



Tribuna Fiscal

REVISTA TRIBUTARIA Y FINANCIERA

DICIEMBRE 1993
Nº 38

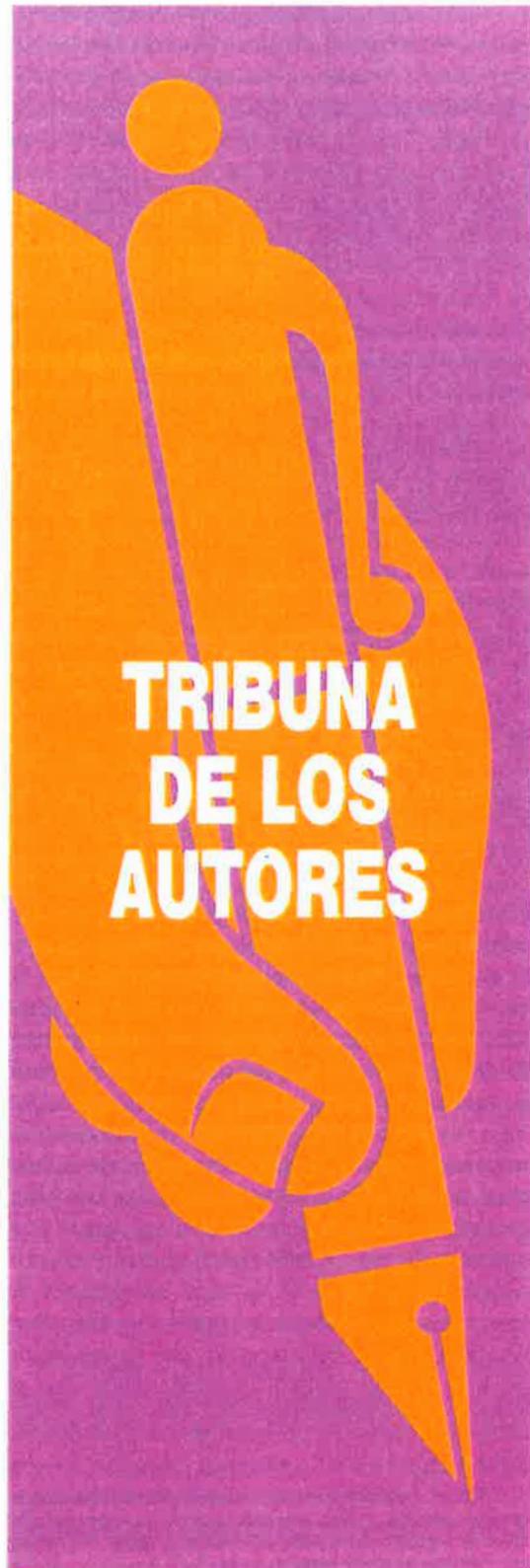
EL AHORRO DE NUESTRA VEJEZ

★ NUEVO TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.

- "NON BIS IN IDEM" Y LOS REQUERIMIENTOS DE LA INSPECCION.
- LA LIBERTAD DE AMORTIZACION Y OTRAS CUESTIONES EN RELACION A LOS ACTIVOS DESTINADOS A INVESTIGACION Y DESARROLLO.



CISS



«*Non bis in idem*» y los requerimientos de la inspección

(Al hilo de la S.T.S. de 22 de enero de 1993)

José M. Pérez Lara

DPTO. D.º FINANCIERO Y TRIBUTARIO
FAC. DE DERECHO UNIV. DE GRANADA

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Principio *non bis in idem*.
 - II.a. Identidad de sujeto.
 - II.b. Identidad de hecho.
 - II.b.1. Contenido procedimental del artículo 32 del R.G.I.T.
 - II.b.2. Exposición del Tribunal Supremo.
 - II.b.3. Dificultades en la apreciación de la identidad de hecho.
 - II.c. Identidad de fundamento.
- III. Redacción del artículo 32 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos tras la Sentencia del Tribunal Supremo.
 - III.a. Apartado Primero.
 - III.b. Apartado Segundo.
- IV. Recapitulación.

I. Introducción

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de enero de 1993, se ha pronunciado sobre la legalidad de determinados preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. De las importantes consideraciones jurídicas recogidas en la misma, me ha llamado especialmente la atención el razonamiento jurídico seguido por el Tribunal a la hora de decidir sobre la nulidad parcial del artículo 32 del menciona-

do Reglamento. En dicho artículo se regulan los diferentes medios a través de los cuales se inician las actuaciones inspectoras, que podrán comenzar a desarrollarse, bien, mediante requerimiento notificado al obligado tributario para que comparezca en el lugar, día y hora donde se vayan a practicar las mismas, y en su caso, aporte la documentación pertinente, o bien, mediante la personación del actuario sin necesidad de notificación previa de requerimiento.

En el párrafo primero se posibilita que la Inspección de los tributos solicite la colaboración del obligado tributario para poder de esta forma llevar a cabo las actuaciones inspectoras, efectuándose a través del oportuno requerimiento notificado al interesado. Con anterioridad a dicha sentencia, en el caso que el obligado tributario incumpliese dicha comunicación, es decir, en el caso de que no hiciera objeto de personación en el lugar, día y hora establecidos en el requerimiento, o no aportare los documentos solicitados en el mismo por la Inspección, ésta abriría el correspondiente procedimiento sancionador, que se tramitará según lo establecido en el artículo 59.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y por el Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, sobre el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. Procedimiento sancionador, que normalmente, finalizaba con la imposición de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija por la comisión de una infracción simple de las tipificadas de forma genérica, en el artículo 83.1 de la Ley General Tributaria.

Dicho procedimiento sancionador se inicia una vez finalizado el plazo otorgado al obligado tributario para su personación y aportación de los documentos solicitados, salvo que haya alegado justa causa para enervar los efectos de su inobservancia. A partir de este momento, la Inspección además de la apertura del expediente sancionador, está facultada para dirigir un segundo requerimiento, con idéntico contenido que el primero, requiriéndolo para una nueva personación en el lugar, día y hora establecidos, donde el incumplimiento de ésta, también dará lugar a la apertura de un segundo expediente sancionador, que seguirá la misma tramitación que el primero.

En el caso de este segundo incumplimiento, se podrá emitir otro tercer requerimiento, donde además de solicitar la colaboración del obligado tributario, se le advierte que en caso de incumplir éste, su actitud será considerada de resistencia a la actuación inspectora, lo que dará lugar no sólo a la apertura de un tercer expediente sancionador sino además y debido a que su actitud ha sido calificada de la forma anterior, la Inspección podrá acudir a la utilización de la estimación indirecta para poder llevar a cabo, en su caso, la regularización fiscal del obligado tributario.

Mientras que en el segundo apartado del artículo 32, está facultando a la Inspección para que se persone sin previo requerimiento para iniciar las actuaciones inspectoras, estableciendo también la posibilidad de la apertura de tres expedientes sancionadores contra el obligado tributario, por su falta de colaboración, en base a la desatención de los requerimientos emitidos por la Inspección. Pero con la particularidad de que el primer procedimiento sancionador no viene condicionado por la presencia e incumplimiento del obligado tributario, ya que en su ausencia, cualquiera de las personas citadas en el artículo 30.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (1), deberá de prestar su colaboración a los actuarios personados, en caso contrario, su falta de colaboración dará lugar a la apertura del procedimiento sancionador, pero no contra el infractor, sino contra el obligado tributario, a pesar de estar ausente en el momento de la personación de los actuarios. En el caso de hallarse presente el obligado tributario en el lugar donde vayan a practicar las actuaciones inspectoras iniciadas por personación de la Inspección, y sin previo requerimiento, su falta de colaboración, lógicamente, dará lugar a la apertura del correspondiente expediente sancionador. En el supuesto de que la visita de la Inspección sea infructuosa, podrá requerir al interesado, con un primer, y en caso de incumplimiento, con un segundo requerimiento, que al notificárselo al obligado se le apercibirá que de

(1) «... las actuaciones se entenderán con el interesado, si estuviere presente, o bien con quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, registro, dependencia, Empresa, centro o lugar de trabajo...»

no atenderlo, su actitud será considerada de resistencia a las actuaciones inspectoras. Incumplimientos que tendrán los mismos efectos sancionadores que los descritos en el apartado primero de dicho artículo 32.

