consenso con el particular⁴⁷⁶ en orden a una pronta, segura y efectiva recaudación.

Ahora bien, las peculiaridades que la prueba presenta en el ámbito tributario, sobre todo por lo que respecta a la propia del proceso civil, hacen necesario el análisis de los diferentes medios de prueba en relación con los documentos obrantes en el expediente regularizador. Estas peculiaridades se pondrán de manifiesto, como veremos, con el uso de las técnicas presuntivas y de los regímenes de estimación indirecta capaces de relajar el rigor de la prueba de los hechos.

La prueba documental será, como es lógico, la más frecuente y factible en el orden tributario. Tanto el Código Civil como la Ley de Enjuiciamiento Civil distinguen entre documentos públicos y privados, siendo los primeros, en virtud del

⁴⁷⁵ LÓPEZ MOLINO, A. M., en RÉGIMEN JURÍDICO DE LA PRUEBA EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, ed. Aranzadi, Pamplona, 1998. Pág. 47.

⁴⁷⁶ Vid. GONZÁLEZ SEIJÓ, J. M., en “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, *Op. Cit.* Pág. 168.

El autor defiende la existencia de prueba en el procedimiento de gestión de los tributos y sostiene que “*si únicamente la “amenaza” de una posible revisión judicial compeliere a perfilar adecuadamente los presupuestos de hecho de los actos tributarios, en una situación en la que se dictan múltiples actos y muy pocos de estos son objeto de revisión por los jueces, podría suceder que en la práctica fuese escaso el sometimiento de la Administración a la Ley y al Derecho*”. *Op. Cit.* Pág. 168.

También PONT MESTRES, M., entiende que puede hablarse de prueba en sentido propio dentro del procedimiento de gestión tributaria, aunque deba entenderse que opera extrajudicialmente. “La prueba preconstituida del hecho imponible en la Ley General Tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, nº 14, abril/junio, 1977. Págs. 241 y 242.

art. 1216 del CC “los autorizados por el notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la Ley”, y los segundos, por exclusión, todos los demás. Los diferencia su autenticidad y el alcance de su fuerza probatoria, ya que en los privados, la autenticidad habrá de ser probada y, aunque ambos tipos de documentos tienen igual fuerza probatoria en lo tocante a su contenido dispositivo, por lo que respecta a los terceros difiere, pues el documento público hace prueba de su fecha y del hecho que motiva su otorgamiento⁴⁷⁷.

Dentro del subgrupo de documentos privados, parece que, a la luz del art. 108.4 de la LGT, no se puede negar que las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos presentados por los obligados tributarios, ostentan el valor de prueba propio de tales documentos.

Por lo que se refiere a las actas y a las diligencias, su fuerza probatoria será la que establezca la Ley,-arts. 107.1 y 144 de la LGT-, teniendo en cuenta que cuando lo recogido en este tipo de documentos atañe a circunstancias fácticas de las que no se tiene un conocimiento directo, la prueba se limitará a los hechos que motiven su formalización y que, como expusimos líneas atrás, su valor probatorio, en todo caso, sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor y las opiniones de los inspectores.

La confesión⁴⁷⁸ ha sido vista como un medio de prueba de compleja adaptación dentro del Derecho Tributario⁴⁷⁹ aunque, en principio, no hay óbice para que su fuerza probatoria sea la misma que la de la confesión judicial. Ahora bien, a diferencia con lo ocurre con el Derecho Civil, y al igual que en la confesión judicial,

⁴⁷⁷ El documento privado únicamente hace prueba de la fecha frente a terceros en los casos del art. 1227 del CC.

⁴⁷⁸ Si bien la LGT de 1963 dedicaba a ella su art. 117, “1. La confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho. 2. No será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales”, la Ley 58/2003 no se refiere a ella expresamente en ninguno de sus preceptos.

⁴⁷⁹ Vid. GONZÁLEZ SEIJÓ, J. M., en “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, *Op. Cit.* Pág. 174.

a nuestro juicio, el órgano administrativo, en fiel coherencia con el principio inquisitivo, no puede aceptar unos hechos que considere falsos por más que sean admitidos por el propio perjudicado. Esta exigencia viene demandada por el hecho de que la obligación tributaria es una obligación «ex lege», con lo que debe quedar al margen de cualquier negociación. Sin embargo, esta afirmación, que se radicaliza en el ámbito sancionador, en sede de regularización puede verse relativizada con el uso de las presunciones y de regímenes de estimación indirecta de bases, así como con la firma de actas de conformidad y con acuerdo.

En este punto, quizá sea la conformidad prestada a las actas la que ha sido más veces equiparada a la confesión⁴⁸⁰, ya que de hecho, este tipo de actas no podrán impugnarse a menos que se pruebe haber incurrido en error de hecho, -arts. 156.5 y 144.2 de la LGT-. Y si las actas de conformidad, por lo que se refiere a la fijación de los hechos, y no a las calificaciones jurídicas, adquieren naturaleza de confesión extrajudicial, dicho carácter, con la actual regulación, será trasladable al procedimiento sancionador, coadyuvando en la práctica a la incriminación del presunto infractor.

La prestación de aquiescencia o el consenso, no pueden servir de excusa a la Administración para esquivar la exigencia de constatar la veracidad de unos hechos que han de formar el expediente administrativo de que se trate⁴⁸¹. Así, autores como Hernanz Martín⁴⁸², entienden, frente a lo dispuesto en el art. 108.4 de la LGT, que no debería establecerse una presunción de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios cuando, al igual que ocurre

⁴⁸⁰ GÓNZALEZ SEIJÓ, J. M., descarta que la naturaleza de la conformidad se corresponda con la de la transacción o la de la declaración de voluntad que da lugar a un acto administrativo de fijación; rechaza ambas posturas por el carácter “ex lege” de la obligación tributaria, que excluye la autonomía de la voluntad. Por el contrario, afirma que se trata de una confesión sobre determinados hechos. “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario” *Op. Cit.* Pág. 176.

⁴⁸¹ Por lo que a la confesión extrajudicial se refiere, de la lectura de los arts. 1.231 a 1.239 del Código Civil no se deduce en ningún caso que lo declarado se presume cierto, sino que simplemente se considerará como un hecho sujeto a la apreciación de los Tribunales.

⁴⁸² HERNANZ MARTÍN, A., en “La prueba en el ámbito tributario”, *Op. Cit.* Págs. 65 y ss.

con la conformidad o con el acuerdo prestado a las actas, dicha presunción de veracidad podría rectificarse simplemente con una nueva presentación de datos e informaciones contrarias.

Otro de los medios de prueba, admitido expresamente en Derecho por el art. 1244 del Código Civil⁴⁸³, es el de las declaraciones de testigos, consistente en obtener de terceros que no ostentan la condición de parte, datos que puedan ayudar a formar la convicción del juzgador sobre los hechos tenidos en cuenta en el expediente de que se trate. El testigo ha de ser una persona física con la capacidad requerida por el Código Civil⁴⁸⁴ que habrá de declarar sobre los hechos por él conocidos sin emitir juicios de valor o de opinión sobre los mismos⁴⁸⁵. Evidentemente nos encontramos ante un medio de prueba cuyo uso en el derecho tributario, en los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos, es poco habitual y de escasa eficacia⁴⁸⁶, pero no puede descartarse la posibilidad, sobre todo en el procedimiento sancionador, y por lo que se refiere a la parte acusada, de acudir a este medio con el fin de acreditar ciertos aspectos capaces de beneficiarle o para desacreditar los hechos que la Administración le imputa⁴⁸⁷. En todo caso, la

⁴⁸³ “La prueba de testigos será admisible en todos los casos en que no se halle expresamente prohibida”.

⁴⁸⁴ Art. 1245 del CC: “Podrán ser testigos todas las personas de uno y otro sexo que no fueren inhábiles por incapacidad natural o disposición de la ley”.

⁴⁸⁵ GONZÁLEZ SEIJÓ, J. M., en “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, *Op. Cit.* Pág. 173.

⁴⁸⁶ Autores como CAMPO SENTÍS, L. M. y GONZÁLEZ SEIJÓ, J. M., sostienen que en los procedimientos tributarios no resulta practicable, ya que las normas tributarias no aluden nunca a este medio de prueba que, sin embargo, en nuestra opinión resulta al menos teóricamente admisible por la aplicación supletoria del derecho común a nuestro ámbito tributario. *Vid.* respectivamente las obras “La prueba en materia tributaria”, *Revista Gaceta Fiscal*, n° 77, mayo, 1990. Pág. 22, y “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”, *Op. Cit.* Pág. 173.

⁴⁸⁷ *Vid.* ANEIROS PEREIRA, J., en LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 246, y PALACIOS ARROYO, L. F., en “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la Inspección de los Tributos previa entrada y registro domiciliario”, *Revista de Estudios Financieros*, n° 199, octubre, 1999. Pág. 114.

A este respecto destaca la Resolución del TEAC de 8 de mayo de 1996, en la que se señala que las manifestaciones de los compradores de inmuebles vendidos por el contribuyente y

declaración de los testigos se habrá de valorar a la luz del principio de libre valoración de la prueba, amén de que no gozará de preferencia sobre las demás que se practiquen.

“Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información” a que se refiere el art. 108.4 de la LGT y a los que se les otorga, como hemos advertido en líneas anteriores, presunción de certeza, son sin ir más lejos, una especie, en nuestra opinión, de igual naturaleza que las declaraciones de testigos a las que nos estamos refiriendo. En ambos casos se obtienen, de un tercero que no es parte en la relación jurídico-tributaria principal, datos capaces de coadyuvar a formar la convicción del órgano sobre los hechos del procedimiento de que se trate.

Si la prueba procede de nuevo de sujetos ajenos a los hechos pero expertos en la materia, hablamos de la prueba de peritos⁴⁸⁸. Con ella se trata de aportar una serie de especiales conocimientos técnicos, en nuestro caso sobre Derecho tributario o sobre cualquier ciencia a tener en cuenta en la aplicación de los tributos, por parte del perito especializado. El perito es un auxiliar del juzgador, y su dictamen será apreciado por éste según las reglas de la sana crítica y a la luz del principio de libre valoración de la prueba, es decir, sin que le vincule. La intervención del perito puede revestir en el ámbito tributario especial importancia en aquellos casos en que se trata de determinar la base imponible, sobre todo cuando se ha hecho uso de regímenes de estimación indirecta y en los casos en que se haga uso de prueba pericial tasada, pudiendo referirse también a la existencia misma del hecho imponible⁴⁸⁹. Por lo que a nosotros interesa, este medio de prueba cobrará también gran importancia en un futuro e hipotético procedimiento sancionador donde el propio acusado hará uso de

efectuadas ante la Inspección de los Tributos, constituyen una *“simple prueba de testigos que debe valorarse en el conjunto de las aportadas en el procedimiento”*, (Considerando nº 7).

⁴⁸⁸ El art. 1.242 del CC dispone que *“Sólo se podrá utilizar este medio de prueba cuando para apreciar los hechos sean necesarios o convenientes conocimientos científicos, artísticos o prácticos”*.

⁴⁸⁹ ANEIRO PEREIRA, J., en LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 247.

Vid. también RTEAC de 7 de octubre de 1998.

un experto para hacer inclinarse al órgano administrativo por la postura que más favorezca a su inocencia.

En último lugar, es necesario hacer referencia al reconocimiento judicial, admitido por el Código Civil en su art. 1.240 y, como los anteriores medios de prueba, de aplicación a los procedimientos tributarios por la remisión que contiene el art. 7.2 de la LGT al Derecho Común. Entendido este reconocimiento en nuestro campo como el practicado por los órganos competentes de la Administración, y a pesar de que tradicionalmente se ha prescindido de él, en opinión de algunos autores puede ser muy útil e incluso imprescindible, más aún cuando se practique en concomitancia con la prueba del dictamen de peritos⁴⁹⁰.

5.3.2.2 La necesaria apreciación de la culpabilidad del imputado.

El principio de culpabilidad y su equivalencia procesal, la presunción de inocencia, son introducidos en nuestro sistema punitivo mediante el art. 24.2 de la Constitución de 1978, eliminándose cualquier vestigio del concepto de responsabilidad objetiva que recogiese la normativa preconstitucional en la regulación de las infracciones tributarias⁴⁹¹.

⁴⁹⁰ “...pues el contribuyente puede solicitar este medio, que podría ser puesto en práctica simultáneamente con el reconocimiento”. CAMPO SENTÍS, L., en “La prueba en materia tributaria”, *Op. Cit.* Pág. 21.

⁴⁹¹ “La presunción de inocencia consagrada hoy en día en el art. 24.2 de la CE, no existía en nuestro ordenamiento, hasta la vigente Carta Magna, ni como simple derecho subjetivo ni como derecho fundamental, por lo que la doctrina y la jurisprudencia hablaban del principio in dubio pro reo. En un primer momento el principio in dubio pro reo no tenía cabida en el sistema procesal-penal inquisitivo en el que ante la duda, la condena se basaba en una pena arbitraria y en el que la presunción de culpabilidad se consideraba de manera diferente en atención al establecimiento al que se perteneciese”. ORENA DOMÍNGUEZ, A., en “Notas sobre el procedimiento sancionador”, *Op. Cit.* Pág. 47.

Con el objeto de situar la problemática que nos disponemos a abordar, nada mejor que reproducir el siguiente pronunciamiento de la STC 76/1990, de 26 de abril: *“En efecto, no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio”*. Continúa la Sentencia con la siguiente aseveración: *“toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos⁴⁹², de manera que el art. 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción”*. (F. J. 8º-B).

A mayor abundamiento, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana 938/2002, de 12 de abril, señaló que *“...la administración al sancionar, deberá señalar en la resolución sancionadora, los elementos de la conducta del sujeto pasivo en los que funde su juicio de imputabilidad, de manera que queden perfilados, y de ellos puede inferirse bien el dolo, bien la negligencia del sujeto pasivo”*. Acusa la Sentencia a la Administración cuando no lo hace así, de convertir *“...un sistema culpabilista y de imputabilidad, en un sistema objetivo en el que las sanciones se imponen en función de actos, pero al margen de la actitud subjetiva del sujeto sancionado”*. (F. J. 4º).

⁴⁹² El subrayado es nuestro.

En el mismo sentido, encontramos este pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura: *“Conviene señalar que las infracciones tributarias, sea cual sea su configuración, deben reunir, entre otros, el requisito subjetivo de la «culpabilidad», elemento intencional que está constituido, en lo que ahora interesa, por la nota de la «voluntariedad» en la acción u omisión tipificada por la Ley. En el ámbito en el que nos estamos moviendo se proyecta el derecho a la presunción de inocencia, consagrado en el artículo 24 de la Constitución (RCL 1978, 2836), y, por tanto, para que haya sanción es necesario una prueba de cargo suficiente que permita a la Administración deducir su juicio de reproche correspondiéndole la carga de la prueba a quien acusa, en este caso a ella misma, ya que nadie está obligado a demostrar su propia inocencia”*. (STSJ Extremadura 896/2003, de 11 de junio, F. J. 3º).

En efecto, tras la promulgación de nuestra Constitución, en el procedimiento sancionador tributario, por el mero hecho de tratarse de un procedimiento de corte punitivo, acreedor de las garantías que ofrece el “Ius puniendi” estatal, y entre éstas de los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia, habrán de acreditarse necesariamente no sólo los hechos tipificados como infracción en la Ley, sino también, la concurrencia de la culpabilidad en el sujeto que perpetró tales hechos.

No es suficiente con que concurra la prueba de los elementos integrantes del tipo, lo que supone probar que el sujeto es titular de una obligación tributaria, la realización de los hechos mediante los cuales se ha infringido la obligación y que dichos hechos configuran el tipo de una infracción⁴⁹³, sino que será igualmente necesaria la prueba de la culpabilidad mediante la comprobación de si existe un nexo entre el elemento objetivo y el subjetivo del injusto del que se deduzca la intencionalidad del imputado⁴⁹⁴.

⁴⁹³ Vid. en este sentido de nuevo a ORENA DOMÍNGUEZ, A., en “Notas sobre el procedimiento sancionador”, *Op. Cit.* Págs. 62 y ss.

⁴⁹⁴ “Como esta Sala tiene declarado, entre otras muchas, en Sentencias de 9 de diciembre de 1997 (RJ 1998\485) y 18 de julio de 1998 (RJ 1998\6354), la cuestión se inscribe en el ámbito del Derecho sancionador en materia tributaria, a resolver, consecuentemente, desde la perspectiva de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda

Además de que partimos de la premisa de que el principio de separación de procedimientos exige que la prueba necesaria para sancionar al infractor se realice en sede sancionadora, pues será la única tendente exclusivamente al fin que es propio al procedimiento sancionador, en el supuesto de que los órganos competentes para sancionar a un infractor hagan uso de los datos, pruebas y circunstancias obtenidos en sede de regularización para dar por suficiente la prueba de los hechos, a menos que el acusado haya confesado haberlos realizado, asumiendo su participación inequívoca en la comisión de la infracción en cuestión y aceptando las consecuencias que se deriven de sus actos, la culpabilidad habrá de acreditarse por el órgano instructor en el seno mismo del expediente sancionador mediante nuevos medios de prueba. De lo contrario, de sancionar sin haber corrido a cargo de la instrucción en el sancionador la necesaria actividad probatoria que pueda desvirtuar la presunción de inocencia, se estará vulnerando el principio de culpabilidad y dotando al procedimiento sancionador de una naturaleza objetiva que en absoluto le es propia.

Por lo que se refiere a la conformidad prestada en un procedimiento previo al sancionador, a la cuota tributaria y a los intereses de demora, si bien es cierto que acarrea consecuencias a nuestro juicio indeseables en el terreno sancionador, cual es la reducción de la sanción⁴⁹⁵, lo cierto es que únicamente supone reconocer los hechos en los que se basa la liquidación⁴⁹⁶ y que, ulteriormente, podrán dar lugar a la apertura de un procedimiento sancionador, pero en ningún caso, tal y como está estructurada la separación de procedimientos normativamente, implicará reconocimiento o confesión algunos por lo que respecta a la comisión de una infracción.

infracción administrativa y también, por tanto, de toda infracción tributaria”, STS 5756/1999, de 17 de mayo, F. J. 2º.

⁴⁹⁵ En el capítulo presente se hizo un análisis de esta consecuencia que la LGT otorga a este tipo de conformidad en el apartado dedicado expresamente a ella.

⁴⁹⁶ *Vid.* FÚSTER ASECIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 171. También ANEIROS PEREIRA, J., en LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 244.

Tampoco, por el mismo motivo que acaba de exponerse, nos parece que la suscripción de un acta con acuerdo recoja una verdadera confesión suficiente para dar por probada la culpabilidad del imputado.

En ambos casos, una vez iniciado un posterior procedimiento sancionador, el presunto infractor podría alegar su falta de intencionalidad e incluso contradecir los hechos sobre los que manifestó su aquiescencia. En definitiva, no creemos que estos supuestos equivalgan a una confesión capaz de probar plenamente los elementos objetivo y subjetivo del injusto, sino que sería necesario que el sujeto admitiese los hechos que se le imputan y la culpabilidad concurrente en su persona, lo que ocurre normalmente en la prestación de la conformidad a la propuesta de resolución del expediente sancionador.

Por las razones expuestas ha de reputarse nula toda resolución sancionadora fundamentada únicamente en los datos, pruebas y circunstancias obtenidos en sede de regularización. La presunción de inocencia y la prueba de la culpabilidad impiden utilizar como única motivación en el sancionador tributario la motivación fáctica, ya sea la consignada en las actas⁴⁹⁷, ya en otros documentos emitidos por la Administración o aportados por el contribuyente o por terceros.

Si bien es cierto que en materia sancionadora tributaria la prueba de la culpabilidad ha sido tradicionalmente obviada, como hemos demandado en anteriores ocasiones, toda inercia de responsabilidad objetiva en el campo sancionador administrativo, en nuestro caso tributario, ha de ser definitivamente desterrada⁴⁹⁸.

⁴⁹⁷ Como advertimos en otra parte de este trabajo, la Instrucción 9/1998, de 1 de abril del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, en su Exposición 14 (dedicada a procedimiento sancionador en materia tributaria) apartado 2.1.f), párrafo quinto, indica, en contra de los postulados que deben presidir el sistema sancionador tributario, y en concreto del principio constitucional de culpabilidad que: *“No obstante, si se considerase suficiente la motivación fáctica y jurídica incorporada en las Actas, bastará con que el Inspector-Jefe se remita expresamente a la misma, obviando su reproducción”*.

⁴⁹⁸ ANEIROS PEREIRA, J., ha sostenido que *“en materia de infracciones tributarias no existe un régimen de responsabilidad objetiva ya que la sanción no es la consecuencia necesaria de la*

Nuestra propuesta, atendiendo a la consecución de tal fin, no es otra que la de demandar una separación más nítida de procedimientos, ya que lo que a nuestro juicio carece de justificación es pretender la aplicación de principios del “Ius Puniendi” como el de culpabilidad o el de presunción de inocencia en procedimientos de aplicación de los tributos. No se trata de suprimir la posibilidad de intercomunicación de datos entre procedimientos, sino de exigir el cumplimiento íntegro de los principios inspiradores de la potestad sancionadora en la sede que le es propia; es decir, ya que la prueba obtenida en regularización se ha demostrado insuficiente en el campo punitivo, se ha de requerir la realización de la prueba suficiente, abarcadora de las dimensiones fáctica y subjetiva, para sancionar al inculpaado en la instrucción misma del procedimiento sancionador.

5.3.2.3 Posible inversión de la regla de la carga de la prueba.

Como hemos tenido ocasión de advertir, uno de los problemas más graves que acarrea la deficiente articulación de la traslación de datos, pruebas y circunstancias obtenidos en sede de regularización al procedimiento sancionador, reside en que no se desarrolla juicio de culpabilidad alguno, con lo que se está vulnerando el principio de presunción de inocencia y retrocediendo a un sistema de responsabilidad objetiva que debería haber quedado proscrito con la promulgación de nuestra Constitución. Al no realizarse la preceptiva labor probatoria que abarca hechos y culpabilidad en sede sancionadora, y darse por probada la comisión de la infracción con los datos provenientes de un previo procedimiento de aplicación de los tributos, se produce una clara inversión de la regla de la carga de la prueba, situándose dicha carga en la posición del presunto infractor que ha de convencer al órgano competente de su inocencia o de la ausencia de culpabilidad tras dar por supuesto aquél la concurrencia de dicha culpabilidad en su persona.

realización de una conducta encuadrable en algún tipo infractor”, sino que por el contrario, “...es preciso verificar la existencia de culpabilidad en la actuación del sujeto, de tal manera que se excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”. LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Págs. 225 y 226.

Como ha señalado el Tribunal Supremo, “*no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia*”⁴⁹⁹, correspondiendo por tanto a la Administración tributaria, en palabras de la LDGC, “*la prueba de la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias*”⁵⁰⁰. De hecho, lo que ha de pretender evidenciar la Administración con la actividad probatoria es la inexistencia de inocencia, ya que es esta última cualidad la que se presume, y no la culpabilidad del acusado. Este argumento, a riesgo de parecer tautológico, implica que no es el inculpado el que ha de proponer los medios de prueba necesarios para confirmar su inocencia, pues sobre ella recae una presunción *iuris tantum* que no se desvirtúa hasta que no se demuestre lo contrario.

La aplicación de la presunción de inocencia supone, en una de sus manifestaciones, que es la acusación la que debe aportar las pruebas necesarias para destruirla. En torno a esta aseveración, nuestra jurisprudencia constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse en diversas ocasiones: “*...el derecho a la presunción de inocencia... Significa, asimismo, que la carga de la actividad probatoria pasa sobre los acusadores y que no existe nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia con no participación en los hechos*”. (STC 109/1986, de 24 de septiembre; F. J. 1º).

⁴⁹⁹ STS 7945/1998, de 5 de noviembre. Fundamento jurídico segundo.

