

ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor Universitario***Extracto:**

ANALIZA el autor el nuevo procedimiento sancionador tributario establecido en el artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Con esta norma culmina el proceso de separación de procedimientos liquidador y sancionador, que con anterioridad a la referida ley se yuxtaponían en un único procedimiento.

Sumario:

- I. El alcance del principio constitucional de igualdad.
- II. La actuación reglada de la Administración Tributaria. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
 1. El expediente y procedimiento sancionador distinto y separado.
 - 1.1. Necesidad.
 - 1.2. El principio de no inculpación: génesis y naturaleza sustantiva y procesal de las actuaciones de inspección.
 2. El procedimiento administrativo común y la especialidad tributaria.
 - 2.1. La razón histórica justificativa de la excepción del procedimiento tributario.
 - 2.2. La abstención y recusación de los funcionarios inspectores.
- III. La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y el Estatuto de los Contribuyentes.
 1. El derecho a conocer el expediente: la representación (art. 14 del Estatuto).
 2. Derecho a presentar alegaciones, pruebas, audiencia (arts. 21 y 22 del Estatuto).
 3. Derecho a no presentar documentos (art. 17 del Estatuto).
 4. Derecho a ser tratados con cortesía y respeto (art. 19 del Estatuto).
 5. Derecho a conocer el expediente cuando está terminado (art. 18 del Estatuto).
 6. Duración de las actuaciones inspectoras (art. 29.3 del Estatuto).
 7. La motivación de los actos tributarios (art. 13.2 del Estatuto).
- IV. El procedimiento sancionador tributario. Actuaciones inspectoras (art. 34 del Estatuto).
 1. Las actuaciones inspectoras y el constante respeto de las garantías ciudadanas.
 2. La dudosa eficacia del nuevo marco procedimental.
 3. Similitud del procedimiento sancionador tributario con el común.
 4. La finalización del procedimiento por caducidad: alcance y efectos.

I. EL ALCANCE DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD

El principio de igualdad recogido en el texto constitucional con carácter abstracto, general y absoluto, hay que entenderlo y aplicarlo en un doble plano: el **legal**, reconocido en los textos legales y aplicable a todos los ciudadanos en general desde una perspectiva individual de su interés particular; y además, el **real** en cuanto que se debe relacionar, en su aplicación concreta, con el interés general y colectivo, cuya titularidad, con base también legal, corresponde a la Administración Pública.

En la época histórico-político-administrativa que vivimos, se produce una tendencia (opiniones-hechos) hacia la privatización del Derecho público (servicios privados *versus* servicios públicos) ¹. Esta falta de deslinde o contraposición radical entre el interés particular (individuo) y el público o general (sociedad), tiene su origen en **la política** con gran eco social a través de la propaganda y publicidad; en la **ignorancia** o falta de análisis riguroso de la realidad concreta que se eleva al rango de la virtual; y en **el predominio a toda costa del principio de eficiencia y eficacia** en el quehacer administrativo, impulsado, enloquecido por la técnica informática. La Administración Pública moderna es un gran ordenador que se paraliza con la más mínima caída de tensión.

Esta situación, quizás exagerada, pero próxima a la realidad, motiva, en el orden tributario, que, desde planos puramente intelectuales, academicistas o profesionales, se comenten y critiquen de palabra y pluma, actuaciones administrativas inspectoras que intentan evitar, reducir, limitar, suprimir, sancionar conductas fraudulentas que menoscaban y ponen en peligro el respeto a la igualdad ante la norma fiscal y, en último extremo, la paz social.

¹ Esta evolución ha tenido su reflejo, a título meramente explicativo, en el concepto de tasas y precios públicos, como categorías o tipos tributarios generadores de ingresos de Derecho público. En este supuesto concreto, la Jurisprudencia ha forzado al legislador a que modifique los textos definitorios, introduciendo, como elemento diferenciador de las citadas categorías tributarias: la petición directa o indirecta del servicio o uso privativo del bien público y el monopolio exclusivo de la Administración en su titularidad o prestación; es decir, el tradicional carácter coactivo y exclusivo por y de la Administración Pública.

Si el ciudadano se desconsuela, entristece e indigna cuando piensa o sospecha que sólo él paga sus impuestos, hasta dónde puede llegar su estado de ánimo si constata cada día (por su posición personal participativa en el ciclo de una relación tributaria concreta) que ese pensamiento, idea o sospecha ciudadana responde, en muchos casos, a la más cruda y dolorosa realidad. Los archivos administrativos están llenos de expedientes personales expresivos de los más sofisticados artilugios o martingalas legales, tal que instrumentos, al servicio de fines defraudatorios.

Y como estos medios individuales y pseudolegales se van agotando a medida que se descubren; o no dan el resultado beneficioso que con ellos se pretendía cuando se idearon, la artillería se dirige hacia instituciones de mayor rango, para crear un estado de opinión favorable a la toma de medidas legislativas que permitan seguir sin contribuir igualmente al sostenimiento de los gastos públicos, o lo que es lo mismo, el **escaqueo fiscal**.

Estas afirmaciones ni son gratuitas ni basadas en un temperamento o vehemencia vocacional pública, sino expresión (para algunos dolorosa) de una intensa experiencia profesional administrativa, en conexión, perfectamente compatible, con lo privado o particular. Y desde luego, respuesta clara y contundente a afirmaciones tales como que **las irregularidades que se cometen en la Administración Tributaria son significativamente mayores que en otros ámbitos de la Administración**.

II. LA ACTUACIÓN REGLADA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. LA LEY 1/1998, DE 26 DE FEBRERO, DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Nadie pone en duda que la Administración Tributaria se equivoca -como todo lo que funciona o actúa- pero ello no apoya afirmaciones tan contundentes como la anterior, muy sonora y reiterada, pero carente de total fundamento. Los errores de la Administración Tributaria no son ni mayores ni de mayor calidad o significación que cualquier otro de otra rama de la Administración Pública. Y ello, porque la Administración Tributaria, además de los componentes humanos generales, se nutre y está integrada por funcionarios seleccionados y perfeccionados o reciclados constantemente, con mayor rigor y exigencia, cuyo prestigio es reconocido por la sociedad.