Hasta aquí y en líneas generales, el supuesto descrito en el artículo 32, donde sus apartados primero y segundo han sido anulados parcialmente en el siguiente sentido:

Respecto al primer apartado, declara anulada la expresión: «...iniciará nuevo procedimiento sancionador...» en base a que el Tribunal considera que la existencia de varios procedimientos sancionadores, debido al incumplimiento del primer y segundo requerimiento parte del obligado tributario significa una vulneración del principio *non bis in idem*, al estimar que concurren los tres presupuestos configuradores de dicho principio —identidad de sujeto, de hecho y de fundamento— en el supuesto descrito en el apartado primero del artículo 32 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dando lugar a una doble sanción impuesta sobre una misma persona, el obligado tributario, por la realización de un mismo hecho, la falta de personación o de colaboración con la Inspección de los Tributos.

En cuanto al segundo apartado, anula el inciso siguiente: «... lo hará constar para iniciar el correspondiente procedimiento sancionador al obligado tributario y...» en base al principio de personalidad de la pena, ya que acertadamente el Tribunal Supremo aprecia una vulneración de dicho principio en el supuesto de la apertura de un procedimiento sancionador contra el obligado tributario por la falta de colaboración prestada por una de las personas enumeradas en el apartado segundo del artículo 30 del Reglamento General de la Inspección, ya que el expediente sancionador se abre no contra el infractor, sino contra el obligado tributario.

En este mismo apartado también pueden existir varios procedimientos sancionadores por incumplimiento de los requerimientos recibidos por el obligado tributario, lo que significaría, siguiendo lo expuesto por el Tribunal Supremo, una nueva conculcación del principio *non bis in idem*.

Siendo éste el objeto del presente trabajo, analizar el razonamiento jurídico seguido por el operador jurídico en su Fundamento decimoséptimo (2) de la Sentencia de 22 de enero de 1993, para declarar la nulidad de los anteriores incisos, especialmente, en la apreciación de una vulneración del principio *non bis in idem*, ante la dificultad de poder apreciar una violación de dicho principio por la concurrencia de varios procedimientos sancionadores basados en el incumplimiento reiterado del obligado tributario de los requerimientos emitidos por la Inspección de los Tributos solicitando su colaboración, debido a la no concurrencia de uno de los elementos configuradores de dicho principio, como es la identidad de hecho.

II. Principio non bis in idem

Tradicionalmente la expresión *non bis in idem* se ha identificado con la máxima de que

(2) «Fundamento Jurídico Decimoséptimo.—... Es decir, la falta de personación sin alegación de justa causa puede dar lugar a dos procedimientos sancionadores: uno; por el primer llamamiento desatendido; u otro, por el segundo llamamiento también desatendido, donde, además se percibe de incurrir en 'resistencia a la acción inspectora' de no comparecer al tercer llamamiento que en él se practica. Naturalmente, cada uno de estos dos expedientes se referirá a la comisión de una 'infracción simple' (art. 78 L.G.T.) sancionable con multa de 1.000 a 150.000 ptas. (art. 83 de la misma), sin que, en su caso, pueda imponerse en ellos sanción alguna por la resistencia a la acción inspectora, habida cuenta de que ésta o bien se castiga por la vía penal de resistencia a los agentes de la autoridad (art. 6 del Reglamento, en relación con el art. 231.2 ó 237 C.P.) en cuyo caso, ya no podrán imponerse sanciones administrativas en virtud del art. 77.6 L.G.T., o bien se castiga en la vía administrativa aplicando las sanciones del art. 83.6 (multa de 50.000 ptas. a 1.000.000) o agravando la sanción tributaria que corresponda del resultado de la inspección [art. 82 d) de dicha Ley]. De esta manera la cuestión queda centrada en la posibilidad de dos expedientes sancionadores de infracción simple, uno por cada llamamiento desatendido. En ambos, existe identidad de sujeto (obligado tributario), de hecho (falta de personación) y de fundamento (desobediencia al mandato de la Inspección) no obstante lo cual se arbitra la posibilidad de un doble castigo, lo que vulnera el principio non bis in idem de sólido arraigo en nuestro Derecho sancionador y que, en la actualidad, recoge explícitamente el art. 133 L. 30/1992, el cual, por hallarse... Debe, por tanto anularse por ser contrario a Derecho tal supuesto del art. 32.1, en la medida que establezca la posibilidad de un segundo expediente sancionador, y ello sin perjuicio de que en el expediente sancionador incoado por la primera incomparecencia pueda también sancionarse la desatención al segundo llamamiento merced a la agravación de la sanción única, en razón a la contumacia del requerido.

Se impugna, asimismo, el art. 32.2... A partir de su tercer inciso, o punto y seguido, este precepto incurre en igual violación del ordenamiento jurídico que el párrafo que le precede, agravado por el hecho de trasladar al obligado tributario las consecuencias sancionadoras por la falta de colaboración con la Inspección de otras personas distintas de él...»

nadie puede ser castigado dos o más veces por un mismo hecho. Aforismo latino que tenía su especial campo de aplicación en el ámbito penal, pero desde el mismo momento en que la potestad sancionadora no es privativa de los órganos judiciales (3), y en «esta línea nuestra Constitución ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino, que lejos de ello, la ha admitido en el artículo 25, apartado tercero, aunque, como es obvio, sometiéndose a las necesarias cautelas, que preservan y garanticen los derechos de los ciudadanos» (4). Cautelas que tanto jurisprudencial como doctrinalmente (5), se traducen en la aplicación de los principios del orden penal al derecho administrativo sancionador y que especialmente tras la entrada en vigor de la Constitución han significado pasar «de la aplicación supletoria de preceptos del Código Penal a la aplicación directa de principios del Derecho Penal» (6). En este sentido en la actualidad no se duda sobre la aplicación de los principios de Derecho Penal al Derecho Administrativo sancionador (7), aunque si en el momento de determinar cuáles son éstos y cuál es su alcance de aplicación, como

recoge la S.T.C. 18/1981 F.J. 2: «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 se refleja en la propia Constitución».

No es objeto de este trabajo determinar y delimitar cuáles son esos principios que teniendo su origen y principal manifestación en el Derecho Penal, son de aplicación directa en el Derecho Administrativo sancionador, sino algo más modesto, como es el determinar que el principio *non bis in idem* es uno de ellos y por tanto será de aplicación en el Derecho Tributario sancionador. Esto no sólo en virtud del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, precepto que recoge uno de los efectos más característicos de dicho principio, como es la paralización de las actuaciones administrativas ante la posible existencia de un delito, remitiendo el expediente al órgano jurisdiccional competente, sino también debido a los diferentes pronunciamientos del Tribunal Constitucional, que han sido junto con la doctrina, los artífices de la constitucionalización de dicho principio, dándole un ámbito de actuación mayor, extendiéndose a los distintos órdenes del ordenamiento jurídico.

Para tal fin es necesario partir de dos premisas, la primera determinar su existencia tras la aprobación de la Constitución de 1978 y la segunda determinar su alcance o extensión.

Respecto al primer punto, el Tribunal Constitucional en Sentencia 2/1981, de 30 de enero, establece que dicho principio *non bis in idem*, «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 53.2 de la Constitución y artículo 41 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional) 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

flexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria». Rev. Impuestos, n.º 12, 1987, pág. 6.

(3) S.T.C. 77/1983, de 3 de octubre, Fundamento Jurídico Segundo: «No cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de poderes del estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable, por razones que no es ahora momento de exponer con detalle, entre las que se pueden citar la conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencias de ilícitos de gravedad menos, la conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con ese tipo de ilícitos y la conveniencia de una mayor intermediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados».

(4) S.T.C. 77/1983, de 3 de octubre, F.J. 2.º.

(5) ZORNOZA PEREZ, J. J.: EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS (Los principios constitucionales del derecho sancionador), Edit. Civitas, Colección Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1992, pág. 60.

(6) NIETO, A.: DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, Edt. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 143.