Respecto a este tema, CAMPO SENTÍS, L. ha sostenido que “*... en el ámbito tributario hay que distinguir de quién parte la iniciativa de hacer valer un derecho: es la Administración cuando se trate, como es el caso más frecuente, de exigir cuotas tributarias, sanciones, intereses de demora o recargos, en cuyo supuesto el contribuyente no alega derechos, sino que niega los aducidos por aquella, por lo que es ella a quien incumbe la carga de la prueba exclusivamente...*”. “La prueba en materia tributaria”, *Op. Cit.* Pág. 10.

Vid. también en torno a este concepto a MARÍN-BARNUEVO FABO, D., en “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, *Revista española de Derecho Financiero*, Ed. Civitas, nº 94, año 1997 y a PALACIOS ARROYO, L. F., en “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la Inspección de los Tributos previa entrada y registro domiciliario”, *Op. Cit.* Págs. 112 y ss.

⁵⁰⁰ Art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, derogada por la Ley 58/2003, General Tributaria.

A mayor abundamiento, el Tribunal ha sostenido lo siguiente: *“El principio de libre valoración de la prueba, recogido en el artículo 741 de la LECr, supone que los distintos elementos de prueba puedan ser ponderados libremente por el Tribunal de instancia, a quien corresponde, en consecuencia, valorar su significado y trascendencia en orden a la fundamentación del fallo contenido en la sentencia. Pero para que dicha ponderación pueda llevar a desvirtuar la presunción de inocencia, es preciso una mínima actividad probatoria producida con las garantías procesales que de alguna forma pueda entenderse de cargo y de la que se pueda deducir, por tanto, la culpabilidad del procesado⁵⁰¹, y es el Tribunal Constitucional quien ha de estimar la existencia de dicho supuesto en caso de recurso”, (STC 31/1981, de 28 de julio, Fundamento jurídico tercero). En parecidos términos se pronuncia el Tribunal en Sentencia de 17 de diciembre de 1985.*

Para la observancia estricta de la regla de la carga de la prueba, como señalamos al estudiar el principio de culpabilidad en la primera parte de este trabajo, no puede constituir óbice alguno, la dilatada y errónea opinión de la dificultad de la indagación de la culpabilidad del infractor, al partir de la premisa de que para ello se ha de adentrar en el aspecto psicológico que comportaría este juicio⁵⁰². En nuestra opinión, sumándonos a la de Antonio J. García Gómez, en la mayoría de los casos no será necesario adentrarnos en la ciencia de la psicología humana, ya que, por el contrario, la negligencia es simplemente un concepto normativo basado en la inobservancia del cuidado objetivamente debido, criterios a los que la Administración puede ajustar su actuación sin demasiada dificultad⁵⁰³.

Sin embargo, pese a todo lo expuesto, la inversión de la carga de la prueba se va a producir en la mayoría de los casos en que se haga uso de la facultad dispuesta en el art. 210.2 de la LGT. Por ejemplo, siempre que el sujeto pasivo hubiese prestado su conformidad, la Administración quedará eximida de la carga de la prueba en lo

⁵⁰¹ El subrayado es nuestro.

⁵⁰² Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 796.

⁵⁰³ GARCÍA GÓMEZ, A. J., en LA SIMPLE NEGLIGENCIA EN LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 149.

referente a los hechos consignados en el Acta, siendo el contribuyente y posteriormente presunto infractor, la persona sobre quien recaiga el peso de demostrar la inexactitud del contenido de aquélla. Recordemos que por lo que se refiere a las actas y a las diligencias, su fuerza probatoria no es otra que la que establece la LGT en sus arts. 107.1 y 144, teniendo en cuenta que su valor probatorio, en todo caso, sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor y las opiniones de los inspectores. El problema es que la presunción de certeza de la que gozan, eso sí, respecto de los hechos comprobados personalmente por el actuario⁵⁰⁴, de seguir cobrando vida tras el procedimiento de inspección, en un posterior procedimiento sancionador, supondrá desplazar la carga de la prueba al inculpado, de modo que será éste quien finalmente deba acreditar mediante las pruebas oportunas que los hechos consignados en las actas no se ajustan a la realidad.

De igual forma se invertirá la carga de la prueba en aquellos casos en que el presunto infractor pretenda desvirtuar el resultado fáctico derivado de la estimación indirecta de las bases imponibles llevada previamente a cabo por la Administración⁵⁰⁵ y en todos los casos en que se utilicen datos contenidos en documentos que gocen de presunción de veracidad en los procedimientos de aplicación de los tributos, a título de ejemplo los contenidos en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios⁵⁰⁶.

La inversión de la regla de la carga de la prueba conlleva, en definitiva, hacer exigible a la defensa una *probatio diabólica* de los hechos negativos, en lugar de, como obliga el principio constitucional de presunción de inocencia, que corresponda a la acusación, en nuestro caso la Administración tributaria, la carga de la prueba⁵⁰⁷,

⁵⁰⁴ STSJ de Extremadura de 12 de febrero de 1997.

⁵⁰⁵ ORENA DOMÍNGUEZ, A., en “Notas sobre el procedimiento sancionador”, *Op. Cit.* Pág. 60.

⁵⁰⁶ *Vid.* art. 108.4 de la LGT.

⁵⁰⁷ Esta aseveración fue suscrita por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril: “... la presunción de inocencia reconocida en el art. 24.2 de la Constitución comporta en el orden penal, al menos, las cuatro siguientes exigencias; 1.ª, la carga de la prueba sobre los

debiéndose absolver en caso de que nos encontremos ante ausencia o insuficiencia de pruebas⁵⁰⁸.

La solución a este problema quizá venga de la mano no de prohibir el trasvase de datos entre los procedimientos de aplicación de los tributos y el sancionador, sino de exigir la realización de una auténtica actividad probatoria en la sede de instrucción del procedimiento sancionador tributario, y como sostiene López Martínez, “*no sólo una labor de valoración de la prueba obtenida en el procedimiento de regularización, lo cual no significa sólo, que en el procedimiento sancionador la práctica de la prueba ha de circunscribirse a los elementos subjetivos del injusto, sino también a la prueba de los hechos*”⁵⁰⁹. De seguir considerando suficiente para la imposición de una sanción la prueba con origen en la regularización de la situación tributaria del contribuyente, se estará situando materialmente la carga de la prueba en el presunto infractor, al no tener éste otra opción que probar su inocencia cuando debiera haber sido presumida por disponerlo así nuestra Carta Magna.

La confusión de dos procedimientos a menudo antagónicos, es más perturbadora si cabe en lo referente al tema que abordamos, por cuanto, como suscribe Fúster Asencio, “*en el procedimiento sancionador tributario –a diferencia del procedimiento de gestión- rige la carga objetiva de la prueba en toda su extensión... la carga de la prueba recae sobre la Administración tributaria. Ello implica que la falta de pruebas perjudica a la Administración (“In dubio contra fiscum”). Por lo*

hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una probatio diabolica de los hechos negativos...”, (F. J. 8-B).

Vid. también a ANEIROS PEREIRA, J., en LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 226.

⁵⁰⁸ “*La presunción de inocencia, que efectivamente es un derecho fundamental y no mero principio teórico, comporta una doble exigencia: a) de una parte, que nadie puede ser considerado culpable hasta que así se declare por sentencia condenatoria, y b) de la otra, que las consecuencias de la incertidumbre sobre la existencia de los hechos y su atribución culpable al acusado beneficien a éste imponiendo una carga material de la prueba a las partes acusadoras...*”, (ATC 84/1981, de 22 de julio, F. J. 3º).

⁵⁰⁹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 844.

tanto, la presunción de inocencia junto con el genérico deber de objetividad administrativa proclamado en el art. 103.1 de la CE,...provoca la inexistencia de la llamada “carga formal de la prueba” en el procedimiento sancionador. Sólo puede predicarse la “carga material de la prueba” indicativa de la posición procedimental de a quien debe perjudicar la falta de prueba de los hechos. El imputado no debe probar su inocencia directamente presumida por la Constitución Española, Una vez destruida la presunción de inocencia la falta de prueba de descargo perjudicará al administrado”⁵¹⁰.

Demandamos, en orden a una correcta aplicación de los principios de la potestad sancionadora en el procedimiento sancionador, que no sólo, como advertimos en el epígrafe anterior, tenga lugar la prueba necesaria en la instrucción de dicho procedimiento para verificar la existencia del elemento subjetivo del injusto, sino que, además, no se den por probados con la automaticidad con la que se está haciendo los elementos fácticos con los datos, pruebas y circunstancias obtenidos en regularización, más aún cuando, de haber sido probados en un procedimiento de aplicación de los tributos, lo habrán sido a la luz de unos principios diferentes a los que ordenan la práctica de la prueba en el orden punitivo.

5.3.2.4 Imposible fungibilidad entre la prueba obtenida en regularización y la necesaria fase de prueba imbricada en la instrucción del procedimiento sancionador.

En materia de alegaciones y medios de prueba, tanto la intensidad, como la distribución de la carga de la prueba, así como las conductas que se requieren de los órganos instructores, difieren, en nuestra opinión, según nos hallemos en un procedimiento de aplicación de los tributos o en uno sancionador. Y ello no sólo

⁵¹⁰ FÚSTER ASENSIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 230 y 231.

porque el objeto a determinar en uno y otro no coinciden, sino también, porque son diferentes los principios que rigen en un ámbito probatorio y otro⁵¹¹.

Como estamos tratando de demostrar a lo largo de los últimos apartados de este trabajo, para destruir la presunción de inocencia la actividad probatoria de imprescindible realización no puede consistir sólo en la incorporación de los datos obtenidos en sede de regularización al expediente sancionador, y uno de los motivos que amparan tal postura, que no el único, se circunscribe en la diferente intensidad y cualidad de las pruebas exigidas en ambos procedimientos. No en vano, aunque los medios de prueba presentados líneas atrás y válidos en el derecho tributario general serán los mismos que se utilizarán en el ámbito sancionador, el objeto a los que están destinados en uno y otro caso no coinciden en absoluto.

A nuestro juicio, a lo sumo, la conducta del obligado tributario puesta de manifiesto en las declaraciones presentadas y la posible existencia de elementos no declarados o distintos de los declarados, podrán determinar la incoación, de forma separada, de un expediente sancionador. Lo probado en vía de regularización, e incorporado al procedimiento sancionador tributario, no debe homologarse necesaria y automáticamente en dicho procedimiento punitivo trascendiendo su valor de simple *noticia criminis*. Sin embargo, como ha puesto de manifiesto Fúster Asencio⁵¹², por lo que se refiere al valor probatorio de las actas y diligencias extendidas en los procedimientos de aplicación de los tributos, según la jurisprudencia sentada por nuestro Máximo Intérprete, los datos contenidos en ellas y utilizados en el procedimiento sancionador tributario, no operan únicamente como *noticia criminis*, sino también como datos que han sido objeto de comprobación por un funcionario público, adquiriendo por ello un claro valor probatorio: “... *en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno*

⁵¹¹ FÚSTER ASENSIO, C., ha señalado al respecto que “*en sede procedimental de imposición de sanciones tributarias, la actividad probatoria de la Administración presenta un grado distinto de rigor e intensidad, en comparación con el que le es imputable en vía administrativa de gestión de los tributos*”. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 225.

⁵¹² EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 251.

expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo”, STC 76/1990, de 26 de abril, F. J. 8^o513.

Si podemos estar de acuerdo con que dichos documentos ostenten valor probatorio en el posterior procedimiento sancionador que se incoe, y que tal valor sea medido por el juzgador a la luz del principio de libre valoración de prueba, no podemos convenir con nuestro Máximo Intérprete que las actas y diligencias alcancen tal cualidad probatoria que se torne innecesaria toda realización de actividad probatoria en sede de instrucción sancionadora. Y si no podemos prestar nuestra aquiescencia a tal despropósito es porque la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos es practicada bajo parámetros distintos a los que se usan en un procedimiento punitivo, donde el principio inquisitivo implica que, como hemos venido sosteniendo desde el principio, el órgano administrativo, inspirado por la búsqueda de la verdad material, no puede aceptar unos hechos falsos por más que hayan sido admitidos por el propio contribuyente.

A esto hay que sumar el importante hecho de que la actividad probatoria exigible para la imposición de una sanción, será una actividad «de cargo», únicamente realizable, como hemos tenido ocasión de advertir anteriormente, en la sede de instrucción sancionadora, ya que es exclusivamente en este procedimiento, y no en uno destinado a perseguir la calificación y cuantificación de los elementos que se

⁵¹³ Agrega la el Tribunal en el mismo fundamento que “...*el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una notitia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el art. 24 de la Constitución y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba*”.

integran en un hecho imponible⁵¹⁴, donde rige el derecho fundamental a la presunción de inocencia. El contenido de éste⁵¹⁵, difícilmente será satisfecho de no operar, con todas sus consecuencias, la separación de procedimientos: si admitimos la suficiencia de la prueba practicada y obtenida en sede de regularización para fundamentar la imposición de una sanción, lo estaremos haciendo a la luz de parámetros inapropiados, pues dicha prueba fue obtenida en orden a la verificación de la existencia de la obligación tributaria del contribuyente, y no encaminada a la comprobación de la comisión de una infracción tributaria.

En otro orden de cosas, si partimos de la premisa de que, para asegurar el efectivo cumplimiento de los principios de la potestad sancionadora, será necesaria la práctica de una prueba nueva e independiente a la obtenida en regularización capaz de acreditar tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo del injusto, tampoco desde este punto de vista será posible la plena fungibilidad entre ambos tipos de prueba. Aunque pueda admitirse la posibilidad de la incorporación al expediente sancionador de lo obtenido en la fase de comprobación e investigación como prueba preconstituida, debido en gran parte a la diferencia de fines a los que atiende cada procedimiento, ésta jamás estará capacitada para demostrar la culpabilidad del presunto infractor, por lo que la Administración tendrá, inexorablemente, que hacer el esfuerzo de probar la culpabilidad del sujeto⁵¹⁶, tarea que corresponde exclusivamente a la parte acusadora.

⁵¹⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. en LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. ANÁLISIS DE LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, *Op. Cit.* Págs. 77 y 78.

⁵¹⁵ “...el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio”. (STC 76/1990, F. J. 8º).

⁵¹⁶ Partiendo si quiere de los datos transferidos de los órganos de gestión o inspección.

Vid. FUSTER ASENCIO, A., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 252 y 253.

Nuestra pretensión es que las ideas expuestas en estas líneas sirvan acaso como prefación a los siguientes epígrafes, en los que se intentará seguir demostrando que el reemplazo entre la actividad probatoria entre procedimientos regidos por principios antagónicos y tendentes a fines inconfundibles por lo diferentes, no puede ser factible. Aunque en lo cotidiano está siendo llevado a cabo con total impunidad, esta práctica no hace sino arrasarse con el corpus de principios cuya aplicación al procedimiento sancionador tributario demandamos, en particular, como veremos más adelante, con los principios de presunción de inocencia y culpabilidad, con el principio de adecuación al fin y con los derechos de no autoinculpación.

Otro de los problemas con los que se tropieza en la pretensión de sustituir la actividad probatoria, que debería correr a cargo de la Administración como parte acusadora, en el seno del expediente sancionador por la ya practicada en orden a cuantificar la deuda tributaria, es el uso de presunciones capaces de aligerar la carga de la prueba a la Administración, permitiéndole conformarse con un grado de mera probabilidad en lugar de alcanzar el máximo estadio de certeza. De ello nos ocuparemos en las siguientes líneas.

5.3.2.5 La operatividad de las presunciones en el ámbito sancionador.

El frecuente uso de las presunciones en el derecho tributario, principalmente como medio para combatir el fraude fiscal, y la posibilidad de trasvase de datos, pruebas y circunstancias obtenidos en los procedimientos de aplicación de los tributos al procedimiento sancionador tributario, hacen necesario que nos preguntemos acerca de la operatividad de aquéllas en el procedimiento cuyo estudio nos ocupa. La cuestión no es otra que si, basándonos en esas presunciones, es posible determinar la existencia de conductas infractoras y, por lo tanto, susceptibles de sanción.

Una estimable cantidad de los datos de los que hace uso el órgano competente para imponer la sanción provienen de las presunciones legales que la LGT prevé para

la regularización de la situación jurídico-tributaria del contribuyente, y en definitiva para cuantificar la deuda tributaria. Este es el caso de las presunciones de certeza que amparan el valor probatorio de los hechos contenidos en las diligencias y en las actas –arts. 107 y 144 de la LGT, respectivamente-; de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios –art. 108.4 de la LGT- y de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los arts. 93 y 94 de la LGT utilizables en la regularización de la situación tributaria de otros obligados –art. 108.4 párrafo segundo, de la LGT-.

Este mecanismo consiste en presumir la certeza de un hecho desconocido -hecho o afirmación presunto/a- a partir de la existencia de otro admitido o probado –hecho o afirmación base⁵¹⁷-, siempre que exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, que no son otras que las de la recta razón⁵¹⁸. En palabras de Fúster Asencio, *“las presunciones legales influyen en el ámbito de la prueba, sustituyendo la regla de la certeza de los hechos por otra de mera probabilidad, de tal suerte que en las técnicas presuntivas lo cierto y constatado es el hecho base que*

⁵¹⁷ *“Tal «hecho base» ha de presentar un elevado grado de relevancia mediata para los fines de la prueba”*. NOVOA RIVAS, A., en “Las presunciones en el derecho tributario español en lucha contra el fraude fiscal”, Revista Crónica Tributaria, nº 13, 1975. Pág. 81.

⁵¹⁸ Art. 386.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, (LEC): *“A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”*.

De nuevo, NOVOA RIVAS, A., ha sostenido al respecto que *“el enlace ha de consistir en la conexión y congruencia entre ambos hechos, de suerte que la realidad del uno conduzca al conocimiento del otro, por ser la relación entre ellos concordante y no poder aplicarse a varias circunstancias; si es la propia ley la que explícitamente parte del razonamiento que establece la conexión entre los dos hechos tenemos la llamada presunción legal («praesumptio iuris» o «praesumptio legis»), y si es el juez quien formula dicho razonamiento, tenemos entonces la denominada presunción judicial («praesumptio facti» o «praesumptio hominis»)”. “Las presunciones en el derecho tributario español en lucha contra el fraude fiscal”, Op. Cit. Pág. 85.*

se toma como referencia para alcanzar el grado de convicción sobre aquel otro que, normalmente, le acompaña”⁵¹⁹.

En el caso de las presunciones legales⁵²⁰, categoría que a nosotros interesa, la regla general es que sean *iuris tantum* o relativas⁵²¹, salvo que la ley disponga lo

⁵¹⁹ FÚSTER ASECIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 233.

Líneas después, la autora las califica de “*instrumento formal, cuya finalidad es facilitar a una de las partes interesadas en un procedimiento la demostración de los hechos que hayan de incidir en la resolución del mismo; esto es, facilitar la prueba a aquella parte en cuyo favor se establece la presunción*”.

⁵²⁰ Puede distinguirse entre presunciones legales y presunciones *hominis*. *Vid.* en torno a este tema, entre otros, a PALACIOS ARROYO, L. F., en en “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la Inspección de los Tributos previa entrada y registro domiciliario”, *Op. Cit.* Págs. 125 y ss.

GONZÁLEZ, E., a su vez, distingue entre presunciones legales absolutas y ficciones de Derecho en la forma siguiente: “*La presunción legal absoluta consiste en que la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales (A) un efecto dado en correlación a otro hecho (B) que, según experiencia, le acompaña. En la ficción, por el contrario, faltan ya una, ya otra, ya ambas características: «El legislador, basándose en un hecho conocido cuya existencia es cierta (A), impone la certeza jurídica de otro hecho (B) no conocido, cuya existencia real es improbable, falsa, por no existir una relación natural entre ambos hechos (A) y (B): atribuyendo, sin embargo, a (A) los efectos jurídicos imputables a (B), según el ordenamiento positivo». De suerte que le asiste toda la razón a MARTÍN OVIEDO cuando observa que mientras la ficción crea, en principio, su objeto jurídico, la presunción, tan sólo crea una relación causal entre dos realidades o hechos naturales. Por lo que parece legítimo considerar que las ficciones sirven a exigencias valorativas del Derecho, en tanto que las presunciones tienen un objeto más limitado: facilitar el establecimiento jurídico de un hecho cuando su prueba venga obstaculizada*”. “Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la Ley Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 179, septiembre-octubre, 1985. Pág. 1011.

También FÚSTER ASECIO, C., delimita las presunciones legales absolutas de las ficciones jurídicas: “... *las presunciones «iuris et de iure», existen como género diferenciado de las ficciones jurídicas, tienen naturaleza probatoria y están destinadas a la Administración o al Juez, que las aplicará para fijar la verdad formal... Por el contrario, la utilización de las ficciones, fundamentalmente como instrumento de lucha contra el fraude a la ley, supone que el legislador se anticipa a esas posibles conductas fraudulentas intentando desvelar la norma de*

contrario. Ahora bien, la utilización de esta técnica está prevista únicamente para el caso no exista la posibilidad de practicar una prueba directa y suficiente.

Si bien, como venimos manteniendo, puede ser factible una traslación de datos y pruebas obtenidas en vía de gestión o de inspección al procedimiento sancionador tributario, no es menos cierto que los principios y los postulados que rigen la prueba que opera en el derecho tributario en general no son trasladables al derecho tributario sancionador. Las prerrogativas con las que cuenta la Administración para probar la realización del hecho imponible por parte del contribuyente no deben subsistir una vez abierto un ulterior expediente sancionador, donde, si cabe, en mayor medida, el principio inquisitivo debe desplegar todos sus efectos y cobrar su máxima virtualidad.

Si las presunciones, que aunque no deben ser confundidas con los medios probatorios⁵²² facilitan en gran medida la práctica de la prueba, están legitimadas por el principio constitucional de que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”*⁵²³, imbricado en el art. 31.1 de la CE, no encuentran dicha justificación en un procedimiento de naturaleza esencialmente penal que se rige por un corpus de principios totalmente independientes a aquél, principios que recogen la garantía y la tutela de los derechos individuales frente a los que se basan en la potestad y en los privilegios administrativos.

cobertura y la norma defraudada... La diferencia se desvela si atendemos al distinto plano en que se mueven ambas figuras, facilitar la actividad probatoria de la Administración las presunciones, y crear una realidad jurídica las ficciones”. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 235.

⁵²¹ *“Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba”*, art. 108.1 de la LGT.

⁵²² Arts. 385 y 386 de la LEC.

“Es correcto excluir las presunciones del catálogo de los medios de prueba, porque la presunción, como la certeza, no constituyen un medio de prueba, sino un grado del crédito obtenido por un medio de prueba utilizado por la parte”, DÍAZ-ARIAS, J. M., en “Pruebas y presunciones. El reglamento de la inspección, confuso y antijurídico”, EL PAÍS, sábado de 13 de diciembre de 1986.

⁵²³ HERNANZ MARTÍN, A., en “La prueba en el ámbito tributario”, *Op. Cit.* Pág. 70.

Nuestra opinión, basándonos en todas las premisas que hemos ido sentando hasta el momento, es que frente a la presunción de buena fe que contemplaba el art. 33 de la LDGC⁵²⁴, derivada de la presunción misma de inocencia prescrita por nuestra Constitución, no podemos permitir la aplicación de presunciones que no sólo aligeren la carga de la prueba a favor de la Administración⁵²⁵, sino que, a nuestro juicio, den por probada la culpabilidad del, hasta el momento, presunto infractor⁵²⁶.

⁵²⁴ Este artículo rezaba, en su apartado 2, lo siguiente: “Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias”. (Ley derogada por la Disposición Derogatoria única de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

⁵²⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., sostiene que “la regla de la presunción no elimina la actividad probatoria de los órganos de la Administración Tributaria, sino que tan sólo la alivia o modera... en la aplicación de una presunción legal de carácter *iruris tantum* el órgano instructor debe de constatar siempre la realidad del hecho base que permite, a través de él, llegar al hecho presunto por lo que cabe apreciar siempre la existencia de una actividad probatoria, quizá un tanto tenue, pero actividad probatoria a fin de cuentas...”, “Los incrementos no justificados de patrimonio como presunción «*iuris tantum*»». (A propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 20 de julio de 1994. R.G. 5176/93)”, Revista Crónica Tributaria, nº 75, 1995. Págs. 123 y 124.