La constante reivindicación de medidas contra las irregularidades en el ámbito tributario, además de por otras causas de tinte u oportunidad política propagandística, ha llevado a la publicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Estatuto).

Esta ley se ha presentado en sociedad como un **freno a la pasión, al frenesí de la Hacienda Pública**, y en particular, de **sus funcionarios inspectores** que actúan, no por afán recaudatorio (que sería lícito), sino por la conciencia funcional de que sirven principios constitucionales², y en la

² Artículo 103 de la Constitución: «1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

creencia de que son instrumentos precisos (escogidos por y al servicio de la sociedad en su conjunto) para alcanzar la solidaridad, la mejoría y el progreso social. En definitiva, el Estatuto del Contribuyente es la garantía frente a los daños y perjuicios que pueda ocasionar la coacción administrativa.

La recepción de la ley no puede ser sino respetuosa y sumisa. Sobre ella se han hecho múltiples y variados comentarios técnicos, generales y parciales, con diversidad de opiniones y propuestas sobre distintos aspectos que regula.

1. El expediente y procedimiento sancionador distinto y separado.

Uno de sus aspectos ha llamado poderosamente mi atención: **el problema del expediente y procedimiento distinto y separado para la imposición de sanciones tributarias**³.

Esta cuestión es una de las que más polémica ha suscitado, tanto en lo referente a su **necesidad**, a la **distinción del procedimiento administrativo común**, como a su no fácil **aplicación concreta**, al menos, en el ámbito del **procedimiento de comprobación e investigación inspectora**. Cuestiones polivalentes que van a constituir el núcleo del presente comentario.

1.1. Necesidad.

En cuanto a la necesidad, la Administración, avalada por un gran número de opiniones jurisprudenciales, ha venido manteniendo y aplicando que la tramitación conjunta de la actuación de comprobación o investigación, encaminada a la regularización de la situación tributaria referente a cuota e intereses de demora y a la imposición de posibles sanciones, era perfectamente compatible y respetuosa con los principios existentes en materia administrativa y sancionadora.

³ El artículo 34 del Estatuto es del siguiente tenor:

«Procedimiento separado.

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.
3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.
4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.»

La Ley 1/1998 (Estatuto) no cuestiona la adecuación a Derecho de la actuación administrativa, sino que se limita a imponer que ese derecho a regularizar distintos conceptos tributarios, se haga efectivo mediante acciones y procedimientos distintos y separados.

La razón legal descansa en que de esta forma se refuerzan las garantías ciudadanas en la aplicación de los principios existentes en materia del Derecho sancionador; opinión mantenida desde antaño, compartida por la doctrina y con gran eco en la opinión pública.

Este razonamiento y su consecuencia legal (expedientes y procedimientos distintos y separados) es comprensible a nivel abstracto o ideal, pero implica una serie de consecuencias en su realización de gran complejidad, como pueden ser, en una aproximación:

- a) El trasvase de pruebas de un expediente y procedimiento a otro;
- b) La distribución de competencias entre diversos órganos administrativos;
- c) La reiteración de trámites en un mismo procedimiento;
- d) La implantación en los procedimientos tributarios de los trámites y plazos del procedimiento común.

La pregunta es inevitable. ¿Era absolutamente necesario este precepto? ¿Se violaba con la situación anterior -expediente y procedimiento único- algún derecho ciudadano reconocido en la Constitución en materia tributaria? ¿Se suprimirían o reducirían sus garantías? La respuesta parece negativa.

Uno de los principios de justicia tributaria (art. 31 de la Constitución) es el de la certeza y seguridad de las normas tributarias, de manera que los ciudadanos sepan en todo momento, no sólo cuáles son sus derechos y garantías jurídicas, sino, y sobre todo, **cómo y por qué procedimiento sencillo, simple, claro, cómodo, económico y asequible, se les reconocen y aplican.**

La realidad no engaña. Desde que se publicó el Estatuto, se han redactado normas de diverso rango⁴, algunas de carácter provisional, intentando aclarar el panorama administrativo tributario que introduce la Ley 1/1998.

Si para los profesionales cualificados que tienen que cumplir la norma existe obscuridad ¿Qué para los ciudadanos? A lo mejor estamos ante **un brindis al sol**. Porque se ha pretendido reforzar una garantía, y el resultado puede haber sido reducirla o, incluso, negarla por imposible, al envolver

⁴ Instrucción 9/1998, de 1 de abril; instrucciones internas sobre tramitación de expedientes sancionadores; resoluciones aprobando modelos de actas; informes internos; Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, de desarrollo del régimen sancionador y de modificación del Reglamento de la Inspección de los Tributos.

su ejecución en una **pléyade de trámites o papeleo** incomprensible e innecesario, cuando la anterior tramitación en un solo procedimiento, no vulneraba en absoluto ningún principio fundamental, constitucional ni del Derecho sancionador.

Ésta es la situación, al menos en el ámbito del procedimiento sancionador, con motivo de la regularización de las situaciones tributarias mediante actuaciones de comprobación e investigación inspectoras.

1.2. El principio de no inculpación: génesis y naturaleza sustantiva y procesal de las actuaciones de inspección.

Ni siquiera, como mantienen algunos autores, se justifica el procedimiento por el **principio de no inculpación** como manifestación de la presunción de inocencia, cuando los ciudadanos cumplen su deber de colaboración con la Inspección de los tributos aportando datos, antecedentes, hacen manifestaciones y otras actuaciones que implican la aportación de pruebas que conduzcan a la regularización tributaria por cuota e intereses, y posible sanción, en una misma actuación, expediente y procedimiento inspector.