(7) NIETO, A.: DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, Edt. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 144. SUAY RINCON, J.: «El Derecho Administrativo sancionador. Perspectiva de reforma» RAP n.º 109, 1986, pág. 213. ZORNOZA PEREZ, J. J.: EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS (Los principios constitucionales del derecho sancionador), Edt. Civitas, Colección Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1992, págs. 60 y ss. CASANA MERINO, F.: «La configuración del ilícito tributario según el art. 77 de la L.G.T.». Rev. Impuestos, n.º 1, 1990, pág. 7 y ss. MERINO JARA, I.: «Algunas re-

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».

En esta sentencia el Tribunal Constitucional actúa como legislador preconstitucional, donde no sólo confirma la existencia de dicho principio, sino que además lo califica «**como derecho fundamental del sancionando**» (8) y susceptible, por tanto, de protección a través de la vía del recurso de amparo. Así mismo, especifica que va unido especialmente al principio de legalidad y tipicidad de las infracciones, aunque desde nuestro punto de vista el principio *non bis in idem*, más correcto es predicar lo del principio de proporcionalidad ya que, con él lo que se persigue es no contravenir «**el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que exige mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la infracción**» (9), adecuación que se desvanece desde el momento que un mismo hecho es sancionado repetidas veces.

Sobre la segunda cuestión, cuál es la extensión que se debe de dar al principio *non bis in idem*, va íntimamente relacionado con la naturaleza del ilícito penal y del ilícito administrativo, es decir sobre la identidad de ambos. En este sentido si consideramos que son diferentes, que son dos manifestaciones del *ius puniendi* del Estado que persiguen finalidades diferentes, el principio *non bis in idem* sólo podrá predicarse en cada uno de esos dos ámbitos —el penal y el administrativo— posibilitando su invocación ante una doble pena o una doble sanción administrativa, por la realización de un mismo hecho, pero no significaría una transgresión del mismo una doble sanción —penal y administrativa— por un único hecho, ya que los dos ámbitos persiguen finalidades distintas permitiendo la compatibilidad de sanciones.

Pero tras la promulgación de la Constitución, por los pronunciamientos del Tribunal Constitucional y la doctrina mayoritaria, se entiende que la anterior tesis de la diversidad es

opuesta al orden constitucional; ya que existe una identidad ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo. Los dos son manifestaciones de un mismo poder, el *ius puniendi* del Estado y ambos tienen una misma finalidad, es decir una función preventivo-represiva, que es común tanto para las penas impuestas en el ámbito del Derecho Penal como para las sanciones administrativas.

Debido a esta identidad entre el ilícito penal y el ilícito administrativo (10), se imposibilita el admitir que un mismo hecho sea penado en el ámbito judicial y sea sancionado en el ámbito administrativo, posibilitando de esta forma no sólo la aplicación del principio *non bis in idem*, sino también otros principios del ámbito penal.

Según lo anterior, como consecuencia de la existencia del principio *non bis in idem* y de la identidad del ilícito penal y administrativo no se puede imponer una doble sanción —una correspondiente al ámbito penal y otra impuesta en el ámbito administrativo— por la realización de un mismo hecho y además, lo que ahora interesa, es resaltar que tampoco se podrá imponer una doble sanción administrativa por un mismo hecho.

De esta forma se ha extendido el campo de aplicación del principio *non bis in idem*, que tradicionalmente se encontraba en el Derecho Penal, a otros sectores del ordenamiento jurídico, especialmente al administrativo. Se puede definir desde una perspectiva amplia como: «**el principio general del Derecho que, en base a los principios de proporcionalidad y cosa juzgada, prohíbe la aplicación de dos o más sanciones o el desarrollo de dos o más procedimientos, sea**

(10) En este sentido, ZORNOZA PEREZ, J. J.: **EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS (Los principios constitucionales del derecho sancionador)**, Edt. Civitas, Colección Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1992, págs. 42 y ss. CASANA MERINO, F.: «La configuración del ilícito tributario según el Art. 77 de la Ley General Tributario», *Rev. Impuestos*, n.º 1, 1990, págs. 5-6. PEREZ DE AYALA y GONZALEZ GARCIA: **CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO**, Tomo I, 5.ª edición, Edt. Edersa, Madrid, 1989, pág. 314. SAINZ DE BUJANDA, F.: **SISTEMA DE DERECHO FINANCIERO**, Tomo I, Volumen II, Edt. Universidad Complutense, Madrid, 1985, págs. 611-612. CROS GARRIDO, J.: «Infracciones tributarias y delito fiscal: algunas consideraciones». *Rev. Crónica Tributaria*, n.º 37, 1981, págs. 57-58.

(8) S.T.C. 154/1990, de 15 de octubre, F.J. 3.º

(9) S.T.C. 154/1990, de 15 de octubre, F.J. 3.º

en uno o más órdenes sancionadores, cuando se dé una identidad de sujetos, hechos y fundamentos y siempre que no exista una relación de supremacía especial de la Administración» (11). En este sentido se puede hablar de imposibilidad de concurrencia de dos sanciones impuestas (12):

— Entre dos tribunales penales. S.T.C. 66/1986, de 23 de mayo, F.J. 2.º: «... Y aunque tal principio se ha aplicado sobre todo al caso de una duplicidad de sanciones penales y administrativas, es evidente que sería también invocable en el supuesto de una duplicidad de acciones penales, es decir, cuando un mismo delito fuera objeto de sentencias condenatorias distintas».

— Entre un Tribunal penal y un órgano administrativo. S.T.C. 2/1981, de 3 de enero, F.J. 4.º: «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 —administrativas 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...» (13), que justifique el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración.

A este supuesto es al que responde el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, tras la reforma de 26 de abril, aunque en su redacción

sólo recoge algunas de las características del principio *non bis in idem*, debiendo ampliar su actuación, entre otros, al siguiente supuesto.

— Entre un mismo o diferente procedimiento administrativo (14). S.T.C. 154/1990, de 15 de octubre, F.J. 3.º: «Este principio ha venido aplicándose fundamentalmente para determinar una interdicción de duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto a unos mismos hechos, pero ello no significa que sólo incluya la incompatibilidad de sanciones penal y administrativa por un mismo hecho en procedimientos distintos correspondientes a órdenes jurídicos sancionadores diversos. 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 fundamento, objeto o causa material y acción jurídica.».

Este es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1993, donde en el desarrollo de un procedimiento de la inspección de los tributos se puede dar la apertura de varios procedimientos sancionadores administrativos con sus correspondientes sanciones. Siendo necesario determinar si el supuesto contemplado en el artículo 32 del Reglamento General de la Inspección significa una conculcación del principio *non bis in idem*.

Para tal fin es necesario determinar cuáles son sus elementos constitutivos.

Respecto a los elementos constitutivos que configuran el principio *non bis in idem*, hay que atender a la configuración dada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (15), que en su primera sentencia sobre el tema, la sentencia 2/1981, de 3 de enero, estableció la necesidad

(11) REY GUANTER, S. de: **POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION Y JURISDICCION PENAL EN EL ORDEN SOCIAL**, 1990, pág. 111.

(12) Respecto a los diferentes ámbitos donde se puede demandar la concurrencia del principio *non bis in idem*, ver, entre otros a NIETO, S.: **DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR**, Edt. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 345. QUERALT, J. J.: **EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM**. Edit. Tecnos. Colección de jurisprudencia práctica, n.º 42, Madrid, 1992, pág. 10.

(13) «El principio '*non bis in idem*' tiene una excepción cuando existe una relación administrativa de sujeción especial, como la del funcionario o concesionario, pues una conducta puede infringir el orden interno de la Administración, castigándose por ésta, y al tiempo, el orden general, dando lugar a una sanción penal (S.T.C. 30-1-1981, 3-10-83, 27-11-85 y 9-7-86 y S.T.S. 29-4-81, 2-2-84, 19-4-85, 22-1-88 y 17-3-92)...» GARCIA GOMEZ DE MERCADO, F.: «La potestad sancionadora de la Administración tras la nueva Ley de las Administraciones Públicas», Rev. Actualidad Jurídica Aranzadi, n.º 106, de 17 de junio de 1993. Sobre la crítica a esta excepción NIETO A.: **DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR**, Edt. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 379-381, y la bibliografía en él citada.