En palabras de NOVOA RIVAS, A., “la presunción es un desplazamiento de la prueba. El reparto de la carga material de la prueba entre las partes responde siempre a una determinación legal. Las reglas que reparten entre las partes la carga de la prueba de los hechos necesitados de ella importan sólo para el caso de que el hecho o hechos de que se trate no se hayan probado”. “Las presunciones en el derecho tributario español en lucha contra el fraude fiscal”, *Op. Cit.* Pág. 81.

⁵²⁶ “Si las presunciones lo que establecen es una mera probabilidad entre el hecho base y el hecho presumido, evidentemente no pueden servir para destruir esa presunción de inocencia, que requiere certeza. Pero es que además se está vulnerando el principio de culpabilidad”. FÚSTER ASENCIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 241.

Vid. GARBERÍ LLOBREGAT, J., en LA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. *Op. Cit.* Pág. 206. Según este autor, no es posible “acudir en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, a los hechos presuntos, conjeturas, apreciaciones subjetivas o presunciones de culpabilidad”. DEL PASO BENGÓA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., sostienen que tales conclusiones ha de matizarse, pues “si bien es cierto que no procederá fundamentar exclusivamente la culpabilidad en presunciones, ello no implica ni que las mismas no sean aplicables al respecto, ni que no pueda acudir a ellas para la

En este último sentido, y por lo que se refiere a los hechos consignados en las actas y al valor que se les concederá en el procedimiento sancionador, el Tribunal Constitucional aseveró en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, lo siguiente: “*La presunción de legalidad... no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción*”, (F. J. 8-B). Empero, y como siempre a nuestro juicio, el desplazamiento de la carga de la prueba es más que patente, ya que el presunto infractor se ve conminado a demostrar su inocencia tras haber sido presumida su culpabilidad por la Administración o a recurrir a posteriori tratándose de la vía contencioso-administrativa, en lugar de que, como obliga el principio de presunción de inocencia, sea la parte acusadora la que lleve a cabo la actividad probatoria de cargo para desvirtuar esta última⁵²⁷. No debe ser el sujeto el que deba probar su inocencia ante la falta de pruebas de cargo presentadas por la Administración, y todo esto a pesar de que el Tribunal considere que se trata sólo de un primer medio de prueba cuyo valor ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de prueba⁵²⁸.

determinación del elemento objetivo que integra la sanción”, (DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE. COMENTARIOS A LA LEY 1/1998, *Op. Cit.* Pág. 390).

⁵²⁷ En sentido opuesto a nuestro planteamiento, GONZÁLEZ SEIJÓ, J. M., entiende que “*no debe caerse en el error –demasiado frecuente– de confundir la presunción de legalidad de los actos de determinación de bases y deudas tributarias... con una presunción que invierta la carga de la prueba de los hechos y que permita dictar actos insuficientemente fundados*”. Añade más adelante que “*Implica, simplemente, desplazar la carga de accionar al administrado, no la carga de la prueba; de manera que al administrado en su acción impugnatoria le bastará con invocar la falta de prueba de los hechos a los que se le atribuyen determinadas consecuencias jurídicas para invalidar el acto ejecutorio dictado por la Administración*”. “*La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario*”. *Op. Cit.* Pág. 170.

⁵²⁸ RICARDO HOYOS, J., considera que “*la prueba debe ser practicada en el transcurso del procedimiento sancionador, no en otro distinto, de ahí que las actas y diligencias de la Inspección en dicho procedimiento, tengan la simple consideración de una prueba documental*”.

Este privilegio que supone la utilización de las presunciones, manifestación de la llamada «autotutela» de la Administración, que tiene su fundamento, en palabras de un González Seijó⁵²⁹ que busca apoyo en las tesis de García de Enterría, “*en la necesidad de dotar de expeditividad y eficacia a la gestión de los servicios y asuntos públicos que tiene encomendada la Administración*”, así como en, según Fúster Asencio, “*combatir la evasión o fraude tributario y la defraudación fiscal y fraude a la ley*”⁵³⁰, no merece ser mantenido en sede sancionadora, donde su justificación se desvanece por sí sola. En todo procedimiento de corte punitivo, cualidades como la eficacia y celeridad en el actuar de la Administración deben ceder ante el corpus de principios cuya aplicación hemos venido demandando a lo largo de este trabajo. No en vano, la utilización de presunciones *iuris et de iure* eliminan prácticamente la actividad probatoria, así como las presunciones *iuris tantum* invierten la carga de la prueba, con lo que se están vulnerando los derechos a la prueba y a la presunción de inocencia garantizados en el art. 24.2 de la CE.

más, sujeta a las reglas sobre libre valoración de prueba”. “El Procedimiento Sancionador Tributario como procedimiento separado”, *Op. Cit.* Pág. 15.

⁵²⁹ GONZÁLEZ SEIJÓ, J. M., en “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”. *Op. Cit.* Pág. 170.

⁵³⁰ FÚSTER ASENCIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 236.

Por su parte, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., justifica el establecimiento de presunciones en la vigencia en el procedimiento de aplicación de los tributos del principio de investigación de oficio que obliga a la Administración a buscar la verdad material. De manera cautelar, según este autor, para el caso de que ese logro no se consiga debido principalmente a la falta de colaboración de los ciudadanos, se establecen las presunciones. PRESUNCIONES LEGALES Y DERECHO TRIBUTARIO, Ed. MP, Madrid, 1995. Pág. 17. Sin embargo, como recuerda FÚSTER ASENCIO, C., “*argumentar su establecimiento con base al principio inquisitivo no se sostiene, este principio rige también en el proceso penal y no por ello se admite esta figura*”. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 236.

5.3.3 La inobservancia de los principios del “Ius Puniendi” estatal frente al intrusismo de los principios inherentes a la gestión de los tributos en el ámbito sancionador tributario.

Como paso previo al desarrollo de este epígrafe, estimamos necesario recordar que la diferencia entre fines de uno y otro procedimientos -a saber, de aplicación de los tributos y sancionador- resulta de especial trascendencia por cuanto ha de implicar, a su vez, una auténtica diversificación de los principios rectores de sendos expedientes.

Si el principio rector de todo procedimiento de regularización es el residente en el art. 31.1 de la Constitución, que ordena a los ciudadanos contribuir “*al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio*”, debemos tener claro que este deber de contribuir no podrá inspirar la imposición de una sanción que constituye la reacción de nuestro Ordenamiento jurídico frente a la comisión, por parte del administrado, de un ilícito administrativo, y en nuestro caso particular, tributario.

No es nuevo para quien haya alcanzado la lectura de las presentes líneas que con la tradicional tramitación conjunta de procedimientos, anterior a la promulgación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, la mezcla de principios rectores de los procedimientos de regularización y sancionador era asimismo habitual, y que después, instaurada formalmente la separación de procedimientos, ha seguido subsistiendo debido, en parte, a la inclusión de la sanción en el concepto de deuda tributaria que mantuvo la LGT de 1963. Pues bien, a pesar de que en la más reciente normativa el legislador ha perseverado en su opción por la tramitación separada de procedimientos, especificando incluso que la sanción tributaria es ajena a la deuda, la mistificación de principios sigue siendo un hecho, en particular cuando los órganos sancionadores hacen uso de los datos, pruebas y circunstancias provenientes de sede regularizadora para imponer una sanción.

El deber de contribuir, principio base que sustenta la gestión de los tributos, entrará a menudo en colisión con los principios propios de la potestad sancionadora, debiendo efectuarse una ponderación que, como propugnábamos en el primer capítulo de esta obra, tienda a dotar del más alto grado posible de efectividad a los principios en conflicto. Si una de las razones por las que se postuló la separación del procedimiento sancionador del de comprobación fue la de garantizar los derechos de defensa del presunto infractor, nuestra propuesta pasará, en todos los casos, por tratar de hacer de la separación de expedientes una realidad, evitando así no sólo la intrusión de principios en la fase sancionadora antagónicos a los que son de aplicación en dicha fase, sino también un adelantamiento de la vigencia de estos últimos a los procedimientos de aplicación de los tributos que podría llevarnos a su judicialización.

5.3.3.1 Conculcación de los principios de culpabilidad y presunción de inocencia.

Admitiendo la incorporación al expediente sancionador de lo obtenido en fase de comprobación e investigación, únicamente podrá otorgársele valor probatorio a los datos objetivos, habiéndosele de exigir a la Administración el esfuerzo adicional de, partiendo de tales datos, demostrar la culpabilidad del sujeto⁵³¹. Será preciso determinar por lo tanto, *“si concurren en él los requisitos de imputabilidad necesarios para que pueda estar sujeto a la imposición de una sanción por la realización de una conducta antijurídica”*⁵³². La actividad probatoria de cargo necesaria para destruir el principio constitucional de presunción de inocencia, como

⁵³¹ FÚSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 252.

⁵³² ANEIROS PEREIRA, J., en LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 232.

Más adelante, el mismo autor sostiene, a nuestro juicio acertadamente, que la carga de la prueba ha de ser atribuida al órgano instructor... *“Ello no sólo es así por aplicación de las reglas generales del onus probandi dispuestas en el art. 105 de la LGT y 1214 del Código Civil sino... por el lógico corolario procesal del derecho fundamental a la presunción de inocencia proclamado por el art. 24 de la Constitución”*. *Ibidem.* Págs. 234 y 235.

ha quedado reiterado en otras partes de este trabajo, no puede quedar satisfecha con la mera incorporación al expediente punitivo de los datos, pruebas y circunstancias obtenidos por la Administración en sede de regularización, aun cuando no gocen de preferencia y puedan ceder frente a otras pruebas; sin un juicio de culpabilidad en el que se reproche al autor la perpetración del hecho antijurídico, se seguirá vulnerando tanto el principio de culpabilidad como su traducción procesal, la presunción de inocencia. Los datos incorporados –incluso si se incluyeran aquéllos que son obtenidos en el cumplimiento de los deberes de colaboración- no son o no deben ser suficientes, para la prueba de la culpabilidad exigida en el procedimiento sancionador. Por ello, no bastará en ningún caso la prueba obtenida en sede de comprobación e investigación para constatar la existencia de culpabilidad; de lo contrario, de sancionar sin haberse llevado a cabo en la fase de instrucción del procedimiento sancionador la necesaria actividad probatoria capaz de desvirtuar la presunción de inocencia, nuestro proceder administrativo seguirá anclado en el antiguo sistema de responsabilidad objetiva, confirmando que aún le queda, cuando menos, un hálito de vida⁵³³.

Según prescribía el art. 33 de la LDGC, sobre el contribuyente recae una presunción *iuris tantum* de comportamiento leal, a los efectos de excluir la calificación de su conducta como infracción⁵³⁴. Además, la dicción literal del párrafo segundo del mismo precepto, atribuía a la Administración la obligación de practicar

⁵³³ Esto o, como advierte LÓPEZ MARTÍNEZ, J., no se ha cumplido el principio de adecuación al fin, yendo más allá de lo que se está facultado, utilizando deberes y sanciones para obtener pruebas no ajustadas a la finalidad para la que se concibieron, y por tal motivo, calificables como ilícitas; o se encierra una presunción de culpabilidad contraria a los principios aplicables. EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 776.

⁵³⁴ Como sostiene GÓMEZ CABRERA, C., “no estamos, pues, ante una novedad, pues ya el propio Tribunal Constitucional tenía declarado sin ambages «que el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto ámbito del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos»”, (fundamento jurídico segundo de la STC 13/1982, de 1 de abril). LOS DERECHOS HUMANOS..., *Op. Cit.*, pág. 301.

la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor; proscribiendo una posible inversión de la carga de la prueba para el caso de que fuese el presunto infractor quien, afectado por una grave presunción de culpabilidad, se viese en la obligación de probar la ausencia de culpabilidad, circunstancia completamente ajena a los principios jurídico-penales aplicables⁵³⁵.

En vía de gestión o inspección, y en virtud del principio de adecuación al fin del que más tarde hablaremos, no debe haberse llevado a cabo juicio de culpabilidad alguno, sino que las actuaciones simplemente se habrán limitado a fijar unos hechos para la cuantificación de la deuda tributaria, amparándose, básicamente, en los deberes de colaboración⁵³⁶. A nuestro juicio, la única forma de conciliar estos deberes con los principios de culpabilidad y de presunción de inocencia, garantizando la estricta observancia de éstos, es exigiendo a la Administración, en primer lugar, que todo aquello que se incorpore formalmente al procedimiento sancionador resulte posteriormente valorado y acreditado por el propio instructor del procedimiento sancionador, *“con pautas diferentes de las seguidas en el procedimiento de determinación de la deuda, inspirándose en el respeto de la presunción de inocencia e in dubio pro reo”*⁵³⁷ y, en segundo lugar, que cuando se halle en su faceta sancionadora y no liquidadora, tenga lugar la realización de la prueba de la culpabilidad del sujeto, puesto que la misma, salvo confesión voluntaria del presunto infractor, no ha podido obtenerse en el procedimiento de regularización.

Adhiriéndonos a la postura sostenida por Fúster Asencio, se trataría de introducir *“... un correctivo a la doctrina del Constitucional (la Sentencia 76/1990 [RTC 1990, 76] no dice en ningún momento que en la instrucción del procedimiento sancionador la Administración deba aportar pruebas adicionales sobre la culpabilidad del infractor), que vendría avalado por el propio respeto al principio*

⁵³⁵ Vid. en este sentido, la ya citada en el segundo capítulo de esta obra monográfica, STS de 5 de noviembre de 1998.

⁵³⁶ FÚSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.*. Pág. 252.

⁵³⁷ MARTÍNEZ LAGO, M. A., en “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”, *Op. Cit.* Pág. 136.

constitucional de presunción de inocencia”⁵³⁸. Además, la misma autora⁵³⁹ advierte sobre la doctrina vertida por el Tribunal Constitucional acerca del valor probatorio de las actas y diligencias extendidas en el procedimiento de regularización, en el posterior procedimiento sancionador tributario, puesto que en este último, los datos contenidos en los documentos públicos utilizados en vía de regularización, no operan en opinión de nuestro Máximo Intérprete, sólo como *noticia criminis*, sino también, y a pesar de que en nuestra opinión no son capaces de destruir la presunción de inocencia vigente en el orden punitivo⁵⁴⁰, como elementos que incorporan unos datos que han sido objeto de comprobación por un funcionario público en cumplimiento de sus funciones de regularización, y en consecuencia con claro valor probatorio.

La Administración no puede obrar con el automatismo del que viene haciendo gala habitualmente, no en vano, las cualidades de eficacia y celeridad⁵⁴¹ a las que se recurre para hacer uso de la posibilidad de incorporar los datos obtenidos en regularización y sancionar con base únicamente en tales datos, no deberían ostentar trascendencia o importancia alguna en fase sancionadora. Que sean principios de estimable consecución en gestión o inspección no los habilita para actuar como directrices en un procedimiento punitivo anulando derechos que amparan al presunto infractor como el de presunción de inocencia, que, por fundamental, y en nuestra

⁵³⁸ FÚSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 253.

⁵³⁹ *Ibidem.* Pág. 251.

⁵⁴⁰ En este punto nos remitimos a lo expuesto en este mismo capítulo sobre la fuerza probatoria de las actas y diligencias que documentan las actuaciones de Inspección de los Tributos.

⁵⁴¹ Compartimos la opinión de MARTÍNEZ LAGO, M. A., que no cree que se puedan seguir sacrificando las garantías de los contribuyentes en aras de la comodidad de la Administración, máxime cuando ésta dispone de suficientes medios para llevar a cabo una actividad probatoria de cargo. “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”, *Op. Cit.* Pág. 136.

opinión «absoluto»⁵⁴², no es susceptible de ponderación ni reducción alguna por ser plenamente coincidentes su contenido constitucional y el esencial⁵⁴³.

Por otra parte, debemos tener en cuenta que el art. 210.2 de la LGT, al igual que hacía su precedente inmediato, permite la introducción de elementos ajenos al procedimiento sancionador que fueron obtenidos en cumplimiento de los deberes de colaboración en un momento procesal en que no eran en absoluto aplicables el derecho a la presunción de inocencia en particular ni, en general, los derechos de defensa. Dicho derecho a la presunción de inocencia, en conexión con el derecho a no autoincriminarse que analizaremos en extenso en el siguiente epígrafe, implica el derecho a no ser condenado o sancionado con fundamento en la información autoincriminatoria aportada bajo coacción⁵⁴⁴.

En relación con esta última cuestión, las consideraciones más profundas se verterán en las siguientes líneas, con ocasión del estudio del derecho a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable.

5.3.3.2 Confrontación del deber de colaboración y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable. Estudio de las jurisprudencias española y europea.

Admitida la aplicabilidad de los principios del orden penal al ámbito de las sanciones administrativas, y especialmente al de las tributarias, ha venido

⁵⁴² En este punto nos remitimos a las consideraciones vertidas en el segundo capítulo de la obra, en concreto en el epígrafe dedicado a “Los Principios del Procedimiento Sancionador Tributario en contraposición con los de los procedimientos de aplicación de los tributos. La técnica de la ponderación de bienes en conflicto”.

⁵⁴³ Como sostiene AGUALLO AVILÉS, A., no susceptible “*de sufrir excepciones, limitaciones o matizaciones*”. “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Op. Cit.* Págs. 107.

⁵⁴⁴ *Vid.*, entre otros, a ANEIROS PEREIRA, J., en LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 236.

planteándose desde hace un tiempo la validez constitucional, a la luz del principio de no autoinculpación contenido en el art. 24.2 de la CE, de la incorporación de los datos obtenidos bajo amenaza de sanción a través de declaraciones y otras colaboraciones del contribuyente para la liquidación del tributo, al posterior procedimiento sancionador seguido contra ese mismo sujeto.

El sentido de este apartado no es otro que concretar cuáles son los datos obtenidos en el procedimiento de regularización que pueden ser tenidos en cuenta en el sancionador, ya que los obtenidos como consecuencia de los deberes de colaboración que rigen en comprobación e investigación pueden violar los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable del presunto infractor, comprendidos entre las garantías del art. 24 CE.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, con posterioridad a que nuestro Tribunal Constitucional plasmara su planteamiento en la conocida Sentencia 76/1990, de 26 de abril, a la que nos referiremos a lo largo de estas líneas, y apoyándose en el art. 6 del Convenio Europeo para la protección de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales⁵⁴⁵, ha venido reconociendo violaciones del derecho a no autoincriminarse en procedimientos instruidos por la Administración en los que se ha ejercido una coacción sobre los administrados con la finalidad de que aportasen elementos probatorios en expedientes administrativos que, a posteriori, servirían de fundamento inculpativo en procedimientos penales. Se trata de una serie de sentencias ante las cuales, como ha advertido algún sector de la doctrina, hay que ser cauteloso y evitar el riesgo de caer en la prohibición absoluta de incorporar los datos, pruebas y circunstancias obtenidas en el procedimiento de gestión tributaria en un procedimiento sancionador tributario⁵⁴⁶, por más que esta demanda

⁵⁴⁵ Integrado en nuestro ordenamiento interno y válido como criterio interpretativo conforme al art. 10.2 de la CE.

⁵⁴⁶ En este sentido, MARTÍNEZ LAGO, M. A., ha sostenido que tal consecuencia podría dar lugar a “*efectos disfuncionales, nocivos e incluso contrarios a los bienes jurídicos cuya protección se encomienda al ordenamiento sancionador tributario*”. “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”, *Op. Cit.* Pág. 136.

Vid. también SIMÓN ACOSTA, E., en LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Págs. 781 y ss.

se haga bajo la excusa de conseguir una separación más efectiva que formal del procedimiento sancionador.

El análisis del contenido de tales pronunciamientos habrá de llevarse a cabo sin dejar de tener en cuenta que, tanto el Convenio Europeo de Derechos Humanos como la interpretación que del mismo realice el Tribunal de Estrasburgo⁵⁴⁷, deben informar, en virtud del art. 10.2 de nuestra Constitución⁵⁴⁸, la interpretación de los derechos fundamentales contenidos en dicho texto⁵⁴⁹.

El punto de partida de la jurisprudencia europea puede situarse, fuera del marco estricto del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la Sentencia Orken contra la Comisión, de 18 de octubre de 1989, en la que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, TJCA, afirma que el derecho a no declarar es de aplicación no sólo a las personas físicas, sino también a las personas jurídicas.

Son destacables también las consideraciones del Tribunal sobre el ámbito en que el derecho de defensa debe ser respetado: *“si bien es cierto que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediabilmente dañado en los procedimientos de investigación previa, que puedan tener un carácter determinante para la constitución de pruebas del carácter*

⁵⁴⁷ Se ha de tener en cuenta que, durante la tramitación del Proyecto de LGT, el Cuerpo de Letrados de las Cortes citó la doctrina del TEDH para propugnar, sin éxito, la modificación del Proyecto.

⁵⁴⁸ *“Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”.*

⁵⁴⁹ Además, como recuerdan MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., la doctrina del TEDH puede tener una trascendencia directa cuando se pronuncie sobre la violación del derecho a no declarar de un ciudadano español, *“dado que, por imposición del artículo 46 del Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales –firmado y ratificado por España-, la eventual sentencia recaída tendrá fuerza obligatoria y debería ser indudablemente ejecutada”.* GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 275.

ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas. Por consiguiente, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa afectan únicamente a los procedimientos contradictorios que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa”, (apartado 33).

Años después, en la Sentencia Funke contra Francia, de 25 de febrero de 1993⁵⁵⁰, el Tribunal sostiene que, aunque no se halle recogido expresamente en la letra del art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, el derecho a no declarar contra sí mismo está comprendido en el derecho a un proceso equitativo y, en consecuencia, incluso en el apartado 1 de dicho artículo. Entiende, asimismo, que es aplicable al procedimiento administrativo regido por el Derecho aduanero, fuera por tanto del estricto margen penal, el derecho a no declarar contra sí mismo y a no colaborar en su acusación⁵⁵¹.

En el presente caso, el TEDH apreció violación del derecho a no declarar y a no contribuir a la propia incriminación porque las autoridades aduaneras sancionaron la negativa a aportar una serie de documentos cuya existencia únicamente presumían, no teniendo verdadera certeza de ella⁵⁵².

⁵⁵⁰ En el caso Funke se analiza la actuación de las autoridades francesas que, tras incautar varios documentos en un registro domiciliario, requieren cierta documentación bancaria al interesado (Sr. Funke). Tras la negativa a dicha aportación por parte del Sr. Funke, se le impone una sanción consistente en una multa proporcional al tiempo en que se mantuviera la citada negativa. El Sr. Funke alegó violación del derecho a un proceso equitativo apoyándose en el art. 6.1 del Convenio y del derecho a la presunción de inocencia con base en el apartado 2 del mismo artículo.

⁵⁵¹ “*El Tribunal constata que las aduanas provocaron la condena del señor Funke para obtener determinadas pruebas que presumían que existían pero de las que no tenían certeza. No pudiendo o no queriendo obtenerlas por otro medio, intentaron obligar al demandante a que les entregara él mismo la prueba de los delitos que había cometido. Las particularidades del derecho aduanero (aps. 30-31, supra) no justificarían tal violación del derecho, de todo "acusado" en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye al término, de guardar silencio y no contribuir a su propia incriminación. Por tanto, ha existido violación del artículo 6.1.*”, STEDH 7/1993, de 25 de febrero, F. J. II, apartado 44.

⁵⁵² Como sostienen MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., “...el factor clave para apreciar la vulneración en el caso Funke fue la falta de certeza sobre la

Por lo que a nuestro objeto de estudio se refiere, en la Sentencia Bendenoum contra Francia, de 24 de febrero de 1994, el Tribunal de Estrasburgo determinó que el derecho a no declarar no es sólo aplicable en un proceso penal, sino que también lo es en los procedimientos en los que se impongan sanciones tributarias⁵⁵³ por tratarse

existencia de los documentos requeridos. Aunque la sentencia no profundiza en este punto, parece que el Tribunal fundamenta el derecho a no declarar en un principio general de carga de la prueba que en materia de infracciones corresponde a quien acusa. Requerir bajo coacción documentos cuya existencia no es segura sitúa al presunto infractor en un callejón sin salida en el caso de que dichos documentos no existan, sometiéndole a una prueba diabólica de probar que algo no existe para evitar la sanción". GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 269.

