

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>EL DERECHO A NO AUTOINCUPLARSE EN EL SENO DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO EN SU TRAMITACIÓN ABREVIADA</b>	<b>Núm. 79/2002</b>
--------------------	---	-------------------------



**LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

**Extracto:**

Uno de los temas más debatidos últimamente es el derecho que tiene el administrado a evitar autoinculparse por la comisión de una infracción tributaria a causa de la aportación que hace de datos y pruebas a la Administración que le investiga en el curso de un procedimiento de finalidad liquidatoria. Datos y pruebas que luego son utilizados por ésta para imputarle la comisión de sendas infracciones. El presente trabajo anota únicamente algunas reflexiones en torno a esta problemática teniendo muy en cuenta el marco en el que se desenvuelve, el procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado, especialmente polémico cuando se produce la denominada «tramitación abreviada».

---

## Sumario:

---

1. Sentido y significado de la separación de procedimientos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
2. La separación de procedimientos en el Real Decreto 1930/1998: su perversión en el caso de la tramitación abreviada del procedimiento sancionador.
3. Preceptos y principios constitucionales lesionados.
4. Perfiles del derecho a no autoincluirse.
5. Soluciones *de lege ferenda*.

**NOTA PRELIMINAR:** este trabajo se inscribe en el desarrollo del proyecto de investigación titulado «La reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes», dirigido por el profesor José Juan FERREIRO LAPATZA en el seno de las ayudas para la realización de proyectos de Investigación y Desarrollo dentro del Plan Nacional de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico, n.º SEC 99-0469.

## 1. SENTIDO Y SIGNIFICADO DE LA SEPARACIÓN DE PROCEDIMIENTOS EN LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

El artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, dispone en sus apartados 1 y 2, lo siguiente:

- «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.
2. 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».

Un vistazo a la tramitación parlamentaria de este precepto corrobora el interés de los representantes de los grupos políticos parlamentarios por asegurarse que «*el procedimiento de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador sean procedimientos separados como instrumentos básicos de garantía del contribuyente*». Ésas fueran las exactas palabras del máximo responsable de Hacienda, el Ministro de Economía y Hacienda, Sr. Rato, en la presentación del Proyecto de Ley en el debate a la totalidad del mismo <sup>1</sup>. El mismo hincapié se hizo por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado para justificar su enmienda n.º 83 a este artículo: «*Reforzar las garantías de los contribuyentes en la separación entre el procedimiento de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador*».

De las diferentes enmiendas presentadas al Proyecto, también queremos destacar la n.º 70, del Grupo Parlamentario Catalán en la que se proponía como redacción alternativa la siguiente: «*La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto, posterior e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor...*» <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 13 de marzo de 1997, p. 3.307.

<sup>2</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales de 18 de abril de 1997.

Y en cuanto a la incorporación al expediente sancionador de las pruebas que puedan haberse obtenido en el curso del procedimiento de comprobación o investigación, la finalidad, a juzgar por la intervención del senador popular Sr. Blancas Llamas en defensa de la enmienda n.º 83, no es otra que la «*economía procedimental*» y el «*no molestar al contribuyente para que aporte nuevos datos en el expediente sancionador*»<sup>3</sup>.

La separación de procedimientos ha sido objeto de desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, en cuya Exposición de Motivos (en el párrafo cuarto) se insiste en la finalidad de que el procedimiento sancionador tributario «*se tramite y resuelva de forma separada respecto del procedimiento instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del contribuyente*».

Luego, parece claro que la Ley 1/1998 exige que el procedimiento sancionador sea distinto, independiente y separado del procedimiento de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, en la línea del artículo 81.2 LGT, el cual, desde la redacción dada por la Ley 25/1995, dispone que «*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*». Obsérvese cómo este redactado resulta más claro y rotundo que el del artículo 34 de la Ley 1/1998, pues no se habla de expediente «*distinto o independiente*» sino de «*distinto e independiente*». La Exposición de Motivos de la Ley 1/1998 (Apartado III), no obstante, se refiere a un «*expediente distinto e independiente*».

Pero, veamos cuál es el significado exacto de estos términos según el Diccionario de la Real Academia.

Distinto significa «*que no es lo mismo; que tiene realidad o existencia diferente de aquello otro de que se trata; que no es parecido, que tiene diferentes cualidades*».

Independiente es lo contrario que dependiente, *ergo* que no está subordinado a una autoridad o jurisdicción. O que no se produce, viene causado o está condicionado por algo o alguien. Es sinónimo de autónomo y excluye intervención ajena.

Por último, separado significa estar distanciado, ser considerado de un modo aislado respecto de cosas que estaban juntas o fundidas.

Pues bien, a nuestro modo de ver, tras afirmarse en el apartado 1 del artículo 34, cuyo título es «*procedimiento separado*», que la imposición de sanciones tributarias se hará mediante un expediente distinto o independiente, el apartado 2 aplica un recorte a dicha separación, distinción o independencia. Dicho recorte, consistente en incorporar formalmente al procedimiento sancionador datos, pruebas o circunstancias obtenidos en el expediente de comprobación e investigación, y, aun siendo legal en la medida en que es una excepción que el propio legislador hace al apartado preceden-

<sup>3</sup> Diario de Sesiones de 4 de febrero de 1998.

te, esta disposición debe interpretarse con suma cautela. En caso contrario terminaría por desvirtuar el contenido del apartado 1, que es una de las medidas que la propia Exposición de Motivos de la Ley 1/1998 considera tendentes a reforzar los derechos del contribuyente.

Por esta razón, cobran especial significación las palabras antes transcritas del senador popular Blancas Llamas que justifican el artículo 34.2: se trata de economizar procedimientos y evitar más molestias al contribuyente. No puede usarse este precepto para hurtar el mandato del artículo 34.1 evitando de hecho la duplicidad de procedimientos en su completa dimensión. No puede tampoco transformarse en un ardid para evitar aplicar los principios del procedimiento penal que, sin embargo, no rigen en el procedimiento de comprobación e investigación. No puede, en fin, camuflarse bajo la bandera del procedimiento separado un procedimiento dependiente o subordinado del procedimiento de comprobación o investigación que termine siendo vicario de aquel procedimiento único que la Ley 1/1998 ha querido sustituir.