(14) ZORNOZA PEREZ, J.J.: **EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS (Los principios constitucionales del derecho sancionador)**, Edt. Civitas, Colección Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1992, pág. 105. NIETO, A.: **DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR**, Edt. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 381 y ss.

(15) Mientras que la doctrina habla de «coincidencia fáctica» GARCIA DE ENTERRIA, E.: **LA CONSTITUCION COMO NORMA Y EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**, Madrid, 1981, pág. 247, otros prefieren denominarlo «idéntica infracción» y «mismo contenido de injusto» COBO DEL ROSAL, M.; VIVES, ANTON, T.S.: **DERECHO PENAL. PARTE GENERAL**. Valencia, 1987, pág. 57.

para poder apreciar la concurrencia del principio *non bis in idem*, de tres factores: identidad de sujeto, identidad de hecho e identidad de fundamento. (16)

Respecto a las tres notas configuradas del principio, notas que deben concurrir de forma conjunta para poder invocar dicho principio, donde la falta de una de ellas, imposibilita su llamada.

II.a. Identidad de sujeto

Lo que significa que a la hora de imponer las sanciones, éstas deben recaer en una misma persona, tanto física como jurídica, es decir sobre la persona infractora. En el caso de existir varios procedimientos sancionadores abiertos contra una única persona, habra que estar a que exista o a que concurren también la identidad en el fundamento y la identidad del hecho, para poder traer a colación dicho principio. Si se dan las dos notas anteriores, pero no existe identidad en el sujeto, que podrá ser cualquier obligado tributario, no podrá invocarse el principio *non bis in idem* ya que su fundamento es evitar que una misma persona soporte dos sanciones por un mismo hecho.

Respecto al supuesto de hecho analizado, tanto en el apartado primero como en el segundo existe coincidencia entre la persona causante de los reiterados incumplimientos y la persona frente a la cual van dirigidos los correspondientes procedimientos sancionadores, salvo en el caso que el inobservante sea una de las personas citadas en el artículo 30.2 del Reglamento de la Inspección, lo que dará lugar a la apertura de un expediente sancionador dirigido contra el obligado tributario.

En este supuesto no existe identidad del sujeto, sino una clara transgresión del principio de personalidad de la pena, lo que ha conlleva-

do a que el Tribunal Supremo, correctamente, declare la nulidad de ese expediente sancionador.

Pero los presupuestos constitutivos del principio que conllevan una mayor dificultad a la hora de su apreciación, son los de identidad de hecho y los de identidad de fundamento.

II.b. Identidad de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo también declara la concurrencia del segundo elemento configurador del principio *non bis in idem*, la «Identidad de hecho» consistente en este caso en la «falta de personación». En verdad existe identidad en el contenido del hecho, consistente en la falta de personación o de comparecencia del obligado tributario por inobservancia del requerimiento emitido por la Inspección de los tributos. Pero esta identidad en el contenido del hecho no significa que exista también en el hecho natural, o en el hecho jurídico que viene establecido o tipificado en el precepto.

En este sentido, pasaremos al aspecto procedimental recogido en el precepto, para poder argumentar la razón de este trabajo, que como conclusión principal es la de determinar la imposibilidad de poder aplicar el principio *non bis in idem*, al faltar uno de sus elementos configuradores como es la identidad de hecho.

II.b.1. Contenido procedimental del artículo 32 del R.G.I.T.

Artículo 32 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que bajo la rúbrica «Comparecencia del obligado tributario», recoge una serie de deberes tributarios (17), como son el sometimiento de los obligados tributarios al cumplimiento de los requerimientos emitidos por la Inspección, para facilitar de esta forma el

(16) «El principio general del derecho conocido por 'non bis in idem' supone, ... que no recaiga duplicidad de sanciones... en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento...» Requisitos que se han plasmado en un texto positivo, en el Art. 133, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

(17) CASADO OLLERO, G.: «Situaciones jurídicas impuestas a los particulares por virtud de las cuales éstos resultan coactivamente impelidos a efectuar aquellas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el desempeño de una función pública» «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», Rev. Hacienda Pública Española, n.º 68, 1981, pág. 158.

inicio y desarrollo de sus actuaciones de comprobación e investigación, cuyo incumplimiento dará lugar a una sanción tributaria y «**la razón de este tipo de sanciones procede de la convicción, por parte del legislador, de que sin una adecuada colaboración ciudadana en la gestión de los tributos, la misma está condenada, si no al fracaso, sí a una eficacia muy escasa.**» (18)

Así en su apartado primero, donde se establece la posibilidad del requerimiento que tenga por contenido el solicitar la comparecencia del obligado tributario (19), siendo un acto unilateral (20) de la Inspección de los tributos con el obligado tributario, que se diligencia a través de una comunicación que deberá contener lo establecido en el artículo 45 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (21), que una vez firmada por la Inspección deberá ser notificada al interesado. A partir de ese momento nos encontramos con el primer requerimiento, un acto administrativo que produce una serie de efectos, entre otros:

— Dará lugar a la interrupción de la prescripción, siempre que tal requerimiento sea para el inicio de las actuaciones inspectoras, si se pro-

duce una vez iniciadas éstas, la interrupción se entiende producida a partir del acto de inicio de las mismas. [art. 30.3.a)]

— La puesta en conocimiento del obligado tributario de cuáles son las pretensiones de la Inspección de Hacienda y el nacimiento del deber de todo obligado tributario de atender a los requerimientos de la Inspección, un deber que permanece latente en el tiempo [encadenado a los plazos de prescripción de la obligación principal (22)] y referente siempre a la solicitud de datos con **transcendencia tributaria.**

Una vez recibida la notificación con conocimiento formal del obligado tributario, éste, o bien atiende el requerimiento, o bien, acude al apartado cuarto del mismo artículo, justificando el incumplimiento del mandamiento alegando justa causa (23); o bien, se produce el incumplimiento, lo que dará lugar a la apertura del correspondiente procedimiento sancionador.

Expediente sancionador expedido por órganos de la Inspección que estará sujeto a los trámites recogidos en el Real Decreto 2.361/1985,

(18) GUIO MONTERO, F.: **EL CONTRIBUYENTE ANTE LA INSPECCION DE HACIENDA**, Edt. Lex Nova, Valladolid, 1991, 3.ª edición, pág. 316.

(19) Para ARIAS VELASCO, J.: «*La diferencia entre la simple 'presencia', a que se refiere el artículo 25, y la 'comparecencia', de que habla el artículo 32, es que esta última implica, además de la presencia física, la aportación o puesta a disposición de 'la documentación y demás elementos solicitados'*» en **PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1991, 5.ª edición, pág. 167.

(20) Acto no impugnabile, la decisión de la Inspección de iniciar las actuaciones inspectoras, su carácter discrecional. Ver GARCIA ANOVEROS Civitas. Rev. Española de Derecho Financiero, n.º 76, 1992, págs. 605 y 606.

(21) Comunicación que deberá tener el siguiente contenido:

- El lugar y fecha de su expedición.
- La identidad de la persona o Entidad.
- El lugar a los que se dirigen.
- La identificación y la firma de quien las remita.
- Interrupción de la prescripción.
- Los hechos o circunstancias que se comunican o el contenido del requerimiento que a través de la comunicación se efectúa, pudiendo ser alguno de los siguientes: que la Inspección requiere o bien la presencia del obligado tributario en sus Oficinas; o bien le comunica sobre la próxima visita de la misma, debiendo señalar, en ambos casos, el lugar, día y hora señalados, que deberá personarse el obligado tributario, para la práctica de las actuaciones inspectoras, junto con aquellos documentos que desea sean aportados, debiendo transcurrir, desde la recepción de la notificación y la cita, un plazo no inferior a diez días (art. 30.1 R.G.I.T.).

(22) Así, respecto de las obligaciones formales y el art. 35.3 de la L.G.T., FALCON Y TELLA, opina que «... que la normativa es suficientemente expresiva de la voluntad del legislador de extender los efectos de la prescripción de la obligación tributaria principal a las obligaciones y deberes formales, en la medida en que tales obligaciones y deberes se justifican únicamente en función de la existencia, actual o eventual, de una obligación tributaria principal.» en su obra **LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA**. Edt. La Ley. Madrid, 1992, pág. 197.