⁵⁵³ “Al evaluar el peso respectivo de los diversos aspectos del asunto, el Tribunal señala el predominio de los que presentan una coloración penal. Ninguno de ellos parece decisivo por sí mismo, pero en conjunto y relacionados confieren a la "acusación" en litigio un "carácter penal" de acuerdo con el artículo 6.1, el cual puede, por tanto, ser aplicado”, Sentencia 12/1994, de 24 de febrero, F. J. I-A, apartado 47.

El TEDH afirmó que el art. 6.1 del Convenio era aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias a pesar de que previamente rechazase que en el caso concreto existiese vulneración del mismo. El Tribunal ya venía afirmando desde la sentencia del caso Engel contra los Países Bajos, de 8 de junio de 1976, que la calificación que hiciera un Estado del ilícito como delito o como infracción, no podía ser decisiva en absoluto. Los criterios que utiliza el Tribunal para decidir si una persona, a los solos efectos de la aplicabilidad del art. 6 del Convenio, está acusada de un delito en materia penal, se encuentran en el apartado 82 de dicha Sentencia:

“A este respecto, importa en primer lugar saber si él o los textos que definen la infracción incriminada pertenecen, según la técnica jurídica del Estado demandado, al derecho penal, al derecho disciplinario o a los dos a la vez. Se trata, sin embargo, de un simple punto de partida. Tal indicación no tiene más que un valor formal y relativo, debiendo examinarse a la luz del denominador común de las legislaciones respectivas de los diversos Estados contratantes.

La naturaleza misma de la infracción representa un elemento de apreciación de gran peso. Si un militar es sancionado por una acción u omisión que habría transgredido una norma jurídica reguladora del funcionamiento de las Fuerzas Armadas, el Estado puede en principio utilizar contra él el derecho disciplinario antes que el penal. Sobre el tema, este Tribunal señala su acuerdo con el Gobierno.

No se acaba, sin embargo, ahí el control del Tribunal, que sería meramente ilusorio si no tomase igualmente en consideración el grado de severidad de la sanción que puede sufrir el interesado. En una sociedad sujeta a la preeminencia del derecho, son de "materia penal" las

de procedimientos administrativos que concluyen con la imposición de una multa o sanción; sanción que, por reunir las características de generalidad, cuantía y severidad, está dotada de naturaleza penal⁵⁵⁴.

De este pronunciamiento se deduce también que el derecho a no declarar debe salvaguardarse en el procedimiento inspector cuando de éste pudiera derivarse la imposición de sanciones.

En el caso Saunders contra el Reino Unido, STEDH de 17 de diciembre de 1996, se concluyó que la utilización en un proceso penal de las pruebas obtenidas de forma coercitiva en un previo procedimiento inspector de carácter administrativo, puede vulnerar el derecho a un juicio justo consagrado en el art. 6.1 del Convenio, pretendiéndose de esta manera proteger el derecho de todo imputado a no autoinculparse en el curso de un procedimiento sancionador cuando la vulneración de dicho derecho se camufle bajo el desarrollo de un procedimiento previo de carácter no sancionador. Esta sentencia, dictada en materia administrativa pero aplicable al ámbito tributario, matiza después la afirmación anterior y agota su virtualidad en el sentido de que los datos obtenidos que tengan una existencia independiente de la voluntad del obligado, sí podrán ser utilizados en un procedimiento sancionador⁵⁵⁵. No se puede sancionar a una persona que incumple su deber de aportar un documento

privaciones de libertad susceptibles de ser impuestas a título represivo, excepto aquellas que por su naturaleza, su duración o sus modalidades de ejecución no son susceptibles de causar un perjuicio importante. Así lo requiere la gravedad de la cuestión, las tradiciones de los Estados contratantes y el valor que el Convenio atribuye al respeto de la libertad física de la persona (cf. "mutatis mutandis" Sentencia de De Wilde, Ooms y Versyp de 18 junio de 1971 [TEDH 1971, 1], serie A, número 12, pg. 36, último apartado y pg. 42, "in fine")".

⁵⁵⁴ En el segundo capítulo de este trabajo ya nos referíamos a las características que dotan de naturaleza penal a la sanción tributaria. Nos remitimos a lo dispuesto en el apartado titulado "El concepto material de sanción según la doctrina y la jurisprudencia constitucional y europea".

⁵⁵⁵ Tal y como advierten MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., no debe incurrirse en un precipitado entusiasmo afirmando, como se he hecho, que de esta sentencia se deduce que las pruebas obtenidas de forma coactiva en un procedimiento inspector no pueden ser utilizadas en un procedimiento inspector. GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Págs. 270 y 271.

si no se ha probado antes su existencia, pues, sin pretender ser tautológicos, de no existir dicho documento realmente no se puede incumplir el deber de aportarlo.

Otra conclusión importante que sostiene el Tribunal en el caso Saunders es que *“no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para inculpar al acusado durante el proceso penal”*, manteniendo por tanto que el derecho a la no autoinculpación no debe ceder, en todo caso⁵⁵⁶, ante el interés público.

Por último, en la Sentencia J. B. contra Suiza⁵⁵⁷, de 3 de mayo de 2001, el TEDH determina que la imposición de sanciones por no colaborar puede suponer una violación del derecho reconocido en el art. 6 del Convenio. Es contrario al derecho a no declarar exigir al contribuyente, bajo amenaza de sanción, la aportación de pruebas que pudieran resultar autoincriminatorias a efectos de un posterior procedimiento sancionador, ya sea penal o administrativo.

Además, el TEDH insiste, en la línea marcada por la Sentencia Saunders, en que requerir información cuya existencia no ha sido probada, conlleva el riesgo de obtener declaraciones falsas e inculpatórias.

Tras el breve repaso hecho a la jurisprudencia europea más significativa, ante el conflicto que se presenta y dispuestos a buscar una solución que concilie la práctica habitual de los órganos sancionadores con el respeto a los principios inspiradores del orden jurídico-penal, partimos de la siguiente premisa: El derecho a no autoinculparse no es propio más que del procedimiento sancionador, y tornarlo

⁵⁵⁶ El Tribunal evitó pronunciarse de modo genérico sobre la cuestión, manteniendo la posibilidad de que exista un grado de interés general tal que la limitación del derecho sea justificable.

⁵⁵⁷ Al ciudadano suizo cuyo nombre titula el caso objeto de la Sentencia, se le requirió en la instrucción de un procedimiento de evasión de impuestos, de forma reiterada, cierta documentación sobre el origen de sus ingresos. Su falta de colaboración originó la imposición de cuatro multas sucesivas. El TEDH insistió en la idea anunciada en el caso Funke de que requerir información cuya existencia no es segura bajo la amenaza de la imposición de una sanción acarrea el riesgo de obtener declaraciones falsas e inculpatórias.

operativo en el momento en que existan indicios de comisión de infracción en sede de regularización, de manera que pueda oponerse dicho derecho a los requerimientos de información que lleve a cabo la Administración, podría llevarnos a judicializar el procedimiento de gestión. A nuestro juicio, sólo cabe negar la autoinculpación en el seno del mismo expediente sancionador y en calidad de imputado⁵⁵⁸.

En contra de nuestra jurisprudencia constitucional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH)⁵⁵⁹, entiende que sí es posible invocar en una inspección que pueda desembocar en la aplicación de una sanción el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

Algunos autores como es el caso de Fúster Asencio⁵⁶⁰, en consonancia con las argumentaciones del Tribunal de Estrasburgo, abogan por el adelanto de la vigencia de dicho derecho a una fase previa ubicada en sede de gestión. De esta manera el sujeto evitaría incurrir en una declaración autoincriminatoria. En su argumentación se hace necesario que se advierta al sujeto que la finalidad al requerirle el dato en cuestión no es exclusivamente fiscal sino también penal, por lo que sus declaraciones podrían ayudar a incriminarle. Sólo haciendo factible este derecho a la información podría oponer el sujeto su derecho a no declarar contra sí mismo, derecho que por otra parte, el art. 27 de la LDGC, reconocía desde el “... *inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos*”, y que versará sobre “... *la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones*”.

⁵⁵⁸ Vid. en este sentido a ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Op. Cit.* Págs. 95.

⁵⁵⁹ Fue principalmente de las sentencias Funke, de 25 de febrero de 1993, y Bendenoun, de 24 de febrero de 1994, según sostiene GÓMEZ CABRERA, C., de las que la doctrina extrajo la conclusión de que el Tratado Europeo de Derechos Humanos recoge el derecho a no aportar pruebas (declaraciones y documentos) contra sí mismos que luego puedan ser utilizadas en un procedimiento sancionador tributario. LOS DERECHOS HUMANOS..., *Op. Cit.*, pág. 301.

⁵⁶⁰ FÚSTER ASENCIO, C. en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. *Op. Cit.* Pág. 254 y ss.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, en su sentencia 76/1990, de 26 de abril⁵⁶¹, que enjuició la constitucionalidad del anterior art. 83.3.f) de la LGT que tipificaba como infracción simple “*la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición*”, y en contra de la doctrina emanada de las citadas sentencias del TEDH⁵⁶², no considera atentatorio del derecho a no declarar el

⁵⁶¹ A mayor abundamiento, la STC 76/1990, de 26 de abril reza lo siguiente: “*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 estructurada 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*”. F. J. 8.

⁵⁶² Aunque, en opinión de GARCÍA BERO, F., es posible conciliar la doctrina extraída de la jurisprudencia europea con las conclusiones que la STC 76/1990 alcanzó a propósito del problema: “*A nuestro modo de ver, por tanto, la plena efectividad del artículo 24.2 CE, como bien aclara el Tribunal Constitucional, no implica una facultad de reservarse aquella información que sea relevante para regularizar la situación tributaria de un sujeto, por más que con la misma se pueda evidenciar un comportamiento punible del obligado a facilitarla. El derecho a no autoincriminarse tiene vigencia exclusivamente en los procedimientos orientados a la adopción de medidas punitivas, limitándose en principio a impedir que éstas se impongan con fundamento en los datos aportados bajo coacción por el destinatario de las mismas*”. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NUEVA LGT, Op. Cit. Pág. 183.

Asimismo, según CASANOVA CABALLERO, C., la STC 76/1990, “*se limitaba a afirmar que el derecho a no declararse culpable no puede alegarse en el procedimiento de gestión tributaria, sin que en ningún momento el TC afirmase que fuera inaplicable en un procedimiento administrativo sancionador...*”, añadiendo que, “*En todo caso, no se puede negar que el Tribunal Constitucional es consciente del problema y lo afronta así en la Sentencia 110/84, de 26 de noviembre y concluye que al obligado tributario se le impone el deber de aportar los datos*

resultado de la aportación obligatoria de documentos fiscales por parte del administrado sometido a Inspección. El Tribunal declaró la constitucionalidad del precepto basándose en que el principio de presunción de inocencia no puede ser invocado en un procedimiento de gestión para el que se reclaman tales pruebas y documentos. Asimismo, no ve trasladables los principios propios del procedimiento judicial a la actividad de Inspección, y aunque se separasen totalmente las funciones inspectoras de las liquidadoras, según el Alto Tribunal, el contribuyente se encontraría siempre ante una misma organización administrativa jerárquica, lo que impediría de facto la absoluta independencia entre ambos procedimientos. Empero, no creemos que sea excesivo exigir una verdadera independencia entre ambos procedimientos, que desde la promulgación de la LDGC no tienen excusa para dejar de obrar separadamente. Ahora bien, aunque el mismo texto legal en el párrafo segundo de su art. 34 permitió que las pruebas obtenidas en vía de gestión se incorporaran al expediente sancionador, no ha de significar este precepto, ni el que perpetúa tal opción en la LGT, que se entorpezca la separación de procedimientos ni su carácter independiente, siendo cierto que una defectuosa articulación jurídica está provocando que en la práctica, la separación sea sólo formal y la independencia, teórica.

Y si no podemos estar de acuerdo con los razonamientos de tan controvertida sentencia, tampoco creemos, como advertíamos líneas atrás, que la solución resida en adelantar a la fase de gestión la posibilidad de enervar el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable frente a los requerimientos de la Administración, propio de los principios que rigen los procedimientos penales y sancionadores, pero que poco tiene que ver con los principios regidores en sede de regularización, sede en la que el contribuyente no podrá oponerse al cumplimiento de los deberes de colaboración exigidos. Esta opción no haría sino contribuir a confundir aún más los procedimientos que deben tornarse operativos separadamente, así como a entorpecer las funciones de los órganos de gestión e inspección destinadas a una correcta liquidación de la deuda tributaria. En cambio, sí somos de la opinión de que cuando

*que puedan ayudar a la investigación, pero no se le exige que declare contra sí mismo". LEY GENERAL TRIBUTARIA: ANTECEDENTES Y COMENTARIOS. AAVV. *Op. Cit.* Pág. 887.*

el sujeto aporte datos voluntariamente, y no bajo amenaza de sanción, se le ha de informar de que dichos datos podrán ser incorporados al procedimiento sancionador, postura que ya quedaba respaldada por el citado art. 27 de la LDGC. La omisión de esta puesta en conocimiento del sujeto conduciría a que las pruebas obtenidas no podrían ser utilizadas para la imposición de sanciones por ilícitas.

Más recientemente, el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 1 de febrero de 2005 (RTC 2005\18), tras recoger minuciosamente la doctrina del TEDH sobre el derecho a no autoinculparse, entendió, a nuestro juicio apoyándose en un argumento puramente formal, más ficticio incluso que real⁵⁶³, que no había vulneración del mismo por no existir en el caso concreto identidad entre el sujeto sancionado y el sujeto al que se le requirió la aportación de información⁵⁶⁴; siendo el primero una persona física y el segundo una sociedad de la que aquél era administrador. No en vano, sostiene el Tribunal que *“la coacción legal consistente en la amenaza con la imposición de sanciones por no colaborar con la Inspección de los tributos aportando pruebas y documentos contables [art. 83.3 g) LGT (RCL 1963, 2490)] se ejerció única y exclusivamente sobre la entidad de la que el recurrente era*

⁵⁶³ No opina de igual modo LÓPEZ DÍAZ, A., que no ve en la citada sentencia una simple negación de la aplicabilidad del derecho a no autoinculparse al ámbito sancionador tributario, sino simplemente, la ausencia del requisito de identidad subjetiva, suficiente para la no aplicación al caso concreto de tal derecho. “Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 febrero)”, *Op. Cit.* Págs. 31 y ss.

Vid. también MARTÍNEZ LAGO, M. A., en “Nuevo régimen sancionador: Cuestiones problemáticas”, *Op. Cit.* Pág. 137.

⁵⁶⁴ *“Pues bien, a la luz de la jurisprudencia citada y de las propias alegaciones del recurrente, puede afirmarse, sin necesidad de profundizar en otros aspectos del derecho constitucional que se invoca, que no ha existido la vulneración denunciada en tanto que de los autos se desprende inequívocamente que, ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información inculpativa se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados al Sr. J. M. los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia inculpativa”, (F. J. 2º).* Continúa la Sentencia en el siguiente fundamento puntualizando que *“las actuaciones inspectoras se siguieron exclusivamente en relación con la entidad Incovesa, para comprobar la situación tributaria de la misma en relación con los tributos de los que era sujeto pasivo”.*

administrador”, (F. J. 3º). Añade en el mismo fundamento jurídico que “la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo -la entidad Incovesa-, que la coacción prevista en la Ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable”.

Siendo cierto que el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable solamente afecta al imputado⁵⁶⁵, dado que en el presente caso el sujeto sancionado lo ha sido única y exclusivamente en calidad de administrador de la entidad a la que se requirió la información, además de con base, también con carácter exclusivo, en dicha información, la no aplicabilidad de los derechos de no autoincriminación basándose en la ausencia del requisito de identidad subjetiva a que alude la Sentencia, nos parece un argumento puramente formal y artificioso⁵⁶⁶ tras el

⁵⁶⁵ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., en “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Op. Cit.* Págs. 93 y 94.

Al respecto son útiles las consideraciones que hace el TC en su Auto de 28 de septiembre de 1993.

⁵⁶⁶ En el mismo sentido se han pronunciado GARCÍA-HERRERO BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “Pese a la cita de esta importante jurisprudencia, la Sentencia no llega a precisar su relevancia, puesto que, amparándose en un formalismo -en una “hábil argumentación” en palabras de MERINO JARA- deja sin resolver importantes cuestiones sobre el alcance de este derecho... En nuestra opinión, estas afirmaciones incurren en un formalismo inadmisibles. El Tribunal tiene razón al afirmar que el derecho a no autoincriminarse sólo puede ser invocado cuando la coacción se haya ejercitado sobre el propio sujeto a quien se impone la medida punitiva. Ahora bien, a nuestro entender, tal circunstancia también puede concurrir en el caso de que la coacción se haya efectuado sobre una sociedad, cuando la medida punitiva recaer sobre un administrador de la misma. Todo dependerá del grado de conocimiento y de control efectivo sobre la información de que haya dispuesto el administrador (en este caso Presidente y Consejero delegado de la Sociedad)”. “STC 18/2005, de 1 de febrero: el derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por Delito fiscal”, http://www.ief.es/Publicaciones/JurisCons/Comentarios/2005_STC18.pdf.

que subyacen de nuevo las reticencias de nuestra jurisprudencia constitucional a la aplicación de este derecho fundamental fuera del orden estrictamente penal y que ha empezado a servir de pauta para ulteriores pronunciamientos del Tribunal Constitucional⁵⁶⁷. Como recuerdan García-Herrero y Herrera Molina, aunque técnicamente la coacción se ejerciera sobre la sociedad, en realidad sus efectos estaban recayendo también sobre el administrador, ya que, si bien es cierto que las personas jurídicas son los sujetos infractores, “*los administradores de las sociedades son responsables subsidiarios (artículo 43 de la LGT) –o incluso responsables solidarios en el caso de que sean además causantes o colaboradores de la infracción (ex artículo 42 de la LGT)–*”⁵⁶⁸.

Llegado este momento, y dado que nuestra jurisprudencia constitucional no ha ofrecido una solución clara y unívoca⁵⁶⁹, nos parece conveniente resumir las opciones que suelen barajarse en orden a solventar los problemas derivados del

⁵⁶⁷ La STC 68/2006, de 13 de marzo, utiliza el mismo argumento para denegar la aplicación del derecho a no autoincriminarse: “*ni el procedimiento inspector del que derivó en última instancia la denuncia del Ministerio Fiscal por la comisión de delitos contra la hacienda pública contra el Sr. B. M. se siguió en relación éste, ni la información que se empleó para fundamentar las condenas que le impusieron el Juzgado de lo Penal núm. 2 de Palma de Mallorca y la Audiencia Provincial de dicha capital fue aportada por el recurrente bajo coacción*”... “*Obviamente, no habiéndose seguido las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en ningún momento respecto del Sr. B. M., sino única y exclusivamente en relación con la entidad de la que era administrador, Bravo Management, SL, resulta evidente la inconsistencia de la denunciada vulneración del art. 24.2 CE (RCL 1978, 2836) que el recurrente afirma haber padecido al no haber informado la inspección de los tributos desde el inicio del procedimiento «al contribuyente inspeccionado» de sus derechos a no declarar contra sí mismo y a no aportar pruebas que le incriminen*”. (F. J. 4º).

⁵⁶⁸ GARCÍA-HERRERO BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M., en “STC 18/2005, de 1 de febrero: el derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por Delito fiscal”, *Op. Cit.*

⁵⁶⁹ La STC 76/1990, de 26 de abril, se pronunció sobre la necesidad de que el deber de colaborar presidiera el procedimiento de comprobación, pero no sobre la utilización que pudiera realizarse en el procedimiento sancionador de las pruebas obtenidas en dicho procedimiento.

conflicto entre los deberes de colaboración y los derechos de no autoincriminación, que son básicamente tres⁵⁷⁰:

Una primera postura a tomar en consideración consistiría en la absoluta separación de procedimientos caracterizada por la aséptica impermeabilidad entre ambos, con la consiguiente imposibilidad de traspase de cualquier tipo de dato y el inconveniente de que, en palabras de Gorospe Oviedo, “*el órgano sancionador debería realizar una “contrainspección” que versase sobre los mismos hechos objeto del procedimiento de comprobación*”. No creemos que se haya de reivindicar la absoluta incomunicabilidad de los procedimientos, puesto que el hecho de que los datos obtenidos en el procedimiento de regularización sean utilizados en el procedimiento sancionador, no tiene por qué suponer, a priori, una lesión a derechos constitucionales del orden punitivo, siempre que su incorporación no viole ningún derecho constitucionalmente protegido en el orden sancionador⁵⁷¹. A nuestro juicio, por una simple cuestión de razonabilidad, no puede establecerse como criterio general que de las pruebas obtenidas en un procedimiento de gestión o inspección en ningún caso pueda hacerse uso en un posterior procedimiento sancionador.

Otra opción consistiría en mantener la separación de procedimientos y destipificar las infracciones por incumplimiento de las obligaciones de colaboración de los sujetos pasivos con la Administración⁵⁷², descartando cualquier tipo de

⁵⁷⁰ Así lo entiende GOROSPE OVIEDO, J. I. en CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS: INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES. *Op. Cit.* Págs. 200 y 201.

⁵⁷¹ Lo cual se conseguirá, en palabras de LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “*básicamente, si los mismos no suponen la única prueba de cargo de la culpabilidad del presunto infractor, pues ya que al incorporarse a un procedimiento separado, distinto e independiente, la misma ha de servirnos para combatir la inercia administrativa de imponer sanciones de plano, a través de un criterio trasnochado de responsabilidad objetiva, eliminando el automatismo de la imposición de la sanción*”. EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 727.

⁵⁷² En este sentido, puntualiza GÓMEZ CABRERA, C. en LOS DERECHO HUMANOS, *Op. Cit.*, que esta opción sólo será factible en el caso de que exista un riesgo considerable de incriminación para el obligado, que podrá acogerse entonces al derecho a no declarar, cesando los deberes de colaboración. Sería preciso que se informara al sujeto de la existencia de ese derecho desde el inicio mismo del procedimiento de comprobación, pues de lo contrario, si se obtuvieran

sanción para el caso de que se negaran a colaborar y haciéndose uso finalmente de métodos indiciarios cuando no pudiera determinarse de otra manera la deuda tributaria⁵⁷³; sin embargo, la utilización de estos métodos de estimación indirecta podría ser vista como un modo de coacción sustitutivo de las tradicionales sanciones. Además, esta segunda opción, inviable si tenemos en cuenta la premisa de la que partíamos, no sería sino la consecuencia de hacer operativos los derechos y principios de la potestad sancionadora de la Administración en una sede que no le es propia, cual es la de comprobación e inspección, donde los principios inspiradores pruebas, éstas serían ilícitas a efectos sancionadores. Si el inspeccionado ejercitase su derecho a no declarar, cesarían los deberes de colaboración, con lo que si los datos necesarios no pueden obtenerse de otra forma habría que recurrir a la estimación indirecta y sancionar por la cuota defraudada resultante. Pág. 299.

Vid. también las consideraciones en torno a esta posibilidad vertidas por FALCÓN Y TELLA, R. Este autor entiende que para sancionar un incumplimiento, “*la Administración no puede obligar al sujeto pasivo a colaborar en contra de su voluntad, ni puede sancionarse directa o indirectamente una negativa a colaborar*”. “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”. *Op. Cit.* Pág. 8. Por su parte, GOROSPE OVIEDO, J. I., propugna la misma solución, “*al menos cuando la Administración sospechara que se había cometido un delito o una infracción*”. CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS: INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES, *Op. Cit.* Pág. 195.