Este **principio de presunción de inocencia, no inculpación** es imposible que se viole en las actuaciones inspectoras, se recojan o se desarrollen en uno o en dos expedientes y procedimientos. Durante su desarrollo, las actuaciones inspectoras y sus pruebas, se realizan y aportan u obtienen para regularizar **situaciones tributarias sustantivas**, referentes al comportamiento individual de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; nunca para regularizar **situaciones tributarias sancionadoras accesorias de la principal**.

La ley impone al ciudadano el deber de colaborar en la aplicación del sistema tributario justo a su propio nivel individual, cuando tiene que declarar y liquidar los tributos que les afectan y cuando es llamado a comprobación e investigación inspectora. Pero ese deber no se extiende, y por ello, no se exige por la Inspección, a pronunciarse sobre su culpabilidad. Las pruebas obtenidas o suministradas a la Inspección tienen, en principio, un alcance solamente objetivo, principal y único, comprensivo de regularización de cuota e intereses debidos.

Una vez regularizada esta **situación tributaria sustantiva y principal**, se pueden valorar las pruebas del expediente, tanto por el funcionario inspector, como por el contribuyente para deducir si los hechos probados coinciden o no con los tipos de infracciones a sancionar, motivando el nacimiento de **otra situación tributaria accesoria de naturaleza sancionadora**.

Nos encontramos ante una actuación administrativa única que hay que concebir, para calificar y ordenar procesalmente, en dos planos, momentos u órdenes coincidentes en la práctica, pero distintos conceptualmente: **una sustantiva, primera y principal, tendente a regularizar cuota e intereses; y otra, también sustantiva per se, pero accesoria y sucesiva en relación con la ante-**

rior, tendente a regularizar una posible sanción. Sólo en esta última entraría en juego la culpabilidad como elemento subjetivo, existente o no, no por manifestación expresa o tácita (aportación de pruebas) del contribuyente inspeccionado, sino por evidenciarse en razonamiento lógico jurídico de las pruebas del expediente.

Con este razonamiento se desvirtúa el error, a nuestro juicio, de confundir el deber del ciudadano de colaborar con la Inspección y la no obligación de pronunciarse sobre la concurrencia de dolo, culpa, o simple negligencia en su conducta. La colaboración del obligado tributario no es ni tiene por qué ser en todo caso una autoinculpación.

El error nace de no distinguir, confundir o identificar el procedimiento administrativo sancionador común, con el procedimiento administrativo tributario sancionador. Aunque esta cuestión se desarrolle más adelante, ahora decimos que el procedimiento sancionador común responde a una **única y principal situación** o conducta irregular a regularizar de acuerdo con la norma, mediante un único expediente y procedimiento; sin embargo, el expediente y procedimiento sancionador tributario por infracción grave, se antecede **siempre y necesariamente** a otra conducta y actuación administrativa tributaria de la que trae causa.

Y además, en las actuaciones inspectoras previas, el ejercicio del deber de colaborar del contribuyente no consiste en que él declare sobre la existencia de hechos y su imputación culpable, sino en que facilite la constatación y obtención de pruebas objetivas por parte del inspector actuario (v.g. no llevar contabilidad, no presentar declaración, hechos realizados y no declarados...), cuya existencia por sí misma, permite probar la existencia o no de dolo, culpa o simple negligencia en los hechos tipificados como infracción tributaria; y sobre la que se pronuncian el actuario y el sujeto inspeccionado en los documentos que formalizan y finalizan las actuaciones.

Y todo ello ha sido y es posible en un solo expediente y procedimiento inspector sin infringir ningún derecho o garantía ciudadana. De ahí la improcedencia del expediente y procedimiento separado, reiterativo del anterior, dada la identidad plena de los elementos probatorios (intercomunicación de pruebas) e indirecta de los órganos inspectores. La comprobación sobre la existencia del elemento subjetivo en la conducta (único fin del expediente y procedimiento separado) necesario para la sanción, no se ve afectada por que se efectúe en uno o en dos procedimientos.

Y además, cuando la ley ha limitado el plazo, tanto para la comprobación de la situación tributaria de cuota e intereses (doce meses), como para la comprobación del elemento subjetivo de la sanción (seis meses), impidiendo las ventajas anteriores para la Administración al no disponer de límite temporal en las actuaciones inspectoras. En cualquier caso, también es un error pensar en la incidencia del tiempo en las actuaciones inspectoras, al creer que la comprobación sobre cuota e intereses antecede a la infracción-sanción. La comprobación de ambas situaciones es necesariamente simultánea en el tiempo, porque en la propia comprobación de cuota e intereses se comprueba la situación de posible sanción; se comprueba una sola conducta con posibles efectos simultáneos en las dos relaciones -situaciones tributarias de cuota- intereses y de posible sanción.

Un actuar como el descrito hace imposible la **objetivación de las sanciones**. Así se ha venido actuando por la Inspección mediante un procedimiento legal y reglamentario establecido por normas jurídicas (Ley General Tributaria y Reglamento General de la Inspección de los Tributos), que garantizaban con plenitud democrática la aplicación de los principios vigentes en materia sancionadora.

Por ello, sorprende que en un diario de amplia tirada nacional ⁵ se dé la noticia de que una **medida de regeneración democrática** impulsada por el Gobierno, sea, además de la supresión de los actos políticos en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, **el estatuto de los contribuyentes**.

2. El procedimiento administrativo común y la especialidad tributaria.

La segunda cuestión es la especialidad o no del procedimiento tributario. También aquí las opiniones críticas son abundantes y más o menos fundadas; todas ellas tendentes a suprimir, por superado, el llamado **particularismo tributario** vigente desde antaño y regenerado o actualizado por la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC), en la que subyace un **mal trato** al ciudadano-contribuyente que no puede acogerse a las disposiciones que se dictaron para todos los ciudadanos.

