

ANTONIO MARÍA LÓPEZ MOLINO

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada***Extracto:**

LA Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, dedica sus artículos 33 a 35 (Capítulo VII «Derechos y garantías en el procedimiento sancionador») a consagrar, algo ya sobradamente sabido en vía sancionadora tributaria, la presunción de buena fe, a prever la separación entre el procedimiento sancionador y el de comprobación e investigación, así como a ordenar la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias hasta que adquieran firmeza en vía administrativa.

A la vista del tenor de los referenciados preceptos, parece, pues, haberse percatado felizmente nuestro legislador tributario de que la ejecución de las sanciones tributarias cuando aún no han adquirido firmeza (o la necesidad de garantía para su suspensión) al tiempo que supone la inversión de la presunción de inocencia, repugna a la idea misma de autotutela. Se reconoce así legalmente que las sanciones tributarias carecen de la ejecutividad de los actos administrativos por aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia, tal como prevé la Ley 30/1992 -art. 138.3-, aplicable directamente a las sanciones en materia tributaria.

Del mismo modo y al contrario de lo que sucedió con la Ley 25/1995 en la que se desaprovechó una oportunidad importante para esclarecer el panorama en el orden sancionador tributario, en particular, en lo que se refiere a la substanciación de su procedimiento de instrucción, el redactor de la LDGC ha preferido ahora no dejar pasar la ocasión para que las cosas tributarias no sigan, en este punto, con las dosis de incertidumbre que siempre las ha venido caracterizando. En suma, y tras algo más de un decenio, se retira del mercado normativo un producto tributario que ha perturbado sobremedida la gestión de los tributos. Dejar de dar cobertura a efectos jurídicos tan perversos como fueron los que se derivaron de la yuxtaposición misma de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones en el orden tributario implica cuanto menos imprimir e insuflar a éste de categorías, conceptos y esquemas jurídico-dogmáticos más acordes con la Norma Fundamental y con lo que se entiende debe ser el normal desarrollo de la exacción de los tributos.

En esta disposición de las cosas y dando la bienvenida a tan saludables medidas legislativas, el presente comentario se incardina en una triple dirección: a **desbrozar**, de un lado, las razones que secularmente han explicado la instrucción simultánea de los procedimientos tributarios de liquidación y sancionador, las consecuencias derivadas de tan perversa práctica administrativa y las condiciones que, en puridad de conceptos, debieran procurar una relación ordenada entre los procedimientos tributarios sancionador y de liquidación. Del mismo modo, y sirviéndose de su tratamiento y análisis en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el autor trata en éste de delimitar la proyección y el alcance dogmáticos del derecho a la presunción de inocencia y la prueba de cargo de la culpabilidad del infractor en el ámbito procedimental para la imposición de las sanciones tributarias (art. 33 LDGC). Y quizás lo más subrayable, se esfuerza finalmente por hacer ver cuál es el entronque del citado derecho constitucional a la presunción de inocencia con la ejecutividad de las sanciones tributarias -que hayan adquirido firmeza en vía administrativa (art. 35 LDGC)-.

Sumario:

- I. Planteamiento de la cuestión.
- II. Derechos y garantías del administrado en el procedimiento sancionador administrativo.
- III. Separación de los procedimientos de liquidación y sancionador tributarios (art. 34 LDGC).
 1. Razones que han explicado la instrucción simultánea de ambos procedimientos: referencia al procedimiento para la imposición de multas pecuniarias derivadas de la comisión de infracciones graves.
 2. Consecuencias derivadas de la instrucción simultánea del procedimiento de liquidación tributaria y del procedimiento sancionador tributario: su perversidad para el orden tributario.
 3. Propuesta para la reglamentación del régimen sancionador tributario a cargo del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre: ¿se procura una relación ordenada entre los procedimientos tributarios sancionador y de liquidación?
 - 3.1. Reflexión inicial.
 - 3.2. Capítulo V «Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias» (arts. 25 a 36) del Real Decreto 1930/1998: su comentario.
- IV. El derecho a la presunción de inocencia y la prueba de cargo de la culpabilidad del infractor (art. 33 LDGC): su análisis en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.
 1. Su alcance dogmático.
 2. Cuestiones complementarias.
 - 2.1. Responsabilidad objetiva y responsabilidad presunta.
 - 2.2. La virtual operatividad de la prueba de presunciones cara a destruir la presunción constitucional de inocencia: las presunciones de culpabilidad en materia de infracciones tributarias.
 - 2.3. Especial valoración probatoria de las actuaciones de inspección en el marco sancionador tributario (presunción de veracidad de las actas de la Inspección -art. 145.3 LGT-).
- V. El derecho a la presunción de inocencia y su entronque con la ejecutividad de las sanciones tributarias (art. 35 LDGC).

I. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRAP y PAC, en adelante) dedica el Capítulo Primero del Título IX a la regulación de los principios de la potestad sancionadora, claramente derivados del Derecho Penal, y el Capítulo Segundo a la regulación de los principios del procedimiento sancionador. No debe olvidarse que se trata de una Ley que establece el procedimiento administrativo común, lo que no impide reconocer ciertas excepciones o singularidades, como ocurre en materia tributaria, y por ello, la disposición adicional quinta, dispone que «los procedimientos administrativos en materia tributaria, y en particular, los procedimientos de diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley». Como sea que las disposiciones excepcionales, como ésta, deben ser interpretadas restrictivamente, resulta que la materia sancionadora no se encuentra recogida entre las que dicha disposición remite a la normativa específica. Por ello, cualquier manifestación de la potestad sancionadora de la Administración Pública debe respetar lo dispuesto en la Ley 30/1992, tanto en cuanto a los principios de la potestad sancionadora como en la regulación de los principios del procedimiento sancionador.

En efecto, fue la inclusión de las sanciones tributarias, merced a la Ley 25/1995 de modificación parcial de la Ley General Tributaria, como elemento integrante de la deuda tributaria [art. 58.2.e)] lo que ha venido provocando no pocas distorsiones en el concepto de las mismas y de los principios inspiradores del procedimiento de gestión tributaria que han afectado directamente a la instrucción del procedimiento administrativo a través del cual eran y son calificadas las conductas infractoras y cuyo exponente más claro ha residido en la simultaneidad con que se instrúa el procedimiento de liquidación tributaria con el procedimiento sancionador, siendo así que los principios que fundamentan uno y otro eran y son del todo diferentes ¹. La simultaneidad en la tramitación de los mis-

¹ El procedimiento de liquidación tributaria es un procedimiento inquisitivo que persigue la calificación y cuantificación de los elementos que se integran en un hecho imponible; el procedimiento sancionador persigue constatar la existencia de una conducta infractora y restablecer el orden jurídico perturbado por la vía de la sanción administrativa.

mos, al punto de que era el órgano encargado de liquidar el tributo quien, a su vez, instruía las actuaciones sancionadoras, perturbaba la gestión de los tributos y reconducía los principios propios del orden penal para su encasillamiento en el orden establecido en la gestión de los tributos ².