⁵⁷³ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., advierte del riesgo de profundizar, “*exponencialmente, en el mal que se quiere obviar, la traducción jurídica de los principios que deben regir en los procedimientos tributarios*”, a lo que añade, “*¿qué será –de admitirse esta tesis– del principio de capacidad económica y de justicia en el tributo?*”. LOS DERECHOS HUMANOS, LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, Capítulo “El Derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 497 y 498.

JUAN LOZANO, A. M., llama la atención sobre esta solución que podría suponer una utilización masiva de la misma por parte de los presuntos infractores que acabase mermando los criterios materiales inspiradores del deber de contribuir. “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 40.

En el mismo sentido, COMBARROS VILLANUEVA, V. E., entiende que “*de admitirse el derecho a negar datos cuando de éstos pueda resultar una persecución penal para el interesado se cerraría también, por una vía indirecta, la colaboración de los sujetos pasivos*”. DEBER DE COLABORACIÓN Y PRUEBA (ESPECIAL REFERENCIA A LA ESTIMACIÓN), (Trabajo de investigación inédito), c.a. 1991.

son otros independientes a aquéllos y donde los deberes de colaboración, no olvidemos que también constitucionalizados, no pueden verse obviados bajo la excusa de un futuro procedimiento sancionador⁵⁷⁴. Resulta indudable, más aún tras la STC 76/1990, que en el procedimiento de comprobación prevalece el deber de contribuir sobre el derecho a no colaborar⁵⁷⁵ y que no puede impedirse a la Administración tributaria, por ser perfectamente legítimo, utilizar datos o pruebas obtenidos bajo amenaza de sanción para la determinación de la obligación tributaria⁵⁷⁶.

La última posibilidad es abogar por el mantenimiento de la separación formal de procedimientos con comunicabilidad de datos, ahora bien, teniendo presente que no podrán utilizarse en un procedimiento sancionador los datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción en el procedimiento previo inspector, por suponer una vulneración del art. 24 CE. A nuestro juicio, lo más correcto sería, en el momento en que surgieran indicios de la comisión de una infracción, abrir de inmediato el procedimiento sancionador, momento desde el cual el inspeccionado adquiere la condición de imputado pudiendo dejar de colaborar sin riesgo de ser sancionado⁵⁷⁷.

⁵⁷⁴ A estos inconvenientes añade LÓPEZ MARTÍNEZ, J., la denuncia de la judicialización del procedimiento de gestión tributaria. *Ibidem*. Pág. 497.

⁵⁷⁵ *Vid.* MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., en GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 274.

⁵⁷⁶ *Vid.* ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M., en “El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario. (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación con fundamento de sanciones penales)”, *Op. Cit.* Pág. 22.

⁵⁷⁷ Así lo entiende ALONSO GONZÁLEZ, L. M. en “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”. *Op. Cit.* Págs. 96 y ss.

En cambio, en contra de nuestra opinión, SESMA SÁNCHEZ, B., entiende que la solución más satisfactoria consistiría en mantener la vigencia del deber de colaborar únicamente hasta que exista riesgo de autoinculpación, aunque todavía no haya sido iniciado el expediente sancionador, lo que requeriría para cobrar existencia real, la inclusión entre los derechos del contribuyente de la garantía de ser informado “*al inicio de cualesquiera actuaciones de comprobación e investigación realizadas por los órganos de la Administración tributaria a no aportar (cosa distinta es, soportar) datos, informes o cualesquiera información autoincriminatoria que acredite su culpabilidad en la realización de un ilícito tributario*”. “La Separación de Procedimientos

Es fundamental que, a partir de este instante, y en orden a evitar posibles situaciones de indefensión, cobre plena virtualidad el derecho a ser informado de la acusación, imbricado en el conjunto de derechos de defensa enumerados en el art. 24.2 de la CE, acerca del cual, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que: “*como consecuencia del principio de información derivado del art. 24.2 C.E., habrá de contener todos los datos necesarios para permitir al interno obtener un exacto conocimiento de los hechos imputados y poder defenderse de los mismos*”⁵⁷⁸ y que “*el conocimiento de la imputación forma parte del contenido esencial del derecho fundamental a la defensa en la fase de instrucción*”⁵⁷⁹.

Además propugnamos una interpretación restrictiva de la norma, de tal forma que no todos los datos obtenidos en comprobación e investigación puedan ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador, al contrario, la información obtenida coactivamente no podrá ser utilizada para fundamentar la imposición de una sanción, con independencia de su empleo a efectos tributarios⁵⁸⁰.

tributarios de Comprobación y Sancionador”. II Jornada Técnica Tributaria Aplicada organizada por el IEF y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Op. Cit.* Págs. 119 y 120.

⁵⁷⁸ STC 297/1993, de 18 de octubre. F. J. 4º.

⁵⁷⁹ STC 186/1990, de 15 de noviembre. F. J. 5º.

⁵⁸⁰ De la misma opinión es AGUALLO AVILÉS, A.: “*Basta... para respetar en su integridad los bienes jurídicos concurrentes (se refiere al derecho a no declarar contra sí mismo y al deber de contribución a los gastos públicos), con mantener la obligación de aportar la información a efectos tributarios y prohibir su utilización en cualquier proceso penal o administrativo sancionador posterior contra el sujeto obligado a colaborar*”. “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Op. Cit.* Pág. 98.

También SESMA SÁNCHEZ, B., se ha pronunciado en el mismo sentido: “... *el citado artículo 34.2 de la LDGC admitiría una interpretación correctora en el sentido de que solamente sería admisible la incorporación al procedimiento sancionador de aquellos datos y documentos que no hubieran sido aportados coactivamente por el sujeto y que resultaran autoincriminatorios*”. “La Separación de Procedimientos tributarios de Comprobación y Sancionador”. II Jornada Técnica Tributaria Aplicada organizada por el IEF y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Op. Cit.* Pág. 119.

Vid. también MARCOS CARDONA, M., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Págs. 130 y ss.

La razón principal radica en que frente a la colisión que se produce entre el deber de colaboración y el derecho a no declarar contra sí mismo, hemos de tener claro que el segundo, por ser fundamental⁵⁸¹, es también innegociable, con lo que el legislador no podrá entrar a ponderar las exigencias que implica dicho derecho. Esta excepción al trasvase de datos se halla plenamente justificada por el hecho de que, como sostiene el profesor Aguallo Avilés, “*el derecho a no declarar contra sí mismo... no admite ningún género de excepciones, limitaciones o matizaciones o, dicho de otro modo, tiene un contenido constitucional que coincide con el esencial*”⁵⁸², por lo que, añadimos nosotros, resulta imponderable e irreductible, no pudiendo ceder frente a otras exigencias como la sobreestimada economía procedimental bajo ningún concepto.

En concreto, creemos que han de ser excluidos de la práctica habitual de trasvase de datos, únicamente los aportados a un requerimiento individualizado cuyo único soporte material sean las manifestaciones del obligado, por no tener una existencia probada independiente de la voluntad del sujeto⁵⁸³; en definitiva, no se vulnera el art. 24 de la CE si lo que se exige tiene una existencia distinta de dicha voluntad del presunto infractor. Además, requisito *sine qua non* es que exista coacción, de lo contrario no existiría vulneración de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y entendemos por coacción⁵⁸⁴ la tipificación como infracción

⁵⁸¹ Artículo 24.2 CE: “... todos tienen derecho... a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables...”. Incluso en la Sección 1ª, *De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*, del Capítulo Segundo del Título I de la Constitución Española.

⁵⁸² AGUALLO AVILÉS, A., en “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Op. Cit.* Pág. 78.

⁵⁸³ Recordemos en este sentido las comentadas Sentencias del TEDH, caso Saunders y J. B., en las que se dicta la pauta de no apreciar vulneración del derecho a no autoincriminarse tratándose de pruebas distintas de la declaración de voluntad.

⁵⁸⁴ Según la vigésima segunda edición del diccionario de la RAE, “*fuerza o violencia que se hace a alguien para obligarlo a que diga o ejecute algo*”. En su segunda acepción: “*Poder legítimo del derecho para imponer su cumplimiento o prevalecer sobre su infracción*”.

de la negativa a proporcionar información o documentos a la Administración⁵⁸⁵. Los datos autoincriminatorios que sean facilitados voluntariamente por el sujeto y su posterior utilización con el fin de fundamentar la imposición de una sanción no violan el derecho de no autoincriminación⁵⁸⁶.

Por último, nos parece necesario concluir que tales datos, caracterizados por las notas a las que acabamos de aludir, serán siempre, sin más remedio, vulneradores de los derechos de no autoincriminación, por más que se quiera hacer uso de la contra argumentación artificiosa que propone que, los datos en su día aportados por el contribuyente de los que puede hacer acopio y uso el órgano sancionador en la instrucción y depuración de responsabilidades de aquél, en puridad, ya no son los aportados por el propio contribuyente y presunto infractor, sino que, en palabras de Eserverri Martínez y Pérez Rodilla, *“han sido atraídos al desarrollo del procedimiento sancionador por otro órgano de la Administración tributaria con quien se entendió con ocasión de proceder a la regularización de su situación tributaria”*⁵⁸⁷.

5.3.3.3 Conculcación del principio de adecuación al fin.

Como hemos venido sosteniendo a lo largo de la redacción de este trabajo, nos hallamos ante procedimientos, los de aplicación de los tributos y el sancionador, que

⁵⁸⁵ Se pronuncia en este sentido ANEIROS PEREIRA, J. en “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”. Rv. Quincena Fiscal. Octubre de 2002. Nº 17.

⁵⁸⁶ Véase al respecto la causa Fisher contra Estados Unidos, de la Corte Suprema norteamericana. El Tribunal entendió que no se había violado a través de las intimaciones efectuadas por la Administración la Quinta Enmienda porque el contribuyente no fue obligado a aportar ningún documento que le inculpara directamente sino que fue intimado un tercero.

⁵⁸⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y PÉREZ RODILLA, G., aluden a este argumento en “Sobre la separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias”, II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Op. Cit.* Pág. 126.

tienen finalidades distintas y que producen efectos también diversos; mientras que “los primeros tienen como misión hacer efectivo el tributo,... el sancionador está dirigido a castigar aquellas violaciones de las normas tributarias tipificadas expresamente como infracción tributaria”⁵⁸⁸. Ambos tipos de procedimientos son configurados por nuestro ordenamiento como independientes⁵⁸⁹ sin perjuicio de que se haya establecido una cierta intercomunicación entre ellos.

El principio de adecuación al fin, (*Zweckrichtigkeit*), resumidamente, significa que en el ámbito de cada procedimiento deben realizarse únicamente las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio e inherente⁵⁹⁰, lo que supone, en sentido negativo, que en un procedimiento estrictamente tributario no podrán desarrollarse trámites destinados primordialmente, y no de forma secundaria, al descubrimiento de un ilícito y la imposición de una sanción. Sin embargo, la intercomunicación de la que hablábamos no siempre es respetuosa con tal principio y, en concreto, con el art. 34 de la LGT, dedicado a los derechos y garantías del obligado tributario, que en su letra ñ declara el “*derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley*”.

⁵⁸⁸ ANEIRO PEREIRA, J., en LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, *Op. Cit.* Pág. 180.

⁵⁸⁹ Recordemos que la excepción vendría dada por aquellos casos en los que el presunto infractor renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador o en los que se ha suscrito un acta con acuerdo. En estos supuestos, en nuestra opinión, el principio de adecuación al fin es vulnerado ante motivos de oportunidad o celeridad.

⁵⁹⁰ Añade LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “operando sólo con las facultades y respetando las situaciones subjetivas que a tal efecto establecen sus respectivas normas”. “Esta postura, que hunde sus raíces en la concreción de la claridad de los procedimientos y que debería conllevar la separación orgánica entre el instructor y el órgano decisor en el procedimiento sancionador, se ha de garantizar con el destierro de toda inercia de responsabilidad objetiva y en consecuencia, con un reforzamiento de las exigencias del valor cognoscitivo de los elementos probatorios para fundamentar la sanción, de forma que los datos obtenidos en regularización, actúen como simple noticia criminis y se tenga especial cuidado en la defensa de la presunción de inocencia, no sólo en relación a los datos fácticos, sino también, en relación a la prueba de la necesaria culpabilidad”. EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 757.

Cuando los datos obtenidos en el procedimiento de aplicación de los tributos en cumplimiento de los deberes de colaboración bajo la amenaza de la pertinente sanción, sean utilizados en un ulterior procedimiento sancionador y sean considerados suficientes para la prueba de los hechos y de la culpabilidad exigidas en dicho expediente, nos hallaremos inevitablemente ante la conculcación del principio de adecuación al fin. En este sentido, convenimos con Sánchez Huete que la utilización de potestades administrativas en el procedimiento de liquidación, para obtener material instructor utilizable en un futuro procedimiento sancionador, constituye un supuesto de desviación de poder, porque aquellas potestades se ejercitan para fines diversos a los atribuidos por el ordenamiento jurídico⁵⁹¹.

El órgano de gestión o el órgano inspector se habrá extralimitado en su función, haciendo uso de los deberes de colaboración⁵⁹² y de la amenaza de sanción para los casos de incumplimiento de éstos, con el fin de obtener pruebas sin la fundamentación constitucional pertinente: «el deber de contribuir»⁵⁹³, motivo por el cual nos encontraríamos ante pruebas ilícitas de nula operatividad en el procedimiento sancionador tributario. En otras palabras, los órganos de gestión habrán ido más allá de lo que están facultados, utilizando deberes y sanciones para

⁵⁹¹ SÁNCHEZ HUETE, M. A., en “Los derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 80.

⁵⁹² Acerca de los deberes de colaboración puede consultarse a MORILLO MÉNDEZ, A., en “Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros”, *Revista Impuestos*, nº 7, 1987. Destaca las siguientes notas del procedimiento de inspección, algunas de las cuales, en absoluto aplicables en un procedimiento sancionador: “Una oficialidad estricta; un deber de colaboración de la parte obligada, especialmente en la presencia, facilitación de actuaciones e información en un sentido muy amplio; responsabilidad de las partes en el cumplimiento de unas prescripciones imperativas rigurosas, cuya fuerza radica en principios constitucionales (sostenimiento de los gastos públicos por todos los ciudadanos, conforme al art. 31.1); por todo ello búsqueda directa por la Administración, inducida en los colaboradores u obligados, de la verdad material; poderes inquisitivos de órganos específicos que son consecuencia de la nota que se acaba de citar y encuentran su entronquen directo en la Ley General Tributaria...”. Págs. 15 y 16.

⁵⁹³ Así lo entiende LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, *Op. Cit.* Pág. 798.

obtener pruebas no ajustadas a la finalidad para la que fueron concebidas, motivo por el cual, habrán de ser calificadas sin reparo como ilícitas, con lo que serán de nula operatividad en el procedimiento administrativo sancionador.

Por todo lo expuesto, ni los procedimientos de aplicación de los tributos pueden tener naturaleza punitiva, ni los requerimientos de información efectuados en su seno al obligado tributario han de perseguir propósito distinto al encaminado a la determinación de las obligaciones tributarias existentes⁵⁹⁴.

Otro supuesto de violación del principio al que nos venimos refiriendo, en sentido opuesto, podría constituirlo, como adelantábamos en el apartado anterior, un adelantamiento de la vigencia de derechos propios del orden sancionador, tales como los derechos a no declarar y a no confesarse culpable, a la fase de regularización. Los deberes formales o de colaboración han de servir a la Administración tributaria en la tarea de determinación y cuantificación exacta de la deuda tributaria del contribuyente⁵⁹⁵, no pudiendo justificarse el incumplimiento de los mismos con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo⁵⁹⁶. Antes al contrario, en el seno de los procedimientos de aplicación de los tributos rige con especial fuerza por

⁵⁹⁴ Vid. GARCÍA BERRO, F., en PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NUEVA LGT, *Op. Cit.* Pág. 184.

⁵⁹⁵ En opinión de PALAO TABOADA, C., “...es obvio que la Administración no podría nunca llegar por sí sola al conocimiento de los datos de hecho que interesan para aplicar el Derecho tributario más que una pequeña parte... De aquí que las leyes tributarias impongan a los particulares una serie de deberes conducentes en definitiva a facilitar la obtención de este conocimiento por la Administración... Estos deberes se reconducen a uno general de colaboración con la Administración tributaria, presidido, a su vez, por el principio general de la buena fe, que debe regir las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos”. En “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, *Gaceta Fiscal*, nº 45, 1997. Pág. 127.

⁵⁹⁶ Vid. ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M., en “El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario. (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación con fundamento de sanciones penales)”, *Op. Cit.* Pág. 14.

Este autor sostiene que “no cabe ningún tipo de dudas que el deber de contribuir con la Administración Tributaria forma parte del deber de contribuir y que esa obligación no puede ser objetada”. Pág. 15.

encontrarnos en un Estado social, el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 de la CE⁵⁹⁷, deber que constituye el basamento constitucional de la colaboración del administrado con la Administración⁵⁹⁸ y “*sin cuya imposición y tutela*”, según Aguallo Avilés, “*no sería posible garantizar los derechos de «tercera generación» que nuestra Constitución reconoce (a la educación, a la cultura, a la protección social, etc.), los objetivos de política social y económica que persigue y, en definitiva, la redistribución de la riqueza... o, lo que es igual, la consecución de la igualdad material, la (verdadera) libertad y la justicia que, conforme al artículo 1.1 CE, constituyen «valores superiores» del ordenamiento jurídico español*”⁵⁹⁹.

⁵⁹⁷ No en vano, ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y PÉREZ RODILLA, G., han sostenido la siguiente aseveración: “... *el obligado tributario no puede invocar principios garantes de su presunción de inocencia sino en el curso del procedimiento seguido para delimitar su responsabilidad punitiva que, desde luego, no ha de ser en el desarrollo del procedimiento de inspección en el que su colaboración con los órganos que están actuando, trae causa del deber constitucional de contribuir, por lo que en el discurrir de aquellas actuaciones de comprobación e investigación no podrán ser invocados principios y garantías que han de operar con eficacia en el orden punitivo, como por ejemplo, el principio de no autoinculpación como excusa o excepción a la aportación de datos con trascendencia tributaria que obran en su poder y son desconocidos por la administración actuante...*”. “Sobre la separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias”, II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente, *Op. Cit.* Pág. 126.

⁵⁹⁸ Así lo entendió el Tribunal Constitucional en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre: “... *¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la norma fundamental, según el cual «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá carácter confiscatorio»*”. (F. J. 3º).

Vid. también ALONSO GONZÁLEZ, L. M. en “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”. *Op. Cit.* Pág. 94.

⁵⁹⁹ AGUALLO AVILÉS, A., en “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional”, *Op. Cit.* Pág. 95.

En resumen, si en los procedimientos de aplicación de los tributos, es el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público el fundamento jurídico o cimiento donde se apoyan los llamados deberes de colaboración para con la Hacienda pública, los cuales se materializan en el aporte de datos y documentos relativos a la propia situación tributaria o en el de datos con trascendencia tributaria para otras personas⁶⁰⁰, en el procedimiento sancionador, por su parte, uno de los principios regidores es el derecho a no declararse culpable y a no autoinculparse, derecho que tanto nuestra jurisprudencia constitucional⁶⁰¹ como la europea⁶⁰² han calificado como perfectamente operativo en el ámbito sancionador tributario.

La solución, insistimos, al problema que venimos describiendo, teniendo en cuenta que el derecho a no autoinculparse forma parte de aquel elenco de principios no susceptibles de limitación, que por tanto, no puede ser alegado en el procedimiento de regularización tributaria y tampoco puede ser ponderado en el procedimiento sancionador, es la no utilización de los datos obtenidos con amenaza

⁶⁰⁰ Vid. LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en LOS DERECHOS HUMANOS, LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, Capítulo “El Derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 496.

⁶⁰¹ “No puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 de la C.E. no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o incriminatoria de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquélla pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo”, fundamento jurídico séptimo de la STC 197/1995 de 21 de diciembre.

⁶⁰² Nos remitimos al análisis de la doctrina del TEDH hecha en el apartado anterior.

de sanción en el procedimiento sancionador. Con ello se consagra el principio de adecuación al fin y se respetan escrupulosamente los intereses que pudieran entrar en conflicto: alcanza su plena operatividad el deber de contribuir a través del uso de los deberes de colaboración, deberes que de esta manera no colisionan con el derecho a no autoinculparse en el orden sancionador tributario.

A esto hay que unir inevitablemente una exigencia más del principio cuyo estudio nos ocupa a la que nos hemos venido refiriendo en otras partes de este trabajo: en palabras de Anibarro Pérez, *“el principio de adecuación al fin, a cuya observancia coadyuva la separación de procedimientos, avala la necesidad de que en el procedimiento sancionador se aporten pruebas adicionales sobre la culpabilidad”*⁶⁰³. Y es que aun admitiendo la posibilidad de la incorporación al expediente sancionador de lo obtenido en la fase de comprobación e investigación como prueba preconstituida, habrá que exigirle a la Administración el esfuerzo de, a partir de esos datos, demostrar la culpabilidad del sujeto⁶⁰⁴, tarea que corresponde exclusivamente a la parte acusadora si no queremos que se incurra en vicios de inconstitucionalidad por lo que al derecho a no autoinculparse se refiere. De esta forma, como ha señalado nuestro Tribunal Supremo, *“no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia”*⁶⁰⁵. Incumbe por tanto a la Administración tributaria, como establecía la LDGC, *“la prueba de la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias”*⁶⁰⁶. Consecuentemente, lo que la Administración ha de tratar de poner de manifiesto con la necesaria actividad probatoria es la concurrencia de culpabilidad o ausencia de inocencia, ya que es esta última cualidad la que se presume, y no la culpabilidad del presunto infractor. Este último argumento, aun a riesgo de parecer tautológico, implica que no es el inculpado el que ha de proponer

⁶⁰³ ANIBARRO PÉREZ, S., en “La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones”, Rv. Información Fiscal, nº33, 1999. Pág. 17.

⁶⁰⁴ FUSTER ASENCIO, C., en EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, Op. Cit. Págs. 252 y 253.

⁶⁰⁵ STS 7945/1998, de 5 de noviembre.

⁶⁰⁶ Art. 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, derogada por la Ley 58/2003, General Tributaria.

los medios de prueba precisos para ratificar su inocencia, pues sobre ella recae una presunción *iuris tantum* cuya desvirtuación depende de que la Administración acredite lo contrario, es decir, la preexistencia de culpabilidad a la realización de la conducta tipificada como infractora.

Por último, y esta vez tomando distancia del conflicto hallado entre los derechos de no autoinculpación y el deber de contribuir y volviendo a focalizar nuestra atención en el significado y alcance de la incorporación formal de los datos, pruebas y circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el previo procedimiento de regularización, del principio de adecuación al fin se desprende la exigencia de que, sólo puedan hacer referencia a los datos fácticos obtenidos en el mismo⁶⁰⁷, lo que “*equivale a prohibir que al hacerlo se deslice algún juicio de valor sobre el contenido de los datos aportados, y de las consecuencias que pudieran derivar de su análisis en el procedimiento sancionador para el infractor, en suma, se trata de una incorporación aséptica, con la que no se prejuzga la responsabilidad del presunto infractor porque, de hacerlo de otro modo, se estaría conculcando su garantía de inocente hasta que no se acredite su culpabilidad*”⁶⁰⁸.

⁶⁰⁷ En palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ, E., en la fase instructora del procedimiento sancionador tributario, “*se deben valorar los datos, pruebas y demás circunstancias que hayan sido obtenidas en el discurrir de los procedimientos de aplicación de los tributos, y debe entenderse que dicha incorporación de elementos de uno a otro procedimiento es meramente formal, en el sentido de que no se puede hacer valoración alguna de los datos reseñados en el expediente instruido por los órganos de comprobación tributaria, porque tales juicios de valor a propósito de pruebas, datos y demás elementos referidos al presunto infractor, corresponde hacerlos al órgano instructor de esta fase del procedimiento sancionador*”. DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL, Op. Cit. Pág. 469.

⁶⁰⁸ Como se pone de manifiesto en el borrador del grupo de trabajo creado por el IEF para el análisis de la separación de los procedimientos.