(23) Se le concede un plazo de tres días para alegar justa causa ante el incumplimiento de tal deber. Como dice ARIAS VELASCO, «*la redacción de este último apartado produce cierta perplejidad, ya que, salvo naufragio en isla desierta, extravió en el desierto o analfabetismo contumaz, resulta difícil concebir circunstancias que imposibiliten manifestarse por escrito. Posiblemente existe error material de transcripción y donde dice "desaparezcan" debe decir "aparezcan". Se refería la norma a los supuestos en que, transcurridos los tres días siguientes a la recepción de la notificación, apareciesen circunstancias que impidiesen la comparecencia.*» Apartado que es analizado por la sentencia en su Fundamento Jurídico Decimoséptimo que se pronuncia favorable sobre la legalidad del mismo, pero no hubiera estado de menos aprovechar esta oportunidad para dar una correcta interpretación del mismo.

No especificando cuáles pueden ser las justas causas que impiden la comparecencia, siguiendo al mismo autor, podemos incluir, «*la enfermedad del interesado, el fallecimiento de parientes próximos o circunstancias familiares análogas, incluso, los previos compromisos de negocio, cuando dejar de atenderlos pudiera implicar perturbación en el desarrollo normal de las actividades laborales, empresariales o profesionales*» —artículo 31.5— en mayor medida de la necesaria». ARIAS VELASCO, J. **PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**, Edt. Marcial Pons, Madrid, 1991, 5.ª edición, pág. 168.

de 18 de diciembre, sobre el procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, que según su artículo 7 se ajustará a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, regulado en su artículo 59.4, y la Ley General Tributaria, donde el incumplimiento del requerimiento, dará lugar a una infracción simple sancionada con una multa pecuniaria fija, por lo que será preciso abrir un expediente sancionador, a través de una diligencia y no de un acta, ya que **«el órgano competente para imponer la sanción —director general o delegado de Hacienda, según el ámbito de actuación del órgano inspector— es distinto del competente para dictar el acto administrativo de liquidación —inspector-jefe—»** (24), diligencia donde se constatará la no comparecencia del obligado tributario [art.47.3.a], debiendo **«comunicar al interesado la incoación del oportuno expediente para que, siempre previa puesta de manifiesto del mismo, si lo desea, formule las alegaciones que estima convenientes en el plazo de quince días»**. (art. 59.4)

Una vez que se ha producido el incumplimiento del primer requerimiento, el cual se entiende acaecido una vez finalizado el plazo establecido en él, sin haber el obligado tributario justificado una causa justa para su inobservancia. La Inspección de los tributos está obligada a continuar con las actuaciones, debiendo seguir los mismos pasos expuestos al principio pero con la particularidad de que la sanción por dicha infracción simple, por incumplimiento de este

(24) Sobre los trámites a seguir en el procedimiento sancionador seguido por los órganos de la inspección ante el incumplimiento de los requerimientos, que son constitutivo de una infracción simple sancionada con una multa pecuniaria fija ver a ARIAS VELASCO, J. **PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS**, Edt. Marcial Pons, 5.ª edición, Madrid, 1991, pág. 227 y ss. GUIO MONTERO, F.: **EL CONTRIBUYENTE ANTE LA INSPECCION DE HACIENDA** Edt. Lex Nova, Valladolid, 1991, 3.ª edic., págs. 317 y 318. Tratándose de infracciones graves, éstas se tramitarán en el acta de inspección correspondiente, siendo el órgano encargado de imponer la sanción el Inspector-jefe, mientras que las infracciones simples, el expediente sancionador es incoado por el director general o delegados o administraciones de Hacienda. Por lo que siempre se va a dar un expediente sancionador separado por infracción simple. Aspecto interesante, ya que el Inspector-jefe deberá tener en cuenta a la hora de dictar el acto de liquidación definitivo, donde se recojan infracciones graves, ver si se produce el concurso entre infracciones graves y simples, cuando las segundas son una consecuencia inmediata de las primeras.

segundo requerimiento podrá ser superior que la establecida en el primer procedimiento sancionador (art. 83.1 L.G.T.).

Para evitar el libre arbitrio de la Administración a la hora de graduar las sanciones la Circular n.º 8, de 22 de julio de 1988, establece una serie de criterios para la graduación de las sanciones que se producen en vía de gestión, estableciendo en su apartado 13, bajo la rúbrica «las sanciones por requerimientos no atendidos», la sanción a imponer por infracción simple, por los requerimientos formulados por la Administración y no atendidos por los obligados tributarios. Cuadro de sanciones, que aunque dictados para los órganos de gestión, a falta de norma específica, también podrá ser de aplicación por los órganos de la Inspección, pero no están sujetos a dicha circular de forma imperativa, ya que pueden establecer otro tipo de graduación de sanciones atendiendo a lo dispuesto en el Real Decreto 2.361/1985. Pero con independencia de lo anterior la elevación de la sanción no significa una transgresión del principio *non bis in idem* ya que a la hora de imponer la sanción a esta segunda infracción por incumplimiento del segundo requerimiento, no significa, el volver a sancionar el primer hecho. Siendo diferentes las razones que justifican esta no vulneración del principio, ya que nos encontramos ante hechos diferentes, producidos en un lapso de tiempo distinto, no existiendo por tanto la identidad del hecho y además, donde la configuración del tipo en cada una de las infracciones es diferente, ya que para que se produzca la segunda infracción es necesario que previamente el obligado tributario haya desatendido el primer requerimiento. Por lo que tener en cuenta un hecho que es objeto de sanción para elevar la sanción de otro diferente y posterior, no significa una transgresión del principio *non bis in idem* ya que el legislador tiene la libertad a la hora de determinar la cuantía de la sanción, teniendo como límite el principio de proporcionalidad, donde la gravedad de la segunda infracción es superior, por lo que la sanción también.

Sobre el acaecimiento del tercer requerimiento, poco que añadir sobre pasos a seguir en su tramitación, solamente indicar, que su incumplimiento además de conllevar la apertura del

correspondiente procedimiento sancionador, acarrea importantes consecuencias, como son:

1. En el requerimiento se advierte al obligado tributario **«de que, de no atenderlo adecuadamente, su actitud se considera resistencia a la actuación inspectora...»** conforme a lo dispuesto en el artículo 41.2.a) del Reglamento. Este artículo establece cuándo se debe entender que existe obstrucción o resistencia a la actuación inspectora, indicándonos o determinando el artículo 32.1 que será a partir del tercer requerimiento incumplido, siendo a partir de ese momento cuando entra en juego el artículo 64.1.b) del Reglamento, posibilitando, a falta de otro medio, la aplicación de la estimación indirecta de bases.

2. Como consecuencia de la advertencia anterior, el órgano competente para la resolución de los procedimientos sancionadores podrá tener en cuenta, a la hora de graduar las sanciones correspondientes, esa conducta del obligado tributario, calificada de obstrucción o resistencia a las actuaciones inspectoras, según el artículo 82.d) de la Ley General Tributaria.

3. Para la posible apreciación del delito de desobediencia grave a los agentes de la autoridad, en relación con el artículo 231.2 ó 237 del Código Penal, no solamente es necesario el incumplimiento del tercer requerimiento, sino que además «debe formularse un cuarto requerimiento recordando el reiterado incumplimiento de los antecedentes. No atendido este último requerimiento, no ha de imponerse sanción alguna de carácter tributario para evitar la invocación al principio *non bis in idem* y a continuación ha de precederse a la vía penal remitiendo el expediente completo a la Abogacía del Estado competente o a la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, para su traslado al Ministerio Fiscal o a la propuesta de Orden Ministerial necesaria para el ejercicio de la acción penal mediante querrela en nombre del Estado», según establece el Informe de 2 de marzo de 1990, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria que sigue la misma línea marcada por el Informe de la Dirección General de lo Contencioso del Estado (actual Dirección del Servi-

cio Jurídico del Estado), de 29 de abril de 1985. (25)

Una vez que se haya pronunciado el órgano jurisdiccional, en el caso de no apreciar la concurrencia de una conducta delictiva, el expediente sancionador tributario, en base al incumplimiento del cuarto requerimiento, se abrirá pudiendo imponerse una sanción consistente en una multa pecuniaria, establecida en el artículo 83.6 de la Ley General Tributaria.

