

**RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE**

*Magistrado del Tribunal Constitucional  
Presidente de Sala Emérito del Tribunal Supremo  
De la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*

PONENCIA EXPUESTA EN EL VI CONGRESO NACIONAL  
DE SUBINSPECTORES DE LOS TRIBUTOS

TOLEDO, Octubre de 2000

---

## Sumario:

---

### I. La inspección tributaria en el gran teatro del mundo y sus personajes.

#### 1. El ciudadano como protagonista.

- 1.1. El sujeto pasivo.
- 1.2. Personalidad jurídica, capacidad de obrar y representación.
- 1.3. El Asesor.

#### 2. La Hacienda pública como antagonista.

- 2.1. La función inspectora. Su naturaleza jurídica.
- 2.2. Las demás funciones de la inspección.
  - 2.2.1. Liquidación.
  - 2.2.2. Periciales.
  - 2.2.3. Asesoramiento.
  - 2.2.4. Información a los ciudadanos.

### II. Las actas de la inspección tributaria.

#### 1. Naturaleza jurídica.

- 1.1. El acta de la inspección como acto administrativo.
- 1.2. El acta de la inspección como documento público.

#### 2. Presunción de veracidad del acta y presunción de inocencia.

##### 2.1. En la vía administrativa.

- 2.1.1. En el procedimiento de gestión.
- 2.1.2. En el procedimiento sancionador.

##### 2.2. En sede judicial.

- 2.2.1. La jurisdicción contencioso-administrativa.
- 2.2.2. La jurisdicción penal.

#### 3. Actas y liquidaciones.

## I. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN EL GRAN TEATRO DEL MUNDO Y SUS PERSONAJES

En más de una ocasión he puesto de relieve la intercomunicabilidad de la terminología teatral y jurídica, desde los tiempos de la Grecia clásica, hace ya milenios. Quizá ocurra lo mismo con la jerga taurina, tan expresiva, pero esto más que una afirmación es una hipótesis de trabajo que quizá algún día intente comprobar. Pues bien, haciendo uso de tal fungibilidad de las palabras, se me permitirá empezar diciendo que en el acto de la inspección tributaria las *dramatis personae* son en principio dos, protagonista y antagonista, el ciudadano y el inspector, aunque puedan circular por la escena otros personajes secundarios como el asesor fiscal o el abogado, los peritos o expertos y por supuesto el coro de los burócratas. Así cobra toda su profundidad, una vez más, la gran revelación calderoniana que nos enseñó el talante dramático de la vida y la carpintería teatral del mundo. En un esquema como el diseñado, conviene saludar ante todo a los personajes para poder situarlos así en el escenario lugar de la actividad y en el marco temporal correspondiente, con el telón de fondo -el decorado- que no es sino el ordenamiento jurídico.

### 1. El ciudadano como protagonista.

#### 1.1. El sujeto pasivo.

La Ley General Tributaria parte del concepto común de persona para la configuración del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria. En tal sentido, las personas son naturales o jurídicas, como establece el Código Civil y aceptan el resto de nuestras Leyes en cualesquiera de los demás sectores del ordenamiento, desde la Constitución a la propia Ley general del ramo, que sirve de cobertura al Reglamento General de la Inspección. Sin embargo, utilizar en este la expresión «personas morales» (art. 27, n.º 1, párrafo 211 y n.º 5, a), procedente del país vecino) como «ersatz» de una terminología consolidada con más de un siglo de solera, no tiene mayor trascendencia. Esa imperfección no afecta al contenido, claro por lo demás y conforme en lo sustancial de la Ley. Otra solución comportaría un nominalismo infecundo, si se anulara el precepto por un tal motivo. El princi-

pio de conservación de las normas ha de prevalecer en este caso, aunque quizá no estuviera de más un maquillaje, una nueva redacción por el propio Gobierno, consistente en sustituir la palabra morales por jurídicas en los dos párrafos más arriba indicados.

En tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 22), cuya Sentencia de 22 de enero de 1993 (Ponente, Sr. Pujalte), explica al respecto lo siguiente:

«El primer reproche que se hace al precepto se refiere al empleo del término "personas morales". Sabido es que el Código Civil (Título II del Libro I) distingue entre "personas naturales" y "personas jurídicas", identificando las primeras, en términos generales, con el ser humano; y las segundas con las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público y las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales (arts. 29 y 35). En el expresado sentido, no cabe la menor duda que la terminología correcta es la de personas jurídicas, y no personas morales (al igual que lo hubiera sido el de personas naturales y no personas físicas). Pero también es verdad que la doctrina científica nos habla de personas ficticias, abstractas, incorpóreas, colectivas, sociales o morales, según las tan variadas y discutidas teorías que se han formulado acerca del problema de su naturaleza o esencia, tanto desde el plano de las construcciones "ficticias", como de las construcciones "realistas" o de las construcciones "finalistas". Así el término "personas morales" aparece ya en la obra de Hugo de Grocio *De iure belli ac pacis* (año 1625) y en la del Barón de Pufendorf *De iure naturae et gentium* (1672). Desde esta perspectiva puede afirmarse que el término personas morales, aun cuando no sea el de acuñación legal, tampoco es científicamente incorrecto, y por ejemplo es el que usa el Código de Derecho Canónico (cánones 99 y siguientes). De otra parte, si se hubiese empleado la expresión «personas jurídicas» hubiera el concreto alcance del artículo 35 del Código Civil, y es lo cierto que, en el ámbito tributario, tienen cabida otras entidades como las herencias yacentes, las comunidades de bienes, etc., no comprendidas en aquél. En cualquier caso, el reproche no puede considerarse de ilegalidad del Reglamento -que es lo que incumbe revisar a este orden jurisdiccional-, por lo que no procede en este punto dar lugar a los recursos citados» (F.J. 12.º).

Esta relación jurídica de naturaleza pública, cuya fuente obligacional es la Ley y sólo ella (arts. 133 de la Constitución y 1.089 del Código Civil) presenta en su estructura un elemento subjetivo que se desdobra en sus dos modalidades o aspectos, activo y pasivo, acreedor y deudor, Hacienda pública y contribuyente o sustituto. Así lo configura en principio la Ley general del ramo, que también regula en el mismo capítulo y a continuación la figura del responsable (arts. 30 y 37). La propia Ley, sin embargo, contiene una sola y ocasional referencia a los «obligados tributarios», como algo distinto de los sujetos pasivos (art. 107) y el Reglamento usa y abusa de tan ambigua terminología, yuxtaponiendo ambos conceptos copulativa o disyuntivamente (*ad exemplum* art. 1 y 2, 11.3; 25.3 y 28.1, entre otros), omitiéndose otras veces para hablar del sujeto pasivo, el retenedor o el res-

ponsable (art. 20, 1, a) e incluso utilizándola en exclusiva, con talante omnicompreensivo (art. 22.1, 24, 25, 27, 29, 30, 31, 32, 41 ... ) como pone de manifiesto en el elenco que ofrece en el capítulo IV dedicado precisamente a regular tal figura, en cuyo perímetro caben todos los actores de este entre-més (sujetos pasivos, contribuyentes o sustitutos, retenedor, sociedad dominante en los grupos de empresas, sucesores, responsables, ciudadanos colaboradores y -presuntos infractores (art. 24). Es suficiente, por una parte, la fragmentaria y coyuntural alusión de la Ley General a esta categoría subjetiva como respaldo del uso y abuso que de ella se hace en el Reglamento, cualquiera que sea el juicio que en otros niveles (académico, por ejemplo) pueda y deba merecer, por ser más propicio a la ceremonia de la confusión que al rigor dogmático. En esa multitud de personajes, *dramatis personae*, aparecen otros como los «interesados», expresión acuñada desde la perspectiva de la legitimación en el procedimiento (arts. 7, 21, 2, 5, y 6; 23, 2; 27.2; 30, 1, 2 y 3, a; 36.1. y 2; 38, 39 y 40) e incluso la más genérica de «administrados», versión resignada del ciudadano (art. sin olvidar un brindis al «público en general» (art. 7.2).