## 2. LA SEPARACIÓN DE PROCEDIMIENTOS EN EL REAL DECRETO 1930/1998: SU PERVERSIÓN EN EL CASO DE LA TRAMITACIÓN ABREVIADA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Dice así el artículo 34 del RD 1930/1998:

*«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 resolución de acuerdo con dicha propuesta».*

La gran peculiaridad de la tramitación abreviada del procedimiento sancionador es que se prescinde por completo de la instrucción del expediente (*cf.* art. 31 del reglamento). Esto es, se elimina cualquiera de las actuaciones que puedan resultar necesarias para determinar la posible existencia de responsabilidad susceptible de ser sancionada (art. 31.1), actuaciones que cronológicamente tienen lugar antes de formularse la propuesta de resolución sancionadora. Por ello, el artículo 34 unifica materialmente el acuerdo de iniciación con la misma propuesta de sanción, siendo ambas notificadas de modo simultáneo a los interesados y, eso sí, concediéndoseles el preceptivo trámite de audiencia. No es que no exista instrucción en estos casos. De hecho, la instrucción ya se ha llevado a término pues coincide con el completo expediente de comprobación o investigación previamente concluido. Semejante elipsis, en cualquier caso, es contraria a la ley, al artículo 134.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, cuando impone que *«los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándola a órganos distintos».*

En esta dirección cabe situar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 21 de julio de 2001 cuando afirma que *«sin despliegue de actividad administrativa probatoria, sería muy difícil instrumentar una resolución sancionadora, por ello en el expediente deben constar aquellos elementos que permiten formarse una caracterización infractora en la conducta del sujeto y la legitimación de su subsiguiente sanción, no hay que olvidar que de lo que no existe rastro en el expediente sancionador en forma de documento (donde deben sin duda representarse los "...datos, pruebas o circunstancias", de las que habla el artículo 34.2 LDGC) no puede tenerse en cuenta para formular resolución administrativa»* (FJ 4.º), para añadir la constatación en el caso que enjuicia de *«la inexistencia de instrucción sancionadora efectiva y la mera presencia de un acto tipo fruto de un programa informático, sin que pueda constatar un juicio de culpabilidad sobre la conducta del actor con la representación de la prueba de cargo que destruya la presunción formal de inocencia y, asimismo, la alegación de actuación de buena fe con apoyo en la causa de exclusión de responsabilidad»* (FJ 5.º).

Es preciso denunciar también, si se produce, la identidad de funcionarios encargados de liquidar la deuda y de sancionar al sujeto pasivo cuando la instrucción del expediente de comprobación o investigación se lleva a cabo por el mismo funcionario que tramita, abreviadamente, el expediente sancionador y, en no pocas ocasiones, en la misma fecha formula propuesta de liquidación y propuesta de sanción. O, lo que viene a ser una variante de lo anterior, la identidad del funcionario Inspector Jefe que confirma la liquidación y también impone la sanción.

Este modo de operar, no obstante, se inserta dentro de las previsiones reglamentarias. El artículo 63.bis.2 del RGIT dispone que *«será competente para acordar la iniciación del expediente sancionador el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, o aquel 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»*. Y el apartado siguiente, el tercero, indica que *«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 o a otro funcionario, equipo o unidad distinto en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. En caso de actuaciones encomendadas a un equipo o unidad, la propuesta será suscrita por el jefe del mismo»*.

A nuestro juicio, la opción por un funcionario, equipo o unidad nuevo o por el funcionario, equipo o unidad que ya ha desarrollado las actuaciones de comprobación e investigación ha de ser, en todo caso, una decisión razonada, motivada. Y ello es así en base a un doble orden de razones:

- a) En primer lugar, porque, innovadoramente, el artículo 54.1.f) de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común prevé que sean motivados (*«con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho»*) los actos que *«se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa»*. A nuestro modo de ver, el Inspector Jefe goza del poder discrecional de decidir entre un funcionario, equipo o unidad nuevo o el funcionario, equipo o unidad que ya ha desarrollado las actuaciones de com-

probación e investigación, según se desprende nítidamente del artículo 63.bis.3 RGIT, y está obligada a explicar, a motivar, por qué se pronuncia por una u otra opción al ejercer su potestad discrecional de autorización a fin de disipar cualquier atisbo de arbitrariedad o trato desigual. Como recuerda GONZALEZ PÉREZ siguiendo a T. R. FERNÁNDEZ, «la doctrina estima que la motivación de la decisión marca la diferencia entre lo discrecional y lo arbitrario, porque si no hay motivación que la sostenga, el único apoyo de la decisión será la sola voluntad de quien la adopta»<sup>4</sup> «*Explicitado ya en sede de la Ley el nuevo supuesto de necesaria motivación –dice CONDE MARTÍN DE HIJAS en su voto particular a las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de enero de 1997 (Ar. 406) y 11 de enero del mismo mes (Ar. 407)–, la simple referencia a los preceptos atributivos de la potestad no implica sino el encuadramiento del acto correspondiente en el supuesto del párrafo f) del artículo 54 de la Ley 30/1992; pero es a partir de ese encuadramiento, como debe operar la exigencia legal a él referida. La simple alusión a la titularidad de la potestad, como motivación del acto no expresa sino un inaceptable voluntarismo subjetivo, sin aporte alguno de racionalización objetiva, lo que es impropio de un Estado de derecho, en el que está constitucionalmente vedada la arbitrariedad (art. 9.3 CE) (...). Adviértase que el artículo 54 de la Ley 30/1992 exige para la motivación una "sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho", y la expresión de los hechos debe ser lógicamente algo más que la simple referencia a los trámites del procedimiento...».*

- b) Y, en segundo lugar, 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). Asimismo, se hace peligrar el principio de seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), constituyendo el único modo de conjurar el riesgo mencionado demostrar la legitimidad de la decisión adoptada explicando cuáles son las razones concretas, o sea, «*las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso*» que impulsan al órgano autorizante a pronunciarse como lo hace. En la práctica, desgraciadamente con más frecuencia de la que sería deseable, se echa de menos una detallada motivación sustentadora de la legitimidad de la opción adoptada, esto es, la debida acreditación de la existencia de razones suficientes para comprender por qué el mismo inspector que liquida es también el que sanciona sin que ello haga zozobrar el espíritu de la separación de procedimientos así como principios jurídicos del más alto rango<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> «Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común», I. 2.ª Edición. Pág. 1.478.