Es indiscutible, a la vista del texto del Estatuto, que muchos de sus preceptos tratan de incorporar al Derecho tributario los principios y algunos de los trámites contenidos en la citada Ley 30/1992; mientras algunos otros, innovan el ordenamiento tributario vigente.

Nuestro trabajo se limita a comentar aquellos puntos sobre la cuestión, que nos parecen discutibles, después de la lectura de algunos libros sobre el particular ⁶.

2.1. La razón histórica justificativa de la excepción del procedimiento tributario.

Desde las más remotas épocas históricas se viene hablando y manteniendo que las características objetivas del sistema de rentas es la causa de existencia de un procedimiento tributario especial, con órganos propios para la **liquidación y cobranza de los tributos**; cuando el Estado es excesivamente generoso en las garantías ciudadanas en materia tributaria, se originan colapsos importantes en el sistema recaudatorio, que obligan (Cortes de 1812) a establecer una gran excepción en materia tributaria, trasladando los poderes judiciales a órganos administrativos con supresión de garantías jurisdiccionales.

⁵ EL MUNDO. Jueves 1 de octubre de 1998, pág. 6.

⁶ *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Florián GARCÍA BERRO; Marcial Pons. Madrid. 1998.

Desde nuestro punto de vista las causas o razones de la especialidad procesal tributaria no son de índole práctica o recaudatoria, sino que existen verdaderas razones objetivas y finalistas en la materia tributaria completamente distintas a la materia administrativa común. Tampoco existe, por la especialidad, falta de control jurisdiccional; al contrario, existe más en número y en intensidad, por los procedimientos internos de revisión administrativa (recursos de revisión, recursos de reposición, reclamación económico-administrativa), que de manera voluntaria u obligatoria anteceden a la jurisdicción contenciosa, dotando al procedimiento tributario como conjunto, de la más absoluta garantía de legalidad.

Los comentarios críticos han incidido en el procedimiento de liquidación, digamos, clásico: aquel que se iniciaba mediante la presentación de una declaración tributaria por el contribuyente, se instruía por los **liquidadores**, quienes practicaban, notificaban la liquidación numérica resultante de los hechos declarados, habiendo mediado o no la Inspección. En este procedimiento tenía un papel casi exclusivo o muy relevante la Administración tributaria.

En la actualidad, desde la reforma tributaria de 1978, por el deber legal de declarar-liquidar del ciudadano y las facultades liquidatorias reconocidas a la Inspección no existe propiamente procedimiento liquidatorio sino que la liquidación resulta un acto del contribuyente o de la Administración, o una fase más de otro procedimiento tributario de comprobación o de comprobación-inspección; la liquidación ha perdido su tradicional y sustantivo papel procesal, para reducirse a una fase más de otro procedimiento; y, desde luego, la Administración tributaria ha perdido importancia y participación en el mismo, al pasar al ciudadano. La gestión tributaria ha perdido o reducido el principio de **oficialidad**, ya no es tan de oficio, sino de parte interesada.

Si ha desaparecido el procedimiento de liquidación clásico, sobre cuya existencia apoyaba la doctrina y la jurisprudencia sus análisis para compararlo, en los principios y reglas, con el procedimiento común de la LRJAP-PAC, ¿a qué tanto empeño en que la gestión de los tributos debe **necesariamente** ajustarse al resto de la actividad administrativa?

Si existen cuerpos especiales para la aplicación del sistema tributario, motivada por la especialidad de su complejo contenido técnico-jurídico. ¿Por qué no un procedimiento singular? ¿Qué norma se viola con ello? ¿Por qué tanta **uniformidad**? ¿Qué garantías ciudadanas se refuerzan con ello? ¿Es, acaso, el único procedimiento administrativo especial? La uniformidad a ultranza sólo lleva al absurdo, en cuanto que es más propia de la expresión externa o símbolo de ideas extremas.

Las garantías ciudadanas y los principios constitucionales que deben presidir la actuación administrativa, se pueden cumplir y respetar **perfectamente**, tanto con el procedimiento común como con cualquier otro procedimiento singular.

Por ello, es comprensible que la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 excluya expresamente de su ámbito los procedimientos tributarios. En caso contrario, se hubiera producido un jaleo, dudas, situaciones difíciles de resolver en el ámbito tributario de incalculables consecuencias

para las garantías ciudadanas y, correlativamente -nunca se pueden separar-, los intereses públicos. Porque no es lo mismo exigir, aplicar, inspeccionar, sancionar, recaudar los tributos que solicitar, inspeccionar, sancionar una beca, un permiso, una licencia de obras, una infracción de tráfico...

La integración o subsunción absoluta de los procedimientos tributarios en el esquema o reglas (sí, en los principios) del común, parece misión imposible. Por ello, las sucesivas reformas legislativas, a pesar de las opiniones y deseos, no han podido llevarlo a cabo. Se ha impuesto la realidad de los hechos.

El más reciente ejemplo es el propio Estatuto de los Contribuyentes que no sólo reconoce sino que cimenta la especialidad tributaria en materia de procedimientos.

2.2. *La abstención y recusación de los funcionarios inspectores.*

Una de las causas alegadas como reductoras de garantías ciudadanas en el procedimiento tributario de comprobación-investigación inspectora es la intervención de funcionarios inspectores adscritos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria; éstos deberían abstenerse o ser recusados por relación de servicios con persona interesada en la recaudación (la AEAT), y al tener aquéllos, se dice, la cuantía de su retribución en función del importe recaudado.

Esto es una barbaridad original y pintoresca, fruto del desconocimiento y de la escritura, aislada de la comprobación de los hechos actuales.