Todo lo anterior se puede extrapolar al supuesto de que los requerimientos se produzcan, no para iniciar las actuaciones inspectoras, sino una vez ya iniciadas, se requerirá la colaboración del obligado tributario o para el supuesto contemplado en el artículo 32.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, cuando es infructuosa la visita de la inspección sin previo requerimiento, aunque con una serie de particularidades, debido a la nueva redacción de dicho apartado como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993, que analizaremos en el epígrafe correspondiente.

II.b.2. Exposición del Tribunal Supremo en su Fundamento Jurídico decimoséptimo

Según el cauce procedimental expuesto, en principio, nos podemos encontrar con la concurrencia de tres procedimientos sancionadores, uno por cada requerimiento desatendido. Mientras el Tribunal Supremo considera que **«la falta de personación sin alegación de justa causa puede dar lugar a dos procedimientos sancionadores: uno; por el primer llamamiento desatendido; u otro, por el segundo llamamiento también desatendido, donde, además se apercibe de incurrir en 'resistencia a la acción inspectora' de no comparecer al tercer llamamiento que en él se practica... De esta manera la cuestión queda centrada en la posibilidad de dos expedientes sancionadores de infracción simple, uno por cada llamamiento desatendido»**.

De esta forma el Tribunal admite que sólo existe vulneración del principio *non bis in idem* en relación a los dos primeros procedimientos sancionadores abiertos como consecuencia del

(25) Revista Impuesto, n.º 24 de 1991.

incumplimiento del primer y segundo requerimiento, dejando al margen de esta transgresión la posible existencia de un tercer requerimiento incumplido, ya que sólo predica la concurrencia de los tres presupuestos configuradores de dicho principio respecto de los dos primeros expedientes sancionadores, «En ambos casos, existe identidad de sujeto (obligado tributario), de hecho (falta de personación) y de fundamento (desobediencia al mandato de la Inspección)». En consecuencia «...debe, por tanto anularse por ser contrario a Derecho tal supuesto del artículo 32.1, en la medida que establece la posibilidad de un segundo expediente sancionador...». Al declarar la nulidad de la apertura del segundo expediente sancionador, no significa que está dejando sin sanción el incumplimiento del segundo requerimiento, sino «que en el expediente sancionador incoado por la primera incomparecencia pueda también sancionarse la desatención al segundo llamamiento merced a la agravación de la sanción única, en razón a la contumacia del requerido».

Según lo anterior, el Tribunal Supremo no considera que con la apertura del tercer expediente sancionador se produzca una vulneración del principio *non bis in idem*, lo que debería significar la falta de uno de sus elementos configuradores en este tercer expediente en relación con los anteriores.

Pero el Tribunal basa esta falta de similitud entre los diferentes expedientes, en que al incumplir el tercer requerimiento la actitud del obligado tributario es calificada de resistencia a la acción inspectora, por lo que «ésta o bien se castiga por la vía penal de resistencia a los agentes de la autoridad (art. 6 del Reglamento, en relación con el art. 231.2 o 237 Código Penal) en cuyo caso, ya no podrán imponerse sanciones administrativas en virtud del art. 77.6 L.G.T., o bien se castiga en la vía administrativa aplicando las sanciones del art. 83.6 (multa de 50.000 ptas. a 1.000.000) o agravando la sanción tributaria que corresponda del resultado de la inspección [art. 82.d) de dicha Ley]».

A pesar de dudar sobre la aplicación del principio *non bis in idem* al supuesto analizado, que a continuación expondremos, la nota diferenciadora utilizada por el Tribunal, para consi-

derar que la apertura del tercer expediente, como consecuencia del incumplimiento del requerimiento tercero, no es razón suficiente para desvirtuar la concurrencia de los tres presupuestos configuradores del principio, en el sentido de que en los tres procedimientos sancionadores, siguiendo en este punto el razonamiento del Tribunal, existen identidad de sujeto (el obligado tributario), identidad de hecho (falta de personación) e identidad de fundamento (desobediencia al mandato de la Inspección), no siendo la causa que desvirtúa la concurrencia de estos elementos, el hecho de que el incumplimiento del tercer requerimiento conlleve además de una sanción superior (también puede ocurrir en relación entre el segundo procedimiento sancionador y el primero) otros efectos (como la posibilidad de aplicar la estimación indirecta), que se pueden considerar como medidas o efectos accesorios, que no encuentran su fundamento en la sanción sino que son consecuencia del incumplimiento del obligado tributario, pero que no gozan de una naturaleza sancionatoria, sino lo que persigue es posibilitar el desarrollo y realización de las actuaciones inspectoras, pudiendo llevar a cabo la regularización fiscal, en su caso, del obligado tributario.

Siguiendo con el razonamiento expuesto por el Alto Tribunal, en el caso del artículo 32.2, no habrá vulneración del principio *non bis in idem*, en el supuesto de que existan dos expedientes sancionadores abiertos contra el obligado tributario, cuando en el segundo requerimiento ha sido advertido que el incumplimiento de éste calificaría su conducta de resistencia a la actuación inspectora. Mientras que sí existirá dicha violación, debiendo tener las mismas consecuencias que en el apartado primero, en el caso de que el obligado tributario se encuentre presente en el momento en que se personan los actuarios y aquél desatiende el mandato de colaboración. Procediendo la Inspección a la apertura del expediente sancionador, y a continuación, solicitar nuevamente su colaboración a través de un requerimiento, el cual, en el caso de ser desatendido nuevamente por el obligado no dará a la apertura de un segundo expediente sino que será sancionado en el primero.

II.b.3. Dificultades en la apreciación de la identidad de hecho

Según lo anterior, y volviendo a la apreciación del principio *non bis in idem* como fundamento de la nulidad del citado artículo, difícilmente se puede hablar de «identidad de hecho», la única identidad existente se encuentra (aparte de la del sujeto y el fundamento), en el contenido del hecho, es decir, en la falta de personación o de comparecencia del obligado tributario ante los requerimientos efectuados por la Inspección de los tributos, pero no existe identidad o coincidencia de los hechos, ya que cada uno nace de un acto administrativo diferente, en un lapso de tiempo diferente y con unos efectos jurídicos también distintos.

Pero además para poder determinar que exista identidad de hecho, lo importante es averiguar si nos encontramos con un único hecho o con varios hechos diferenciados. En el supuesto del artículo 32 nos encontramos ante hechos diferenciados, no ya si seguimos el criterio que los califica «**por su percepción física o natural: es un hecho único el que responde a un solo acto de voluntad y como tal se realiza en la vida y se percibe por el sujeto y los terceros**», o si seguimos el criterio que «**califica los hechos, como unidad o pluralidad, no es la naturaleza de la percepción natural del observador y ni siquiera la voluntad del actuante sino del legislador. Es la norma, en otras palabras, quien nos dice en cada caso si media uno o varios hechos. Y la norma tiene poder para, a efectos sancionadores, reunir varios hechos (naturales) en un solo tipo o, a la inversa, descomponer un sólo hecho natural en varios tipos... Si prescindimos de los hechos naturales y nos atenemos a los tipos normativos, el problema se simplifica ya que podemos encontrar la solución en los elementos que la norma ha seleccionado a la hora de tipificar la acción**». (26)

Según lo anterior, el artículo 32.1 Reglamento General de la Inspección de los Tributos, no recoge un solo hecho dividido en diferentes

tipos, sino que diferencia cada uno de los hechos, donde cada uno vendrá determinado, por la recepción por parte del obligado tributario de un requerimiento, donde a la finalización del plazo fijado para su cumplimiento, nacerá una infracción simple, que dará lugar a la apertura de su correspondiente expediente sancionador. En el supuesto de que los tres requerimientos sean recibidos en el mismo día por el obligado tributario, sólo se podrá abrir un único expediente sancionador, por incumplimiento de un único requerimiento, en este sentido la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 2 de junio de 1987 «**no procede más que una sanción por desatender tres requerimientos de datos recibidos el mismo día por el infractor, debiendo mediar un cierto lapso de tiempo entre requerimientos sucesivos para poder imponer multas compulsivas...**». (27)

Respecto al apartado segundo de dicho precepto también se nos hace dudoso la posible violación del principio *non bis in idem*, concretamente en el supuesto en que el obligado tributario no coopere con los actuarios cuando se personan sin requerimiento previo y que, con posterioridad incumple, en su caso, los dos requerimientos recibidos, al igual que ocurre en el apartado primero, no existen identidad de hecho, nos encontramos con tres hechos diferentes, no sólo porque se producen en momentos temporales diferentes, sino porque la norma jurídica los tipifica como hechos jurídicos diferenciados, dando lugar cada uno de ellos a la apertura de su correspondiente procedimiento sancionador antes de que se haya producido el posterior.