<sup>5</sup> Y abundando en la necesidad de motivación en cuanto «exigencia de hacer públicas las razones de hecho y de derecho que fundamentan el acto» (GONZÁLEZ PÉREZ, *op. cit.* Pág. 1.479), aportamos las siguientes opiniones del Tribunal Supremo en apoyo de lo manifestado:

«*Ciertamente el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 exige que sean motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho los actos a que alude, consistiendo la motivación, como bien es sabido, en un razonamiento o en una explicación, o en una expresión racional del juicio, tras la fijación de los hechos de que se parte y tras la inclusión de éstos en una norma jurídica, y no sólo es una "elemental cortesía", como expresaba ya una Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de julio de 1981, ni un simple requisito de carácter meramente formal, sino que lo es de fondo e indispensable, cuando se exige, porque sólo a través de los motivos pueden los interesados conocer las*

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en su Disposición Adicional 28.<sup>a</sup>, en su punto sexto, introdujo unas consideraciones que abonan la necesidad de motivar este tipo de decisiones. Así, tras proclamar que las actuaciones de la Inspección procurarán pleno respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes, y después de «garantizar la objetividad» del procedimiento inspector reafirmando la separación de las fases de instrucción y propuesta de resolución de la fase de resolución (se eleva a rango legal lo que en resumidas cuentas ya contemplaba el art. 60 del RGIT), se abordan una serie de disposiciones dirigidas a organizar los trabajos de la Inspección en los que se invocan «razones de eficacia que lo justifiquen», «atendidas las necesidades de la organización». En suma, el legislador parece estar reclamando justificaciones y explicaciones a quienes tienen la potestad decisoria, exigencias que hay que considerar en línea con lo aquí manifestado.

En cualquier caso, y volviendo al tema objeto de análisis, la solución reglamentaria no responde ni a la letra ni al espíritu del artículo 34 de la Ley 1/1998.

No responde a la letra porque la Ley 1/1998 habla de procedimiento separado, distinto e independiente. Sin necesidad de llegar a reivindicar los extremos propios del ámbito jurisdiccional, en los que instrucción y resolución quedan en manos de jueces distintos (extremos negados al ámbito administrativo por el Tribunal Constitucional en su controvertida Sentencia 76/1990, FJ 8.º A), sí resulta palmario que encomendar la instrucción del expediente de liquidación y del expediente sancionador

---

*razones que "justifican" el acto, porque son necesarios para que la jurisdicción contencioso-administrativa pueda controlar la actividad de la Administración, y porque sólo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación que, si se omite, puede generar la indefensión prohibida por el artículo 24.1 de la Constitución, mas la motivación ha de ser suficientemente indicativa, lo que significa que su extensión estará en función de la mayor o menor complejidad de lo que se cuestione o de la mayor o menor dificultad del razonamiento que se requiera, lo que implica que pueda ser sucinta o escueta, sin necesidad de ampliar consideraciones, cuando no son precisas ante la simplicidad de la cuestión que se plantea y que se resuelve» (Sentencia de 20 de enero de 1998, Ar. 1418).*

*«Independientemente de que la motivación del acto administrativo cumpla otras funciones –de orden interno, el aseguramiento del rigor en la formación de la voluntad de la Administración–, como elemento formal aspira a que el administrado pueda conocer claramente el fundamento de la decisión administrativa, para poder impugnarla criticando sus bases y a que el órgano que decide los recursos pueda desarrollar el control que le corresponde con plenitud, examinando con todos los datos si el acto se ajusta o no a Derecho» (Sentencia de 9 de febrero de 1987, Ar. 2916).*

*«cuando se dice que discrecionalidad no es arbitrariedad se está diciendo precisamente, entre otras cosas, que incluso las llamadas decisiones discrecionales –y ninguna decisión administrativa lo es de manera total– han de ser motivadas. Lo contrario chocaría con preceptos de rango constitucional como los siguientes: artículo 9.1 –sujeción de los Poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico–; artículo 9.3 –interdicción de la arbitrariedad–; artículo 103 –sujeción plena a la Ley y, además, al derecho que es previo a aquélla–» (Sentencia de 29 de septiembre de 1988, Ar. 1447).*

*«...en último término la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración –artículo 106.1 de la Constitución– que sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios (...) Así las cosas, la ya indicada falta de motivación deja sin conocer las razones que fundaban la ordenación discutida, sin que se cuente con base para valorar si se ajustaba o no a Derecho la discrecionalidad del planteamiento» (Sentencia de 13 de febrero de 1992, Ar. 2929).*

*«... esta Sala viene reiteradamente insistiendo en la necesidad de que el administrado conozca el fundamento, circunstancias o motivos del acto que le interesa y que "debe realizarse con la amplitud necesaria para su debido conocimiento y posterior defensa" (Ss. de 9 de febrero de 1987 –Ar. 2916– y 17 de noviembre de 1988) con lo que la motivación del acto administrativo se conecta con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y al derecho a la defensa» (Sentencia de 14 de noviembre de 1994, Ar. 6797).*



con carácter simultáneo al mismo funcionario dista mucho de ser un planteamiento acorde con nuestra Constitución. En concreto, choca, o puede chocar, con el valor superior de nuestro Estado Social y Democrático que es la justicia, con el derecho a un trato igual, con el derecho a la seguridad jurídica, con el derecho a un proceso con todas las garantías, con la presunción de inocencia y con una actuación objetiva por parte de la Administración (arts. 1.1, 9.2, 14, 24.2 y 103.1 de la CE).

El origen de toda esta problemática, empero (y así se ha advertido en el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, en la primera versión de marzo de 2001, págs. 219 y 222), se encuentra en que la mejor solución, la atribución de la competencia para desarrollar los procedimientos liquidatorios y sancionadores a órganos distintos, no fue recogida en la Ley 1/1998. Sin embargo, mucho nos tememos que el legislador tampoco es un ferviente partidario de la auténtica separación de procedimientos. De lo contrario no se explica la última reforma operada en el artículo 66.1.a) LGT por la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, en cuya virtud las actuaciones de comprobación e inspección, o sea, actuaciones tendentes a liquidar y cobrar la deuda tributaria, también interrumpen los plazos de prescripción para la imposición de sanciones. De esta manera el legislador se pone al servicio de la Administración y otorga amparo legal al artículo 30.3.a) RGIT en detrimento de la separación de procedimientos que fue instaurada precisamente por una decisión legal <sup>6</sup>.

No responde tampoco el reglamento al espíritu de la ley porque, como se ha visto, la única excepción a la separación de procedimientos es la recogida en el artículo 34.2, en materia de incorporación formal de pruebas, que, como se ha puesto de relieve, se hace con el objeto de conseguir una cierta economía procedimental y para evitar molestias al contribuyente y no para hurtarle el fortalecimiento que de sus derechos y garantías hace dicha ley dejándole en situación pareja a aquella en que se encontraba justo antes de su aprobación <sup>7</sup>.