La falta de homogeneidad en las normas tributarias y las sancionadoras, obliga a que el aspecto material y formal en que se puede manifestar se lleve a cabo por procedimientos diferentes, es decir, no incluyendo dentro de los conceptos propios del Derecho tributario otros que pertenecen al Derecho sancionador, pues en caso contrario se podría lesionar, como de hecho ha ocurrido, principios de una u otra rama jurídica. Esto es lo que sucede cuando en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria se incluyen en la delimitación del contenido de la deuda tributaria conceptos propios del Derecho tributario, tales como los recargos, en sus distintas clases, el interés de demora, el recargo de apremio, y las sanciones tributarias, que por su naturaleza jurídica son totalmente extrañas al fin y contenido propio del Derecho tributario.

La diferente naturaleza jurídica de los conceptos que se integran en el de la deuda tributaria, que es un concepto típico y propio del Derecho tributario, producen siempre el mismo efecto jurídico, cual es, la recaudación de ingresos para el mantenimiento de las cargas públicas, pero la sanción tributaria se liquida simultáneamente con la cuota tributaria, bien de forma autónoma o separada e incluye en el contenido de la deuda tributaria, obligándosele a que produzca los mismos efectos jurídicos como si de un concepto tributario más se tratara.

Haciendo honor a la verdad, la referida inclusión de las sanciones en el concepto de deuda tributaria nunca ha respondido al significado que constitucionalmente se desprende del deber de contribuir ³. El artículo 31.1 de la Constitución ordena que los ciudadanos contribuyan al mantenimiento del gasto público de acuerdo con sus capacidades económicas individuales y este deber, a través de

² Y no es que en nuestra Ley General del ramo -ni en otro cuerpo legal desde luego- se ordenase la instrucción del procedimiento sancionador, conjuntamente con el procedimiento de liquidación; más bien, ello tuvo lugar por los efectos del artículo 7 del Real Decreto 2631/1985 y artículos 49.2 y 59.4 del RGIT, lo que fundamentalmente tras los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo de Derechos Humanos (Sentencias de 25 de febrero de 1993 *Funken*, asunto 82/1991 y de 24 de febrero de 1994, *Bendenoun*, asunto 3/1993) con incidencia inmediata en el Ordenamiento de los Estados firmantes del Convenio para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales de 1950, por lo tanto a nuestro Ordenamiento. En los que se extienden al Derecho tributario, concretamente a su régimen sancionador, el derecho contenido en el artículo 6 del Convenio de no declarar contra sí mismo.

³ «Incardinado el procedimiento sancionador en el conjunto de operaciones de regularización de la situación tributaria, en la perspectiva de lograr el adecuado cumplimiento del deber de contribuir,... -BAYONA DE PEROGORDO considera que la configuración de la sanción tributaria como elemento del proceso de regularización que propugnamos permite explicar coherentemente la integración de las sanciones pecuniarias en la deuda tributaria, como dispone el artículo 58 de nuestra Ley General Tributaria, encontrando así un cauce adecuado para su percepción, con aplicación de cuantas normas se refieren a la liquidación, recaudación y reclamación o recurso que guardan relación con la deuda tributaria. Esta integración de la actividad sancionadora en el seno de la actividad tributaria otorga a aquélla su auténtica naturaleza con las consecuencias que de este hecho se desprenden al bloque normativo aplicable... Las cuestiones hasta aquí expuestas evidencian, a nuestro juicio, la naturaleza administrativo-tributaria del procedimiento sancionador y su integración en el procedimiento de regularización de las situaciones tributarias...», en «El procedimiento sancionador». *Revista Información Fiscal*, núm. 16, julio-agosto, 1996, págs. 24 a 27.

las leyes propias de cada tributo, se materializa en la esfera personal de los ciudadanos a modo de cuotas y deudas tributarias que, en proporción a su capacidad económica, debe entregar al Fisco para que lo emplee en la cobertura de necesidades colectivas, ahora bien, este deber no puede quedar confundido en su materialización práctica, con el pago de unas multas que son la respuesta del Ordenamiento jurídico a los ilícitos administrativos cometidos por el ciudadano, porque en tal caso, se confunde lo que es el deber cívico de contribuir al sostenimiento del gasto público con la represión de conductas antijurídicas.

Justamente, y dado que la liquidación tributaria que se conforma en fase del procedimiento de gestión tributaria, constituye una resolución administrativa que cuantifica el importe de la deuda tributaria. La liquidación tributaria es imprescindible para la exigibilidad de la deuda tributaria, por cuanto en aquélla la obligación tributaria que nació ilícita por realización del hecho imponible, se convierte en líquida cuando se ejecuta la liquidación tributaria lógicamente en función de lo que se dispone en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, se ejecutará también el importe de la sanción tributaria conjuntamente con los conceptos tributarios anteriormente expuestos. Es suficiente, por lo tanto, la falta de pago de la deuda tributaria, para que ello suponga la automática ejecución de la misma, incluida la sanción. Ello produce, sin lugar a dudas, una clara vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia (art. 24.2 CE), pues en este caso, la Administración tributaria establece una presunción de culpabilidad del obligado tributario, a quien no se le ha reconocido la posibilidad de reaccionar contra la imposición de la sanción.

En relación con esto último, digamos de igual modo que la presunción de legalidad que afecta a todo el acto administrativo también afectará a la sanción tributaria impuesta -por hallarse configurada como elemento integrable de la deuda tributaria-, pudiendo la Administración tributaria, en función de dicha presunción, ejecutar el acto administrativo, en este caso, la deuda tributaria, y al mismo tiempo la sanción impuesta, sin dar lugar a que el interesado pueda acudir oportunamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Aunque sea principio consustancial al Derecho Administrativo sancionador, la prohibición de ejecución de las sanciones hasta que hayan adquirido firmeza, sin embargo, y era una distorsión más provocada por la inclusión de las sanciones en el concepto de deuda tributaria, la Administración podía ejecutar la sanción antes de que ésta fuese firme, simplemente por la ejecución de la deuda tributaria, puesto que la Administración ejecutaba y ejecuta siempre el importe total de la deuda tributaria y no concepto por concepto, con lo que el sujeto pasivo sancionado se veía privado del derecho a la tutela judicial efectiva.