En este aspecto, la misma Sentencia de 22 de enero de 1993 contempla al, obligado tributario» desde una perspectiva no desprovista de originalidad. «Ciertamente, tal expresión -nos advierte- es una continuación gramatical equivalente a «sujeto pasivo de la relación jurídicotributaria» y, como ha dicho esta Sala -entre otras- en su sentencia de 5 de julio de 1991, la obligación jurídicotributaria contiene una prestación compleja. De un lado, implica obligaciones de hacer para uno y otro sujetos: presentación de declaraciones, aportación de datos, comprobación de valores, determinación de la deuda o liquidación -autoliquidación, en otros casos-, etc.; y, de otro, supone una obligación de dar -pago del tributo-. Por consecuencia, tal expresión de obligado tributario abarca los distintos casos de «sujeto pasivo» que se comprenden en el Capítulo III del Título II de la Ley General Tributaria, y en tal sentido (al margen del mayor o menor acierto del término) no puede considerarse contrario a ésta». (F. J. 122).

### 1.2. Personalidad jurídica, capacidad de obrar y representación.

La personalidad jurídica, implica la capacidad para ser sujeto de derechos y obligaciones en las relaciones jurídicas, que en el ámbito judicial se exterioriza en la capacidad para ser parte en el proceso. Ahora bien, la titularidad y su ejercicio pueden darse por separado, así como este último puede quedar desconectado del concepto de personalidad. Es lo que ocurre en nuestro ordenamiento jurídico, y muy especialmente en su sector tributario desde antaño, con las asociaciones o uniones de hecho. En esta situación se encuentran, según el artículo 33 de la Ley General Tributaria, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás «entidades» que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, a quienes se considera sujetos pasivos. Es un fenómeno de equivalencia, en el sentido estricto de la expresión, no de identidad. La asimilación se produce en función de una realidad, pero no va más allá de ese propósito ni altera en los demás la naturaleza de esa unidad económica. En tal supuesto, la capacidad de obrar inherente a esta condición, aunque sea ficticia, se manifiesta a través de un

representante o mandatario, apoderado, si lo hubiere y, en caso contrario, se considerará como tal a quien aparentemente ejerza la gestión o dirección, como una manifestación de la *negotiorum gestio*, situación cuasicontractual contemplada en el Código Civil (arts. 1888-1994), con raíces profundas en el Derecho romano. En defecto de aquél, o de éste, cualquier miembro o partícipe de la entidad podrá ser interlocutor válido con la Hacienda pública a estos efectos (art. 43.4 de la LGT). La norma reglamentaria simétrica (art. 26.4) conserva este planteamiento triple: representación voluntaria expresa, constituida por la propia entidad o unidad o designada por los cotitulares, representación presunta o implícita y representación solidaria de todos y cada uno de los copartícipes, por el mismo orden de prioridad y con una certera referencia al artículo 33 de la Ley, que es el lugar donde se enumeran y regulan estas uniones de hecho o sujetos ficticios.

El Tribunal Supremo opina al respecto que el artículo 26.4 del Reglamento «es sustancialmente coincidente con el artículo 43.4 de la Ley General Tributaria, sin que el hecho de que, en opinión de alguno de los actores, su redacción sea menos afortunada constituya motivo para la revisión jurisdiccional». De otra parte, la Sala no aprecia la existencia de contradicción alguna con «el 27.1 del propio Reglamento, en cuanto dice: «los obligados tributarios con capacidad de obrar suficiente podrán actuar por medio de representante, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas si no se hace manifestación en contrario. La representación podrá ser conferida tanto por los mismos obligados tributarios como por sus representantes legales o quienes ostenten la representación propia de las personas morales, podrá ser otorgada en favor de personas físicas con capacidad de suficiente. No podrá actuarse por medio de representante cuando la índole de las actuaciones exija la intervención personal del obligado tributario»; supuesta contradicción exenta de razonamiento en los escritos de los recurrentes»( STS 22 de enero de 1993, F.J. 119).

Por otra parte, el sujeto pasivo con capacidad de obrar podrá actuar por medio de representante, advierte la Ley General Tributaria, haciendo suya una regla común en el ámbito administrativo (art. 32 de la Ley del procedimiento común, LRJPAC) pero procedente del Derecho civil. La norma reglamentaria *ad hoc* (art. 27) respeta en principio este planteamiento, si bien introduzca un elemento restrictivo desde el momento en que excluye la posibilidad de actuar «por medio de representante cuando la índole de las actuaciones exija la intervención persona del obligado tributario». La obligación de comparecer por sí se configura aquí con un concepto jurídico indeterminado que no abre la puerta a la discrecionalidad ni menos aún a la arbitrariedad del inspector, cuya interdicción está garantizada constitucionalmente (art. 9 de la CE). Los casos en que resulta inviable o imposible la representación voluntaria, por la propia naturaleza de las cosas, son dos:

1. La existencia de una prestación personalísima;
2. La existencia de hechos o datos cuyo conocimiento sólo posea el sujeto pasivo, hechos o situaciones personales con relevancia tributaria.

Es el supuesto que en la Ley de Enjuiciamiento Civil sirve de fundamento a la confesión de quien es parte en la relación jurídica y en el proceso, que no es definitiva sino una modalidad del testimonio de personas ajenas o terceras personas. Por ello, no hay contradicción alguna entre esta regla y el régimen general de la representación voluntaria como supraconcepto jurídico, configurado por un grupo normativo heterogéneo.

El mandato, por su origen voluntario, se extingue también como nace y, en consecuencia, por la revocación o acto contrario y unilateral del poderdante, que no necesita, pues, la aceptación del apoderado pero sí su exteriorización para que pueda surtir efectos en perjuicio de terceros. Así lo establece el Código Civil. El régimen contenido en el Reglamento que se viene analizando es coherente con este principio de publicidad. El doble destinatario que contienen algunas de sus normas no conlleva la ilegalidad por su sedicente contradicción interna ni tampoco su mutua neutralización. Por otra parte, esa aparente antinomia es reconducible a la unidad por un simple ejercicio de sentido común. En efecto, la inspección es el órgano de la Administración General del Estado actuante en este sector, cuya regulación es el contenido y la finalidad de esta norma reglamentaria. En tal sentido son plenamente compatibles sus artículos 27 (3,a) y 28 (n.º 2), donde se utilizan indistintamente ambas expresiones.