Los inspectores somos funcionarios públicos, del Estado, sometidos al régimen jurídico común en la materia. El hecho de que estemos adscritos para prestar servicios a la Agencia Tributaria, y recibamos a través de ella nuestra retribución o sueldo oficial, ajeno individualmente en su importe al de la recaudación, no puede incidir en nuestra actuación personal, libre e independiente, reglada y distinta en sí misma, a los fines generales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. ¿Se puede ni siquiera pensar que las actuaciones inspectoras van a hacer dejación de la defensa del interés público (al que pertenece el interés particular de los ciudadanos, incluso el de los inspeccionados), infringiendo la ley, para recaudar más y así cobrar más?

En la actualidad administrativa y privada es frecuente la retribución vía incentivos de productividad. ¿Es que los profesores universitarios van a exagerar, vanalizar, sus enseñanzas, sus investigaciones, para justificar mayores rendimientos y obtener mayores sueldos?

Actuaciones como éstas son difíciles o imposibles en el sector público, donde existen inspectores de servicios y controles internos; son más fáciles en el ejercicio profesional, privado, proponiendo y emitiendo informes y dictámenes que se incrementan por el número de folios más que por los fundamentos y el acierto de su contenido.

III. LA LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE DE RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN Y EL ESTATUTO DE LOS CONTRIBUYENTES

El Estatuto del Contribuyente ha supuesto una limitación de los derechos y garantías ciudadanas respecto a los reconocidos a la Ley 30/1992.

Vamos a comentar una serie de puntos para señalar diferencias entre una u otra disposición legal.

1. El derecho a conocer el expediente: la representación (art. 14 del Estatuto).

La representación legal o voluntaria en el Derecho tributario suele ser más extensa e intensa que en el procedimiento común, ya que comprende la representación procesal y la dirección técnica en las cuestiones jurídicas sustantivas.

Por ello, el Estatuto reconoce al representante el derecho a ser parte y a conocer el expediente; y a ejercitar el derecho por sí mismo en función del interés de su cliente.

A nuestro juicio, el ejercicio de este derecho por personas distintas al contribuyente, en el sentido del artículo 14 del Estatuto, puede suponer infracción del derecho a la intimidad familiar, personal y patrimonial; así como violar el deber de sigilo y secreto impuesto al funcionario durante la instrucción del procedimiento. Porque distinto es que, una vez dictado el acto tributario y, por tanto, publicado y conocido, pueda llegar a conocimiento y ser recurrido por otros interesados **en sus efectos**, como los que asumen el pago de deuda o contrato o los acreedores del deudor tributario.

Por ello, no se pueden aplicar sin más las reglas del procedimiento común, como se predica; porque en materia tributaria, los interesados se tiñen de especialidad. Una vez conocido el acto administrativo, el concepto de **interesado para recurrirlo** (sus efectos) es más amplio en los artículos 65 y 66 del Reglamento del Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas.

Las mismas razones que impiden la obtención de fotocopias (documentos que afectan a los intereses de terceros, a la intimidad de otras personas, o lo prohíba la ley...) son las que fundamentan la resolución del derecho a conocer el estado del expediente tributario.

2. Derecho a presentar alegaciones, pruebas, audiencia (arts. 21 y 22 del Estatuto).

Ninguna diferencia atrae su fuerza al procedimiento tributario sancionador en general. Pero se presentan problemas operativos en el procedimiento inspector, en concreto, en el caso de finalizar con actas de disconformidad, que será comentado más adelante.

3. Derecho a no presentar documentos (art. 17 del Estatuto).

La especialidad consiste en reducir lo dispuesto en el artículo 35 f) de la LRJAP-PAC ⁷. El derecho se limita en su extensión objetiva a no presentar documentos o suministrar administración propia del sujeto inspeccionado; pero no a los presentados por personas ajenas.

En el procedimiento inspector, **la petición de las declaraciones por los actuarios**, es una solicitud de colaboración voluntaria que facilita, simplifica y agiliza los trámites, tanto en beneficio de la Hacienda como, y sobre todo, del particular, que, en esto, no tiene obligación de colaborar.

Sin embargo, puede suceder, y de hecho sucede en algunas ocasiones, que el sujeto pasivo haya presentado la declaración y/o efectuado el pago a través de entidad colaboradora, y ésta no haya presentado/ingresado en la Agencia Tributaria. ¿Cómo conoce la Inspección el cumplimiento de la obligación? Sólo solicitando el ejemplar duplicado del interesado.

La solicitud de datos y documentos ya entregados se suele hacer para informar con rapidez los **solicitudes de devolución de ingresos** indebidos favorecedoras del interés particular del solicitante; por ello, la utilidad para los interesados de poner -casi nadie lo hace- el número de teléfono de la entidad en la declaración tributaria; esta ausencia telefónica entorpece la localización, pero también dificulta la rapidez y agilidad en la deseada devolución.

La negativa a aportar documentos es el ejercicio de un derecho (art. 17) que no pone en peligro -como se dice- el reconocimiento de un beneficio fiscal, sino simplemente la **demora en el ejercicio previo de ese derecho para su goce pleno**. Y ello, sin olvidar, el principio procesal de que quien se crea titular de un derecho, tiene que aportar las pruebas del mismo.

4. Derecho a ser tratados con cortesía y respeto (art. 19 del Estatuto).

Este derecho existe con enorme amplitud en distintos artículos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos ⁸. Y, salvo quizás, algunos casos por mí desconocidos, se ha aplicado con rigor voluntario o coercitivo y temeroso. Por ello, no podemos compartir, salvo que se identifiquen los autores, las afirmaciones, acusaciones frecuentes y genéricas de que existen en la Administración tributaria más hábitos administrativos humillantes para los contribuyentes.

⁷ «Los ciudadanos, en sus relaciones con las administraciones públicas tienen los siguientes derechos: ...A no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la administración actuante».