Pues bien, aparte de ser éstos algunos de los fundamentos de Derecho en los que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha argumentado y planteado una cuestión de inconstitucionalidad del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria (Auto de 28 de febrero de 1996), nuestro legislador ahora, merced a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes ⁴

⁴ En adelante LDGC.

y en orden a reforzar la seguridad jurídica en el orden tributario, dedica sus artículos 33 a 35 (Capítulo VII «Derechos y garantías en el procedimiento sancionador») a consagrar, algo ya sobradamente arraigado en vía sancionadora tributaria, la presunción de buena fe de los contribuyentes en sus relaciones jurídicas con la Administración; a disponer que la imposición de sanciones tributarias haya de realizarse mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, así como a ordenar la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias hasta que adquieran firmeza en vía administrativa, lo que entraña la presentación de los correspondientes recursos o reclamaciones sin necesidad de prestar garantía.

En este estado de cosas y a la vista de esos y otros principios sancionadores sobre los cuales se ha determinado por la LDGC que se configure el procedimiento para la imposición de las sanciones tributarias, se nos mostró cuanto menos imponderable la necesidad, de un lado, de su desarrollo reglamentario posibilitante de una concreta articulación del procedimiento sancionador tributario capaz de atraer para sí, como así acabamos de mencionar, tanto los principios incorporados por la Ley 1/1998 como los contenidos en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio. De otro, y sin desconocer que no es que en nuestra Ley General del ramo -ni en otro cuerpo legal desde luego- se ordenase la instrucción del procedimiento sancionador, conjuntamente con el procedimiento de liquidación; más bien, ello tuvo lugar por los efectos del artículo 7 del Real Decreto 2631/1985 y artículo 49.2 del RGIT, también se ha visto como ineludible encarar la modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, primero, al objeto de que este procedimiento se tramite y resuelva de forma separada respecto del procedimiento instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del contribuyente, teniendo en cuenta las características propias de la tramitación y documentación de las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los Tributos y, segundo, al objeto de incorporar la posibilidad de prestar la conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución que se formule al contribuyente y, en consecuencia, establecer una tramitación adecuada a cada una de estas diferentes situaciones.

Justamente con la aprobación del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (BOE, núm. 219, de 12 de septiembre), nuestro redactor reglamentario ha descendido a pie de campo y ha dispensado respuesta puntual a cuantas demandas, sobre todo de carácter procedimental o adjetivo, venían tomando cuerpo al respecto, todas ellas coincidentes y convergentes en la exigencia de un nuevo desarrollo del régimen sancionador tributario y en la apremiante necesidad de introducir las adecuaciones pertinentes en el RGIT.

Por todo cuanto antecede parece, por tanto, haberse percatado felizmente nuestro legislador tributario de que la ejecución de las sanciones tributarias cuando aún no han adquirido firmeza (o la necesidad de garantía para su suspensión) al tiempo que supone la inversión de la presunción de inocencia, repugna a la idea misma de autotutela. Es decir, se reconoce legalmente que las sanciones tributarias carecen de la ejecutividad de los actos administrativos por aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia, tal como prevé la Ley 30/1992 -art. 138.3-, aplicable directamente a las sanciones en materia tributaria.

Asimismo, y al contrario de lo que sucedió con la Ley 25/1995 en la que se desaprovechó una oportunidad importante para esclarecer el panorama en el orden sancionador tributario ⁵, en particular, en lo que se refiere a la substanciación de su procedimiento de instrucción ⁶; el redactor de la LDGC ha preferido ahora no dejar pasar la ocasión para que las cosas tributarias no sigan, en este punto, con las dosis de incertidumbre que siempre las ha venido caracterizando. En suma, y tras algo más de un decenio, se retira del mercado normativo un producto tributario que ha perturbado sobremanera la gestión de los tributos. Dejar de dar cobertura a efectos jurídicos tan perversos como fue-

⁵ «Sorprende adicionalmente, y ello genera el mismo desagrado, que tras la regulación de los principios del régimen sancionador administrativo con un cierto detalle por parte de la Ley 30/1992, el texto de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Ley 25/1995, siga ignorando prácticamente la regulación del procedimiento sancionador tributario»; ALONSO FERNÁNDEZ, F.: «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario». *Revista Impuestos*, núm. 2, 1997, pág. 6.

⁶ No olvidemos que la disposición final segunda de la Ley 25/1995 rezaba:

1. Se autoriza al Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley.
2. Hasta tanto dichas normas se aprueben, seguirá en vigor el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias, y las disposiciones sobre contenido y tramitación de actas recogidas en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en cuanto no se opongan a esta Ley».

Del contenido de la transcrita disposición final segunda de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de nuestra Ley General Tributaria, se desprende que, entre las disposiciones reglamentarias que van a desarrollar la meritada reforma legal, cabía esperar una nueva regulación del procedimiento sancionador y, del mismo modo, una reforma atinente al contenido y tramitación de las actas de la Inspección, pues, en definitiva, nuestro legislador tributario no permanecía ajeno a esa concreta realidad jurídica alusiva a que ante la previsible instrucción o incoación del pertinente procedimiento sancionador a resultas de la apreciación de una conducta infractora del contribuyente o de los obligados tributarios por la Inspección de los Tributos en el desarrollo de sus actuaciones de comprobación e investigación, el verdadero problema estribaba en que en nuestro Derecho positivo hasta tal punto las fases de instrucción del procedimiento liquidatorio del tributo y del procedimiento sancionador no se encontraban suficientemente diferenciadas en su tramitación, que ciertos principios constitucionales garantistas del desenvolvimiento del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias se entrecruzaban en la instancia previa -procedimiento de liquidación tributaria- que se incoa con ocasión del desarrollo de éste. Precisamente por esto, y por mucho que se pretenda «evidenciar la perversidad que supone, para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el "an" y el "quantum" de la obligación tributaria y aquellas otras que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario es constitutiva de infracción tributaria y por ello, sancionable» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Revista de Información Fiscal*, núm. 4, marzo-abril, 1994, pág. 7), no podemos por menos que reconocer que al tiempo de la Ley 25/1995 se desperdició un momento inmejorable para profundizar en una mayor y aconsejable racionalización de la materia y, como no, para lograr, con el debido rigor jurídico, una depuración conceptual entre estos procedimientos de diversa naturaleza.

Hasta la aprobación del citado Real Decreto 1930/1998, «... la Agencia Estatal de la Administración tributaria, o mejor dicho, su Dirección General, ha dictado dos instrucciones que se inscriben en la necesidad de empezar a aplicar diversas disposiciones de la Ley 25/1995 a supuestos ya realizados o en vías de realización. Concretamente, se trata de la Instrucción 6/1995, de 26 de julio, por la que se fijan los criterios a seguir por los órganos dependientes de los Departamentos de Aduanas e Impuestos Especiales, Gestión tributaria e Inspección Financiera y Tributaria, para el inicio o reanudación de los expedientes sancionadores suspendidos por la instrucción de la arriba mencionada Dirección General ..., y de la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, por la que se dictan normas para el cálculo de los intereses de demora y para la aplicación del régimen de recargos del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria, tras la aprobación de la Ley 25/1995» (ALONSO GONZÁLEZ, en su comentario acerca de la disposición final segunda de la Ley 25/1995, que desarrolla en la obra colectiva *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de Julio*. Cedecs Editorial S.L., Barcelona, 1995, págs. 419 y 420).

ron los que se derivaron de la yuxtaposición misma de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones en el orden tributario implica cuanto menos imprimir e insuflar a éste de categorías, conceptos y esquemas jurídico-dogmáticos más acordes con la Norma Fundamental y con lo que se entiende debe ser el normal desarrollo de la exacción de los tributos.