6. Conclusiones

6. Conclusiones:

-PRIMERA: Dada la imperiosa necesidad de la existencia de un procedimiento sancionador que respetase las exigencias constitucionales de defensa del presunto infractor y que fuese capaz de garantizar la objetividad del mismo, pues con anterioridad a la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, no obraba en nuestro Ordenamiento ningún cauce diseñado como auténtico procedimiento para la imposición de sanciones, el legislador tuvo a bien establecer la separación del expediente sancionador respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos. Dicha separación se presentaba como la única manera de que el expediente a través del cual se impusiesen sanciones a los infractores tributarios constituyese un verdadero procedimiento, en lugar de la tradicional imposición de sanciones, en ocasiones de plano, que había venido acaeciendo hasta la citada fecha. No en vano, con la clásica tramitación conjunta de procedimientos, anterior a la promulgación de la Ley 1/1998, la confusión de principios rectores de los procedimientos de regularización y sancionador era más que habitual.

Teniendo en cuenta que el “Ius Puniendi estatal” comprende, debido a la existencia de identidad sustancial entre los ilícitos penal y administrativo y entre las normas penales y de derecho administrativo sancionador, a ambas manifestaciones de la potestad sancionadora, también a las dos resultarán de aplicación las garantías previstas en la CE para el proceso criminal, careciendo de relevancia inicialmente⁶⁰⁹ la adscripción de una norma por nuestro legislador al Derecho administrativo sancionador o al Derecho Penal.

Partiendo de tal premisa, la separación de procedimientos se erigía en la solución idónea para hacer factible la aplicación de los principios del “Ius Puniendi estatal” a la potestad sancionadora de la Administración tributaria. Una situación en la que los principios que se estudiaron en el segundo capítulo del trabajo presentado eran sistemáticamente postergados, aún después de que el Máximo Intérprete de la

⁶⁰⁹ Aunque, en el caso del derecho administrativo sancionador, estas garantías son aplicadas con ciertos matices.

Constitución, en la Sentencia 18/1981, los hubiese declarado, aunque con cautelas⁶¹⁰, “de aplicación... al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia constitución”, era del todo insostenible. Siendo irrefutable que la aplicación de un mismo régimen garantista, fuese cual fuese el órgano sancionador (un juez o un órgano administrativo), habría de llevarse a cabo bajo el amparo de los mismos principios y los mismos derechos, en nuestra opinión, integrantes de un único corpus de principios que ahorraría un considerable número de dificultades que trae consigo la traslación automática de principios originariamente concebidos para el proceso penal al ámbito sancionador tributario, la separación de procedimientos se hacía de todo punto indispensable.

-SEGUNDA: Si, como hemos venido sosteniendo, la materia sancionadora ha de ser objeto de un tratamiento independiente, limitada por los principios de la potestad sancionadora, hemos de exigir una regulación también independiente y autónoma, cuya ubicación no coincida con la de los procedimientos de aplicación de los tributos, a los que, debido a la diferencia ontológica de sus funciones, le son de aplicación unos principios de distinta índole.

No en vano, la aplicabilidad del corpus único de principios que se exige, si bien resulta fácilmente concebible en una tramitación separada del procedimiento sancionador que se lleve a cabo sin las contaminaciones que manifiesta en la actualidad, no parece igualmente factible en la tramitación de un único expediente liquidador y sancionador, y esto a pesar de que puedan arbitrarse momentos procesales en dicho expediente único en los que se salvaguardaran algunas de las garantías mínimas que protegen al presunto infractor. Subsumir el procedimiento sancionador en otro de distinta naturaleza, además de, como tuvimos ocasión de defender, complicar la gestión de los tributos, encarecería la labor de la búsqueda imparcial de la realidad, ya que, de no existir una clara diferenciación de órganos, la imparcialidad y la objetividad se verían claramente vulneradas desde la primera apreciación de indicios de infracción hasta la resolución, pasando por una instrucción

⁶¹⁰ *Ibidem*, “...con ciertos matices”.

que más bien estaría encaminada a determinar inexorablemente la responsabilidad del agente.

-TERCERA: Sin embargo, a pesar de la buena voluntad del legislador, e instaurada formalmente la separación de procedimientos, ha seguido subsistiendo dicha confusión o mezcla de principios debido, en parte, a la inclusión de la sanción en el concepto de deuda tributaria que mantuvo la LGT de 1963. Pues bien, aunque ciertamente es digno de elogio que en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el legislador haya perseverado en su opción por la tramitación separada de procedimientos, especificando incluso que la sanción tributaria es ajena a la deuda⁶¹¹, la mistificación de principios sigue siendo un hecho.

A pesar de que resultaba sabido que la forma de tramitación del procedimiento de imposición de sanciones que obraba en nuestro Ordenamiento hasta 1998, presentada en el capítulo tercero, dado que situaba a éste en una posición accesoria respecto al procedimiento de liquidación de la deuda, es más, lo ubicaba en la misma regularización de la situación tributaria como elemento intrínseco y subordinado a ella, no era capaz de responder a las exigencias derivadas de la consideración, cada vez más generalizada, de la actividad sancionadora de la Administración tributaria como parte del aparato represivo estatal, a día de hoy la tramitación conjunta sigue teniendo cabida en la normativa vigente. Así, la Ley 58/2003, motivada por el inesperado fracaso de la ansiada tramitación separada⁶¹², prevé dos supuestos tasados en los que se prescinde de lleno de la pretendida exigencia general de separación de procedimientos: la renuncia expresa a la división de procedimientos y el caso de la suscripción de actas con acuerdo. Dichas previsiones no hacen sino perpetuar la

⁶¹¹ Art. 58.3 LGT.

⁶¹² La motivación de dicha previsión se halla en que, aunque la separación del procedimiento sancionador respecto de los de aplicación de los tributos, generalizada con la LDGC, gozó de un buen acogimiento en un primer momento, con el paso del tiempo, su conversión en una separación más formal que real, desde el mismo momento en que los órganos con competencia para sancionar eran los mismos encargados de regularizar la situación jurídico-tributaria del contribuyente y en que la Ley imponía la incorporación de datos, pruebas y circunstancias obtenidos en comprobación al expediente sancionador, dio lugar, en la práctica, a la aparición de una demanda nueva que, esta vez, abogaba por la tramitación conjunta de procedimientos.

situación que tradicionalmente ha obrado en nuestro Ordenamiento, la tan criticada y denostada tramitación conjunta de procedimientos y afianzar la debilidad de la separación procedimental al consentir una disponibilidad absoluta de los trámites del procedimiento sancionador.

-CUARTA: En el caso de la suscripción de actas con acuerdo, bajo la ventaja que supone para el contribuyente la reducción del cincuenta por ciento en las sanciones pecuniarias, en la misma acta se entiende incluida la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador⁶¹³, entendiéndose iniciado el procedimiento sancionador con la extensión de dicha acta. En la propia acta se consigna la propuesta de sanción, la renuncia a la tramitación separada y la conformidad con las propuestas de sanción y liquidación. Asimismo se entiende también impuesta y notificada la sanción en los términos previstos en el art. 155.5 de la LGT, sin que sea necesario un acto resolutorio específico de imposición de la sanción. A nuestro juicio, dejando a un lado que, como advertíamos en su momento, no parece probable que mediante este medio se impongan demasiadas sanciones⁶¹⁴, la falta de un verdadero procedimiento sancionador que incluya una fase de instrucción con la suficiente entidad para probar tanto los hechos como la culpabilidad necesarios para la imposición de una sanción, hacen, en nuestra opinión, casi imposible, sancionar a un contribuyente sin incurrir en vicios de inconstitucionalidad. No en vano, todas las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán a la luz de los elementos y pruebas obtenidos en inspección⁶¹⁵, no existiendo verdadera instrucción en el seno del procedimiento sancionador. Concorre por tanto, tras la integración del expediente sancionador en el expediente de regularización, un único procedimiento, el de aplicación de los tributos, en cuyo seno se analizarán las cuestiones relativas a las infracciones, de acuerdo con su normativa

⁶¹³ Art. 155.2.c) de la LGT.

⁶¹⁴ Si bien es cierto que la posibilidad de apreciar la comisión de una infracción crece en el último de los presupuestos legales habilitantes de las actas con acuerdo contenidos en el apartado primero del art. 155 de la LGT.

⁶¹⁵ Artículo 28.2 del RGRST: “*Las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán teniendo en cuenta los elementos y pruebas obtenidos en el correspondiente procedimiento de inspección de acuerdo con su normativa reguladora, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento*”.

reguladora; consecuentemente, las sanciones cuantificadas mediante esta técnica, serán impuestas, por grave que parezca, poco menos que de plano, sin sometimiento a un procedimiento de entidad suficiente para albergar las garantías y derechos mínimos que son de aplicación a la potestad sancionadora de la Administración. Esto, unido a la existencia de unas limitaciones impugnatorias que son responsables de mermar considerablemente el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la CE sitúa al presunto infractor en una insalvable posición de inferioridad por lo que se refiere a sus derechos de defensa y, en concreto, a su acceso a la tutela judicial efectiva, derechos que debieran ser imponderables e irreductibles debido a su condición de fundamentales.

-QUINTA: Por lo que se refiere a la renuncia al procedimiento separado, resulta arriesgada la opción que se ofrece al interesado de pronunciarse sobre el tipo de tramitación que quiere de un, por el momento, hipotético procedimiento sancionador, cuando quizá ni siquiera se hayan podido adivinar indicios de infracción, más aún cuando su decisión tendrá carácter irrevocable. Antes al contrario, lo lógico y respetuoso con los principios y derechos fundamentales del “Ius Puniendi estatal”, sería posibilitar la «renuncia a la renuncia», es decir, la rectificación de la primera opción escogida. De nuevo, no son apreciables dos procedimientos diferenciados, el regularizador y el sancionador, sino uno solo, reglado por las normas del primero, suponiendo esta situación una quiebra al principio de separación de procedimientos y con ella, al sistema de garantías exigible en todo orden sancionador⁶¹⁶. Prueba de ello es que la instrucción realizada en la tramitación conjunta será sólo una, prevista para determinar la existencia de la deuda y sanción indistintamente, así como para proceder a la cuantificación de ambas, haciendo uso en todo caso de la misma documentación y elementos de prueba, en particular haciendo un uso indiscriminado de los datos, circunstancias y pruebas obtenidos con el fin de regularizar la situación jurídico-tributaria del contribuyente para, posteriormente, poder sancionarle sin necesidad de probar con los suficientes elementos de convicción la antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad, inexcusables para la imposición de una sanción.

⁶¹⁶ Reglamentariamente, sólo está previsto que el inicio y el acto administrativo con que finaliza cada expediente sean independientes entre sí.

-SEXTA: Sin embargo, no sólo los casos de suscripción de un acta con acuerdo y de renuncia al procedimiento separado supondrán la vuelta a la situación primitiva donde la separación de procedimientos era inexistente y con ella, la penetración de los debidos principios en la manifestación del “Ius Puniendi” que venimos estudiando. La respuesta del legislador ha sido tan exigua como insuficiente, proclamando una separación formal que no una independencia real de los procedimientos; antes al contrario, consagrando la dependencia del sancionador al previo procedimiento de regularización, probablemente en aquellos aspectos más sensibles por lo que se refiere a la incursión de los principios que rigen e inspiran respectivamente cada procedimiento. Que no se conciba el procedimiento sancionador tributario como una manifestación más del “Ius Puniendi del Estado” al mismo nivel que el proceso penal, sino como una función complementaria a la propia exacción de los tributos, supone, parafraseando a López Martínez, *“una vía peligrosa de abordar los derechos y las garantías de los administrados en ambos procedimientos”*⁶¹⁷.

En nuestra opinión, la escisión de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador es imprescindible, no sólo como medio tendente a evitar la conculcación de principios constitucionales, sino para evitar otros problemas que acaecen en la práctica y a los que se alude en el último capítulo de este trabajo, tras el análisis de los antecedentes normativos y de la regulación actual de la tramitación separada del procedimiento sancionador tributario.

- SÉPTIMA: A lo largo del estudio realizado en el presente trabajo, nos hemos encontrado con problemas de coordinación entre los principios de la potestad sancionadora o del “Ius Punieni estatal” y los principios regidores del procedimiento de regularización, tal y como ocurre con los efectos derivados de la conformidad prestada en sede de regularización. La conformidad opera en la actualidad como una verdadera condonación automática, y esto a pesar de la LGT haya querido englobar

⁶¹⁷ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., en LOS DERECHOS HUMANOS. LIBRO HOMENAJE AL SR. D. LUIS PORTERO GARCÍA, Capítulo “El Derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario”, *Op. Cit.* Pág. 498.

la conformidad entre los distintos criterios de graduación⁶¹⁸. La LGT prevé, para el caso de que concurra esa circunstancia, una reducción de un 30 por 100, compatible con otra del 25 por 100 para los casos en que el importe de la sanción sea satisfecho dentro del plazo voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago, siempre que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. La raíz del conflicto estriba en que la conformidad manifestada lo es a la propuesta hecha por la Administración inclusiva de la regularización de la cuota tributaria, recargos e intereses de demora, pero no implica que se esté conforme con la sanción a imponer, más aún cuando el contribuyente no puede saber en ese momento si va a serle instruido un expediente sancionador. La existencia de dos procedimientos separados, hace que la conformidad prestada a la propuesta de regularización y no a una propuesta de resolución sancionadora, no se muestre como la técnica más apropiada para condonar precisamente la sanción tributaria, llegando incluso, en palabras de Pérez Royo a representar “*un elemento de desnaturalización del carácter que debe atribuirse a la sanción tributaria y de su procedimiento de aplicación*”⁶¹⁹. La conformidad está produciendo unos efectos absolutamente irreconciliables con la exigencia del procedimiento separado, efectos más propios del orden penal que del orden administrativo en que se desenvuelve su causa.

Más correcto hubiese sido que fuese la conformidad prestada a la propuesta de resolución en la sede sancionadora la que provocara una reducción en la cuantía de la sanción, en lugar de conllevar una simplificación de los trámites preceptivos para la imposición de la sanción⁶²⁰. La situación existente no hace sino confundir de nuevo los procedimientos en que ambas conformidades se hallan enclavadas. Este desarreglo de consecuencias a que ha dado lugar nuestro legislador, a nuestro juicio, debiera ser subsanada, abogando por una verdadera independencia de procedimientos, acompañada de un replanteamiento de las dos conformidades existentes y de las consecuencias prácticas que éstas han venido causando, de manera

⁶¹⁸ Art. 187.1.d) de la LGT.

⁶¹⁹ PÉREZ ROYO, F., en LOS DELITOS Y LAS INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, *Op. Cit.* Pág. 390.

⁶²⁰ *Vid.* arts. 23.5 y 25.6 del RGRST.

que no se incitase al contribuyente a prestar su conformidad a la propuesta de liquidación a cambio de la disminución de una posible futura sanción.

En relación también con la conformidad prestada a la propuesta de regularización, y en cuanto al derecho a ser informado de la acusación, entendido como manifestación del derecho de defensa, nuestra opinión es que debiera advertirse de la posibilidad de que lo refrendado con la conformidad del interesado sea utilizado con fines incriminatorios ya en sede de regularización.

Por lo que se refiere a las implicaciones que conlleva esta figura en relación con el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable, y a pesar de las consideraciones hechas por el Tribunal Constitucional en la célebre Sentencia 76/1990, de 26 de abril, se está conminando de forma innegable al sujeto a prestar la conformidad con la tentación de obtener un rédito que de otra forma no podría alcanzar, y es esta conminación la que nos impide hablar de datos voluntariamente aportados por el contribuyente en regularización que pudieran ser utilizados en un posterior procedimiento sancionador. Coadyuva a la vulneración de los derechos de no autoincriminación el hecho de que las actas de conformidad, por lo que se refiere a la fijación de los hechos, y no a las calificaciones jurídicas, adquieren naturaleza de confesión extrajudicial; dicho carácter, con la actual regulación, será trasladable al procedimiento sancionador, pudiendo contribuir a la incriminación del presunto infractor.

En último lugar, las acotaciones impugnatorias que se establecen para la manifestación de la conformidad, serán capaces de minorar notablemente el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la CE⁶²¹; se dificulta flagrantemente el acceso, no sólo al recurso en vía administrativa, sino también a la jurisdicción contencioso-administrativa; recurrir o impugnar la liquidación es un derecho que no debe colocar a quien lo ejerza en posición inferior a la que ostentaba.

⁶²¹ Este derecho, como ha sostenido el TC en el fundamento jurídico cuarto de su Sentencia 36/2000, de 14 de febrero, puede ser vulnerado por órganos no jurisdiccionales.

-OCTAVA: Otra de las quiebras más graves a la separación de procedimientos y a la existencia, en fin, de un procedimiento sancionador capaz de garantizar la aplicación de los principios generales en materia sancionadora al derecho sancionador tributario, es la separación de órganos encargados de resolver el expediente de regularización y el expediente sancionador. De la coincidencia de órganos dispuesta en la LGT y en el RGRST, se desprende la existencia de unidad entre el procedimiento instruido para la regularización de la situación tributaria del sujeto y el instruido para la imposición de las sanciones pecuniarias, lo que de nuevo no se adecuaba a la exigencia instaurada en su día por el art. 34 LDGC, que al recoger con carácter genérico para todo procedimiento sancionador la previsión de procedimientos separados, exigía una doble vertiente: independencia funcional, es decir, distintos expedientes, e independencia orgánica, órganos distintos para el procedimiento de gestión y para el desarrollo de las actuaciones encaminadas a la imposición de una sanción.

A su vez, por lo que se refiere a la requerida separación *ad intra*⁶²², en la práctica totalidad de los casos, la competencia para decidir la iniciación del expediente sancionador y para resolverlo recaerá en el mismo órgano. El procedimiento sancionador será iniciado por el mismo órgano que realizó la liquidación, siendo a su vez este mismo, el que, posteriormente, carente de todo atisbo de objetividad e imparcialidad, imponga la sanción. Que en nuestro actual sistema no se encomiendan las fases de instrucción y de resolución a órganos distintos es algo más que patente⁶²³, y que, consecuentemente, se lesiona el principio acusatorio consagrado en el derecho a un proceso público con todas las garantías, es indiscutible, no pudiendo, en nuestra opinión, justificarse el incumplimiento de la exigencia de imparcialidad a que obliga el art. 103.3 de la CE, en el hecho de que la Administración se estructure

⁶²² Nos referimos a la segunda vertiente de la separación orgánica, la necesaria diferenciación entre el órgano encargado de instruir y el que ostenta la competencia para resolver el expediente, exigencia que aparece recogida en el art. 134.2 de la Ley 30/1992.

⁶²³ En diversos preceptos del RGRST queda patente que el órgano instructor del procedimiento sancionador no sólo es quien ha practicado la comprobación de la que se han deducido las infracciones, sino que, además, generalmente es el mismo órgano con competencia para resolver el expediente; verbigracia los arts. 20.1, 22.2 y 23.1 del Reglamento.

conforme a principios jerárquicos, tal y como ha pretendido la jurisprudencia constitucional⁶²⁴.

Nada debería oponerse a que la separación orgánica en las fases de instrucción y resolución tenga lugar, ya que dicha cualidad no es incompatible con el carácter administrativo del procedimiento sancionador. Sin embargo, en nuestro derecho positivo, no sólo coinciden los órganos que liquidan la deuda tributaria y que imponen la sanción, sino que el órgano competente para la instrucción del procedimiento sancionador y el competente para la imposición de la sanción resulta ser el mismo, con lo que no sólo la articulación de un procedimiento separado se torna imposible, sino que la existencia misma de un verdadero procedimiento sancionador en el que cobren operatividad los principios del “Ius Puniendi”, se convierte en un aspiración ilusoria.

Por lo que se refiere a la segunda vertiente de la exigencia de separación orgánica, la separación *ad extra*, pese a los intentos de separación del régimen sancionador de los procedimientos de aplicación de los tributos y empero las continuas demandas acerca de la aplicación de los principios generales en materia sancionadora al derecho sancionador tributario, la LGT prevé que será competente para la imposición de sanciones “*el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador*”⁶²⁵, con lo que los procedimientos de liquidación y sancionador tienen lugar sin solución de continuidad, al menos en lo que a los órganos encargados de poner fin a ambos expedientes se refiere. Por lo que respecta en concreto al nombramiento del instructor en el procedimiento sancionador, a pesar de la falta de nitidez que ensombrece nuestro panorama normativo, puede concluirse que la atribución de la competencia se hace a los mismos órganos que han instruido el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se puso de manifiesto la infracción que se pretende sancionar⁶²⁶, lo que de nuevo demuestra la incoherencia

⁶²⁴ Como pretende la STC 76/1990, de 26 de abril.

⁶²⁵ Art. 211.5, d) LGT.

⁶²⁶ En el caso de que el procedimiento sancionador derive de un procedimiento de inspección, la instrucción del procedimiento, a tenor de lo dispuesto en el art. 25.3 del RGRST, también “*podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio*” ,

de la regulación del procedimiento sancionador con los principios constitucionales que le son de aplicación. Si los mismos órganos son competentes para sendos procedimientos no tiene sentido mantener la exigencia de su separación, pues, dada la relación del órgano encargado de sancionar con el objeto del proceso, quiebra el derecho a un proceso con todas las garantías, al quebrantar flagrantemente el derecho fundamental a la independencia del órgano juzgador. Subsiste la concepción, avalada por la normativa vigente, del procedimiento sancionador como un apéndice indisolublemente unido al expediente previo de inspección, en lugar de como parte inexorable del “Ius Puniendi estatal”.

-NOVENA: En otro orden de cosas, la fase dedicada a la instrucción de dicho procedimiento, como hemos tenido ocasión de poner de manifiesto, requiere de un contenido mínimo que, en la mayoría de las ocasiones, ni siquiera ostentará la suficiente entidad que nos permita hablar de una verdadera instrucción al uso. Por el contrario, nuestro legislador ha preferido mantener la disponibilidad parcial de los trámites del procedimiento sancionador por parte de la Administración, pudiendo prescindirse de la instrucción cuando tenga en su poder los elementos que le permitan acometer la propuesta de sanción. La tramitación abreviada, mención aparte del uso indiscriminado por parte de la Administración que está haciendo de ella una forma ordinaria de tramitación, supone una facultad discrecional que ejercita el órgano sancionador una vez que el procedimiento de aplicación del tributo haya llegado a su término, respecto de la cual, no encontramos ninguna diferencia práctica si la comparamos con la sustanciación conjunta de los procedimientos de regularización y sancionador derivada de los casos de renuncia y suscripción de actas con acuerdo. Se trata de una excepción más al principio de separación de procedimientos capaz de conculcar muchas de las garantías que deberían amparar al presunto infractor.

La aplicación de este procedimiento, a nuestro juicio, habrá de deberse a la confesión del sujeto inspeccionado, pues de no ser así, las actuaciones desarrolladas en regularización sólo servirán, a lo sumo, para probar los hechos; en ningún caso

aunque prevea la posibilidad de hacer esta encomienda a otro órgano distinto bajo la concurrencia de determinadas circunstancias.

para probar la culpabilidad del sujeto, elemento esencial para poder sancionarle. La ausencia del pertinente juicio de culpabilidad, devendrá irremediamente en la violación del principio de presunción de inocencia y en la vuelta a un sistema de responsabilidad objetiva que quedó proscrito con la promulgación de nuestra Constitución. Al no realizarse la necesaria labor probatoria comprensiva no sólo de la dimensión fáctica sino también de la culpabilidad en sede sancionadora, se produce, en la preceptiva fase de alegaciones, cuya virtualidad pusimos en duda, una clara inversión de la regla de la carga de la prueba, situándose dicha carga en la posición del presunto infractor.

Asimismo, es necesario denunciar, al hilo de la tramitación abreviada, la potencial vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, ya que la Administración hará uso de unos datos obtenidos en un procedimiento de investigación y comprobación, fruto de los deberes de colaboración del contribuyente, para sancionar al infractor, pudiendo incluso conllevar la nulidad de la sanción.