### *1.3. El Asesor.*

La presencia del inspeccionado, a quién el Reglamento bautiza con el nombre de obligado tributario, se establece con carácter preceptivo en algunos casos y potestativo de los demás, implicando la asistencia personal o de su representante, con poder bastante al efecto. Este es el esquema que sirve de estructura al artículo 25, donde su párrafo final regula por primera vez, aun cuando fragmentariamente, la figura del asesor fiscal, que puede ser, o no, un abogado. La función principal, consistente en el consejo técnico, desde la vertiente del saber y la experiencia de quien se dice experto en esas lides, se transforma en otra distinta de la cual carece por definición, convirtiéndola a su vez en representación sin mandato ni apoderamiento. En efecto, imponer que las manifestaciones del asesor, en presencia del obligado tributario, se consideren formuladas por éste, si no se opone de inmediato -como dice paladinamente- desvirtúa el perfil profesional de la asesoría fiscal. Una cosa son las opiniones, otras los hechos y otras muy distintas la manifestación de la voluntad que no puede ser suplantada. Por tanto, en ningún momento cabe dotar a una actividad no representativa del mismo contenido e idénticos efectos del mandato.

Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán intervenir en las actuaciones inspectoras asistidos por un asesor, quien podrá en todo momento aconsejar a su cliente (art. 25.3). Abstracción hecha de la futilidad de este último inciso, donde se nos explica innecesariamente la función de un asesor, es evidente que la misma genericidad de tal palabra, desprovista de cualquier connotación profesional inequívoca, permite una gran flexibilidad. El consejero puede ser, en primer lugar, un abogado, desde el momento en que la inspección se mueve en un entramado esencialmente jurídico y así lo autoriza el Estatuto de la Abogacía como no podía ser menos. Sin embar-

go, el asesoramiento puede tener otro contenido y exigir distintos saberes o variadas experiencias, contables o económicas muy frecuentemente, e incluso otras técnicas (ingeniería, arquitectura...). La norma reglamentaria cubre todas estas hipótesis y modalidades.

Como dice el Tribunal Supremo en la Sentencia (STS 22 de enero de 1993) tantas veces citada, «en realidad el precepto incurre en una cierta confusión entre los conceptos de «representante» y «asesor». Por virtud de un vínculo privado de mandato representativo (que, en todo caso, deberá estar conferido en legal forma y debidamente acreditado ante la Administración), el representante suple a través de sus actuaciones y manifestaciones de voluntad las que por derecho propio corresponden a su representado, y en tal sentido es consecuente que lo actuado por el primero produzca plenos efectos jurídicos respecto del segundo. Así se desprende del principio general que contiene el artículo 1727 del Código Civil. Y esto es también predicable de los asesores cuando actúen «asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder».

Sin embargo, «asesor» es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones sólo se dirigen a éste. Ni siquiera llega a alcanzar el nivel de atribuciones que confieren las Leyes procesales al «letrado director del pleito». En el expresado sentido queda clara la diferencia entre «representantes» y «asesores» en los artículos 32 y 85.2 de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

No obstante, el inciso final del párrafo primero del apartado 3 de este artículo, amplía la actuación del asesor «cuyas manifestaciones, en presencia del obligado tributario, se considerarán formuladas por éste si no se opone a ellas de inmediato»; de manera que la presencia conjunta de obligado tributario y asesor no representante presupone la existencia de un apoderamiento tácito para hacer ésto manifestaciones vinculantes, a no ser que de inmediato resulte desautorizado por aquél. Ciertamente, tan peculiar forma de mandato choca con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley General Tributaria en cuanto establece las reglas precisas para que la actuación en nombre ajeno sea válida ante los órganos de la Hacienda pública y por consecuencia, el referido inciso (por lo demás novedoso y, al parecer, único en nuestro ordenamiento jurídico, sin perjuicio de que su precedente pueda hallarse, en el Derecho comparado, en el art. 14.4 de la Ley de Procedimiento alemana) ha de anularse por ser contrario a derecho. Así lo hace el Tribunal Supremo en cuanto expresa que las «manifestaciones, (del asesor), en presencia del obligado tributario, se considerarán formuladas por éste si no se opone a ellas de inmediato». (STS de 22 de enero de 1993; ponente Sr. Pujalte, F.J. 10.º).

Ahora bien, el procedimiento de la inspección tiene -como hemos de ver- una intrínseca naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, una función equivalente sustancialmente a la policial: investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba en un futuro procedimiento, que bien puede ser también aquí sancionador. El problema se plantea y surge la duda cuando, en el curso de la investigación se descubren hechos que pudieran ser califi-



cados en su día como infracción tributaria y, sobre todo, como delito fiscal. La apariencia delictiva o los indicios racionales de ella, en expresión lapidaria de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, escrita cuando los juristas eran en verdad letrados, transforma la posición del sujeto pasivo del tributo en presunto sujeto activo de una infracción y, por tanto, en inculpado. Para ello es suficiente que la Hacienda pública le considere como tal, aún cuando la imputación fuere infundada, como ejemplo límite. Cuanto más débil la acusación formulada desde ese ángulo subjetivo, más necesarias las garantías constitucionales al respecto. Por tanto, en tales casos entra en juego el artículo 24 CE y el inspector habrá de hacer al inculpado las advertencias adecuadas y permitirle la presencia de abogado, incluso nombrándosele de oficio. Aquí funcionan la presunción de inocencia y la ilegitimidad de la autoinculpación. La identidad material o sustantiva, ontológica, de infracción y delito, predicada primero por el Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 1972) y luego por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia de 8 junio de 1976, caso Engel), asumida por la Constitución (art. 25) y ratificada por el Tribunal Constitucional (Sentencia de 8 de junio de 1981), así lo exige.

El Reglamento General de la Inspección no contiene norma alguna para esta situación. Ello no significa la negación de cualquiera de los derechos o garantías de cualquier inculpado, sino simplemente que en tal momento, si llegara, entra en juego la regulación general no por extensión analógica sino por aplicación directa. En consecuencia, el silencio, que no es siquiera una laguna en sentido estricto, pues la reglamentaria no es la sede propia de semejante regulación, no invalida la norma. Puede ser un defecto, pero en ningún caso es un vicio, utilizados ambos vocablos en su acepción más rigurosa. Por otra parte, no impide al instructor cumplir con el mandato constitucional, que se impone por sí mismo.

## 2. La Hacienda pública como antagonista.

### 2.1. La función inspectora. Su naturaleza jurídica.

La inspección tributaria, como las demás que operan en los diferentes sectores de las Administraciones Públicas, compone un órgano activo de estructura compleja cuya función esencial es informativa, aun cuando ejerza otras. Efectivamente, la misión que le da sentido y es su razón de ser, sin la cual por tanto perdería cualquier justificación, consiste en obtener o comprobar los datos con relevancia tributaria que afecten a los ciudadanos, mediante la investigación o pesquisa y ofrece, pues, el mismo talante que la actividad policial. En tal sentido es correcta la imagen que ofrece de ella la Ley general del ramo, 230/1963, de 28 de diciembre, donde la enumeración de sus atribuciones, que no definición, comienza con las dos principales, anverso y reverso, ya que le corresponde no sólo la investigación de los hechos imponibles para el descubrimiento de los que fueren ignorados por la Administración sino también la integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación (estimación directa y objetiva singular) o inspectoras -lo que no deja de ser una petición de principio en el caso de la estimación directa (art. 140, a y b).