Dicho lo cual, y dando la bienvenida a tan saludables medidas legislativas y reglamentarias, incardinaremos en una doble dirección nuestro comentario: a desbrozar, de un lado, las razones que secularmente han explicado la instrucción simultánea de los procedimientos tributarios de liquidación y sancionador, y a poner de relieve, de otro, las consecuencias derivadas de tan perversa práctica administrativa. Sólo así creemos estar finalmente en disposición de sopesar en su estricto sentido jurídico si la propuesta de reglamentación del régimen sancionador tributario que nos brinda el mencionado Real Decreto 1930/1998, sienta y recoge las condiciones que, a nuestro entender, han de procurar una relación ordenada entre los procedimientos tributarios sancionador y de liquidación.

Del mismo modo, y sirviéndonos de su tratamiento y análisis en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, trataremos de delimitar la proyección y el alcance dogmáticos del derecho a la presunción de inocencia y la prueba de cargo de la culpabilidad del infractor (art. 33 LDGC) en el ámbito procedimental para la imposición de las sanciones tributarias.

Y quizás lo más subrayable, trataremos finalmente de hacer ver cuál es el entronque del citado derecho constitucional a la presunción de inocencia con la ejecutividad de las sanciones tributarias -que hayan adquirido firmeza en vía administrativa (art. 35 LDGC)-.

II. DERECHOS Y GARANTÍAS DEL ADMINISTRADO EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR ADMINISTRATIVO

Las afirmaciones acerca de la existencia de un genérico *ius puniendi* del Estado ⁷, así como la relativa a la traslación de los principios que rigen en el orden procesal penal al procedimiento sancionador administrativo, se recogen explicitadas en la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio (Fundamento Jurídico Segundo) y, con anterioridad, por nuestro más Alto Tribunal, que se ha pronunciado reiteradamente acerca de que un mismo bien jurídico pueda ser protegido por técnicas penales o administrativas [Ss. de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980 y más recientemente en su Sentencia de 20 de marzo de 1995 (Fundamento Jurídico Cuarto)].

⁷ En el que se integran tanto la potestad penal de los Jueces y Tribunales como las diversas manifestaciones sectoriales de la potestad sancionadora de la Administración -que aparece subordinada a la actividad de los Tribunales ordinarios de Justicia-.

En verdad, la justificación de la extensión al ámbito del procedimiento administrativo sancionador de las concretas garantías previstas en materia penal por el artículo 24 de la Constitución Española, se residencia, justamente, en su conformación a modo de cauce para el ejercicio de una potestad punitiva limitadora de derechos⁸. No obstante, nuestro Tribunal Constitucional nos ha advertido que la traslación de todo el acervo de principios surgidos y desarrollados en el marco estrictamente procesal-penal al ámbito del procedimiento sancionador administrativo debe interpretarse de modo no mecánico o no mimético, sino simplemente operable en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24 y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9, ambos de nuestro Texto Constitucional⁹.

Con todas las reservas y dificultades que encierra la adaptación de algunos principios penales a contravenciones en materias que resultan algo lejanas de aquéllas (SsTC 42/1982, de 5 de julio -Fundamento Jurídico Segundo-, 74/1985, de 18 de junio -Fundamento Jurídico Cuarto- y 2/1987,

⁸ Lo que, sea dicho de paso, lo asemeja al proceso penal.

⁹ Existen, a nuestro entender, poderosos condicionamientos que nos obligan cuanto menos a reputar como matizable la referida transposición o trasvase de las exigencias derivadas de un conjunto de principios procesales al marco procedimental administrativo sancionador. En primer término, no debiéramos de olvidar que el artículo 24 de la Constitución Española se refiere en forma inequívoca al ámbito estrictamente jurisdiccional y, en consecuencia, no puede trasladarse literalmente al campo del procedimiento administrativo sancionador. En segundo término, merecería someterse a revisión ese singular y casi pacífico planteamiento que desarrolló el Tribunal Constitucional en la Sentencia de referencia en torno a la existencia de un genérico *ius puniendi* del Estado toda vez que siempre habría de argumentarse la potestad sancionadora de la Administración a partir de los criterios que informan el procedimiento administrativo y, así, recuperar la fibra administrativa que ahora se le está negando (NIETO, A.: *Derecho Administrativo Sancionador*. Ed. Tecnos, Madrid, 1993, pág. 88). Finalmente, circunstancia harto justificativa de que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador ha de ponderarse en función de los aspectos que diferencian a uno y otro sector del Ordenamiento jurídico, lo constituye la imposibilidad de trasladar, por ejemplo, los principios de presunción de inocencia o del derecho a la prueba, en su estricta literalidad, desde el proceso penal al ámbito del procedimiento sancionador administrativo (tributario), y, ello, justificado entre otras razones, por la existencia de diferencias formales en razón de la competencia de los órganos y del procedimiento seguidos en uno y otro orden o por la dificultad de identificar la función que cumple quien instruye el procedimiento sancionador de la que desempeña el Juez en el proceso penal.

Inclusive, diríamos más, la justificación misma de esas reservas dogmáticas a que la traslación de principios procesales penales al ámbito del procedimiento sancionador tributario tenga lugar de manera indiscriminada pivota en gran medida en torno a cuales sean los verdaderos intereses jurídicos que entran en juego en la sustanciación del procedimiento sancionador tributario. Para aclarar esta consideración transcribamos lo que, en fechas no muy lejanas, vino a señalar la Audiencia Provincial de Barcelona a propósito de la consideración que merecen los delitos contra la Hacienda Pública en los términos que siguen: «...si todo delito, en cuanto supone el quebrantamiento de las normas básicas en que se asienta la convivencia social, supone un alto grado de insolidaridad en la conducta de quien la comete, el delito contra la Hacienda Pública, concebido del modo antes descrito, como protector del bien jurídico que significan los preceptos constitucionales citados (arts. 31.1, 33 y 128), significa en cierta forma la criminalización de los comportamientos más gravemente insolidarios, específicamente demostrados por quienes, aun conscientes de que las cargas generales de sostenimiento del Estado a que todo ciudadano debe contribuir se repercutirán pronto o tarde, de un modo u otro, sobre los demás, no duda en eludir las que legalmente le corresponden según su capacidad económica, utilizando medios fraudulentos para la ocultación de dicha capacidad» (S.A.P. de Barcelona de 5 de abril de 1994).