Y es que eso es lo que se propone el artículo 34 del Real Decreto 1930/1998: dejar las cosas como estaban cumpliendo el mandato legal en un plano meramente superficial que circunscribe la duplicación de procedimientos a la simple duplicación material de carpetas, papeles y documentos. La Administración, así, no renuncia a que a la hora de la verdad la gestión de los expedientes «separados» de liquidación y de sanción se haga de forma conjunta, simultánea y programada, del mismo modo que sucedía cuando antes de la innovación legislativa el acta inspectora liquidaba la deuda y también la sanción (cfr: art. 49 RGIT antes de su reforma por el RD 1930/1998). Como se ha escrito al respecto: «el acuerdo de imposición de sanción aparecía en unidad de acto con la liquidación resultante de las actas, llevando a una concepción unitaria de la deuda tributaria que viciaba todo el régimen para su impugnación y ejecución» <sup>8</sup>. «La separación de procedimientos –en cambio y según subraya SÁNCHEZ PEDROCHE– radica en la distinta esencia de la función liquidadora y sancionadora»

<sup>6</sup> ARIAS VELASCO, «El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares», *Quincena Fiscal*, n.º 6/1999. Pág. 44.

<sup>7</sup> De separación «meramente formal» de procedimientos habla el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, en la primera versión de marzo de 2001 (págs. 220 y 223).

<sup>8</sup> CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO y JUAN LOZANO en «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario –Real Decreto 1930/1998–» (I), en *Quincena Fiscal*, n.º 20. 1998. Pág. 18.

ra, porque mientras que la primera se dirige a la comprobación del hecho imponible y puede valer-se de presunciones y de otras técnicas aproximativas, la segunda se encamina a la represión de los ilícitos tributarios cometidos, siendo manifestación del ejercicio del *ius puniendi* del Estado con todo lo que ello comporta»<sup>9</sup>.

Por todo lo dicho, el artículo 34 del Real Decreto 1930/1998 conduce a la perversión de la exigencia de procedimiento separado que se hace en el artículo 34 de la Ley 1/1998, perversión que se concreta en la clara infracción de sendos preceptos constitucionales.

### 3. PRECEPTOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES LESIONADOS

Expondremos, a continuación, el desglose de preceptos y principios de la Constitución que la actuación inspectora puede infringir al desarrollar el expediente sancionador vía tramitación abreviada en función del Real Decreto 1930/1998 y del RGIT.

**Primero. Infracción del principio de igualdad (arts. 1.1 y 14 CE) y de la obligatoria objetividad que debe presidir la actuación administrativa (art. 103.1 CE). Por derivación, infracción del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).**

El principio de igualdad, tanto en cuanto valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1) como cuando se proclama para todos los españoles, es susceptible de resultar directamente vulnerado como consecuencia de la aplicación incorrecta del artículo 63.bis.2 del RGIT, según redacción recibida del Real Decreto 1930/1998. Concretamente cuando declina en favor de la apreciación de tan inconcretas motivaciones como «*las necesidades del servicio*» o «*las circunstancias del caso*» a la hora de encomendar la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente sancionador al funcionario, equipo o unidad que ha desarrollado la actuación de comprobación e investigación o bien a otro funcionario, equipo o unidad distinto. No se está discutiendo una norma de organización interna sino una regla de atribución de funciones directamente vinculada al mantenimiento y preservación de la garantía de imparcialidad y de igualdad de trato ante la ley a la que tiene todo ciudadano, sea o no contribuyente.

Se ha subrayado ya la enorme indeterminación que supone referirse a «*las circunstancias del caso*»<sup>10</sup>. Pues bien, tanto esa fórmula como la otra que se acoge («*las necesidades del servicio*») parecen contrarias al principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 CE y que comúnmente se identifica con la expresión «saber a qué atenerse».

<sup>9</sup> «Algunas cuestiones de interés atinentes a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 208. Julio 2000. Pág. 48.

<sup>10</sup> «... es decir, de forma totalmente discrecional de imposible control», según ESCRIBANO LÓPEZ en «El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario», en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 196. Julio 1999. Pág. 14.

Y, si, en virtud del artículo 63.bis.2, «*las necesidades del servicio*» aconsejan que quien liquida también sancione (proponga la sanción). ¿Dónde está la diferencia con la regulación anterior? Únicamente en la separación material de carpetas, simplificación de la que deriva una clara lesión del principio de igualdad. ¿Cómo? Pues, a nuestro juicio, un ciudadano al cual se le instruya un expediente sancionador por un funcionario, equipo o unidad distinto de aquel funcionario, equipo o unidad al que se encomendó el desarrollo del procedimiento liquidador se encuentra ante la probabilidad de ser tratado, en un plano objetivo, con mayores garantías de independencia e imparcialidad. Un funcionario que no conoce al sujeto inspeccionado, que no ha tratado con su representante legal, que es ajeno a las posibles tensiones que entre las partes pueden desencadenarse en el curso de un procedimiento inspector, es un funcionario que se encuentra más libre de ataduras psicológicas o de influencias que, de un modo consciente o inconsciente, pueden mediatizarle a la hora de formular una propuesta sancionadora si dicha propuesta viene a ser el colofón material de un procedimiento de investigación previo.

No ha de verse en estos comentarios un exceso de suspicacia. Obsérvese la opinión vertida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/1988, de 12 de julio, al referirse a la función instructora del juez:

*«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 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».*

Para añadir más adelante que

*«es precisamente el hecho de haber estado en contacto con las fuentes de donde procede ese material lo que puede hacer nacer en el ánimo del Instructor prevenciones y prejuicios respecto a la culpabilidad del encausado, quebrantándose la imparcialidad objetiva que intenta asegurar la separación entre la función instructora y la juzgadora».*

De similar opinión es el Consejo para la Defensa del Contribuyente en un supuesto que guarda notable similitud con el que se analiza. Así, en su propuesta n.º 12/1998, de la memoria de 1998 (págs. 149 y ss.), ante la cuestión que se le plantea, a saber la conveniencia de sustituir al inspector actuario cuando las actuaciones inspectoras se devuelven a la vía administrativa tras el sobreseimiento de la causa por delito fiscal o la inacción del Fiscal, se pronuncia en estos términos:

*«cuando un inspector, en el curso de las actuaciones inspectoras, promueve la remisión de lo actuado al Juez, ha alcanzado la íntima convicción, derivada de su propia experiencia como técnico, de hallarse ante un posible delito. Tal convicción es la que*

*le lleva, precisamente a promover la actuación del Juez o Ministerio Fiscal en la creencia de que él ya no debe seguir actuando. La existencia de esta convicción puede producir en múltiples ocasiones situaciones de enfrentamiento entre el contribuyente y el Inspector al reiniciarse las actuaciones, que no se ajustan al modelo de relaciones fisco-contribuyente establecido en la antecitada Ley 1/1998».*

Y concluye:

*«Todo lo anterior aconseja prever la conveniente sustitución de los funcionarios actuantes, desde el momento procesal en que se devuelvan las actuaciones remitidas al Juez o al Ministerio Fiscal, habiéndose producido el sobreseimiento o la inacción del Fiscal».*

Y, siguiendo a CAAMAÑO ANIDO, en la misma línea hallamos también jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: casos De Cubber, de 26 de octubre de 1984, y Piersak, de 1 de octubre de 1982 <sup>11</sup>.

En consecuencia, la objetividad que reclama el artículo 103.1 de la CE al actuar de la Administración queda seriamente perjudicada a causa del planteamiento que hace el artículo 63.bis del RGIT<sup>12</sup>.

Por lo demás, que el artículo 34 de la Ley 1/1998 queda reducido a una «pura falacia» ha sido subrayado por la doctrina que ha examinado el Real Decreto 1930/1998:

- «los vicios de inconstitucionalidad que se pretenden salvar difícilmente no se reproducirán si en la instrucción del expediente sancionador actúa no sólo el órgano, sino en particular el funcionario que intervino en las previas actuaciones de comprobación e investigación» (CERVERA, MAGRANER y JUAN) <sup>13</sup>.
- «permitir la tramitación simultánea, procedimental y orgánica, de las actas de inspección y de los expedientes sancionadores es tanto como confirmar que la supuesta independencia y separación del procedimiento sancionador es sólo aparente. Físicamente se instruirán expedientes sancionadores separados e independientes de las actas (con la consiguiente

<sup>11</sup> «Separación de procedimientos de liquidación y sancionador sin separación de órganos», *Impuestos* n.º 15-16/agosto 2000. Pág. 160.

<sup>12</sup> «La condición de sujeto pasivo y de presunto infractor –ha puesto de manifiesto Magín PONT CLEMENTE–, recaído sobre una misma persona, son incompatibles en el tiempo por la secuencia ordenada de procedimientos prevista en el Ordenamiento Jurídico –primero procedimiento tributario estricto, segundo procedimiento sancionador–, de tal manera que la figura del presunto infractor sólo aparece en escena una vez concluido el procedimiento de comprobación e investigación, esto es, en el momento en el que se le comunica al sujeto pasivo su condición de presunto infractor de alguna norma tributaria» («El procedimiento sancionador tributario», *RTT* n.º 51/2000, pág. 143).

<sup>13</sup> *Quincena Fiscal* n.º 21, 1998. Pág. 13.

duplicidad de actuaciones para los actuarios que continuarán siendo los mismos y harán trabajo doble en dos documentos) pero procedimental y orgánicamente serán o podrán ser tramitados simultáneamente y por los mismos órganos» (SESMA SÁNCHEZ) <sup>14</sup>.

- «la imparcialidad de la autoridad decisora sólo existirá si no ha efectuado actividad inquisitiva alguna contra el acusado»; «el desarrollo del procedimiento sancionador no sería sino una extensión camuflada del propio procedimiento inspector» (FUSTER ASENSIO) <sup>15</sup>.

**Segundo. La propuesta de imposición de sanción por parte del inspector que desarrolla el procedimiento liquidador implica una presunción de culpabilidad respecto del sujeto inspeccionado que resulta inconstitucional por contrariar la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE.**

Consecuencia directa de la no separación efectiva de procedimientos, más aún si ambos son desarrollados por el mismo funcionario, es que se conculque también la presunción de inocencia que establece el artículo 24.2 CE.

Al fin y al cabo, cuando el funcionario que ha desarrollado las actuaciones en las que ha consistido el expediente de comprobación o de investigación decide abrir, él mismo, el expediente sancionador referido al mismo sujeto investigado está partiendo de la presunción de que es culpable y debe ser sancionado. Aporta incluso una «prueba preconstituida de culpabilidad» cuando se limita a incorporar las pruebas y datos previamente obtenidos en el curso del procedimiento de comprobación e investigación. Como dice CAAMAÑO ANIDO, «en definitiva, 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 (se refiere a la Sentencia de 28 de octubre de 1998), 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» <sup>16</sup>.

Se está contrariando el artículo 33.2 de la Ley 1/1998 cuando afirma que «*corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias*». «La presunción de buena fe del artículo 33 debe constituir una evidencia más de que es la Administración tributaria la que debe probar la culpabilidad de los contribuyentes y no éstos su inocencia. Y de que las pruebas, además, han de ser obtenidas durante el procedimiento sancionador, respetando los derechos fundamentales del sujeto, estarán motivadas y serán concluyentes y no presuntivas» <sup>17</sup>. Por el contrario, como advier-

<sup>14</sup> «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria* n.º 42. 1998. Págs. 105-106.

<sup>15</sup> «El procedimiento sancionador tributario», Aranzadi, 2001. Págs. 151 y 161. *Vid.* también págs. 155 y 156).

<sup>16</sup> *Op. cit.* Pág. 165.

<sup>17</sup> SESMA SÁNCHEZ, *op. cit.* Pág. 113, y ESCRIBANO LÓPEZ, *op. cit.* Pág. 17.

te FUSTER ASENCIO al reclamar la necesidad de un juicio de reprochabilidad, «si la Administración no demuestra la culpabilidad del presunto infractor, se está partiendo de una presunción de culpabilidad, será el sujeto el que en el trámite de audiencia previo a la resolución haya de demostrar su inocencia, algo a todas luces insostenible. Con ello lo que se está volviendo es a un sistema de responsabilidad objetiva, claramente proscrito por el propio Tribunal Constitucional»<sup>18</sup>.

Los tribunales españoles ya han alertado de la indefensión en la que puede caer el contribuyente si se enfrenta en el curso de la inspección, en dos posiciones distintas, con el mismo funcionario (primero como actuario y luego como inspector jefe; *cfr.* las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 16 de mayo y 29 de junio de 2000).