En este esquema encaja con toda pulcritud el artículo 2.g) donde se atribuye a la inspección de tributos «verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera beneficios, desgravaciones o restituciones fiscales, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a regímenes tributarios especiales, principalmente relacionados con el tráfico exterior de mercancías». Tales cometidos no corresponden a los órganos de «gestión tributaria» ni exceden de los asignados a la Inspección por el artículo 140 de la Ley General Tributaria, como a veces se ha pretendido y así lo ha reconocido el Tribunal Supremo en la Sentencia de 22 de enero de 1993. En ella, y «partiendo de la consideración de que «verificar» y «comprobar» son actuaciones que cuadran mejor con la función inspectora que con la de mera gestión se añade que «si bien los cometidos que se citan en este apartado g) no están expresamente incluidos en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, han de entenderse implícitos en el artículo 26.2 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, de 23 de septiembre de 1988, en cuanto asigna genéricamente a la inspección «comprobar e investigar los supuestos de hecho», y nada obsta que ello se refiera a los requisitos exigidos para la concesión de ventajas fiscales o la aplicación de regímenes tributarios especiales. De otro lado, la atribución de unas u otras funciones a determinado órgano administrativo entra, salvo casos especiales, dentro de las facultades organizativas de la Administración Pública, sin que para nada restrinja las garantías o derechos del administrado, salvo prueba en contrario. De ahí, que deba rechazarse la impugnación del artículo 2.g). La misma norma contiene otras dos competencias, una muy dentro de su función esencial y otra, en cambio, extraña o heterogénea. Aquélla no es sino la realización, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, de las actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos [apdo. d)].

Desde una perspectiva funcional el Tribunal Constitucional, en su Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, ha subrayado que el procedimiento de la inspección tributaria tiene una naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal. No es arbitraria sino muy razonable la extensión analógica del único precepto legal existente al respecto, ante el silencio de la Constitución, si se repara en las características de tal actuación administrativa, muy cercana en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación del injusto de tal naturaleza y del administrativo, a efectos precisamente de garantía, que contiene el artículo 25.1 de la Constitución Española y había reconocido ya la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Engel, Sentencia de 8 de junio de 1976) y la de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 1972) y muchas más.

Por otra parte, el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (art. 8.1 y 2), a la luz del cual ha de interpretarse los derechos fundamentales y sus excepciones (STC 114/1984),

sin perjuicio por otra parte del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad, de cada Estado para configurar estas medidas (TEDH, caso Riema, Sentencia de 22 de abril de 1992). La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el artículo 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático, como pone de manifiesto la legislación al respecto de los países de nuestro entorno geográfico y cultural.

La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 de la CE) y lleva consigo la necesidad de impedir «una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984). Aquí está la justificación profunda de tal obligación y también la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa. El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación. «La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (STC 76/1990), en la cual el papel del Juez cobra una singular transcendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las potestades de la Hacienda pública, a la luz del mandato constitucional más arriba invocado <sup>1</sup>. Con el mismo talante se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que considera legítima la intromisión en el domicilio para fines de investigación fiscal (Sentencia del TEDH, 25 de febrero de 1993, caso Funke).

Pues bien, este complejo de estructura-función está servida por los inspectores que con diversas procedencias y denominaciones en el pasado (Diplomados, Liquidadores de Utilidades, Inspectores del Timbre, Profesores o luego Intendentes Mercantiles, Ingenieros Industriales, etc.) se encuadran ahora en un cuerpo único, cuyos componentes son en principio funcionarios públicos, sin más averiguación, al servicio de la Administración General del Estado y dentro de esa categoría jurídica genérica han de ser calificados en principio como agentes de la autoridad. Tal condición, que les corresponde por su propia esencia y por su actividad, está buscada de propósito con la finalidad de otorgarles una mayor y específica protección penal. En esta línea se pronuncia la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Sentencia de 22 de enero de 1993) que añade:

«Ciertamente, el concepto de "agente de la autoridad" tiene su origen en el campo penal, y si bien es verdad que el Código no define lo que ha de entenderse por tal (ya que su art. 119 sólo da el concepto penal de "autoridades" y de "funcionarios públicos") acude a él en diversos preceptos (arts.

<sup>1</sup> Rafael DE MENDIZÁBAL ALLENDE, «Tutelar la solidaridad tributaria», *Cinco días*, Jueves 29 de junio de 1995.

167, 231 a 237, 245, 492 bis y 570) para tipificar varias figuras delictivas. Algún sector de la doctrina científica ha sostenido que "poseen tal carácter aquellas personas que por disposición inmediata de la ley o por nombramiento de la autoridad competente tienen por encargo mantener el orden público y proteger la seguridad de las personas y de las propiedades".

En el expresado sentido es evidente que el precepto reglamentario no vulnera ningún principio penal, ni el de legalidad que consagra el artículo 92.3 de la Constitución, puesto que las normas penales, en este punto, se configuran como una "norma en blanco que relega a otros ámbitos jurídicos su perfeccionamiento o concreción, de lo cual ofrece numerosos ejemplos nuestro Código punitivo. Así, son frecuentes los preceptos penales donde para la configuración o determinación del ámbito del delito o la falta se refieren al cumplimiento de lo dispuesto en los Reglamentos u otro tipo de disposiciones administrativas (arts. 324, 346, etc)".

En el caso que se enjuicia, es evidente que el atributo de agentes de la autoridad a los funcionarios de la inspección, que efectúa el Reglamento, no lo es con la amplitud ni para todos los supuestos a que 3 refieren los artículos del Código Penal antes citados. Dicho artículo 62 concreta tal carácter "a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, de hecho o de palabra, en actos de servicio o con motivo del mismo»; es decir, solamente en los casos de «resistencia a los funcionarios de la Inspección», o de «atentado o desacato» obra o de palabra- cometido contra ellos, tiene la consideración de agentes de la autoridad, y no en restantes supuestos que contempla el Código Penal". (F. J. 42)».

## 2.2. Las demás funciones de la inspección.

### 2.2.1. Liquidación.

Un tercer párrafo en la enumeración de las atribuciones de los inspectores les permite practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación [apdo. c)]. En el texto originario de la Ley no existía esta posibilidad y el silencio o la omisión deliberada, dio lugar a la Sentencia que el 24 de abril de 1984, pronunció la entonces Sala Quinta del Tribunal Supremo declarando nulo por legal ese precepto reglamentario en cuya virtud se encomendaba tal facultad a la inspección. Con ella cayeron en cadena, por el efecto fichas de dominó, las liquidaciones tributarias practicadas a su amparo. El esquema tradicional de la Hacienda pública que, encomendaba a órganos distintos tradicionalmente las funciones de gestión, las de inspección y las de resolución de reclamaciones, constituía por sí mismo una eficaz garantía estructural del ciudadano (contribuyente), fue quebrado por la Ley 10/1985, que cubrió esta competencia con su manto protector, ofreciéndole así el respaldo necesario constitucionalmente.

Una vez recuperada la competencia de la inspección tributaria para practicar las liquidaciones resultantes de las actas, como consecuencia de tal norma, sin que ella cuidara de concretar el órgano *ad hoc* para ello, el Reglamento, cumpliendo con su función de desarrollo, se preocupa de hacerlo, preservando en lo posible la imparcialidad del funcionario y la objetividad de su actuación, como exigencia constitucional (art. 103). En tal sentido, asume implícitamente el criterio de que sean en cualquier caso distintos el inspector y el liquidador. Por ello, este será siempre el inspector jefe, salvo que él hubiera sido quien actuara, excepcionalmente, en un procedimiento determinado por orden del Ministro, en cuyo caso el acto administrativo correspondiente se dictará por otro funcionario de la misma condición, «que se determine al efecto». Cómo se haga esta designación es fácil colegir, no obstante el silencio al respecto del Reglamento, si se recuerda que la inspección de los tributos está sometida al principio de jerarquía (art. 7 del Reglamento) y encuadrada en la estructura de la Administración General del Estado, a través del Departamento de Economía y Hacienda, donde existen órganos centrales y periféricos vinculados entre sí en una línea de mando única. Serán, pues, las normas orgánicas correspondientes las encargadas de regular ésta y otras cuestiones. En definitiva, se trata de una atribución propia del Ministro, como Jefe del Departamento, que este pueda delegar o también organizar en régimen de desconcentración.