⁸ En particular en el artículo 7.2 sobre los deberes de la Inspección de los Tributos y el artículo 31.2 sobre el desarrollo de las actuaciones inspectoras.

5. Derecho a conocer el expediente cuando está terminado (art. 18 del Estatuto).

El derecho se limita a los expedientes en que el ciudadano interesado haya intervenido, por su conexión con la intimidad personal y patrimonial de los datos tributarios.

Algunos autores no comprenden la condición de que **esté terminado**. La razón es bien sencilla: porque en él figuran las pruebas que va obteniendo la Inspección durante las actuaciones que puedan demostrar el comportamiento irregular del sujeto inspeccionado; su conocimiento *a priori* por el interesado puede inducirle a suprimir, tapar, rectificar, desvirtuar elementos probatorios del derecho de la Administración tributaria a exigir el tributo, evitando o reduciendo el fraude fiscal.

Las actuaciones inspectoras siempre, o casi siempre, es prudente que se desarrollen (interés público tributario *versus* intimidad personal y patrimonial), al menos parcialmente, bajo una especie de secreto sumarial de tipo judicial, extensible incluso al interesado hasta su finalización.

Se trata de una especie de suspensión temporal, parcial y garantista (algunas pruebas) del ejercicio del derecho a conocer el expediente durante su instrucción.

6. Duración de las actuaciones inspectoras (art. 29.3 del Estatuto).

Es uno de los temas novedosos e interesantes de la norma.

Si el inicio comunicado de las actuaciones inspectoras produce el efecto interruptivo de la prescripción ganada, el artículo 33.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y el artículo 29.3 del Estatuto, han exigido la **suspensión** de más de seis meses de las actuaciones, por causas injustificadas de la Administración, para que se supriman sus iniciales efectos interruptivos de la prescripción ganada a favor del sujeto pasivo inspeccionado.

¿Cómo puede pensarse que basta la **simple interrupción** sin más de las actuaciones inspectoras para producir tales efectos? Con esta interpretación los contribuyentes dilatarían sus deberes de colaboración, con la intención finalista de suspender las actuaciones con efectos interruptivos a su favor.

El Reglamento General de la Inspección de los Tributos y el Estatuto se refieren a la suspensión-paralización de las actuaciones inspectoras y no -error- a la interrupción de las mismas.

Un caso singular es el **silencio positivo en la concesión de beneficios fiscales** cuando, a solicitud del interesado ante el órgano de gestión, transcurre el plazo sin actuación administrativa.

Las razones de este efecto en el orden tributario son las mismas que en el orden administrativo común. Pero añadimos nosotros, un matiz: en el órgano y procedimiento tributario de gestión al que se solicita el beneficio, sólo concede o reconoce -incluso por silencio positivo- el cumplimiento de los requisitos o condiciones legales y **formales** a que se sujeta el beneficio fiscal, pero siempre a resultas en sus efectos, de la comprobación por la Inspección (otro procedimiento) de los requisitos **sustantivos u objetivos** del mismo.

La Inspección -el procedimiento inspector- comprueba la objetividad real de las condiciones señaladas en la solicitud del beneficio y posteriormente el goce o cumplimiento de los efectos del mismo dentro de sus límites legales. La paralización del expediente imputable al interesado o el incumplimiento del plazo legal para resolverlo por la Administración produce la caducidad del procedimiento inspector.

El tema del plazo legal para finalizar los expedientes-procedimientos inspectores de regularización tributaria y sancionador no presenta motivo de discusión en su duración. Así, lo ha querido el legislador. Sin embargo, de *lege ferenda sucesiva* (en el actual estado del ordenamiento no es posible) se podía disponer de todo el plazo legal y reglamentario para la real y efectiva actuación inspectora. Basta con que el expediente y el procedimiento lo finalice una resolución dictada por el Inspector-actuuario y no por el Inspector Jefe.

Esto tiene un inconveniente: la pérdida del control e intervención jerárquica de los Inspectores Jefes en las actuaciones inspectoras, con incidencia en la uniformidad y unidad de criterios que, se dice reiteradamente, deben prevalecer en las mismas.

Pero también tiene grandes ventajas:

- a) El ejercicio libre, independiente y responsable de la actuación inspectora.
- b) Se logra que todo el plazo reglamentario (doce meses o seis meses) se utilice en la comprobación e investigación efectiva de los hechos o circunstancias del caso a valorar, calificar y resolver, evitando suspensiones que afecten a la prescripción de reciente y mal recuerdo.
- c) No se pierde el papel del Inspector Jefe que desarrolla sus **funciones de coordinación**, asistiendo al actuuario durante las actuaciones y, en última instancia, proponiendo la interposición de recurso de revisión de los posibles actos administrativos tributarios que no se ajusten a Derecho ⁹.

⁹ Véanse los artículos 153 a 159 de la Ley General Tributaria, fundamentalmente el 154.1.b) de la misma ley.

7. La motivación de los actos tributarios (art. 13.2 del Estatuto).

En contra de opiniones generalizadas, no existen actos ni potestades discrecionales en las actuaciones inspectoras.

El hecho de que no se exprese externamente el motivo o razón del inicio de la actuación inspectora **no quiere decir que sea discrecional**, v.g. iniciar actuaciones mediante la personación del Inspector actuando en la oficina del interesado sin comunicación previa; o, como dice el Reglamento de Inspección «cuando lo estime conveniente», no es una actuación o acto discrecional, caprichoso o gratuito; sino que, es tan **reglado** que lo autoriza la norma reglamentaria para que las actuaciones inspectoras sean adecuadas, ajustadas a Derecho en la forma y en el fin ¹⁰.

Se emiten opiniones que inducen a pensar que se pretende divulgar la idea de que la Inspección de Hacienda sea algo estático, quieto, una especie de «jauría que ladra pero que no muerda»; y el fraude -y la injusticia tributaria- que campe por sus respetos.