En este aleccionador pronunciamiento, y aunque sean odiosas cualesquiera comparaciones -en este caso entre el ilícito administrativo y el penal- la Sala se muestra afanada por destacar como, en tanto cualquier delito supone un quebrantamiento de las normas básicas de la convivencia social, el ilícito tributario resulta en mayor grado reprochable a la vista de nuestro Ordenamiento por lo que de insolidaridad revela cualquier comportamiento de los obligados tributarios que afecte al cumplimiento del deber de contribuir.

de 21 de enero -Fundamento Jurídico Sexto-) y en la convicción de que tan dignos de tutela y garantía jurídica en el curso del procedimiento sancionador tributario son los derechos individuales que asisten a los obligados tributarios como aquellos intereses que hace suyos la Hacienda Pública para procurar el reparto equitativo de las cargas tributarias, nos aproximaremos a analizar el modo en que la Ley del Procedimiento Administrativo Común recepciona aquellas garantías y derechos instrumentales que, imbricados bajo el genérico *derecho a la defensa* (STC 77/1983, de 3 de octubre -Fundamento Jurídico Tercero-, representan tanto las distintas posibilidades de defensa, de un lado, por parte del inculpado en el procedimiento para la imposición de sanciones administrativas, como de garantía, de otro, de que el desenvolvimiento de éste discorra respetuoso con los valores y principios que se encuentran en la base del artículo 24 de la Constitución Española y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la misma.

En efecto, el *derecho a la defensa*, estrechamente conectado con la prohibición de indefensión que cierra el artículo 24.1 de la Constitución Española, exige para su efectividad el respeto de toda una serie de derechos instrumentales que son de necesario reconocimiento «*en cualquier clase de procedimiento, con mayor o menor alcance según su naturaleza y finalidad*» (STC 4/1982, de 8 de febrero, Fundamento Jurídico Tercero). Y es que éste se nos revela a modo de corolario del copioso conjunto de derechos y garantías, plenamente virtuales en el marco del procedimiento administrativo sancionador.

En primer lugar, a este genérico *derecho a la defensa* cabe imputársele en el ámbito sancionador administrativo una primera lectura que vendría concretada en la exigencia de articular un cauce procedimental mínimo que incluya básicas garantías de defensa antes de que la sanción pueda imponerse (STSJ Madrid 259/1994, de 10 de marzo), esto es, la mejor de las garantías de las que puede disponer el interesado en lo que concierne a sus posibilidades de defensa -aparte de que a éste se deba dar cuenta de las infracciones que se le imputan y las sanciones que resulten de aplicación con el fin de hacer posible en el trámite de audiencia el mejor desarrollo de su defensa jurídica- viene conformada por la interdicción de la imposición automática o directa de las sanciones al margen de cualquier encorsetamiento formal o procedimental. Justamente, esta primera proyección que hemos entresacado del contenido del citado derecho viene recogido en términos concluyentes en el artículo 134 que la Ley del Procedimiento Administrativo Común encabeza con la rúbrica «*Garantía del procedimiento*»; apartado primero: «El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido»; apartado tercero: «En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento»¹⁰.

¹⁰ «La vigencia del principio de legalidad procedimental se muestra, así, como el punto de partida de la aplicación de cualesquiera otros derechos o principios informadores del procedimiento, comportando diversas exigencias:

- a) *Prohibición de ejercitar la potestad sancionadora sin tramitar el procedimiento*: esta primera exigencia incluye la prohibición de imponer «sanciones de plano», las cuales presentan como rasgo fundamental el de su perfeccionamiento, y consiguiente ejecutividad, sin necesidad de decretar la previa audiencia del interesado, sin la exigencia de motivar la resolución que la impone, sin mediación alguna de trámites preestablecidos legalmente, en definitiva, sin cumplir la observancia de un procedimiento. Con arreglo a dicha técnica se permite a la Administración sancionar en base a sus propias investigaciones, dando por probados los resultados de las mismas y determinando unilateral y secretamente la realidad y la ilegalidad de la conducta, la culpabilidad del sujeto pasivo y la licitud de la sanción a

De igual manera, la Ley de Procedimiento Administrativo Común ha incorporado al procedimiento sancionador un buen número de derechos subjetivos cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo del procedimiento -presunto responsable-, y cuya inobservancia por parte de la autoridad administrativa ha de ocasionar la nulidad de pleno derecho del acto [art. 62.1.a)]. El catálogo de tales derechos proviene, como es sabido, de la importación al procedimiento sancionador de los contenidos básicos del artículo 24.2 de la Constitución Española, de los que el legislador de 1992 ha enfatizado el derecho de defensa (art. 135 LPAC) y el derecho a la presunción de inocencia (art. 137 LPAC) ¹¹.

imponer (GARCÍA DE ENTERRÍA, en *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Madrid, 1981, págs. 253 y 254). Afortunadamente, el problema que generan dichas sanciones hoy no es tal, al haber sido desterrada tempranamente su utilización por la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio. Dado que la facultad de sancionar *de plano* implica una ausencia de cauce procedimental previo, el Tribunal Constitucional estimó acertadamente en dicha Sentencia que no resulta acorde con el Texto Fundamental la imposición de una sanción sin observar procedimiento alguno y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme (F.J. 3.º). Muy al contrario, la garantía del orden constitucional exige que la resolución sancionadora se adopte a través de un procedimiento en el que queden salvaguardados los derechos de defensa, posibilitando la aportación y proposición de pruebas y la alegación de cuantos argumentos el interesado aduzca en su descargo (F.J. 43.º, 4.º y 5.º) (*vid.* también las SsTS de 18 de junio y 24 de septiembre de 1984, 22 de febrero de 1989 y 28 de febrero de 1989).

- b) *Predeterminación del procedimiento*: no basta, sin embargo, con la tramitación de un procedimiento para cumplimentar todas las exigencias del principio de legalidad. Es necesario, en segundo lugar, que dicho procedimiento sea el *legal o reglamentariamente establecido* (art. 134.1 LPAC). De aquí se sigue no sólo la necesidad de adecuar aquellos procedimientos previamente establecidos que no reúnan las garantías a las que se refiere el Título IX de la citada Ley, sino también, la prohibición de crear un procedimiento determinado para proceder a la exacción de responsabilidad de una conducta producida con anterioridad a la entrada en vigor del mismo. Cada infracción administrativa debe tener predeterminado legal o reglamentariamente *su procedimiento*, sin que sea posible constituir *ex post facto* procedimientos *ad hoc o ad personam*. En esta misma línea se sitúa la exigencia de cumplimentar los trámites esenciales del procedimiento preestablecido, sin que quepa alterar los mismos en base a criterios de economía, celeridad o pura oportunidad; es, en conclusión, la exigencia de seguir por todos sus trámites el procedimiento pertinente en cada caso (STS, Sala 4.ª, de 5 de junio de 1981); GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Los principios del nuevo procedimiento administrativo sancionador y la jurisprudencia constitucional», *Revista Colex, Estudios de Jurisprudencia*, núm. 10, marzo-abril, 1994, págs. 10 a 12.