### 2.2.2. Periciales.

En este aspecto funcional, el Reglamento se remite a la Ley General Tributaria (art. 52) para las llamadas con cierta afectación «actuaciones de valoración» que la llaneza cervantina denominaría «tasación de bienes» cuya práctica habrá de ajustarse con arreglo a ciertos criterios y por los expertos o técnicos adecuados, llamados entre nosotros «peritos» (CC, art. 1242; LEC, art. 610). En tal sentido, permite que actúen como tales los funcionarios de la inspección de tributos, para sí misma y por su iniciativa o para otros órganos de la Hacienda, con alusión expresa a los recaudadores e incluso las Comunidades Autónomas, a petición o instancia de éstas o de aquéllos. Es claro que aquí se está en presencia de una actividad inherente al cometido propio, esencial de los inspectores y en adecuación perfecta a su formación y a su experiencia. Ambas cualidades son invocadas de consuno en la forma reglamentaria que estamos analizando (art. 13). Por una parte, se exige que tengan el título suficiente cuando intervengan como peritos en la tasación o valoración de bienes, derechos o patrimonios. Por la otra, junto a este saber teórico en principio, se tiene en cuenta la praxis adquirida en los puestos de trabajo que ocupen, que habrá de ser otro de los aspectos contemplados en la regulación de esta actividad por el Ministerio de Economía y Hacienda. En tal sentido hay una copiosa línea jurisprudencial, con el carácter de doctrina legal, en la que se da por supuesta la posibilidad de que los inspectores jueguen el papel de peritos, pero siempre en función de la técnica y práctica que posean: los arquitectos para bienes urbanos, los agrónomos para rústicos, bajo pena de la nulidad de su actuación en caso contrario, con referencia en general al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En este aspecto el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 22 de enero de 1993 cuida de precisar que:

«el precepto no confiere con carácter exclusivo ni excluyente tal cometido a la Inspección de los Tributos. Se limita a admitir la hipótesis de que los funcionarios que la sirven puedan actuar como peritos, en cuyo caso remite a una posterior regulación por el Ministerio de aquella actuación en función de los puestos de trabajo que ocupen, y siempre que quien la ejerza tenga para ello "título suficiente", como reiteradamente ha venido exigiendo la doctrina de esta Sala para la validez de aquellas valoraciones (sentencias de 13 de febrero y 22 de abril de 1988, entre otras varias). El Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado, creado por la Disposición Adicional 9A .2 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, se integra de titulados universitarios de nivel superior pertenecientes a distintas Carreras (Licenciados en Derecho, en Ciencias Económicas o Empresariales, Ingenieros de las distintas especialidades, Arquitectos, Licenciados en Ciencias Químicas o Físicas, etc.) dentro de cuya variedad puede hallarse la titulación adecuada para el peritaje de que se trate. De otro lado, no cabe suponer -como hace alguno de los recurrentes- que merced a esta facultad pueda constituirse la Inspección en "juez y parte" de los intereses en controversia, asumiendo la prueba pericial el propio Inspector actuario, ya que el Ministerio deberá regular este cometido "en atención a los puestos de trabajo que ocupen" y, en su caso, sería tal regulación la que merecería el reproche si permitiera la concurrencia de aquella contradicción de cometidos. De cualquier modo, siempre queda a salvo la facultad que asiste al contribuyente de acudir a la tasación pericial contradictoria que regula el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción que le dio la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, como procedimiento para resolver el agravio o contradicción producidos. De ahí que tampoco sean de estimar motivos suficientes para la nulidad del precepto que se cuestiona» (F. J.6.º).

### 2.2.3. Asesoramiento.

El artículo 2 i) atribuye a la inspección de tributos «El asesoramiento e informe a los Órganos de la Hacienda Pública en cuanto afecte a los derechos y obligaciones de ésta, sin perjuicio de las competencias propias de otros Órganos», precepto que concuerda con lo dispuesto en el artículo 14 del mismo Reglamento que dice: «Sin perjuicio de las competencias propias de otros Órganos de la Administración, la Inspección de los Tributos informará y asesorará, cuando así le sea solicitado, en materia de carácter económico- financiero, jurídico o técnico, según los casos, a los Órganos superiores y los demás que integran los servicios centrales o periféricos del Ministerio de Economía y Hacienda, a los Organismos Autónomos y Entes dependientes de éste, y a las Delegaciones del gobierno o del propio Ministerio en Sociedades, Entidades o Empresas. De igual modo se prestará informe y asesoramiento a cualesquiera otras autoridades u organismos que lo soliciten del Centro directivo competente».

En tal contexto es evidente por sí mismo que la función de asesoramiento e informe que otorga el Reglamento General de la Inspección, no sólo parece excesiva -en el sentido estricto de la palabra- desde el momento en que no está incluida en la configuración que ofrece la Ley General Tributaria, sino que -además- no es inherente a la misión principal (investigar) aun cuando fuere con carácter instrumental, secundario o derivado. Por otra parte, el ámbito de ese asesoramiento es difuso. No se dice si es jurídico, económico, contable o en relación con cualquier otra técnica existente o imaginable. La solución correcta, desde esta perspectiva del contenido, sería vincular la consulta a la actividad inspectora y sólo a ella. No parece ser tal, sin embargo, la concepción de quien redactó esta norma reglamentaria. Efectivamente, el objeto de la consulta o informe ha de tener conexión con «los derechos y obligaciones de la Hacienda pública», poniendo así el acento en el aspecto jurídico.

Algo semejante puede predicarse del asesoramiento pluridimensional diseñado por el artículo 14 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, donde se le confiere tal don de consejo «en materias de carácter económico- financiero, jurídico o técnico, según los casos». El fundamento sustantivo de tal función añadida se encuentra en «la variada titulación académica exigida para el acceso a los Cuerpos de Inspección». En tal sentido, la capacidad asesora de la inspección tributaria ha de reducirse a su propio ámbito, sin extravasarlo, siempre además que por el autor formal de la consulta esté capacitado para ello por su saber y experiencia, sin que en otro aspecto importe si ha intervenido o no en el asunto o expediente, ya que la objetividad es exigible de la actuación administrativa en su conjunto y es material, no formal. La actuación administrativa es siempre esencialmente parcial. La Administración es una parte de la relación jurídica, antagonista en ella del ciudadano. El funcionario debe ser imparcial respecto de éste (causas de abstención y recusación de la LPAC), no del asunto.