Por todas las deficiencias técnicas expuestas, nos hemos sentido obligados a propugnar su supresión, toda vez que, su sustanciación y la consecuente omisión de la instrucción, podrán suponer la imposición de una sanción sin la necesaria valoración de pruebas en el curso de las actuaciones realizadas por el órgano sancionador y sin la ineludible búsqueda de los elementos de la culpabilidad.

-DÉCIMA: En el estudio de la fase de instrucción del procedimiento sancionador, una premisa de la que se hacía necesario partir, la constituye el hecho de que en tal procedimiento, ante la ausencia de juicio oral, el principio acusatorio que rige en el orden penal se ha de hacer tangible precisamente en dicha sede, donde el instructor habrá de mantener la acusación y habrán de realizarse las pruebas pertinentes. La necesidad de una verdadera fase instructora en el procedimiento sancionador, capaz de asegurar la plena operatividad del principio de presunción de inocencia, hace que no puede permutarse por las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento de regularización. En virtud de ese principio, en el Derecho Sancionador Tributario no puede bastar con la existencia de prueba plena, sino que dicha prueba ha de entenderse como «de cargo», es decir, que los hechos cuya

certeza resulte de la prueba practicada acrediten, no sólo el elemento objetivo del injusto, sino también la culpabilidad del acusado.

Una de las consecuencias prácticas de esta aseveración es que las presunciones legales que operan en el procedimiento de liquidación tributaria no pueden afectar al procedimiento sancionador tributario, ya que de hacerlo serían conculcados los derechos a la prueba y a la presunción de inocencia, consagrados en el art. 24. 2 de la CE.

-UNDÉCIMA: Otra de las manifestaciones de la deficiente regulación de la tramitación separada viene dada por la regulación tanto de la prescripción de la infracción como de la de la infracción tributaria. Nuestra postura se ha inclinado por proponer el desarrollo de un planteamiento nuevo que respete la exigencia de procedimiento separado, un planteamiento que no se apoye en un pretendido carácter instrumental de la potestad sancionadora respecto de la liquidación, sino que potencie la naturaleza autónoma de la potestad sancionadora de la Administración.

Por lo que se refiere al plazo de prescripción de las infracciones tributarias, buena muestra de la persistente mezcla de procedimientos, es que se interrumpirá no sólo por acciones de la Administración conducentes a la imposición de la sanción, sino también por *“las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado”*⁶²⁷. Siendo fieles a la separación de procedimientos que propugna nuestro Ordenamiento, única y exclusivamente la iniciación del procedimiento sancionador, y de ningún otro, debería tener capacidad para interrumpir el plazo de prescripción de la infracción, no así las actuaciones de comprobación e investigación. En definitiva, como ya se han encargado de señalar autores como Blasco Delgado y López Martínez, sólo la realización de los actos encaminados a la resolución de un determinado procedimiento habría de ostentar eficacia interruptora en el mismo.

Uno de los máximos exponentes de la mistificación de principios pertenecientes a los órdenes tributario y sancionador respectivamente, ha sido la tradicional

⁶²⁷ Art. 189.3.a), párrafo segundo de la LGT.

consideración de la prescripción de la sanción por parte del legislador. Ésta ha venido recibiendo un tratamiento integrado y dependiente del de la deuda tributaria, debido en gran parte a la naturaleza en la mayoría de las veces pecuniaria de las sanciones, lo que hace de ella, en la práctica, un componente más de la deuda y conlleva la posibilidad de que se extinga con aquélla. La prescripción de la sanción está siendo modulada en función de los criterios que sirven al Código Civil en la regulación de la prescripción. Se adultera la naturaleza de la sanción, naturaleza que estimábamos más afín con la de las penas, para finalmente terminar optando por normar ciertos aspectos de su existencia de acuerdo con influencias claramente civilistas. Si bien es cierto que la Ley 58/2003⁶²⁸, ha separado formalmente esta figura de la prescripción de la deuda tributaria, la situación, en la práctica, no ha cambiado tanto; muestra de ello es que a las formas de extinción de las sanciones les son de aplicación las normas de la sección tercera del capítulo IV, título II, en particular las relativas a “*la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas*”⁶²⁹. Nuevamente, la separación de procedimientos exige que las actuaciones del sujeto dirigidas al pago de la cuota y sus intereses no interrumpan el plazo de la prescripción de la sanción, sino que únicamente cada acto encaminado a la ejecución de la sanción, que no a la recaudación de la deuda tributaria, debería interrumpir el plazo de la prescripción.

-DUODÉCIMA: En otro orden de cosas, la acumulación de las impugnaciones de la resolución sancionadora y de la deuda tributaria, unido a la identidad en el órgano competente para la resolución de los recursos acumulados, han supuesto otro ejemplo palpable de la confusión de procedimientos. La opción que ha mantenido el legislador mientras que, para parte de la doctrina, conlleva la ventaja de evitar la dispersión de los órganos que conocen de los recursos y reclamaciones interpuestos frente a la liquidación y la sanción, así como de prevenir frente a futuros fallos contradictorios, para quien suscribe estas líneas, implica subsumir de nuevo el procedimiento sancionador en el de aplicación de los tributos que corresponda, ya que será competente el órgano “*que conozca la impugnación contra la deuda*”. Si no resulta permisible que la tramitación del procedimiento sancionador tributario corra a

⁶²⁸ En su art. 190.

⁶²⁹ Según se señala en el párrafo segundo del art. 190.2.

cargo de los órganos encargados de la gestión tributaria, tampoco lo será confiar la resolución de las reclamaciones interpuestas frente a la imposición de la sanción al órgano con competencias regularizadoras; dicho órgano verá fácilmente infestada su imparcialidad al concebir la situación tributaria del interesado en calidad de contribuyente, no de imputado.

Con relación a este punto, nuestra disertación se ha hecho desde el convencimiento de que la separación de los órganos que conozcan de los recursos de la deuda y de la sanción no es en absoluto incompatible con la naturaleza de un procedimiento sancionador tributario que, como su nombre indica posee un carácter predominantemente punitivo. A nuestro juicio, el recurrido «matiz» al derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley en el que la jurisprudencia constitucional⁶³⁰ ha pretendido justificar este tipo de situaciones, adquiere una dimensión tal que desnaturaliza y deja vacío de contenido dicho derecho fundamental.

-DECIMOTERCERA: A nuestro juicio, el caso más paradigmático de quebrantamiento de la separación de procedimientos a la que nos venimos dedicando, quizá pueda localizarse en la confrontación entre, por un lado, la vigencia del deber de contribuir en los procedimientos de aplicación de los tributos, que sirve de fundamento a los deberes de colaboración exigidos en vía de regularización bajo la amenaza de coacción y, por otro, el derecho a no autoinculparse, proclamado por nuestra Constitución para el orden punitivo. A tenor de lo dispuesto en el artículo 212.2 de la LGT, que ha seguido la misma senda que el derogado RD 1930/1998: *“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”*.

Si uno de los argumentos con los que hemos defendido el mantenimiento de la separación del procedimiento sancionador respecto del de comprobación, ha sido el empeño en garantizar los derechos de defensa del presunto infractor, nuestra propuesta pasará, en todos los casos, por tratar de hacer de la separación de

⁶³⁰ Verbigracia la STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 8°.

expedientes una realidad, salvando así no sólo la intromisión de principios en la fase sancionadora antagónicos a los que son de aplicación en dicha fase, sino también una anticipación de la vigencia de estos últimos a los procedimientos de aplicación de los tributos que podría llevarnos a su efectiva judicialización. Nuestra proposición, con miras a la consecución de tal fin, no es otra que la de demandar una separación más nítida de procedimientos, ya que lo que igualmente carece de justificación, es pretender la aplicación de principios propios de la potestad sancionadora, como el de culpabilidad o el de presunción de inocencia, en procedimientos de aplicación de los tributos. No se trata de eliminar por completo la posibilidad de intercomunicación de datos entre procedimientos, sino de reclamar la observancia, el cumplimiento íntegro, de los principios inspiradores del “Ius Puniendi” en la sede que le es propia. En este sentido, hemos procurado demostrar que la prueba obtenida en regularización se torna insuficiente en el campo punitivo. A pesar de que no puede negarse la existencia de prueba en sentido técnico en el sector tributario, no podrá justificarse el trasvase que permite la Ley desde el punto de vista de la suficiencia probatoria de los datos trasladados, ya que el alcance y el valor probatorio que tales datos manifiestan en los procedimientos de aplicación de los tributos no es equiparable al que resulta exigible en el campo sancionador. Por lo que concierne a las alegaciones y a los medios de prueba, tanto la intensidad, como la distribución de la carga de la prueba, así como las conductas requeridas de los órganos instructores, difieren según nos encontremos en un procedimiento de aplicación de los tributos o en uno sancionador. Ello es debido tanto a que el objeto a determinar en uno y otro no coinciden, como a que son diferentes los principios que rigen en un ámbito probatorio y otro. Por ello, se ha de requerir la realización de la prueba suficiente para sancionar al inculpado, abarcadora de las dimensiones fáctica y subjetiva, en la instrucción misma del procedimiento sancionador.

-DECIMOCUARTA: Será indispensable, atendiendo a una correcta incursión de los principios de la potestad sancionadora en el procedimiento sancionador, que tenga lugar no sólo la prueba necesaria en la instrucción de dicho procedimiento para verificar la existencia de la culpabilidad, y esto en orden al cumplimiento de los principios de presunción de inocencia y de culpabilidad, sino que, además, no se den por probados con la automaticidad con la que se está haciendo los elementos fácticos con los datos, pruebas y circunstancias obtenidos en regularización, más aún cuando,

de haber sido probados en un procedimiento de aplicación de los tributos, lo habrán sido desde la óptica de unos principios diferentes a los que ordenan la práctica de la prueba en el orden punitivo.

Lo que en la práctica habitual está sucediendo es que la instrucción está siendo utilizada exclusivamente para validar o refrendar los datos obtenidos en vía de regularización, considerándolos suficientes, cuando la presunción de inocencia necesita para ser destruida una honda labor probatoria tanto de los hechos como de la culpabilidad del infractor. Creemos exigible que las labores probatorias a realizar en sede del procedimiento sancionador sean más intensas que las desarrolladas en regularización, pues ambas actuaciones no pueden ser equiparables, ya que es mayor el grado de exhaustividad que requiere el orden punitivo. Lo contrario, está suponiendo la vulneración de una de las manifestaciones del principio de presunción de inocencia, y en concreto, la inversión de la carga de la prueba. A título de ejemplo, siempre que el sujeto pasivo hubiese prestado su conformidad, la Administración se verá eximida de la carga de la prueba en lo referente a los hechos consignados en el acta, siendo el contribuyente y posteriormente presunto infractor, la persona sobre quien pese el deber de demostrar la inexactitud del contenido de aquélla. La presunción de certeza de la que gozan las actas y diligencias, no puede seguir subsistiendo tras el procedimiento de inspección, en un posterior procedimiento sancionador; ello no supondrá sino desplazar la carga de la prueba al inculpado, siendo finalmente éste quien en la práctica acredite mediante las pruebas oportunas que los hechos consignados en las actas no se ajustan a la realidad.

El estudio de las regulaciones del procedimiento sancionador habidas durante todo el siglo XX y el que ahora comienza, nos ha revelado que en materia sancionadora tributaria la prueba de la culpabilidad ha sido tradicionalmente excusada. Empero, todo vestigio de responsabilidad objetiva en el campo sancionador administrativo, en nuestro caso tributario, ha de ser definitivamente desterrado, siendo necesario excluir la imposición de la sanción por el mero resultado.

-DECIMOQUINTA: Si el deber de contribuir, residente en el art. 31.1 de la Constitución, se erige en principio rector de todo procedimiento de regularización, ordenando a los ciudadanos contribuir “*al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio*”, como hemos dejado sentado en varias partes de este trabajo, los principios inspiradores del procedimiento sancionador se localizan, fundamentalmente, en el art. 24 de la Carta Magna, debiendo integrar un único corpus aplicables a todas las manifestaciones del “Ius Punendi estatal”. El deber de contribuir no podrá inspirar la imposición de una sanción que constituye la reacción de nuestro Ordenamiento jurídico frente a la comisión, por parte del administrado, de un ilícito administrativo, y en nuestro caso particular, tributario. Que los deberes de colaboración, que encuentran su fundamento en dicho deber de contribuir, sean principios de recomendable consecución en gestión o inspección no los faculta para actuar como directrices en un procedimiento punitivo anulando derechos que deben amparar al presunto infractor como el de presunción de inocencia y el de culpabilidad, que, por fundamentales, y en nuestra opinión «absolutos»⁶³¹, no son susceptibles de ponderación ni reducción alguna por ser plenamente coincidentes sus contenidos constitucional y esencial.

-DECIMOSEXTA: Una de las soluciones que hemos descartado a la confrontación de los citados principios, a pesar de que el TEDH⁶³² ha entendido que sí es posible invocar en una inspección que pueda desembocar en la aplicación de una sanción el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, es el mantener la separación de procedimientos y destipificar las infracciones por incumplimiento de las obligaciones de colaboración de los sujetos pasivos con la

⁶³¹ Esta es la postura defendida en el segundo capítulo de la obra, en concreto en el epígrafe dedicado a “Los Principios del Procedimiento Sancionador Tributario en contraposición con los de los procedimientos de aplicación de los tributos. La técnica de la ponderación de bienes en conflicto”.

⁶³² Fue principalmente de las sentencias Funke, de 25 de febrero de 1993, y Bendenoun, de 24 de febrero de 1994, de las que la doctrina extrajo la conclusión de que el Tratado Europeo de Derechos Humanos recoge el derecho a no aportar pruebas (declaraciones y documentos) contra sí mismos que luego puedan ser utilizadas en un procedimiento sancionador tributario.

Administración. Esto adelantaría a la fase de gestión la posibilidad de enervar el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable frente a los requerimientos de la Administración, descartando cualquier tipo de sanción para el caso de que se negaran a colaborar y haciéndose uso finalmente de métodos indiciarios cuando no pudiera determinarse de otra manera la deuda tributaria; sin embargo, la utilización de estos métodos de estimación indirecta podría ser vista como un modo de coacción sustitutivo de las tradicionales sanciones. En nuestra opinión, esta opción, no sería sino la consecuencia de hacer operativos los derechos y principios de la potestad sancionadora de la Administración en una sede que no le es propia, cual es la de comprobación e inspección, donde los principios inspiradores son otros independientes a aquéllos, constituyendo uno de los supuestos de violación del principio de adecuación al fin que hemos denunciado. Esta alternativa no haría sino favorecer una confusión mayor de dos procedimientos que deben tornarse operativos separadamente, así como dificultar las funciones de los órganos de gestión e inspección destinadas a una correcta liquidación de la deuda tributaria⁶³³. Los deberes formales o de colaboración han de ayudar a la Administración tributaria en su afán de determinar y cuantificar exactamente la deuda tributaria del contribuyente, no pudiendo justificar el incumplimiento de los mismos el adelantamiento de la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo.

-DECIMOSÉPTIMA: Nuestra propuesta en cambio, es abogar por el mantenimiento de la separación de procedimientos con la posibilidad de comunicabilidad de datos, más aún en los casos en que la sanción dependa de la cuota, donde será difícil concebir la tramitación del procedimiento sancionador sin atender a las actuaciones previas del órgano de inspección. Ahora bien, será necesario tener presente que, para que la práctica administrativa no implique el retorno a la simultaneidad de procedimientos, no podrán utilizarse en un procedimiento sancionador los datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción en el procedimiento previo inspector, por suponer una clara vulneración del art. 24 CE.

⁶³³ En cambio, esto no es óbice para que cuando el sujeto aporte datos voluntariamente, y no bajo amenaza de sanción, se le haya de informar de que dichos datos podrán ser incorporados al procedimiento sancionador, postura que ya quedaba respaldada por el citado art. 27 de la LDGC. La omisión de esta puesta en conocimiento del sujeto conduciría a que las pruebas obtenidas no pudieran ser utilizadas para la imposición de sanciones por ilícitas.

A nuestro juicio, lo más correcto sería, en el mismo instante en que surgieran indicios de la comisión de una infracción, abrir de inmediato el procedimiento sancionador, momento desde el cual el inspeccionado adquiere la condición de imputado pudiendo dejar de colaborar sin riesgo de ser sancionado. Es esencial que, a partir de este momento, y en orden a sortear las posibles situaciones de indefensión, cobre plena virtualidad el derecho a ser informado de la acusación, inserto en el conjunto de derechos de defensa enumerados en el art. 24.2 de la CE.

Con la solución propuesta se consagra el principio de adecuación al fin y se respetan escrupulosamente los intereses que acostumbran a entrar en conflicto: el deber de contribuir logra su operatividad máxima a través del uso de los deberes de colaboración, evitándose al tiempo toda colisión con el derecho a no autoinculparse, derecho que resulta perfectamente operativo en el orden sancionador tributario.

- **DECIMOCTAVA:** Asimismo, propugnamos desde estas líneas una interpretación restrictiva del art. 212.2 de la LGT, de forma que no todos los datos obtenidos en comprobación e investigación puedan obrar en el procedimiento sancionador, por el contrario, de la información obtenida coactivamente no podrá hacerse uso para fundamentar la imposición de una sanción, con independencia de su empleo a efectos tributarios. En concreto, creemos que ha de ser proscrito el trasvase de datos aportados como consecuencia un requerimiento individualizado cuyo único soporte material sean las manifestaciones del obligado, carentes de una existencia probada independiente de la voluntad del sujeto⁶³⁴; pues no se vulnera el art. 24 de la CE si lo que se exige tiene una existencia independiente y distinta de dicha voluntad del presunto infractor.

- **DECIMONOVENA:** Por último, admitiendo la posibilidad de la incorporación al expediente sancionador de determinados datos obtenidos en la fase de comprobación e investigación como prueba preconstituida, habrá que exigirle a la Administración el esfuerzo de, aun partiendo de esos datos, demostrar la culpabilidad

⁶³⁴ En este sentido se ha pronunciado el ETD en las Sentencias Saunders y J. B., en las que se dicta la pauta de no apreciar vulneración del derecho a no autoincriminarse tratándose de pruebas distintas de la declaración de voluntad.

del sujeto, tarea que incumbe exclusivamente a la parte acusadora si no queremos que se cometan vicios de inconstitucionalidad por lo que a los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia se refiere.

-VIGÉSIMA: Visto lo expuesto, si el arbitrio de una tramitación conjunta como alternativa a la separación de procedimientos, está destinado a reducir la complejidad y mayor duración que ha podido suponer la separación instaurada por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, confiriendo una mayor agilidad y celeridad a las actuaciones administrativas y excluyendo gran parte de la dilación e inseguridad que podía soportar el contribuyente, nuestra convicción habría de pasar por la elección de esta posibilidad. Sin embargo, tales cualidades no nos parecen lo suficientemente codiciables ni de garantizada consecución⁶³⁵ como para optar por la vuelta a la simultaneidad de procedimientos, máxime cuando la tramitación conjunta, o mejor dicho, la subsunción del procedimiento sancionador en el expediente regularizador, no ha resultado una fórmula idónea para garantizar la aplicación de los principios del “Ius Puniendi” a la manifestación sancionadora que hemos venido estudiando.

Antes al contrario, desde la redacción de estas líneas no puede por menos que abogarse por el mantenimiento de la fórmula que ha consagrado el legislador en las reformas legislativas operadas en la última década, no sin antes demandar, como estimamos necesario, la adopción de algunas medidas de perfeccionamiento de la tramitación del procedimiento sancionador tendentes a hacer de la separación de

⁶³⁵ Como expusimos en su momento, la sustanciación de un solo procedimiento en el que se arbitrarán momentos procesales en los que se salvarán algunas de las garantías mínimas que protegen al presunto infractor, a nuestro juicio, no favorecería la celeridad y eficacia en la gestión administrativa, sino que tales cualidades se verían desfavorecidas al menos en lo que respecta a los procedimientos de aplicación de los tributos, en cuya sede habrían de tener cabida, si no dos instrucciones, sí dos objetos absolutamente independientes y diferenciados a los que sirva una única instrucción, la cual debería constar de dos fases delimitadas tanto temporal como orgánicamente. Vid. Capítulo segundo, epígrafe titulado: *Cuestionable necesidad de la tramitación separada del procedimiento sancionador tributario. (Ventajas e inconvenientes de la tramitación separada)*.

procedimientos una realidad capaz de garantizar el cumplimiento estricto de los principios de obligada observancia en todo procedimiento punitivo, desterrando cualesquiera articulaciones deficientes capaces de suscitar, como ha venido ocurriendo, fundadas dudas de constitucionalidad.

Anexo de Jurisprudencia

ANEXO DE JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC 2/1981, de 30 de enero

STC 11/1981, de 8 de abril

STC 15/1981, de 7 de mayo

STC 18/1981, de 8 de junio

STC 31/1981, de 28 de julio

STC 2/1982, de 29 de enero

STC 13/1982, de 1 de abril

STC 56/1982, de 26 de julio

STC 73/1982, de 2 de diciembre

STC 20/1983, de 19 de febrero

STC 44/1983, de 24 de mayo

STC 47/1983, de 31 de mayo

STC 77/1983, de 3 de octubre

STC 91/1983, de 7 de noviembre

STC 182/1983, de 20 de octubre

STC 110/1984, de 26 de noviembre

STC 36/1985, de 8 de marzo

STC 44/1985, de 22 de marzo

STC 54/1985, de 18 de abril

STC 77/1985, de 27 de junio

STC 174/1985, de 17 de diciembre

STC 31/1986, de 20 de febrero

STC 65/1986, de 22 de mayo

STC 109/1986, de 24 de septiembre

STC 131/1986, de 29 de octubre

STC 159/1986, de 12 de diciembre

STC 187/1986, de 25 de noviembre

STC 42/1987, de 7 de abril

STC 55/1987, de 13 de mayo
STC 57/1987, de 18 de mayo
STC 67/1987, de 21 de mayo
STC 109/1987, de 29 de junio
STC 147/1987, de 25 de septiembre
STC 158/1987, de 20 de octubre
STC 206/1987, de 21 de diciembre
STC 17/1988, de 16 de febrero
STC 219/1988, de 22 de noviembre
STC 239/1988, de 14 de diciembre
STC 158/1989, de 5 de octubre
STC 76/1990, de 26 de abril
STC 22/1990, de 15 de febrero
STC 182/1990, de 15 de noviembre
STC 186/1990, de 15 de noviembre
STC 212/1990, de 20 de diciembre
STC 213/1990, de 20 de diciembre
STC 205/1991, de 30 de octubre
STC 83/1992, de 28 de mayo
STC 177/1992, de 2 de noviembre
STC 21/1993, de 18 de enero
STC 297/1993, de 18 de octubre
STC 26/1994, de 27 de enero
STC 319/1994, de 18 de noviembre
STC 164/1995, de 13 de noviembre
STC 195/1995, de 19 de diciembre
STC 197/1995, de 21 de diciembre
STC 36/1996, de 11 de marzo
STC 55/1996, de 28 de marzo
STC 187/1996, de 25 de noviembre
STC 182/1997, de 28 octubre
STC 232/1997, de 16 de diciembre
STC 236/1997, de 22 de diciembre
STC 7/1998, de 13 de enero

STC 145/1998, de 12 de julio
STC 115/1999, de 14 de junio
STC 136/1999, de 20 de julio
STC 142/1999, de 22 de julio
STC 177/1999, de 11 de octubre
STC 229/1999, de 13 de diciembre
STC 36/2000, de 14 de febrero
STC 46/2000, de 17 de febrero
STC 99/2000, de 10 de abril
STC 127/2000, de 26 de mayo
STC 154/2000, de 15 de octubre
STC 194/2000, de 19 de julio
STC 276/2000, de 16 de noviembre
STC 25/2001, de 29 de enero
STC 93/2001, de 2 de abril
STC 167/2001, de 17 de marzo
STC 75/2002, de 8 de abril
STC 117/2002, de 20 de mayo
STC 127/2002, de 23 de mayo
STC 2/2003, de 16 de enero
STC 122/2003, de 16 de junio
STC 18/2005, de 1 de febrero
STC 164/2005, de 20 de junio
STC 68/2006, de 13 de marzo
ATC 323/1996

TRIBUNAL SUPREMO

STS de 28 de mayo de 1965
STS de 9 de febrero de 1972
STS 1518/1982, de 20 de febrero
STS 4102/1984, de 14 de julio
STS 2449/1986, de 12 de mayo
STS de 13 de diciembre de 1991

STS 7945/1998, de 5 de noviembre
STS 4504/1999, de 27 de mayo
STS 5756/1999, de 17 de mayo
STS 7610/2000, de 14 de septiembre
STS 6608/2001, de 26 de marzo
STS 4849/2001, de 16 de mayo
STS 8836/2002, de 21 de septiembre
STS 4099/2003, de 26 de febrero
STS 10/2004, de 5 de octubre
STS 2228/2004, de 18 de febrero
STS 3861/2005, de 7 de marzo
ATS 10412/1990, de 20 de diciembre

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

STSJ de Valencia 298/1995, de 22 de abril
STSJ de Extremadura 209/1997, de 12 de febrero
STSJ de Extremadura 1566/1998, de 27 de octubre
STSJ de Aragón 5087/1999, de 3 de diciembre
STSJ de Valencia 421/2002, de 12 de abril
STSJ de Valencia 938/2002, de 12 de abril
STSJ de Valencia 1118/2002, de 24 de julio
STSJ de Extremadura 896/2003, de 11 de junio
STSJ de Valencia 977/2003, de 14 de julio
STSJ de Valencia 232/2005, de 25 de marzo de 2004
ATSJ de Cataluña 113/1996, de 28 de febrero

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

RTEAC 724/1996, de 8 de mayo
RTEAC 1842/1998, de 7 de octubre
RTEAC 1344/2002, de 28 de abril

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

STEDH 3/1976, de 8 de junio

STEDH 2/1984, de 21 de febrero

STEDH 16/1984, de 26 de octubre

STEDH 7/1993, de 25 de febrero

STEDH 12/1994, de 24 de febrero

STEDH 7/1996, de 8 de febrero

STEDH 67/1996, de 17 de diciembre

STEDH 51/1998, de 28 de octubre

STEDH 129/2000, de 2 de mayo

STEDH 322/2001, de 3 de mayo

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

STJCE 42/1990, de 18 de octubre de 1989

Bibliografía

BIBLIOGRAFÍA

AGUALLO AVILÉS, A.:

- “La necesidad de un análisis constitucional del derecho financiero. Hacia un derecho financiero constitucional (I)”. Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Civitas, nº 109-110, enero-junio, 2001.
- “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990”. Rv. Quincena Fiscal, nº 21-22, enero, 2004.