¹¹ Pero una vez reconocidos, por un lado, el general principio de audiencia de los interesados (arts. 84 LPAC y 19 RD 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora), de forma tal que queda totalmente asegurada la observancia del axioma *nadie puede ser condenado sin ser oído*, y por otro lado, el derecho a formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el Ordenamiento jurídico (arts. 79 y 135.2 LPAC), y el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes (arts. 80 y 137.4 LPAC), adquiere el mayor de los protagonismos el derecho al conocimiento previo de la imputación (art. 135.1 LPAC), instrumental del de defensa.

Respecto de éste, declaró el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 31/1986, de 20 de febrero, que *el derecho a ser informado de la acusación, como principio establecido en el artículo 24 de la Constitución, no es exclusivo del orden penal, sino que tiene su vigencia frente a todas las instancias públicas represivas*. Por ello el artículo 135.1 de la LPAC reconoce este derecho en favor del presunto responsable, reconocimiento cuya problemática es reconducible a las dos siguientes cuestiones: ¿qué es lo que ha de comunicarse al titular del derecho? y ¿de qué forma ha de realizarse la comunicación?

En respuesta al primero de los referidos interrogantes, el artículo 135.1 detalla los elementos que han de ponerse en el conocimiento del presunto infractor. A saber:

- a) *Fundamentación fáctica*. El objeto de este requisito lo son tan sólo los hechos constitutivos de la pretensión sancionadora, es decir, el mero acaecer histórico de las circunstancias concretas que una norma administrativa califica en abstracto como infracción y a las que se apareja la imposición de una sanción.

Sin lugar a dudas, el *derecho a ser informado de la acusación*, derecho este «que rige frente a todas las instancias públicas represivas, como manifestación puntual del principio de que "nadie puede ser condenado sin haber sido acusado"» (STC 104/1985, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico Tercero), es manifestación y exponente de los derechos instrumentales localizables en la amplia esfera del derecho a la defensa. Será a su través como se hace plausible el ejercicio efectivo de las posi-

Para la puesta en el conocimiento del presunto infractor del fundamento fáctico de la pretensión sancionadora prevé la normativa aplicable tres distintos estadios procedimentales.

En primer lugar, el traslado al inculpado del acuerdo de iniciación del procedimiento (art. 13.2 RD 1398/1993) en el que obligatoriamente deben constar «los hechos sucintamente expuestos que motivan la incoación del procedimiento» [art. 13.1.b) RD 1398/1993], hechos que, por otra parte, podrán haberse determinado con anterioridad en el trámite de *actuaciones previas* al que se refiere el artículo 12 del citado Real Decreto 1398/1993.

En segundo lugar, la autoridad administrativa deberá poner en su conocimiento la *propuesta de resolución* en la cual se harán constar de forma motivada «los hechos, especificándose los que se consideran probados» (art. 18 RD 1398/1993). Téngase en cuenta que, si como consecuencia de las actuaciones practicadas después del acuerdo de iniciación -que integran la *instrucción del procedimiento*- se produce una modificación de los hechos originarios, tal alteración habrá de hacerse constar y ser notificada expresamente al presunto infractor en la propuesta de resolución, tal y como requiere el artículo 16.3 del Real Decreto 1398/1993.

Finalmente, aún es posible la introducción de nuevos hechos en el procedimiento al amparo del artículo 20.1 del Real Decreto 1398/1993, cuando el órgano competente para resolver acuerde la realización de aquellas *actuaciones complementarias* indispensables para resolver el procedimiento (art. 20.1).

Tras esta última posibilidad precluyen las oportunidades de incorporar hechos al procedimiento, de manera tal que, como prescriben los artículos 138.2 de la LPAC y 20.3 del Real Decreto 1398/1993, la autoridad competente para resolver «no podrá aceptar hechos distintos de los determinados en el curso del procedimiento». Como no podía ser de otra manera, la fundamentación fáctica de la resolución debe atenerse con exclusividad a aquellos hechos que hayan podido ser contestados por el presunto infractor (SsTS de 12 de febrero y de 8 de noviembre de 1990), pues en otro caso, la introducción de hechos distintos en este último trámite sumirá al sujeto pasivo en la más absoluta indefensión.

- b) *Fundamentación jurídica*. Junto a la notificación de los hechos constitutivos de la infracción administrativa, también obliga la norma a notificar al presunto responsable su respectiva calificación jurídica y las sanciones que pudieran corresponderle. Al igual que sucedía con la fundamentación fáctica, para notificar la jurídica se establecen los tres distintos trámites antes mencionados, a los que ha de añadirse ahora el previsto en el artículo 20.3 del Real Decreto 1398/1993.

Contempla este último precepto la obligación de someter al presunto infractor la nueva calificación jurídica que el órgano de decisión pretende utilizar cuando considere «que la infracción reviste mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución». Obviamente, cuando la sanción aparejada a la nueva y más grave infracción quede fuera de la competencia del órgano decisor, no deberá éste utilizar el referido trámite sino, en su lugar, remitir las actuaciones al órgano que tenga la competencia para sancionar.

Con tal regulación se incorpora al procedimiento administrativo la exigencia procesal penal de correlación entre acusación y sentencia dimanante del principio acusatorio, correlación que, con carácter general, no impide el cambio de calificación jurídica. Así, del mismo modo que sucede con el Juez o Tribunal penal, también a la autoridad administrativa sancionadora le es dado modificar de oficio el título de condena, sin que a la misma puedan vincular las calificaciones jurídicas de los hechos efectuadas por el instructor en la propuesta de resolución. Así lo establecen los artículos 138.2 de la LPAC y 23.2 del Real Decreto 1398/1993, al disponer que en la resolución podrá la autoridad competente valorar jurídicamente los hechos con independencia de la calificación sugerida por el instructor.