A estas dos modalidades de asesoramiento se refiere la Sentencia de 22 de enero de 1993 (F. J.) en ella, la Sala Tercera del Tribunal Supremo reconoce que «dentro de la tradicional división de los órganos administrativos en activos, consultivos y deliberantes, la inspección de los tributos pertenece -por su propia naturaleza- a los primeros». Sin embargo -añade- «la atribución a ésta de una función consultiva residual ("sin perjuicio de las competencias propias de otros Órganos") no conculca ninguna norma específica vigente, máxime cuando por razón del Reglamento en que está insertó y el propio sentido del precepto ha de ser éste interpretado sobre la base de que tal informe y asesoramiento se circunscribe a las materias económico-financieras, jurídico-tributarias o técnico-fiscales, sin invadir otras esferas de competencia, como pone de relieve la concordancia de estos artículos con el artículo 48 del propio Reglamento que, bajo la rúbrica de "Informes" señala los casos en que deben ser rendidos por la inspección de los tributos; a todo lo cual es de aplicación supletoria lo dispuesto en los artículos 82 y 83 de la citada Ley 30/1992».

#### 2.2.4. Información a los ciudadanos.

El artículo 2 h) del Reglamento establece, también, que la inspección informe a los sujetos pasivos y demás obligados tributarios sobre las normas fiscales y acerca del alcance de las obligaciones y derechos que de las mismas se deriven. Lejos de merecer reproche, tal norma puede

ser cauce para dar satisfacción a una necesidad social sentida ante la complejidad y mutabilidad de la normativa tributaria, no siempre al alcance de quienes sean legos en Economía y Derecho y no sigan su acontecer día a día. Desde un punto de vista ético o deontológico diríase que más que atributo, el artículo 2.º h) consagra un deber que atañe a todo órgano administrativo o funcionario público en un «Estado social y democrático de derecho», (art. 12 de la Constitución Española) donde todos contribuirán de acuerdo con su capacidad económica y con arreglo a los principios de igualdad y progresividad (art. 31.1), en cuyo logro han de esforzarse los poderes públicos por encima de intereses específicos. En cierta medida, este precepto se adelantó a lo que dispone el artículo 35.g) de la nueva Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en cuanto consagra, como uno de los «derechos de los ciudadanos», «obtener información y orientación acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones vigentes impongan a los proyectos, actuaciones o solicitudes que se propongan realizar». La Sala Tercera rechaza, por tanto, la impugnación de esa norma reglamentaria (STS de 22 de enero de 1993).

## II. LAS ACTAS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

### 1. Naturaleza jurídica.

#### 1.1. El acta de la inspección como acto administrativo.

La Ley General Tributaria contempla en su artículo 144 las *distintas* formas de documentar las operaciones inspectoras y, entre ellas, enumera las diligencias, las comunicaciones y las actas, previas o definitivas. Aquéllas, son las que reflejan circunstancias sustantivas, relacionadas directamente con el hecho imponible y la base, sobre las cuales se ha producido la conformidad del sujeto pasivo. En suma, se trata de una actividad preparatoria, mediante la cual se va desbrozando el camino de la comprobación hasta llegar a la fase terminal, propia del acta definitiva.

El acta previa puede originar, a su vez, una liquidación provisional, cuyo contenido en cierto modo queda prejuzgado, pero sin confundir una y otra, por ofrecer una fisonomía muy distinta. En efecto, el acta previa se inserta en el desarrollo de una función informativa de la Hacienda pública, consistente en la investigación dirigida a comprobar los elementos determinantes de la deuda tributaria, actividad pues instrumental. Por lo tanto, los documentos que recogen la acción inspectora, en las tres modalidades más arriba enunciadas, no son resoluciones administrativas de carácter definitivo, sino actos de trámite que no deciden el fondo del asunto ni siquiera indirectamente, como exige el artículo 37 de la Ley reguladora de esta jurisdicción. Tampoco aparecen comprendidos entre los actos o las actuaciones que son impugnables en la vía económico-administrativa según establecen los artículos 15 del texto articulado, Real Decreto-Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, y 41 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto.



En este ámbito, tan sólo la liquidación tributaria pone fin al procedimiento de gestión y constituye el título para la exigibilidad de la deuda. En definitiva, las actas de la inspección no son actos susceptibles de impugnación independiente o autónoma, impugnación posible tan sólo en el caso de que, como consecuencia del acta, se practique una *liquidación*, conforme con la actuación inspectora, en cuyo caso la impugnación puede dirigirse contra la liquidación y, en su caso, contra el acta, como fundamento de aquélla. Así lo dice la Sentencia de 20 de febrero de 1991, que no hace sino insistir en la línea jurisprudencial iniciada en otras de 19 de septiembre de 1986 y 3 de octubre de 1988.

### *1.2. El acta de la inspección como documento público.*

Desde otra perspectiva, más general y no constreñida tanto a su aspecto procesal, esa declaración de conocimiento del inspector goza de la presunción de veracidad configurada en el artículo 1.218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refiere, por tratarse de un documento emanado del empleado o funcionario público competente (autorizado para ello, en expresión de la LEC) en el ejercicio de sus funciones y con las solemnidades requeridas legalmente (art. 1.216 del CC y 32 de la LEC). Esta calificación y aquellos efectos se contemplan de modo explícito en el artículo 145, párrafo 32 de la Ley General Tributaria, según la redacción recibida por virtud de la Ley 10/1985, de 26 de abril. Se traslada así la carga de la prueba al sujeto pasivo del tributo. Este excurso sobre la naturaleza jurídica de las actas de la inspección en el ámbito de la Hacienda, aun cuando transportable a otros (inspección de trabajo) es obra de la Sala Tercera en la Sentencia de 3 de diciembre de 1987, cuyo criterio fue recogido casi a la letra en otra del Tribunal Constitucional, la n.º 76/1990, de 26 de abril (F.J. 8.º).

En esa misma Sentencia, se contemplan las actas desde un distinto ángulo, no ya desde su propia mismidad o como actuación administrativa y eventual objeto de impugnación judicial autónoma, sino en su vertiente instrumental y por tanto teleológica o funcional si se quiere así, en conexión con su utilidad práctica como elemento de juicio. En tal línea discursiva no está de más recordar que las actas y diligencias son la documentación donde se reflejan las actuaciones practicadas por la inspección de los tributos, haciendo constar los hechos relevantes para la liquidación tributaria que se produzcan en el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la inspección y en definitiva los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o declarando correcta la misma. En consecuencia ningún obstáculo hay para considerarlas como medios probatorios, a efectos de lo dispuesto en los artículos 88.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 74 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que se remiten a los generalmente admitidos y a las normas del proceso civil ordinario. En la clasificación ofrecida por la Ley de Enjuiciamiento Civil habrían de ser incluidos dentro de la prueba documental en su vertiente pública, como ya vimos que ocurría en el Código Civil.