¿Por qué no se dice -aunque también en los últimos tiempos- de otras instituciones del Estado que persiguen los delitos? ¿Cómo se pueden obtener las pruebas de presuntas irregularidades en el procedimiento inspector si el actuante tiene que informar en cada momento al contribuyente inspeccionado de sus intenciones?

En cualquier caso, cuando un Inspector, de forma excepcional, se persona en las oficinas del interesado para iniciar actuaciones, hayan sido o no comunicadas, en la propia visita, de manera verbal inicial y luego en diligencia se recogen los hechos y fundamentos que la han motivado. De otra forma, los efectos sustantivos y procesales de la visita serían ineficaces. ¿Dónde está la indefensión, proclamada por alguna doctrina cuando se visita y se informa al inspeccionado de palabra y por diligencia, de los hechos a comprobar y comprobados?

El fundamento de la visita inspectora se encuentra en la norma reglamentaria; y cuando no se comunica su inicio, se debe al cumplimiento de las funciones encomendadas por el ordenamiento a la Inspección de los Tributos ¹¹. También a estos supuestos excepcionales de fundada sospecha de fraude se puede extender el deber de sigilo y secreto que tienen en sus actuaciones los Inspectores. ¿Por qué no? O desaparece la **indefensión** si se les llama por teléfono antes de la visita para que vayan ocultando, modificando, suprimiendo, preparando la contabilidad y los datos de los libros-registro reglamentarios, avisando a los proveedores y clientes para que cuadren las cifras... ¡Qué cosas!

¹⁰ En estos supuestos de fundada sospecha de fraude, intentar descubrir pruebas sin las cuales, por ocultación o malicia de parte interesada, peligran los intereses generales.

¹¹ Artículo 140 de la Ley General Tributaria.

IV. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. ACTUACIONES INSPECTORAS (ART. 34 DEL ESTATUTO)

1. Las actuaciones inspectoras y el constante respeto de las garantías ciudadanas.

En páginas anteriores hemos explicado cómo la unidad o superposición del procedimiento seguido tradicionalmente en las actuaciones inspectoras, respetaba el ordenamiento jurídico pleno, incluido el constitucional. De ahí la falta de veracidad de afirmaciones doctrinales tales como que la referencia al procedimiento inspector hace que se confundan en un mismo expediente aquellas operaciones de determinación de la cuota, con aquellas otras de establecimiento de responsabilidad, contribuyendo a generar una notable impresión de confusión entre ambos órdenes, el tributario estricto y el sancionador, que no contribuye a una correcta aplicación de la justicia.

Otros muchos autores, con mayor acierto, no dudamos en reconocer que el entramado, de garantías jurídicas ciudadanas, afines a un proceso penal, se han venido dando y respetando en el procedimiento sancionador tributario, tanto a nivel de gestión, como de inspección. En ambos se han venido observando, a nivel genérico y de manera rigurosa, los principios constitucionales en la materia.

Sin embargo, se ha estimado procedente separar los expedientes y los procedimientos en respuesta a una demanda doctrinal muy extendida, basada en argumentos fácticos de dudosa o negada realidad: contribuir a eliminar una cierta predisposición psicológica del órgano encargado de sancionar a hacerlo de manera automática, actitud bastante extendida actualmente, se dice, en la práctica inspectora.

Esto es una afirmación temeraria y poco o nada respetuosa, al carecer de pruebas que lo acrediten, aunque ha producido los efectos deseados de modificar el régimen legal. Así, el nuevo régimen jurídico del artículo 34 del Estatuto, se ha establecido para satisfacer estos deseos, repetidos insistentemente, como un eco, entre sectores interesados.

2. La dudosa eficacia del nuevo marco procedimental.

No se vea en mi escritura **intención de oposición o de rechazo** al nuevo marco legal. Lo que se duda es de su eficacia para garantizar o robustecer las garantías ciudadanas individuales en un plano colectivo. Porque no se olvide que dos expedientes y procedimientos, en una misma inspección regularizadora, motiva la asistencia profesional duplicada, con la natural incidencia en el importe final de las minutas profesionales. ¿Qué de la justicia gratuita?

Cuando los cambios normativos se producen en base a elucubraciones teóricas o publicidad política, sin constatar ni conectar, para conocer la auténtica realidad a regular de nuevo, las consecuencias negativas son previsibles. De ahí, que muchos de los comentaristas de la norma, que impulsaron su cambio con opiniones dudosas, la siguen comentando envueltos en una eterna duda, y se protegen con expresiones «**parece que...** la citada medida **pueda** contribuir...» referentes a actitudes usuales en la práctica inspectora. ¿Qué actitudes? ¿Cómo se puede decir que la práctica administrativa anterior no ha sido respetuosa con los principios vigentes en el procedimiento punitivo común, si lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional?

Reiteramos una vez más que no existe distinto régimen de la actividad probatoria entre el procedimiento para probar cuota o intereses, y para imponer sanciones en las actuaciones inspectoras: el principio de presunción de inocencia, la ausencia de presunciones no fundadas, el valor probatorio de los documentos, en particular de las Actas de la Inspección... tienen el mismo valor y producen los mismos efectos en el procedimiento inspector, se canalicen por uno (régimen anterior) o por dos distintos o separados cauces procesales (régimen actual).

Tampoco es de recibo la afirmación de que resulta **psicológicamente** explicable una cierta predisposición del Inspector-actuuario a percibir infracciones donde no hay más que simples **discrepancias de liquidación**.

Ni la psicología ni la aritmética pueden fundar opiniones jurídicas. La psicología de un Inspector no cambia como el tiempo; se actúa con el mejor saber y entender personal, de manera reglada y supervisada por el Inspector Jefe; la prueba de la existencia de una infracción tributaria no se obtiene de una predisposición psicológica del actuuario; la liquidación en su importe resulta de una operación aritmética con resultado cuantitativo exacto, difícil objeto de discrepancia. La discrepancia existe sobre la valoración y calificación de las pruebas, normalmente documentales, obtenidas durante las actuaciones inspectoras.