Dicha posibilidad es consecuencia de dos factores: en primer término, de que la Administración Pública actúa con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho (art. 103.1 CE y 3.1 LPAC), de manera que la calificación jurídica contenida en la propuesta de resolución no puede vincular al órgano decisor, quien a la hora de actuar la potestad sancionadora se encuentra sometido únicamente al principio de legalidad (SsTS de 7 de abril de 1982 y 4 de marzo de 1989); y en segundo término, de que el objeto del procedimiento sancionador no es la calificación jurídica de la infracción, sino los hechos constitutivos de la misma en cuanto puedan ser imputables a un sujeto, pues, de lo contrario, bastaría un mero cambio en dicha calificación para solapar la prohibición del *non bis in ídem*.

bilidades de defensa del inculpado. La verdadera enjundia instrumental de este derecho al servicio de un desarrollo procedimental sancionador respetuoso con el mandato constitucional, como así diremos posteriormente, estriba no de modo exclusivo en la exigencia deducible de éste alusiva a proporcionar al inculpado información relativa a los hechos constitutivos de las infracciones que se le imputan, sino, además, en el hecho de que su simple ausencia del marco de los derechos que asisten al presunto responsable, al tiempo que despojaría a éste de una elemental garantía procedimental, abortaría de lleno cualesquiera de sus posibilidades reales de defensa jurídica (STC 29/1989, de 6 de febrero, Fundamento Jurídico Sexto) ¹².

Pero si, aun manteniendo intangibles los hechos, la nueva calificación resulta de mayor gravedad que la contenida en la propuesta, la autoridad administrativa habrá de verse obligada a utilizar el trámite del artículo 20.3 del Real Decreto 1398/1993, porque debe darse al infractor la oportunidad de contestar los elementos tenidos en cuenta para calificar más gravemente los hechos. Ha olvidado el legislador en este punto, sin embargo, recoger el otro supuesto en que se hace necesario utilizar dicho trámite, aunque la nueva calificación no resulte de mayor gravedad que la efectuada inicialmente; es el caso, apuntado por la jurisprudencia (SsTS de 28 de febrero de 1984 y 7 de junio de 1993 y STC 104/1986, de 17 de julio), de que entre la infracción originariamente calificada y la nueva calificación no exista una relación de homogeneidad en el bien jurídico protegido por los tipos sancionadores administrativos, supuesto en el cual, si no es sometida al infractor la nueva calificación, se produce un atentado al elemental principio de contradicción dado que aquél ya no tendrá la oportunidad de contestar los nuevos elementos típicos introducidos en la resolución.

En lo que atañe a la forma de comunicar los anteriores extremos al sujeto pasivo del procedimiento resultan aplicables las normas generales contenidas en la LRJPAC sobre notificaciones (arts. 58 y 59). La única especialidad en este orden de cosas estriba en la necesidad de que la comunicación se produzca en una lengua que comprenda el presunto infractor, en otro caso, nace el inexcusable derecho de éste a ser asistido por un intérprete cuyos emolumentos habrán de ser sufragados por el Estado, tal y como ha determinado el Tribunal Constitucional, en Sentencia 74/1987 de 25 de mayo; GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Los principios del nuevo procedimiento administrativo sancionador...», *op. cit.*, págs. 17 a 20.

¹² Manifestación y exponente de uno de los derechos instrumentales localizables en la amplia esfera del derecho a la defensa y a cuyo través se hace plausible el ejercicio efectivo de las posibilidades de defensa del inculpado, lo constituye el *derecho a ser informado de la acusación*, derecho este «que rige frente a todas las instancias públicas represivas, como manifestación puntual del principio de que "nadie puede ser condenado sin haber sido acusado"» (STC 104/1985, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico Tercero).

Desde luego, la proyección en el procedimiento sancionador tributario del derecho a ser informado de la acusación formulada por la autoridad pública ofrece poco margen de duda; de hecho, el propio Tribunal Constitucional ha declarado de modo poco menos que contundente que «...el derecho a ser informado de la acusación, como principio establecido en el artículo 24 de la Constitución, no es exclusivo del orden penal, sino que tiene su vigencia frente a todas las instancias públicas represivas» (Sentencias 104/1985, de 4 de octubre y 31/1986, de 20 de febrero), o bien que «sin ningún género de dudas, el derecho a conocer la propuesta de resolución de un expediente sancionador, claramente estipulado en las normas del procedimiento administrativo, forma parte de las garantías que establece el artículo 24.2 de la Constitución, pues sin él no hay posibilidades reales de defensa en el ámbito del procedimiento» (Sentencia 29/1989, de 6 de febrero).

Dicho lo cual, coincidimos con GARBERÍ LLOBREGAT (en *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*. Ed. Trivium, Madrid, 1989, pág. 196 y en *Garantías y simplificación...*, *op. cit.*, págs. 495 y ss.), en residenciar el contenido garantizador de este derecho en los siguientes puntos:

1. la información del administrado/sujeto pasivo de un procedimiento sancionador ha de realizarse tan pronto como se haya determinado el hecho infractor, de forma que al mismo tiempo se le otorgue tiempo suficiente para que, si así lo desea, presente las alegaciones conducentes a su descargo, y,
2. el objeto de la información ha de ser la acusación, término comprensivo no únicamente de la sanción que pueda en su caso imponerse, sino, también, del hecho punible cuya comisión se atribuye al administrado, para lo cual las autoridades habrán de transmitirle, al menos, una breve relación circunstanciada y su respectiva calificación legal.

Así las cosas, no obstante, parece ser que en el curso del procedimiento sancionador tributario la operatividad de este derecho del presunto responsable -en la terminología acuñada por la Ley 30/1992 del Procedimiento Administrativo Común- a ser informado de la acusación se encuentra en alguna medida capitidismuinida, habida cuenta de que éste no

Finalmente, según indicó la STC 125/1983, de 26 de diciembre (Fundamento Jurídico Tercero), en el ámbito del procedimiento sancionador administrativo esa defensa jurídica a que el interesado inculpa tiene derecho se concreta en «la oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga»; *derecho a la prueba* éste que aparece estrechamente vinculado con otro derecho instrumental, constitucionalmente reforzado (art. 105.3), cual es el *derecho de audiencia*¹³. Y sin perjuicio de depurar con posterioridad las exigencias inheren-

se encuentra expresamente previsto en la normativa reguladora del mismo. Es más, numerosas voces en nuestra doctrina han denunciado incansablemente la precariedad y el carácter ahorrativo en la regulación normativa de este trámite esencial e ineludible cual es la necesidad de confección por parte de la Administración acusadora de un documento de imputación... (dónde) fije y declare de modo estricto y categórico su posición acusadora frente a los autores de infracciones sancionables.