### **Tercero. El acto administrativo de imposición de sanción puede oponerse a la doctrina que sostiene el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.**

Hay que recordar, igualmente, la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el asunto Saunders<sup>19</sup>. En su virtud, es contrario al artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos tomar en consideración material inculcante obtenido en el seno de otro procedimiento anterior bajo la amenaza de imposición de sanciones previstas para el supuesto de que no se facilitara aquél<sup>20</sup>. Se pretende así proteger el derecho de todo ciudadano a no autoinculparse en el curso de un procedimiento sancionador cuando la vulneración de dicho derecho se camufla mediante la interposición de un procedimiento previo de carácter no sancionador en el que se obtienen del sujeto datos que debidamente trasladados a sede sancionadora proporcionan la base sobre la cual castigarle<sup>21</sup>.

No se puede negar que nuestro procedimiento inspector se sostiene sobre la base de una colaboración forzada del inspeccionado. Normalmente, en la misma comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación ya se estipula el régimen coactivo en el que se va a desenvolver la inspección. Directamente referible a la aportación de documentación que comúnmente se exige en dicha comunicación, se pueden hallar advertencias de este tipo: «*la desatención de lo soli-*

<sup>18</sup> *Op. cit.* Pág. 200.

<sup>19</sup> Saunders vs. United Kingdom, Sentencia de 17 de diciembre de 1996, sin olvidar otras que la precedieron en el tiempo y son también relevantes: Sentencia de 25 de febrero de 1993 –caso Funke–, de 24 de febrero de 1994 –caso Bendenoun–, y de 3 de mayo de 2001 –caso JB, comentado por SÁNCHEZ AYUSO en el Informe n.º 18/2002 de la AEDAF y por LUNA RODRÍGUEZ en el n.º 1/2002 de *Quincena Fiscal*–.

<sup>20</sup> *Cfr.* RIBES RIBES, «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», *REDF* n.º 105, 2000; y, muy especialmente, por abundar en la evolución de la controvertida relación entre el derecho a no autoinculparse y el deber de declarar en Estados Unidos, el trabajo citado de CAAMAÑO ANIDO, págs. 162 y ss.

<sup>21</sup> Protección cuyo fundamento para AGÚALLO AVILÉS descansa sobre la presunción de inocencia en aquella faceta de la que resulta para la acusación la carga de aportar la prueba inculpativa («El deber de colaborar con la Administración Tributaria y el derecho a no autoincriminarse», documentación del XXIII Congreso Nacional de la AEDAF en Oviedo, noviembre 1999, pág. 16).

citado en la presente comunicación, sin causa justificada, podría determinar la aplicación de las responsabilidades y sanciones previstas en el artículo 77 y siguientes de la LGT». Ni que decir tiene que implícitamente se está aludiendo a las conductas tipificadas como infracciones simples en las letras b) y, más concretamente, f), del artículo 78.1 LGT (desarrolladas a su vez en los arts. 9 y 14 del RD 1930/1998):

«b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley».

«f) La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación».

#### 4. PERFILES DEL DERECHO A NO AUTOINCUPLARSE

A modo de resumen de la exposición precedente, puede decirse que justamente la comunicación entre procedimientos, el de liquidación y el sancionador, sobre todo cuando este último se tramita de forma abreviada, propicia que los datos obtenidos por la Inspección en el curso del primero de los procedimientos indicados puedan ser trasladados, sin limitación alguna, al segundo procedimiento de un modo tal que su uso facilite o permita la incriminación del sujeto pasivo como sujeto infractor.

Si bien el hecho así planteado puede despertar rechazo conviene analizar con mayor detenimiento algunos aspectos, empezando por el mismo derecho a no autoinculparse, examen que debe empezar en el ámbito del proceso establecido para aplicar la ley penal, indiscutiblemente el derecho común a la hora de afrontar la imposición de sanciones desde la órbita tributaria (art. 9.2 LGT).

El artículo 24.2 CE proclama que «*todos tienen derecho (...) a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables*». El derecho enunciado ha de ser entendido a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Muy sintéticamente <sup>22</sup>, ha de indicarse que el Tribunal recién citado ha interpretado que este derecho solamente afecta al imputado. En su Auto de 28 de septiembre de 1993 (n.º 282), en relación a un sospechoso de quien se obtuvo prueba testifical sin asistencia de letrado ni información previa de sus derechos, el Tribunal Constitucional afirma que las previsiones del artículo 118 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal únicamente se refieren a un sujeto que ya tiene la condición de imputado. En el caso del que conoce el sospechoso confesó, voluntaria y espontáneamente, careciendo de tal condición de imputado luego, según el Tribunal, carece de base el recurso de amparo que presenta.

<sup>22</sup> Vid. GOYENA HUERTA, «Los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 476, 8 de marzo de 2001.



Ahora bien, la doctrina y el Tribunal citado no circunscriben la condición de imputado al designado como tal en un auto de procesamiento (art. 384 Lecrm.)<sup>23</sup>. Por el contrario, se estima imputada a aquella persona individualizada a quien, con mayor o menor probabilidad, se atribuye la participación en el hecho delictivo por el que se procede<sup>24</sup>. Así se entiende que se pueda predicar dicha condición de quien encontrándose bajo investigación criminal aún no ha sido imputado formalmente. Precisamente por el carácter garantista que reviste el rito del proceso penal se demanda, primero, la máxima celeridad en la determinación de la personalidad del imputado así como la notificación expresa de esta circunstancia al sujeto en cuestión; y, segundo, y en aras de procurar la máxima extensión del derecho a la defensa admitir para quien presenta caracteres de imputado pese a no haberlo sido formalmente igual amplitud en el ejercicio plural del indicado derecho a la defensa (art. 118 Lecrm.)<sup>25</sup>. Dicen las SSTC 44/1985, de 22 de marzo, y 186/1990, de 15 de noviembre, que «dicho artículo 118 LECrim. reconoció la nueva categoría del imputado a toda persona a quien se le atribuya más o menos fundadamente un acto punible» y a tal persona hay que «garantizarle el acceso al proceso (...) en la condición de imputada». Luego, el derecho a la defensa, del que son manifestaciones tanto el derecho a guardar silencio como el derecho a no declarar contra sí mismo<sup>26</sup>, parece que nace no sólo cuando existe auto de procesamiento, denuncia o querrela sino desde que la investigación toma una cierta dirección subjetiva<sup>27</sup>.