AGULLÓ AGÜERO. A.:

- “El principio «ne bis in idem» en materia tributaria”. Revista La Ley, Tomo 4, 1985.

AGULLÓ AGÜERO, A. Y MENÉNDEZ MORENO, A.:

- L'ORDENACIÓ FORMAL DEL TRIBUT: ELS PROCEDIMENTS TRIBUTARIS. Ed. UOC, Barcelona, 1998.
- DRET FINANCER I TRIBUTARI I. Universitat Oberta de Catalunya, 3ª edición, Barcelona, 2004.
- DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO I. Universitat Oberta de Catalunya, 2ª edición, Barcelona, 2004.

ALONSO ARCE, I.:

- “La prescripción en los procedimientos tributarios y el régimen de concierto económico con la comunidad autónoma del País Vasco”, Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, nº 29, 2003.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.:

- JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA. Ed. Marcial Pons, Instituto de estudios Fiscales, Madrid, 1993.
- “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”. Rv. Estudios Financieros, nº 237, Diciembre, 2002.

ALONSO MADRIGAL, F. J.:

- LEGALIDAD DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA. Ed. Dykinson, Madrid, 1998.

ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M.:

- “El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del Derecho sancionador tributario (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)”, Revista Crónica Tributaria, nº 118, julio, 2006.

ANEIROS PEREIRA, J.:

- “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”. Rv. Quincena Fiscal, nº 17, octubre, 2002.
- LAS SANCIONES TRIBUTARIAS. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.

ANIBARRO PÉREZ, S.:

- “Tramitación abreviada del procedimiento sancionador a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones”. Rv. Información Fiscal, nº33, 1999.

ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.:

- INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Ed. Lex Nova, 1ª edición, Valladolid, 2005.

ARRÁEZ GARCÍA, A.:

- “El régimen sancionador: comentarios comparativos”. Rv. Gaceta Fiscal. Nº 123. Julio-Agosto, 1994.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.:

- LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS. Ed. Civitas, Estudios de derecho Financiero y Tributario, nº 6, Madrid, 1994.

BANACLOCHE, J.:

- “La declaración tributaria como prueba”. Rv. Impuestos, nº 24, 1993.
- “Repaso fiscal del año (y II): la gestión de los tributos”, Revista Impuestos, nº 24, 2001.
- “Procedimiento Sancionador”. Rv. Impuestos, nº 1, enero, 2004.

BLASCO DELGADO, C.:

- LA PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Ed. Aranzadi. Elcano. 2003.
- “El nuevo procedimiento sancionador tributario (I): tramitación separada del procedimiento de aplicación de los Tributos”, Revista de Información Fiscal, julio-agosto, 2004.

CAAMAÑO ANIDO, M. A.:

- “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. Rv. Impuestos, nº 15/16, agosto, 2000.

CAYÓN GALIARDO, A.:

- “La potestad administrativa sancionadora en el orden tributario”, Rv. Técnica Tributaria, nº 65, abril-junio, 2004.
- “Los derechos fundamentales en la reciente jurisprudencia tributaria”, Rv. Técnica Tributaria, nº 68, enero-marzo, 2005.

CALVO ORTEGA, R.:

- “La nueva Ley General Tributaria y sus retos”, Rv. Estudios Financieros, nº 238, enero, 2003.

CALVO ORTEGA, R. Y OTROS:

- LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Ed. Thomson, Aranzadi, 1ª edición, Pamplona, 2004.
- LOS NUEVOS REGLAMENTOS TRIBUTARIOS, Ed. Thomson, Civitas, 1ª edición, Pamplona, 2006.

CAMPO SENTÍS, L.:

- “La prueba en materia tributaria”. Rv. Gaceta Fiscal, nº 77 bis, mayo, 1990.

CASTROMIL, F.:

- “Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero”, Carta Tributaria, nº 20, febrero, 1986.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.:

- “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, Revista Impuestos, nº 12, 1988.

COMBARROS VILANUEVA, V. E.:

- DEBER DE COLABORACIÓN Y PRUEBA (ESPECIAL REFERENCIA A LA ESTIMACIÓN), (Trabajo de investigación inédito), *c. a.* 1991.

CORONADO SIERRA, M.:

- “La Potestad Sancionadora”, capítulo VII del libro LEY GENERAL TRIBUTARIA, (LEY 58/2003, COMENTARIOS Y CASOS PRÁCTICOS), CEF, Madrid, 2004.

CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.:

- “Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario. A propósito del desarrollo reglamentario de la LGT”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 129, enero-marzo, 2006.

DE DIEGO RUIZ, R.:

- “El Nuevo Reglamento General Sancionador Tributario”. *Rv. Fiscal Mes a Mes*, nº 102, diciembre, 2004.

DEL MORAL GONZÁLEZ, A.:

- “Garantías del contribuyente y el control jurídico de la potestad sancionadora de la Administración”, Ponencia al congreso «La prevención del fraude fiscal y la tutela del deber de contribuir», Universidad Internacional del Mar, Lorca (Murcia), 2006.

DEL PASO BENGOA, J. M. y JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.:

- DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE. COMENTARIOS A LA LEY 1/1998, Ed. CISS, 1ª edición, Valencia, 1998.

DÍAZ-ARIAS, J. M.:

- “Pruebas y presunciones. El reglamento de la inspección, confuso y antijurídico”, EL PAÍS, sábado de 13 de diciembre de 1986.

ESCRIBANO LÓPEZ, F.:

- “El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT”. Rv. Quincena Fiscal, nº 10, 1996.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.:

- LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO). A.A.V.V., Ed. Cedecs, Barcelona, 1995.
- PRESUNCIONES LEGALES Y DERECHO TRIBUTARIO, Ed. MP, Madrid, 1995.
- “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”. Rv. Técnica Tributaria, nº 28, 1995.
- “Los incrementos no justificados de patrimonio como presunción «iuris tantum». (A propósito de la Resolución del T.E.A.C. de 20 de julio de 1994. R.G. 5176/93)”, Revista Crónica Tributaria, nº 75, 1995.
- DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.:

- TEMAS PRÁCTICOS DE DERECHO FINANCIERO (PARTE GENERAL). Ed. Comares, Granada, 2001.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y PÉREZ RODILLA, G.:

- “Sobre la separación del procedimiento sancionador y los de comprobación y liquidación tributarias”, II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Rv Crónica Tributaria, nº 106, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R.:

- “Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar”. Rv. Quincena Fiscal, nº 22, 1995.
- “Aspectos positivos y negativos de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Ley 1/1998): Especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos”. Rv. Quincena Fiscal. Nº 6. Marzo, 1996.
- “El levantamiento de la reducción de sanciones por revocación de la conformidad y la suspensión automática en vía económico-administrativa”. Rv. Quincena Fiscal. Nº 3. Febrero, 2002.
- “La suspensión de los procedimientos sancionadores con motivo de la tramitación de la nueva Ley General Tributaria”. Rv. Quincena Fiscal. Nº 12. Junio, 2003.
- “Las Presunciones en el art. 108 LGT (I): Los hechos consignados en las declaraciones, autoliquidaciones, diligencias y actas”. Rv. Quincena Fiscal. Nº 13 y 14. Julio, 2004.
- “Las Presunciones en el art. 108 LGT (I): la ausencia de valor probatorio de la Base Nacional de Datos”. Rv. Quincena Fiscal. Nº 15. Septiembre, 2004.
- “La caducidad de los expedientes sancionadores paralizados con motivo de la nueva LGT y la necesidad de motivación de la culpa”. Rv. Quincena Fiscal, nº 17, octubre, 2004.

FÚSTER ASENCIO, C.:

- EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Ed. Aranzadi. Elcano. 2001.

GARBERÍ LLOBREGAT, J.:

- LA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD Y AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. Ed. Trivium, Madrid, 1989.
- PROCEDIMIENTO SANCIONADOR, INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, COMENTARIOS AL TÍTULO IV (LA POTESTAD SANCIONADORA) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA Y AL REAL DECRETO 2063/2004, DE 15 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO. A.A.V.V, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.
- REVISIÓN E IMPUGNACIÓN DE ACTUACIONES TRIBUTARIAS, A. A. V. V., Ed. Bosch, 1ª edición, Barcelona, 2006.

GARCÍA BERRO, F.:

- PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. A.A.V.V. Capítulo “Régimen de la Potestad Sancionadora”. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004.

GARCÍA CALVENTE, Y.:

- “El principio de proporcionalidad en el Derecho Tributario Sancionador: Justificación constitucional”. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 19, 2001.

GARCÍA DÍEZ, C.:

- “La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario”, Rv. Impuestos, nº 17, septiembre de 2006.

GARCÍA GÓMEZ, A. J.:

- LA SIMPLE NEGLIGENCIA EN LA COMISIÓN DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS. Ed. Marcial Pons. Madrid. 2002.

GARCÍA NOVOA, C.:

- “Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública”, Rv. Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, nº 3, junio de 2005.

GARCÍA-HERRERO BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.:

- “STC 18/2005, de 1 de febrero: el derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por Delito fiscal”, Jurisprudencia Tributario, Ed. Aranzadi, nº 5, 2005.

GARMÓN FIDALGO, J. A.:

- “El principio constitucional de igualdad en materia tributaria. (Comentario a la STC 46/2000, de 17 de febrero)”, Rv. Jurisprudencia Tributaria, nº 12, 2000.

GÓMEZ CABRERA. C.:

- LOS DERECHOS HUMANOS (LIBRO HOMENAJE AL EXCELENTÍSIMO SEÑOR DON LUIS PORTERO GARCÍA). A.A.V.V. Capítulo “Los derechos y garantías del contribuyente en el

procedimiento sancionador tributario”, Universidad de Granada, Granada, 2001.

GÓMEZ-MOURELO CASTEDO, C.:

- EL NUEVO RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO COMENTADO. Ed. La Ley, Madrid, 2006.

GOROSPE OVIEDO, J.I.:

- CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS: INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES. Ed. La Ley. Madrid. 2001.
- “Comentario a las Sentencias del TC 25/2001, 26/2001, de 29 de enero, y 93/2001, de 2 de abril: Vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador”, Rv. Crónica Tributaria, nº 99, 2001.
- “Comentario a la Sentencia del TC 127/2002, de 23 de mayo: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento sancionador tributario”, Rv. Crónica Tributaria, nº 110, 2004.

GONZÁLEZ, E.:

- “Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude a la Ley Tributaria”. Rv. Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 179, septiembre-octubre, 1985.

GONZÁLEZ SEIJÓ, J. M.:

- “La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario”. Rv. Gaceta Fiscal, nº 100, 1992.

HERRANZ MARTÍN, A.:

- “La prueba en el ámbito tributario”. Rv. Tribuna Fiscal, nº 16, noviembre, 2004.
- “Las sanciones en la Ley General Tributaria y en el Reglamento sancionador”, Revista de Información Fiscal, noviembre-diciembre, 2004.

HERRERA MOLINA, P. M.:

- “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Civitas, nº 67, julio/septiembre, 1990.

HUESCA BOADILLA, R. Y OTROS:

- COMENTARIOS A LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. Ed. Thomson, Aranzadi, Pamplona, 2004.

JUAN LOZANO, A.:

- “Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario”, Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Civitas, nº 117, enero/marzo, 2003.

JUAN LOZANO, A. Y OTROS:

- MANUAL SOBRE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, Capítulo IV, “Régimen Sancionador Tributario”, Escuela de Formación AEDAF, diciembre, 2004.

JUAN LOZANO, A. Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.:

- “Cuestiones procedimentales del nuevo Reglamento general del régimen sancionador tributario”, Rv. Fiscal Mes a Mes, nº 102, diciembre, 2004.

LARENZ, K.:

- METODOLOGÍA DE LA CIENCIA DEL DERECHO, Ed. Ariel, 2ª edición, Barcelona, 2001.

LOBENHOFER, M. Y GARCÍA FRÍAS, A.:

- “Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre hechos”, Rv. Quincena Fiscal, nº 6, mayo, 2004.

LÓPEZ DÍAZ, A.:

- “Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero)”. Jurisprudencia Tributaria. Nº 16. Enero. 2006.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.:

- LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA, Instituto de Estudios Fiscales, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1992.
- LOS DERECHOS HUMANOS (LIBRO HOMENAJE AL EXCELENTÍSIMO SEÑOR DON LUIS PORTERO GARCÍA). A.A.V.V. Capítulo “El derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario”, Universidad de Granada, Granada, 2001.
- “El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario”, Rv. Tributos Locales, nº 12, 2001.
- EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Ejercicio de cátedra, inédito, 2003.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; GÓMEZ CABRERA, C; ALONSO MURILLO, F. Y BLASCO DELGADO, C.:

- COMENTARIOS A LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES. Ed. Mc Graw Hill. Madrid. 1998.

LÓPEZ MOLINO, A. M.:

- “La Prueba y la Estimación Indirecta de Bases Tributarias a la luz de la Jurisprudencia”. Rv. Jurisprudencia Tributaria, nº 9, 1997.
- RÉGIMEN JURÍDICO DE LA PRUEBA EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998.

MANTERO SÁENZ, A.:

- “El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria), Crónica Tributaria, nº 53, 1985.

MANTERO SÁENZ, A; JIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. Y OTROS:

- LEY GENERAL TRIBUTARIA: ANTECEDENTES Y COMENTARIOS. Ed. AEDAF y Asociación de Abogados especializados en Derecho Tributario. Madrid. 2005.

MARCOS CARDONA, M.:

- EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO, Colección Tributación Práctica, Ed. Iustel, 1ª edición, Madrid, 2005.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.:

- “La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario”, Revista española de Derecho Financiero, Ed. Civitas, nº 94, año 1997.

MARTÍN QUERALT, J.:

- “Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario”. Rv. Tribuna Fiscal. Nº 69. 1996.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.:

- CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Ed. Tecnos, Madrid, 2001.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.:

- CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Ed. Tecnos. Madrid. Decimoquinta edición. 2004.

MARTÍNEZ LAGO, M. A.:

- “Nuevo Régimen Sancionador: Cuestiones problemáticas”. Revista de Contabilidad y Tributación. Estudios Financieros, nº 274, enero, 2006.
- “Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria”. Revista Crónica Tributaria, nº 119, julio, 2006.

MARTÍNEZ-AGUADO MARTÍNEZ, J.:

- “El procedimiento sancionador tributario y la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992)”. Rv. Gaceta Fiscal. Nº 123. Julio-agosto, 1994.

-

MENÉNDEZ MORENO, A. Y OTROS:

- DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. LECCIONES DE CÁTEDRA. Ed. Lex Nova, 2º edición, Valladolid, 2001.
- DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. PARTE GENERAL. LECCIONES DE CÁTEDRA. Ed. Lex Nova, 6ª edición, Valladolid, 2005.

MESTRE GARCÍA, E. Y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.:

- GUÍA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Ed. CISS, Valencia, 2005.

MORILLO MÉNDEZ, A.:

- “Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros”, Revista Impuestos, nº 7, 1987.

MUÑOZ BAÑOS, C.:

- REAL DECRETO 1930/1998, DE 11 DE SEPTIEMBRE: REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. Ed. Edersa. Madrid. 2001.
- “El procedimiento sancionador”. Rv. Quincena Fiscal, nº 5, marzo, 2006.

NIETO, A.:

- DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, Ed. Tecnos, Cuarta edición, Madrid, 2005.

NOVOA RIVAS, A.:

- “Las Presunciones en el Derecho Tributario Español en lucha contra el fraude fiscal”. Rv. Crónica Tributaria, nº 13, 1975.

OLEA GODOY, W. F.:

- “La impugnación de las resoluciones sobre condonación de sanciones tributarias”, Anuario de Gaceta Fiscal, 1991.

ORENA DOMÍNGUEZ, A.:

- “Infracciones y sanciones en la nueva LGT (novedades)”. Rv. Tributos Locales. Nº 57. Diciembre. 2005.
- “Notas sobre el procedimiento sancionador”. Rv. Nueva Fiscalidad. Nº 11. Diciembre. 2005.
- “La suspensión de la ejecución de sanciones”. Revista de Información Fiscal, nº 74, marzo-abril, 2006.

PALACIOS ARROYO, L. F.:

- “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la Inspección de los Tributos previa entrada y registro domiciliario”, Revista de Estudios Financieros, nº 199, octubre, 1999.

PALAO TABOADA, C.:

- “La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites”, Gaceta Fiscal, nº 45, 1997.
- “La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento”, Jurisprudencia Tributaria, nº 4, junio, 2006.

PELÁEZ MARTOS, J. M. Y OTROS:

- LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA. GUÍA COMENTADA, Ed. Quantor, Madrid, 2004.

PÉREZ ARRÁIZ, J.:

- “La actividad probatoria en la vía económica-administrativa”. Rv. Tributos Locales, nº 44, octubre, 2004.

PÉREZ ROYO, F.:

- INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, IEF, Madrid, 1972.
- DELITOS E INFRACCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA, IEF, Madrid, 1986.
- “Infracciones y sanciones tributarias”. LAS ÚLTIMAS REFORMAS FISCALES Y SU EFECTIVIDAD CONTRA EL FRAUDE. AEDAF, Madrid, 1996.
- “Las infracciones tributarias y el delito fiscal”, Ponencia al congreso «La prevención del fraude fiscal y la tutela del deber de contribuir», Universidad Internacional del Mar, Lorca (Murcia), 2006.

PITA GRANDAL, A. M.:

- Prólogo a la obra LAS SANCIONES TRIBUTARIAS, ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.

PONT MESTRES, M.:

- “La prueba preconstituida del hecho imponible en la LGT”. Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Civitas, nº 14, 1977.
- “Las infracciones tributarias en el marco del procedimiento de inspección (I)”, Carta Tributaria, Monografía nº 153, 15 de febrero de 1992.

PONT CLEMENTE, M.; PONT CLEMENTE, J. F. y TORREGROSA CARNÉ, M. D. :

- “La suspensión de las sanciones tributarias en vía contencioso-administrativa”. Temas Tributarios de Actualidad, Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 10, 2006.

PRADA LARREA, J. L.:

- “Valor probatorio de la declaración tributaria: algunos efectos”. Rv. Impuestos, nº 24, 1993.
- “La prueba en materia tributaria: un repaso a la jurisprudencia y a la doctrina administrativa”. Rv. Impuestos, nº 20, octubre, 1994.

PRIETO CURTO, I.:

- “Los procedimientos de gestión en la Ley General Tributaria”. Revista de Información Fiscal, nº 62, marzo-abril, 2004.

PUEYO MASÓ, J. A.:

- “El principio constitucional de igualdad tributaria”. Capítulo del libro ESTUDIOS DE DERECHO Y HACIENDA. HOMENAJE A CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Vol. I. (ver año, edición, lugar)

REY MUÑOZ, F. J.:

- “La nueva regulación de la caducidad en el Derecho tributario sancionador y su posible extensión al resto del Derecho administrativo sancionador”, Temas Tributarios de Actualidad de la AEDAF, septiembre, 2004.

RICARDO HOYOS, J.:

- “El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”. Rv. Quincena Fiscal. Ed. Aranzadi. Nº 3. Febrero, 2001.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.:

- “Comentarios al Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario”, Jornadas de Estudio en Zaragoza celebradas el 21 de enero de 2005, Rv. Interactiva de la AEDAF, nº 4, 2005.

RUIZ TOLEDANO, J. I.:

- “La regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la nueva Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo”. Revista Práctica Mensual, Fiscal Mes a Mes, nº 116, marzo, 2006.

RUIBAL PEREIRA, L.:

- “Comentario a la Sentencia del TC 122/2003, de 16 de junio: derecho a la tutela judicial efectiva; derecho de defensa y a un proceso con todas las garantías. Notificaciones colectivas e IBI”, Rv. Crónica Tributaria, nº 112, 2004.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. Y OTROS:

- TEMAS DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (I). Ed. Clave. Granada. 2005.

SÁNCHEZ HUETE, M. A.:

- “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario”, Rv. Técnica Tributaria, nº 64, enero-marzo, 2004.
- “Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario. Evolución histórica y cuestiones vigentes”, Rv. Técnica Tributaria, nº 68, enero-marzo, 2005.
- “Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT”, Revista Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, nº 1, mayo, 2006.

SESMA SÁNCHEZ, B.:

- “La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador”, II Jornada de Técnica Tributaria Aplicada organizada por el Instituto de Estudios Fiscales y el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Rv. Crónica tributaria, nº 106, 2003. Págs. 101-122.

SIMÓN ACOSTA, E.:

- “Crítica de libros: al libro de Perezagua “La prueba en el Derecho Tributario”. Revista de Hacienda Pública, nº 44, 1977.

SOLANA VILLAMOR, F.:

- “El deber de colaboración en la Ley General Tributaria”, Revista Crónica Tributaria, nº 50, año 1984.

TORRECILLAS CANO, P. A.:

- “Garantías del contribuyente y el control jurídico de la potestad sancionadora de la Administración”, Ponencia al congreso «La prevención del fraude fiscal y la tutela del deber de contribuir», Universidad Internacional del Mar, Lorca (Murcia), 2006.

VALDÉS COSTA, R.:

- “El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria”, Revista Española de Derecho Financiero, Ed. Civitas, nº 73, enero/marzo, 1992.

ZORNOZA PÉREZ, J.:

- EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS (LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO SANCIONADOR), Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Ed. Civitas. Madrid, 1992.

- Prólogo a la obra LEGALIDAD DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.
Ed. Dykinson, Madrid, 1998.