Mientras que el legislador esta facultando a los órganos de la Inspección de Hacienda a la hora de elegir qué medio utilizar para iniciar las actuaciones inspectoras, le está imponiendo que debe de realizar un número determinado de requerimientos, y no un número ilimitado, ya que a partir del tercero, la Inspección puede aplicar el método de estimación indirecta de bases, cuando la finalidad de los requerimientos es obtener información con trascendencia tributaria para poder llevar a cabo la posible regularización tributaria del obligado.

(26) NIETO, A.: **DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR**, Edt. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 387.

(27) Rev. Impuestos, tomo II/1987, pág. 430.

II.c. Identidad de fundamento

Este elemento configurador del principio *non bis in idem*, lo que trata es de evitar que dos o más sanciones recaigan sobre un único bien jurídico protegido por la norma jurídica vulnerada por la conducta del sujeto infractor en un único hecho. Es decir, las sanciones impuestas por la comisión de una infracción que solamente tratan de proteger un único bien jurídico, sólo podrán conllevar la imposición de una única sanción, por lo que puede haber tantas sanciones como de lesiones de los bienes jurídicos distintos protegidos por la norma jurídica o conductas tipificadas.

El artículo 32 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos está protegiendo un único bien jurídico, como es **el deber de colaboración**, que de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, el fundamento de este deber de colaboración, se encuentra en el mismo deber de contribuir y en los principios que sustentan en el artículo 31.1 de la Constitución. Debiendo entender «este deber de contribuir como lo hace E. Eserverri y F.º Escribano, no sólo como la simple finalidad de allegar medios de financiación para los gastos públicos, sino también como el deber de colaborar con la Administración tributaria, en la eficaz gestión de los tributos que conforman el sistema tributario». (28)

Aunque existe identidad en el fundamento, el deber de contribuir, como fundamento del deber jurídico de colaboración con la Administración que trata de proteger ese aspecto fundamental del bien público, que se materializa, en este caso a través de los requerimientos de la Inspección dirigidos al obligado tributario para que éste conceda la ayuda necesaria para el correcto desarrollo de las actuaciones inspectoras, a pesar de esta identidad, como hemos expuesto en el punto anterior, falta uno de los

(28) LOPEZ MARTINEZ, J.: LOS DEBERES DE INFORMACION TRIBUTARIA, Edit. IEF/Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 95 y respecto a los dos prof. citados, ESCRIBANO LOPEZ, F.: LA CONFIGURACION JURIDICA DEL DEBER DE CONTRIBUIR. PERFILES CONSTITUCIONALES, Edt. Civitas, Madrid, 198, págs. 265 a 266 y ESEVERRI, E.: LAS ACTUACIONES TRIBUTARIAS RECLAMABLES EN VIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA, Edt. Civitas, Madrid, 1983, págs. 35 y 36.

elementos configuradores del principio *non bis in idem*, como es la identidad del hecho.

III. Redacción del artículo 32 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos tras la Sentencia del Tribunal Supremo

Según todo lo anterior no se puede invocar la aplicación del principio *non bis in idem*, al no concurrir una de sus notas configuradoras, como es, la identidad de hecho, ya que nos encontramos con tres hechos diferenciados, consistentes en el incumplimiento del deber de colaboración por parte del obligado tributario acaecido en un lapso de tiempo distinto, donde dicho deber de colaboración se ha ejercido a través de tres actos administrativos distintos, con su propiedad idéntica jurídica.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones y a la espera de nuevos pronunciamientos de los Tribunales doctrinales o del propio legislador, ante la nueva redacción del artículo 32 en su apartado primero y segundo, la interpretación que estimó más cercana al espíritu de la Sentencia, es la que sigue:

III.a. Apartado Primero

El fallo del Tribunal Supremo es el que es, por lo que a pesar de las dificultades para la apreciación del principio *non bis in idem*, y por tanto debido a la anulación de las correspondientes expresiones del artículo 32, éste ha adquirido una nueva redacción como consecuencia de la sentencia, especialmente en su primer y segundo apartado. (29)

(29) «Art. 32. Comparecencia del obligado tributario.

1. El obligado tributario, requerido al efecto por escrito, deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, teniendo a disposición de la Inspección o aportándole la documentación y demás elementos solicitados. Si así no lo hiciere, sin mediar justa causa, la Inspección hará constar esta circunstancia para incoar el procedimiento sancionador que proceda, renovando el primer requerimiento. Si el interesado no atendiere el segundo requeri-

En relación con el primer apartado, el incumplimiento del primer requerimiento dará lugar a la apertura del correspondiente expediente sancionador, pero ante la inobservancia del segundo y tercer requerimiento, la actual redacción de dicho apartado según queda tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo, establece, que ante dicho incumplimiento «**la Inspección lo hará constar**». Pero lo hará constar ¿en efecto de qué? ¿Para ser tenido en cuenta en el primer procedimiento sancionador?, ¿o solamente, se hará constar el incumplimiento del segundo requerimiento, para poder notificar el tercero, y una vez incumplido éste, poder considerar la actitud del obligado tributario de resistencia a la actuación inspectora y de esta forma posibilitar a la Inspección acudir a la estimación indirecta?

Como hemos expuesto anteriormente, una vez abierto el primer expediente sancionador como consecuencia de la falta de personación del obligado tributario por desatender el requerimiento de la Inspección, deberá seguir la tramitación recogida en el Reglamento General de la Inspección y el Real Decreto 2.361/1985, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, debiendo comunicar al interesado, en caso de que la diligencia se redacte sin la presencia y firma del interesado, la apertura del procedimiento sancionador, para que pueda tener conocimiento del mismo y poder formular las alegaciones que considere más oportunas.

miento, la Inspección lo hará constar, iniciará nuevo procedimiento sancionador y efectuará un tercer requerimiento apercibiendo al obligado tributario de que, de no atenderlo adecuadamente, su actitud se considerará resistencia a la actuación inspectora, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de este Reglamento.

2. Cuando la Inspección se persone sin previo requerimiento en el lugar donde hayan de practicarse las actuaciones, el obligado tributario deberá atenderla si se hallase presente. En su defecto, deberá colaborar con la Inspección cualquiera de las personas a que se refiere el apartado segundo del artículo 30 de este Reglamento. De no ocurrir así, la Inspección lo hará constar para iniciar el correspondiente procedimiento sancionador al obligado tributario y requerirá en el mismo momento y lugar para la continuación de las actuaciones inspectoras en el plazo procedente que se señale, sin perjuicio de las medidas cautelares que proceda adoptar. Si este requerimiento no fuese atendido, se renovará en sus propios términos, sin perjuicio de las sanciones que procedan, apercibiendo al obligado tributario de que de no atender adecuadamente este segundo requerimiento su actitud podrá ser considerada resistencia a la actuación inspectora, conforme a lo dispuesto en el artículo 41 de este Reglamento». Lo marcado en negrita ha sido anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de enero de 1993.

Encontrando la novedad, que tras el incumplimiento del segundo requerimiento no se abrirá un nuevo procedimiento sancionador, sino que para evitar la vulneración del principio *non bis in idem*, según la interpretación del Tribunal Supremo, este incumplimiento se unirá al primer expediente sancionador, para que el órgano competente de su resolución, pueda emitir su fallo teniendo en cuenta las nuevas circunstancias. Debiendo volver a comunicar al obligado tributario las nuevas circunstancias, procediendo a nueva puesta de manifiesto del expediente, concediendo nueva audiencia, etc.