## 2. Presunción de veracidad del acta y presunción de inocencia.

Ahora bien, la configuración de las actas de la inspección como documentos públicos y, por tanto, como elementos de juicio o medios de prueba plantea una cuestión de alto bordo, consistente en delimitar el ámbito de la eficacia probatoria que la Ley otorga «respecto de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario», paráfrasis del artículo 1.218 del Código Civil más arriba analizado. En definitiva se trata de averiguar si la presunción de veracidad con la cual aparecen adornadas por la Ley entra o no en colisión con la presunción de inocencia establecida en la Constitución, ya que ésta -explica el Tribunal Constitucional- alcanza no sólo a la culpabilidad, entendida como nexo psicológico entre el autor y la conducta reprochada, sino también, y muy especialmente, a la realidad de los hechos. No es ésta la primera vez que aflora la tensión entre presunciones legales, aunque fueren *iuris tantum* y la de inocencia. El Tribunal Constitucional había tenido ya ocasión de contemplar el artículo 509 del Código Penal donde se castiga al que «tuviere en su poder gonzos u otros instrumentos destinados especialmente para ejecutar el delito de robo y no dieren descargo suficiente sobre su adquisición o conservación». La Sentencia 105/1988, de 8 de junio, efectúa dos lecturas, una de las cuales implicaría una presunción *iuris tantum* del propósito implícito en la tenencia de aquellos instrumentos, invirtiendo en consecuencia la carga probatoria, interpretación que rechaza por vulnerar el artículo 24 de la Constitución. La misma respuesta dio algo después la entonces Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el caso del artículo 373 de las Ordenanzas de Aduanas donde «el tenedor de géneros que no justifique la legal tenencia de los mismos, así como tampoco de quien los haya obtenido», ha de reputarse importador legal de dichos géneros (Sentencia de 16 de diciembre de 1988).

### 2.1. En la vía administrativa.

#### 2.1.1. En el procedimiento de gestión.

Desde la perspectiva que ahora nos ocupa, la misma Sala Tercera se había cuidado de advertir que «el relato o descripción de los acaecimientos por la autoridad o sus agentes no conlleva una presunción de veracidad que obligue al inculcado a demostrar su inocencia (aparte de la imposibilidad de hacerlo respecto de hechos negativos), invirtiendo así la carga probatoria». El Tribunal Constitucional, en la sentencia que venimos glosando, excluye desde el principio que la norma analizada (art. 145.3 de la LGT) establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medir-

se a la luz del principio de la libre apreciación de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias.

En esa posición se alinea en principio el Reglamento General de la Inspección, ya que no obstante insistir en la presunción de veracidad predicable de los hechos consignados en las diligencias o actas de la inspección, permite la rectificación o corrección de los errores mediante prueba, cualquier prueba, sin limitación alguna de su modalidad. Otra solución distinta resultaría inaceptable. Ahora bien, en una lectura reflexible del texto sorprenden su carácter reiterativo respecto del párrafo que le precede y los dos incisos añadidos para modular una situación hipotética distinta. En efecto, la presunción de veracidad de los datos proclamada inmediatamente antes, sólo protege a aquellos que «resulten de su constancia personal para los actuarios», sin que pueda extenderse a los demás, extramuros de esa apreciación directa e inmediata, por la simple circunstancia de que hayan sido «manifestados o aceptados por los interesados». La vinculación de éstos a sus propios actos o a sus declaraciones de conocimiento tiene otra sede y recibe un trato diferente en nuestro ordenamiento jurídico. Por otra parte, es evidente que los «hechos» sólo pueden ser impugnados por «error»: o son ciertos o están equivocados. No hay alternativa y esta redundancia, que nada aclara, perturba en definitiva la inteligibilidad del texto. En cualquier caso, el párrafo analizado no encuentra cobertura en la Ley General Tributaria, donde no se limita en absoluto el ámbito objetivo de la impugnación (art. 145.3). Así, la norma reglamentaria no sólo entra en colisión con aquella de la cual trae causa, sino que restringe el derecho a la defensa, como fundamento de una efectiva y plena tutela judicial, según se configura constitucionalmente (art. 24).

No ha sido éste el criterio de nuestro Tribunal Supremo, que en la Sentencia tantas veces invocada (F.J. 27.º) nos dice que «la cuestión fundamental que se plantea consiste en la pretendida discrepancia entre los artículos 145.3 de la Ley General Tributaria y el artículo 62.2 del Reglamento. Dispone el primero que «Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario». Este precepto coincide con lo que establece el párrafo primero del apartado 2 del artículo 62, en cuanto expresa que «Las actas y diligencias formalizadas con arreglo a las leyes hacen prueba, salvo que se acredite lo contrario, de los hechos que motiven su formalización y resulten de su constancia personal para los actuarios», punto éste último que no se halla contenido en la primera, pero que es inmanente a la condición de «documento público» que ésta les atribuye. Por su parte, el propio apartado 2 del artículo 62 sigue diciendo en su párrafo segundo que «Los hechos consignados en las diligencias o actas y manifestados o aceptados por los interesados se presumirán ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho». De esta forma, frente el principio general contenido en el párrafo primero (acorde con el art. 145.3 de la Ley General Tributaria), el párrafo segundo contempla el caso especial de los hechos manifestados o aceptados por el obligado tributario, es decir, el supuesto conocido, por lo general, como «actas de conformidad». Esta Sala en múltiples ocasiones precedentes ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto, como sucede, por ejemplo, en la antes citada Sentencia de 5 de septiem-

bre de 1991. Como en ella se dice, «circunscrito así el problema a la viabilidad de combatir lo que rigurosamente tienen de acción inspectora unas actas «de conformidad», ya la Sentencia de esta Sala de 3 de diciembre de 1987 había abordado el problema en el sentido de entender que la declaración de conocimiento del inspector que contienen goza de la presunción de veracidad configurada en el artículo 1.218 del Código Civil y hace prueba del hecho al cual se refieren y a su fecha, por tratarse de un documento emanado de «un empleado público competente» en el ejercicio de su función y con las solemnidades requeridas legalmente (art. 1.216). De ello han de extraerse dos conclusiones: primera, que en lo concerniente a los «hechos» recogidos en un acta de conformidad, el contribuyente no puede rechazarlos (porque hacerlo sería atentar contra el principio de que nadie puede ir contra los actos propios) a no ser que pruebe que incurrió en notorio error al aceptar tales hechos; y segunda, por el contrario el «acta de conformidad» es atacable por el contribuyente en todo lo relativo a la interpretación y aplicación de normas jurídicas, porque para nada se extienden a ello las presunciones antes dichas y es ésta una materia que en virtud del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24) corresponde en última instancia decidir a los Tribunales de Justicia. En virtud, por tanto, de esta doctrina y de lo precedentemente expuesto, la Sala estima que el artículo 62 del Reglamento no vulnera ninguna otra norma del ordenamiento jurídico».

#### 2.1.2. En el procedimiento sancionador.

En el expediente administrativo sancionador, la aplicación del precepto impugnado no constituye quiebra alguna del derecho fundamental a la presunción de inocencia, según se deduce de la propia doctrina del Tribunal Constitucional. Así el ATC 7/1989, de 13 de enero, en relación con los supuestos análogos planteados por las actas de la inspección de trabajo, señala que el correspondiente precepto no otorga a aquéllas una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a situaciones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de defensa oportunos. Ello no supone invertir la carga de la prueba sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria. En el mismo sentido, y con referencia ahora a las actas de la inspección tributaria, en el ATC 974/1986, de 19 de noviembre, se declaró también que, con independencia de que en el caso examinado las actas fueron de disconformidad y de que se mantuvieron determinadas discrepancias de fondo frente al inspector actuante en las propias actas, que recogen ya determinada manifestación del representante del contribuyente, dirigida seguramente a su descargo, «el solicitante de amparo tuvo además ocasión y derecho... de formular en determinado plazo, antes de dictarse el acto administrativo que corresponda, las alegaciones que estimase oportunas». El acta no es, pues, determinante por sí misma de ninguna sanción, pues con ella se pone sólo fin a la fase de instrucción del procedimiento de liquidación que da paso a la fase siguiente, la de liquidación del correspondiente expediente sancionador. En consecuencia, si en el acta se consignan hechos que pudieran ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuante a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo

que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción.