En el ámbito tributario, sin embargo, adquiere una especial significación la obligación que tiene el administrado de colaborar con la Administración en un procedimiento inspector frente a la alegación de que la aportación de cualquier dato o documento al mismo redundaría en una vulneración de su derecho a no declarar contra sí mismo. La colaboración del administrado con la Administración en la aplicación de los tributos tiene su basamento constitucional en el artículo 31 CE, según se ha expuesto repetidamente por la jurisprudencia constitucional (SSTC 110/1984, 76/1990). Colaboración que sería ingenuo entender prestada de un modo espontáneo, antes bien podría hablarse de colaboración obligada efectuada en el cumplimiento del ordenamiento vigente si no se admite el peso efectivo que en estas situaciones tiene realmente el factor coercitivo.

## 5. SOLUCIONES DE LEGE FERENDA

Llegados a este punto casi parece cegada la posibilidad de alegar el derecho a no autoincluirse al negarse a aportar datos y documentación en el contexto de una inspección por si luego esos datos permiten una ulterior inculpación del sujeto que los aporta en el seno de un procedimiento ins-

<sup>23</sup> Ley de 14 de septiembre de 1882.

<sup>24</sup> Definición que HUERTAS MARTÍN (*El sujeto pasivo del proceso penal como objeto de la prueba*, Bosch, Barcelona, 1999, pág. 206) atribuye a GÓMEZ ORBANEJA.

<sup>25</sup> «Toda persona a quien se impute un acto punible podrá ejercitar el derecho de defensa, actuando en el procedimiento, cualquier que éste sea, desde que se le comuniquen su existencia, 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».

<sup>26</sup> Cfr. Artículo 520 LECrim. Vid. REVILLA GONZÁLEZ, «El interrogatorio del imputado», *Tirant Monografías*, n.º 181. Valencia 2000.

<sup>27</sup> VERGER GRAU, *La defensa del imputado y el principio acusatorio*, Bosch, Barcelona, 1994, pág. 52 y ss.; FENECH NAVARRO, *El proceso penal*, Ageda, Madrid, 1982, págs. 452-453; HUERTAS MARTÍN, *op. cit.* Pág. 214.



pector. Entiendo, no obstante, que *de lege ferenda* han de reclamarse determinadas reformas en la normativa vigente, muy posiblemente a nivel de LGT ahora que está cercana una nueva ley, con el objeto de dar cauce material al indicado principio.

Si, según parece, sólo cabe negar la autoinculpación en seno de un procedimiento o proceso sancionador y siempre en calidad de imputado, deberán tomarse las medidas precisas para situarse en el momento procesal idóneo. Evidentemente, y en cuanto a la cronología procesal, en el plano tributario no encontraremos una total equivalencia con los diversos momentos por los que discurre el proceso penal. Luego, haciendo nuestra una concepción de imputación material que supere los formalismos procesales, tal y como hace el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1989, entenderemos que el sujeto pasivo tributario es susceptible de convertirse en un imputado a efectos punitivos cuando pese sobre él un grado suficiente de sospecha. Desde ese momento, el sujeto estará en condiciones de alegar en su favor el derecho a no autoinculparse. Este planteamiento, por lo demás, parece concorde con la siguiente consideración, también del Tribunal Constitucional: «*tan pronto como el juez instructor, tras efectuar una **provisional ponderación** de la verosimilitud de la imputación de un hecho punible contra persona determinada (...) deberá considerarla imputada con ilustración expresa del hecho punible cuya participación se le atribuye para permitir su autodefensa, ya que el conocimiento de la imputación forma parte del contenido esencial del derecho fundamental a la defensa en la fase de instrucción*» (Sentencia de 15 de noviembre de 1990).

Ahora bien, con las normas reguladoras de nuestro procedimiento inspector, ¿cuándo llega realmente ese momento? Pues bien, ante la imposibilidad de hallar una respuesta inmediata y directa a ese interrogante en la normativa señalada indicaré primero lo que creo que debería ser para, a continuación, intentar adaptar mis propuestas al derecho vigente.

A mi modo de ver deberían darse dos situaciones:

- a) Que la misma Inspección llegue al convencimiento de que el sujeto inspeccionado es, como mínimo sospechoso de haber cometido una infracción, y así se lo haga saber.
- b) Que ante la incertidumbre de cuál es la opinión que sobre él tiene la Inspección, el mismo sujeto inste al actuario a pronunciarse sobre su posible responsabilidad por infracción.

Ninguna de estas dos vías se encuentra hoy prevista en el derecho aplicable. Sin embargo, leves reformas en el articulado aplicable sí las harían viables.

La Inspección llegará a la convicción de que el sujeto inspeccionado es no sólo deudor sino también infractor a medida que avance en sus pesquisas. El RGIT prevé que no sea preciso terminar el procedimiento de liquidación para pasar a abrir el procedimiento sancionador. Así el artículo 63 bis.2, *in fine*, dispone que la autorización para acordar la iniciación del expediente sancionador por infracción grave podrá concederse en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación.

Esta previsión sugiere dos comentarios hasta cierto punto contradictorios. El primero se dirige a lamentar que la lógica correlación procedimental se pierda con tanta facilidad: lo lógico es que el procedimiento sancionador suceda en el tiempo al de liquidación pues partirá de los datos obtenidos durante la instrucción del primero y en función del resultado al que se ha llegado (la liquidación de la deuda tributaria) (*cf.* en esa línea el art. 49.2.j del RGIT). Ahora bien, y desde una perspectiva bien distinta, lo que ahora se deplora es que el artículo 63.bis.2 no sea más expeditivo y, en lugar de únicamente autorizar la apertura del expediente sancionador antes de la conclusión del procedimiento de comprobación e investigación, no proceda a ordenar su inicio tan pronto como durante el curso de este último procedimiento se adviertan datos o hechos conducentes a apreciar la comisión de infracciones por parte del sujeto inspeccionado.