Respecto al tercer requerimiento desatendido por el obligado tributario, además de las consecuencias que conlleva, se seguirán los mismos trámites que existían antes del pronunciamiento del Tribunal Supremo.

III.b. Apartado Segundo

Respecto al segundo apartado, que recoge el supuesto de personación de la Inspección de los Tributos «**sin previo requerimiento en el lugar donde hayan de practicarse las actuaciones**», con anterioridad a la Sentencia del Tribunal Supremo existían hasta tres procedimientos sancionadores, el primero abierto contra el obligado tributario, que a pesar de su ausencia, se abriría como consecuencia de la falta de colaboración de cualquiera de las personas a que se refiere el apartado segundo del artículo 30 del Reglamento General de la Inspección, junto con otros dos, como consecuencia del incumplimiento, en este caso sí provocado por el obligado tributario, de los requerimientos recibidos de la Inspección, donde a partir de la inobservancia del tercero, su actitud será considerada de resistencia a la actuación inspectora.

Pero debido a la correcta anulación realizada por la Sentencia del Tribunal Supremo del primer expediente sancionador seguido contra el obligado tributario, ya que él no es el infractor del deber de colaboración, en base al principio de personalidad de la pena o sanción, que sólo puede imponerse al verdadero responsable. Debido a esta anulación, nos encontramos con una primera falta de colaboración con la Inspec-

ción, la cual no podrá dar lugar a una infracción simple, debido a que la persona que no colabora con la Inspección no está dentro del círculo de los obligados tributarios que pueden ser sujetos infractores (artículos 77.3 Ley General Tributaria y 24.1 Reglamento General de la Inspección de los Tributos), por tanto, ante la imposibilidad de la apertura del expediente sancionador. Lo que podrá significar dejar vacío de contenido la personación sin requerimiento previo de los actuarios, al no conllevar ninguna consecuencia jurídica dicho incumplimiento, a no ser la posibilidad de adoptar medidas cautelares.

Ante esta primera tentativa frustrada de la Inspección de obtener los datos con trascendencia tributaria necesarios para poder llevar a cabo su función, dicho apartado le autoriza a emitir un primer requerimiento, que su incumplimiento, en este caso sí dará lugar a la apertura del correspondiente expediente sancionador —«sin perjuicio de las sanciones que proceda»— y hasta un segundo requerimiento, que ante la falta de personación del obligado tributario, dará lugar a calificar su actitud de resistencia a las actuaciones inspectoras, posibilitando de esta forma, ante la existencia de dos requerimientos inobservados, ya que de la visita de la inspección no tuvo conocimiento y él no fue el causante de la falta de colaboración con la Inspección, la apertura de dos procedimientos sancionadores que no vulneran el principio *non bis in idem* ya que el Tribunal no considera que se den los elementos configurados del principio entre el primer y segundo requerimiento.

En el caso de estar presente el obligado tributario en el momento de la personación de los actuarios, su incumplimiento dará lugar a la apertura del correspondiente expediente sancionador, pero la inobservancia del requerimiento emitido con posterioridad no significará la apertura de un nuevo expediente sancionador, ya que según el Tribunal Supremo de esta forma se evita transgredir el principio *non bis in idem*. Teniendo las mismas consecuencias que las expuestas en relación con el primer apartado de dicho artículo.

IV. Recapitulación

1. El principio *non bis in idem* necesita de la concurrencia de tres elementos, que son con-

figuradores del mismo: identidad de sujeto (que la sanción recaiga sobre un mismo sujeto infractor); identidad de hecho (coincidencia de los tipos recogidos por la norma jurídica, vulnerados en una misma unidad de tiempo); e identidad de fundamento (que la sanción impuesta trate de proteger el mismo bien jurídico establecido en la norma jurídica).

2. Que debido a la falta de una construcción jurídica del principio *non bis in idem*, no solamente aplicable al Derecho Penal, sino principalmente, tras la aprobación de la Constitución y su extensión a otros órdenes del ordenamiento jurídico, posibilita la existencia de pronunciamientos contrapuestos, entre otros, el analizado en este trabajo.

3. Que no es sólo de aplicación al caso descrito en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, sino que también es aplicable al supuesto de varias sanciones administrativas sobre un único hecho.

4. Que ante el supuesto del artículo 32 no se puede demandar la aplicación del principio *non bis in idem* ante la concurrencia de varios procedimientos sancionadores por incumplimiento por parte del obligado tributario de los requerimientos emitidos por la Inspección, debido a que falta uno de los elementos configuradores de dicho principio, como es la identidad de hecho.

5. A pesar de lo anterior, el fallo de la sentencia, es el que es, encontrándonos con una nueva redacción del artículo 32 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, apartados primero y segundo. Donde el incumplimiento del segundo requerimiento no dará lugar a la apertura de un expediente sancionador, sino que deberá unirse esta circunstancia al primer expediente sancionador abierto como consecuencia de la primera incomparecencia, por lo que no podrá ser resuelto hasta que se constate dicha circunstancia. Lo mismo ocurrirá, respecto al segundo apartado, cuando el obligado tributario no colabore con los actuarios personados para iniciar sus actuaciones y posteriormente incumpla el requerimiento.

6. Según la nueva redacción del apartado segundo, se puede afirmar que deja sin eficacia práctica la personación directa de los actuarios para la obtención de información tributaria, al no poder imponer sanción a las personas enumeradas en el artículo 30 apartado segundo del Reglamento de la Inspección, pudiendo solamente adoptar medidas cautelares.



La libertad de amortización y otras cuestiones en relación a los activos destinados a investigación y desarrollo

Ignacio Iranzo Pérez-Duque
José M.º Alfonso Iranzo Pérez-Duque

I. Introducción

La investigación es una de las seculares asignaturas pendientes de la economía española. Mucho ha llovido desde el famoso «¡Que inventen ellos!» de don Miguel de Unamuno y en la actualidad parece existir cierto grado de consenso en la sociedad acerca de la necesidad de invertir en investigación de nuevos productos y tecnologías. De esta misma opinión han venido participando, en mayor o menor medida, nuestros poderes públicos, que han desarrollado en los últimos años una legislación, un tanto dispersa, que establece medidas de apoyo e incentivo a las actividades de investigación y desarrollo (en lo sucesivo, I+D).

Una de estas normas es la Ley 27/84, de 26 de julio, de Reconversión y reindustrialización, y más concretamente su capítulo IX titulado

«Promoción de la innovación tecnológica». En dicho capítulo se recogen dos incentivos distintos para las actividades de I+D en relación al Impuesto de Sociedades: determinadas deducciones en la cuota del Impuesto y libertad de amortización para los activos destinados a dichas actividades. Este segundo incentivo es el que será objeto de análisis en el presente artículo.

II. Actividades de I+D. Definición

La primera cuestión que se plantea es qué debe entenderse por actividades de investigación y desarrollo, tanto a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales contemplados en la Ley 27/84 como en el art. 26 de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, modificada por las sucesivas leyes de presupuestos.

Efectivamente, los citados preceptos mencionan estas actividades sin definir las, por lo que en principio deberemos acudir a las normas de interpretación recogidas en la Ley General Tributaria y, con carácter general para nuestro ordenamiento jurídico, en el Código Civil. El art. 23 de la Ley General Tributaria se remite, en su párrafo primero, a los criterios admitidos en derecho, para añadir en el párrafo segundo que «en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual. Parecida definición parece darnos el art. 3 del Código Civil. Del Diccionario de la Real Academia de la Lengua, en sus acepciones más aplicables, se desprende la idea de cambio, descubrimiento.

Estas ideas resultan vagas en relación a qué debe entenderse, en el ámbito empresarial, por actividades de I+D y podría resultar un cajón de sastre para beneficiarse fiscalmente de múltiples actividades empresariales que sólo en una interpretación muy forzada podrían considerarse como de investigación y/o desarrollo. El reciente Real Decreto 1.622/1992, de 29 de diciembre (B.O.E. de 31 de diciembre), posiblemente preocupado por esta cuestión, desarrolla lo establecido en la Ley de Presupuestos para 1992, en lo relativo a la deducción de los gastos de investi-