## 2.2. En sede judicial.

### 2.2.1. La jurisdicción contencioso-administrativa.

Si ello es así en la vía administrativa previa, con mayor razón lo es en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo ante el cual el contribuyente pide la anulación del acto administrativo sancionador. La presunción de legalidad que adorna a este último no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos impugnados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción. En tal sentido, la intervención del funcionario público no significa que las actas gocen, en cuanto a hechos, de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia. En vía judicial, las actas de la inspección de tributos incorporadas al expediente sancionador no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas, que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas. Ello no quita, sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la inspección de tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo.

### 2.2.2. La jurisdicción penal.

Queda por examinar finalmente la eficacia que a las actas y diligencias de la inspección haya de darse, según el artículo 145.3, en el orden penal, y si dicha eficacia contradice en sus puros términos la presunción constitucional de inocencia o si, por el contrario, es susceptible de una aplicación compatible con el respeto a este derecho fundamental y a los principios constitucionales que rigen en el proceso penal.

Conviene para ello recordar sucintamente que la presunción de inocencia reconocida en el artículo 24.2 de la Constitución comporta en el orden penal al menos las cuatro siguientes exigencias: 12) la *carga de la prueba* sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una *probatio* diabólica de los hechos negativos; 21) sólo puede entenderse como prueba la *practicada en el juicio* oral bajo la inmediatez del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad; 3.ª) de dicha regla general sólo puede exceptuarse los supuestos de *prueba preconstituída* y anticipada, cuya reproducción en el juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción; 49) la *valoración* conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración.

A la luz de esta doctrina constitucional, no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria sería inconstitucional. Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *noticia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba. En consecuencia, interpretado así y con el alcance señalado más arriba, el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria no es inconstitucional.

### 3. Actas y liquidaciones.

Hubo un tiempo en que la liquidación se practicaba con carácter provisional en el mismo acta de la inspección por el actuario en el ejercicio de la competencia que para ello le confería el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, donde se contiene el régimen de determinadas liquidaciones tributarias y atribución de funciones liquidatorias a los inspectores financieros y tributarios. Ahora bien, en la Sentencia que el 24 de abril de 1984 pronunció la entonces Sala Quinta de este Tribunal Supremo fue declarada nula de pleno Derecho la antedicha disposición reglamentaria, así como la disposición adicional del Real Decreto 1547/1982, de 9 de julio, por contravenir normas de rango superior y en especial los artículos 109 y 140 de la Ley General Tributaria. En su virtud, otro Real Decreto, el 2077/1984, de 31 de octubre, encomendó la competencia para liquidar a las Dependencias de relaciones con los Contribuyentes (art. 11.3), órganos de gestión de las Delegaciones de Hacienda.

En una tal eventualidad la Sala Tercera ha explicado que la anulación judicial de una norma equivale al acto de derogación y, en consecuencia, tiene idéntico alcance general, según han tenido ocasión de explicar innumerables Sentencias, desde la de 21 de octubre de 1986 a la que lleva fecha de 6 de octubre de 1988, entre muchas cuya mención contiene esta última resolución. No se trata, pues, hablando con propiedad, de una eficacia *erga omnes*, la cual supone precisamente un pronunciamiento singular, dotado de una fuerza expansiva, como se dijo también en otra resolución de la Sala pronunciada el 25 de octubre de 1984. Se está en presencia simplemente de la desaparición de una norma jurídica y su efecto tan inmediato como automático consiste en dejar sin cobertura los actos administrativos de aplicación individual. Las Sentencias atrás reseñadas así lo entendieron en casos análogos para el ejercicio de las potestades sancionadora y correctiva en el ámbito de la disciplina del mercado y del suministro de carburantes líquidos. Las conclusiones expuestas aparecen previstas en el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuyo párrafo 12 equipara anulación a derogación (o reforma) de las disposiciones generales, así como en el Código Civil, donde se advierte que por la simple derogación de una norma no recobran vigencia las que ésta hubiera derogado (art. 2.2, *in fine*).

Ahora bien, estas soluciones tienen los límites que la propia Ley establece en función de uno de los principios rectores de nuestro ordenamiento jurídico acogido en el artículo 9 de la Constitución, donde se garantiza la seguridad jurídica. Ésta, que sirve de fundamento por ejemplo a la prescripción, es a su vez la raíz de la regla final del propio artículo 120, que permite la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de la disposición cuya nulidad se haya declarado, sin distinguir la clase o intensidad de tal anulación y, por tanto si es relativa o absoluta, plena o radical, única modalidad ésta predicable en principio respecto de las disposiciones generales (art. 28, Ley régimen jurídico de la Administración del Estado de 1957). Por otra parte, tal es también uno de los valladares que el Tribunal Constitucional opone a la retroacción de los efectos de la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, en el undécimo de sus fundamentos jurídicos, con ocasión de haber declarado nulos ciertos aspectos de la Ley reguladora del impuesto sobre la renta. Entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas -explica- figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la Ley Orgánica del mismo Tribunal), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica, las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes. La conclusión contraria, en efecto, entrañaría un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió sin éxito, ante los Tribunales, en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto en aplicación de las disposiciones cuya inconstitucionalidad se comprueba. A nuestro entender, esta última justificación podría conectarse mejor al principio de igualdad que al de seguridad. Es muy probable que la solución más justa, en un Estado de Derecho, fuera la revisión incluso *ex officio* de los actos administrativos y también de las Sentencias, por qué no, cuyo respaldo inmediato estuviere en una Ley inconstitucional o en una disposición reglamentaria ilegal, que para el caso es lo mismo, pero en el estado actual de la cuestión, más arriba expuesto, tanto el legislador como el intérprete supremo de la Constitución nos dicen otra cosa y a ella hemos de atenernos por el momento.

En consecuencia, la comprobación de que es nula esa norma reglamentaria donde se habilitaba a los inspectores de la Hacienda pública para practicar también las liquidaciones correspondientes, arrastra inevitablemente la nulidad de éstas como actos singulares de aplicación. En este sentido se ha consolidado la doctrina legal al respecto de la entonces Sala Tercera, en los diferentes segmentos de nuestro sistema tributario: sentencias de 17 de marzo de 1987, 20 de febrero y 5 de septiembre de 1991 para el impuesto sobre la renta; 23 de enero y 8 de febrero de 1988, 30 de mayo, 27 de junio, 3 de julio, 22 de septiembre y 16 de octubre de 1989, 27 de junio y 21 de diciembre de 1990 en el de sociedades; 30 de mayo de 1988 y 1 de junio de 1991 para el que grava el tráfico sobre las empresas; 24 de octubre de 1990, 13 de febrero y 19 de junio de 1991 para la tasa sobre juegos de azar, sin que falte algún desfallecimiento ocasional con más talante de *obiter dictum* que de *ratio decidendi* (Sentencia de 2 de julio de 1987, IGTE). Ahora bien, la nulidad de la liquidación así practicada no conlleva la del acta, que subsiste en lo demás (Sentencias 30 de mayo y 22 de septiembre de 1989). Se produce, en palabras de otra de 16 de octubre de 1989, una invalidez parcial en ese aspecto y una correlativa validez parcial respecto de las actuaciones inspectoras realizadas dentro de su competencia y separables de la liquidación.