Esta última queja tiene su origen en la necesidad de que el sujeto inspeccionado conozca cuanto antes si además de exigírsele el pago de una liquidación tributaria se le puede imponer una sanción. Evidentemente, la situación se agrava si lo que está en juego no es una mera infracción administrativa sino un auténtico delito. El Defensor del Contribuyente ha salido al paso de estas prolongadas situaciones de incertidumbre y ha puesto de relieve la incorrección de supuestos «*en los que las actuaciones inspectoras se prolongan durante un dilatado espacio de tiempo desde que existe constancia de los hechos que posteriormente se consideran potencialmente indicativos de una conducta delictiva y el momento en que dichos hechos se trasladan al Ministerio Fiscal o al Órgano Judicial competente*» (Memoria de 1998, propuesta 11/1998, págs. 145 y 146). Por ello mismo propone un par de soluciones:

- «*delimitar con precisión en qué momento debe considerarse obtenida la notitia criminis por los inspectores actuarios, de forma que en cuanto surja el indicio razonable y concurren los elementos objetivos y subjetivos determinantes de la existencia de posible responsabilidad penal, se produzca la remisión de actuaciones y consiguiente suspensión del procedimiento administrativo*».
- «*introducir, en el seno del propio procedimiento inspector, una fase diferenciada en cuya virtud, desde el mismo momento en que las actuaciones inspectoras se encaminasen a investigar hechos posiblemente constitutivos de responsabilidad penal, dichas actuaciones se acomodasen necesariamente a las exigencias que comporta toda investigación criminal*».

Con las debidas distancias algo así es lo que debería suceder cuando en el curso del procedimiento inspector surgen indicios de la comisión de una infracción. Debería abrirse de inmediato el procedimiento sancionador y ponerse estas circunstancias en conocimiento del inspeccionado quien, a partir de ese mismo momento, asumiría una condición asimilada a la de imputado y podría dejar de colaborar tanto en el procedimiento inspector en curso como en el sancionador que se inicia.

El cauce más indicado para dar fe del cambio de situación ha de ser la emisión de una diligencia por parte de la Inspección en la que haga constar estas circunstancias. Al fin y al cabo, de conformidad con el artículo 59.1 RGIT, las diligencias sirven para hacer constar hechos y circuns-

tancias conocidos en el curso del procedimiento inspector y relativos al obligado tributario en las mismas actuaciones inspectoras. A través de las diligencias el inspeccionado debe poder tomarle el pulso a la inspección y conocer, aunque sea de un modo muy general, el rumbo que ésta sigue.

En relación con las infracciones simples, el artículo 59.4 RGIT dispone:

*«Cuando una diligencia recoja acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de infracciones tributarias simples, se procederá, en su caso, a la iniciación del correspondiente expediente sancionador...».*

Pues bien, sobre esta base debiera articularse similar regulación para las infracciones graves, ya que para los delitos fiscales en el artículo 66.2 RGIT establece que:

*«si los hechos pudieran ser constitutivos del delito previsto en el artículo 349 del Código Penal hará constar en diligencia los hechos y circunstancias determinantes a su juicio de la posible responsabilidad penal».*

Salvando las distancias que van de los delitos a las infracciones graves entendemos que las siguientes manifestaciones, correspondientes a la propuesta n.º 28/1998 del Consejo de Defensa del Contribuyente (Memoria de 1998, págs. 185 y 186) y relativas a la aplicación del artículo 66.2, son plenamente aplicable al ámbito de las infracciones graves:

*«no existe razón ni motivo alguno que permita a la Inspección de los Tributos no poner en conocimiento de tan relevante documento público al obligado tributario que (en virtud, precisamente, de los hechos y circunstancias que en el mismo se reflejan) pasa a convertirse, a juicio del actuario, en un presunto delincuente fiscal. Y si no existe motivo alguno que justifique el incumplimiento del mandato genéricamente establecido en el artículo 46.4 del Reglamento de inspección ("De las diligencias que se extiendan se entregará siempre un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones"), tanto menos lo habrá para negar al obligado tributario el conocimiento del documento público en el que, a juicio del Inspector actuario, se constata la notitia criminis del tipo penal previsto en el artículo 305».*

Y añade:

*«Por otra parte, la no formalización de la diligencia exigida por el artículo 66.2 del Reglamento o su falta de notificación al obligado tributario, sitúa a éste en posición de posible indefensión durante el lapso de tiempo que media entre la emisión de la diligencia y la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o al órgano judicial correspondiente».*

En resumen, se propugna que sea a través de una diligencia, que debe forzosamente emitirse tan pronto se observen indicios de infracción, como el sujeto pasivo tenga conocimiento del inicio de un procedimiento sancionador contra él. De tal manera, a partir de ese momento podrá invocar en su favor el derecho a no autoinculparse y dejar de colaborar espontáneamente con la Administración negándose, si lo estima procedente para hacer efectivo el mencionado derecho, a aportar cuantos datos y documentos se le requieran tanto en relación al procedimiento de liquidación como en relación al procedimiento sancionador, habida cuenta de la conexión establecida entre ambos.

La otra opción que se apuntaba es, si cabe, de más difícil concreción. Se trataría de que, ante el silencio de la Administración en relación con las posibles responsabilidades por infracción susceptibles de atribuirse al sujeto inspeccionado éste pudiera forzar de aquélla un determinado pronunciamiento en orden a salir de un estado de inseguridad. Es difícil encajar este solicitar a la Administración que se pronuncie sobre el tema sin que pueda rehuir una respuesta. No es viable de acuerdo con el derecho vigente intentar que el procedimiento sancionador se inicie por voluntad del administrado pues no lo prevé ni el Derecho Tributario (art. 29.1 RD 1930/1998, de 11 de septiembre) ni el Derecho Administrativo (art. 11 del RD 1398/1993, de 4 de agosto) al no contemplar un modo de iniciación distinto del propulsado de oficio por las propias Administraciones. Únicamente ofrece un resquicio para instar a la Administración a pronunciarse de modo expreso al respecto el artículo 3.n) de la Ley 1/1998, cuando se reconoce «*el derecho a ser informado, 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 y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente ley*». Pues bien, para CLAVIJO HERNÁNDEZ, la información «relativa a los derechos y obligaciones del contribuyente la debe practicar durante toda la actuación de comprobación»<sup>28</sup>. Esto puede interpretarse en el sentido de que la Inspección está obligada a poner en conocimiento del inspeccionado cualquier hecho que le afecte y del cual derive la posibilidad de ejercer nuevos derechos o de cumplir nuevas obligaciones. No se puede discutir que cuando se verifica la existencia de indicios de infracción en relación con un sujeto éste debe ser tratado de conformidad con las garantías que rigen el procedimiento sancionador porque se puede ver sujeto al cumplimiento de penas y sanciones. Y, entre esas garantías penales entiendo que debe figurar el derecho a no declarar contra sí mismo.

<sup>28</sup> En AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1999, pág. 92.