Ni el hecho de que, en algún caso, la ausencia de técnica o sensibilidad jurídica en el ámbito sancionador de un actuuario pueda inducir a pensar, en este sentido, permite afirmaciones peyorativas tan genéricas. La presunción de buena fe como garantía del contribuyente conlleva una enorme carga para la Administración, al tener que probar la concurrencia de circunstancias determinantes de la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Porque probar, no los hechos o circunstancias de una determinada conducta infractora, sino la presencia en ellas de culpabilidad responsable, no es tarea fácil para nadie.

3. Similitud del procedimiento sancionador tributario con el común.

El desarrollo del procedimiento sancionador tributario (conceptual que no realmente distinto y separado del regularizador en sentido estricto), se regula de manera similar, en sus principios y reglas, que el procedimiento común, con importantes matices diferenciadores necesarios y propios por razón de la materia.

Estos hechos diferenciales (identidad de pruebas para los dos procedimientos; identidad de sujetos; el importe de la sanción dependiente del importe de la cuota; el mismo posible instructor; regularizar situaciones tributarias como finalidad común...) acreditan identidad casi sustancial, y desde luego, **íntima conexión**, motivo legal de **acumulación** ¹². Luego la separación no es necesaria como garantía ciudadana, porque nadie discute que los expedientes acumulados para resolver, carezcan de garantías. Esto es tan cierto, y se es consciente de su realidad habitual o constante, que se ha tenido que desarrollar una tramitación abreviada ¹³, que se convertirá en la común y supergeneralizada de las actuaciones inspectoras.

4. La finalización del procedimiento por caducidad: alcance y efectos.

Una duda razonable surge sobre el plazo de duración reglamentaria para resolver, del artículo 36.1 del Real Decreto de 11 de septiembre de 1998, en relación con el artículo 34.3 del Estatuto, que establecen un plazo **máximo** de seis meses, sin añadir nada más sobre los efectos de su incumplimiento por la Administración tributaria.

Una de las causas de terminación de los procedimientos es la declaración de caducidad ¹⁴.

La caducidad opera como causa general de terminación de los procedimientos iniciados a **solicitud del interesado**, cuando se produzca la paralización por **causas imputables al mismo**. El efecto de la caducidad es el **archivo de las actuaciones**, pero no producirá por sí sola la prescripción de las acciones... de la Administración ¹⁵.

El artículo 63.1 *in fine*, del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que comentamos, rememora lo dispuesto en la ley antes citada sobre los efectos de la caducidad, pero añade: «sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción».

Este párrafo priva a la caducidad del carácter de garantía ciudadana que le reconoce el artículo 92 de la LRJAP-PAC, ante el incumplimiento de la obligación administrativa de resolver tempestivamente.

La caducidad cobra y despliega su sentido garantista cuando la puesta en marcha del procedimiento tiene lugar **de oficio**. Éste es el caso del procedimiento sancionador tributario del artículo 29.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. No estamos en presencia de la caducidad del procedimiento común, iniciado y paralizado por el interesado, del citado artículo 92 de la LRJAP-PAC.

¹² Artículo 73 de la LRJAP-PAC.

¹³ Artículo 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre.

¹⁴ Artículo 87.1 de la LRJAP-PAC.

¹⁵ Artículo 92.1.3 de la LRJAP-PAC.

Se tiene que aplicar el artículo 43.4 de la citada ley ¹⁶. Porque parece indudable que imponer una sanción tributaria es un acto no susceptible de producir actos **favorables** para los ciudadanos.

El artículo 23.1 del Estatuto, establece un **plazo máximo de resolución** de los procedimientos de gestión tributaria de seis meses; el artículo 29.1 un **plazo máximo** de doce meses para realizar actuaciones de comprobación-investigación-liquidación inspectoras; el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, un **plazo máximo** de seis meses para la resolución del expediente sancionador. El artículo 23 del Estatuto y el 36 del Real Decreto citado son preceptos que despliegan sus efectos después de finalizar la fase estrictamente inspectora-instructora del procedimiento. Estamos ante **plazos máximos reglamentarios** de resolución.

No entramos en la procedencia o no de la caducidad del artículo 43.4 de la LRJAP-PAC, en relación con el artículo 105.2 de la LGT ¹⁷, que la excluye expresamente por la inobservancia de los plazos en los procedimientos de gestión-liquidación. La duda existe respecto del procedimiento sancionador.

A nuestro juicio, el artículo 43 de la LRJAP-PAC, tanto se considere de rango normativo como de rango procedimental en su naturaleza, afectada o no por la disposición adicional quinta de la citada ley (antes y después de su nueva redacción por Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre); y en cuanto norma garantista del ciudadano en sus relaciones con la Administración; es decir, reguladora de las garantías generales de los particulares en el seno del procedimiento, debería aplicarse de manera directa, y no supletoria, al procedimiento sancionador tributario.

De otro modo, las predicadas garantías del Estatuto del Contribuyente no logran su plenitud en el ámbito sancionador. Es la única manera de entender y dar valor a la caducidad como uno de los modos de terminación del procedimiento que expresamente se recogen en el artículo 13.1, párrafo primero del Estatuto ¹⁸.

¹⁶ «Cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, a solicitud de cualquier interesado o de oficio por el propio órgano competente para dictar la resolución, en el plazo de treinta días desde el vencimiento del plazo en que debió ser dictada, excepto en los casos en que el procedimiento se hubiera paralizado por causa imputable al interesado, en los que se interrumpirá el cómputo del plazo para resolver el procedimiento».

¹⁷ «La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja».

¹⁸ «La Administración Tributaria estará obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la **caducidad**, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.»