En nuestra opinión, y siendo muy generosos con el redactor del Reglamento de la Inspección (RD 939/1986, de 25 de abril), podríamos afirmar que la referida precariedad normativa de la que adolece este trámite esencial, constitucionalizado como derecho actuable en el marco del procedimiento sancionador tributario, se halla en cierto modo suplida, indirectamente, merced al tenor literal de aquellos preceptos del citado Reglamento que aluden al contenido de las diligencias y actas a través de las que se formalizan las actuaciones inspectoras [arts. 47.3.a) y 49.2.e)], de cuya lectura, insistimos, podría entenderse que la mera entrega de los mismos al interesado supone darle cuenta o información acerca de los hechos constitutivos de las infracciones que se le imputan y, con ello, garantizar sus posibilidades de defensa jurídica. Mas, no por ello, podemos negar la evidencia de que tales preceptos «exigen unos considerables esfuerzos interpretativos para entender cubierta con su redacción la observancia de este derecho fundamental» (JUAN LOZANO, A.M.^a: *La Inspección de Hacienda ante la Inspección*, Ed. Marcial Pons, I.E.F., Madrid, 1993, pág. 355).

¹³ Íntimamente conectada, en el procedimiento sancionador tributario se entiende, a las posibilidades del interesado por alegar lo que a su derecho convenga y de aportar y proponer las pruebas que tenga a bien en defensa de sus intereses, se halla aquella otra garantía, tan elemental para la defensa jurídica del mismo como sustancial para el desenvolvimiento de este tipo de procedimiento (CANO MATA, A.: *Las infracciones administrativas en la doctrina del Tribunal Constitucional*. Ed. Edersa, Madrid, 1984, págs. 152 y 153), a la que se conviene en denominar *derecho de audiencia* (STC 69/1983, de 26 de julio, Fundamento Jurídico Primero).

En este sentido, no debiéramos olvidar el significativo reforzamiento del que el derecho de audiencia se ve dispensado en nuestro Texto Constitucional, al preverse expresamente en el apartado tercero del artículo 105 que «La ley regulará...el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado». Desde luego, una simple exégesis de los términos transcritos no nos conduce, tan sólo, a evidenciar que «el Derecho Administrativo sancionador es uno de los ámbitos en que, sin duda alguna, la ley a que se refiere el citado artículo 105 de la Constitución Española ha de regular, necesariamente, la audiencia del interesado» [ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 121], sino, también, a constatar que este derecho se erige en trámite tan esencial «para la corrección del procedimiento sancionador...que su incumplimiento acarreará la nulidad del mismo, en cuanto supone la vulneración de un derecho fundamental que la Constitución Española establece al servicio de las posibilidades de defensa del inculpa» (ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones...*, op. cit., pág. 121).

Así las cosas, si nos encontramos en efecto ante un procedimiento administrativo sancionador al que por exigencias constitucionales resulta de aplicación, si bien con ciertos matices, el sistema de garantías propio del proceso penal -entre ellas el aludido derecho de audiencia-, parece lógico que nos interese ahora acerca de si la operatividad del principio de audiencia se encuentra plenamente respetada en la regulación que el RGIT y el Real Decreto 2631/1985 hacen del procedimiento sancionador tributario, o, si por el contrario, las exigencias de este derecho se hallan de algún modo eclipsadas por razón de la existencia de ciertas deficiencias en el desarrollo reglamentario del mismo.

A este respecto, digamos, a modo de declaración de principio, que la proyección garantista que imaginamos debiera desplegar el derecho de audiencia en el marco del procedimiento sancionador tributario se encuentra en términos globales respetada. Y así lo entendemos, habida cuenta de que este trámite procedimental -garantía indefectible del sujeto inculpa en el ejercicio de su elemental derecho de defensa- se encuentra previsto en el artículo 81.2 de la Ley General Tributaria en atención a la imposición de sanciones no consistentes en multa; así nos dice éste «La imposición de sanciones no consistentes en multas se realizará mediante expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes, iniciado a propuesta del funcionario competente y en el que, en todo caso, se dará audiencia al interesado antes de dictar el acuerdo correspondiente». De

tes a este derecho de audiencia del interesado en el ámbito del procedimiento para la imposición de sanciones administrativas, no debemos olvidar que el trámite de audiencia -requisito esencial o trámite sustancial y fundamental en todo procedimiento de este tipo- se erige en garantía tan elemen-

igual modo, el Real Decreto 2631/1985, sobre Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, en su artículo 9.3 dispone: «En la imposición de multas fijas o proporcionales como consecuencia de actuaciones de la Inspección de los Tributos, se dará audiencia a los interesados de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de las actas y diligencias», remisión que debemos entender hecha al artículo 59.4 del Reglamento de la Inspección donde, expresamente, se dice que notificada la diligencia al interesado e incoado el correspondiente expediente sancionador, éste «...dispone de un plazo de quince días después del tercero siguiente a la fecha de aquélla, para formular alegaciones ante la Dependencia inspectora...».

No obstante la aseveración anterior, creemos que existen algunos aspectos de dicho desarrollo reglamentario que no pueden considerarse satisfactorios, aspectos deficientes que, a nuestro modo de entender, ponen de manifiesto «una concepción muy particularísima respecto a la estructura del procedimiento sancionador de muy dudoso respeto con la doctrina de traslación del sistema de garantías penales a este tipo de procedimientos sancionadores» (JUAN LOZANO, A.M.: *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 357). En tal dirección, y, entre otras deficiencias regulativas susceptibles de ser constatadas, ZORNOZA PÉREZ (en *El sistema de infracciones...*, *op. cit.*, págs. 121 y 122) nos advierte, a título ejemplificativo, sobre dos. La primera de ellas, nos dice el citado autor, pivotaría sobre la dicción del artículo 9.5 del Real Decreto 2631/1985 que alude a que la audiencia del interesado «no será de aplicación cuando se trate de sanciones que, conforme a derecho, hayan de imponerse automáticamente», para, acto seguido, denotar el difícil acomodo de este precepto en nuestro Ordenamiento desde la perspectiva de los ya reiterados principios constitucionales, «porque, según pusiera de manifiesto el Tribunal Constitucional en la Sentencia 18/1981, de 8 de junio (Fundamentos Jurídicos 2.º y 3.º), los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24 de la Constitución Española no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, de donde deriva, con toda claridad, la prohibición de las sanciones automáticas o de plano».

De igual modo, al prescribirse por el Real Decreto 2631/1985 que «...las actas de conformidad no requieren audiencia ulterior en su tramitación sin perjuicio de los recursos procedentes contra las liquidaciones derivadas de las mismas. No obstante, si como consecuencia de un acta de conformidad se inicia un expediente sancionador distinto e independiente, se dará audiencia en el mismo al sujeto infractor» (art. 9.3, párrafo segundo); resulta cuanto menos discutible pensar que corren paralelas, como si de realidades consecuentes fueren la una de la otra, la conformidad prestada por el obligado tributario a la propuesta de liquidación practicada en el acta inspectora y su aquiescencia acerca de la calificación que de su conducta como ilícito tributario realizan los órganos de la Inspección. En conclusión, desechado desde todo punto de vista tal razonamiento, entendemos que «suprimir (en este caso) la audiencia ulterior, a los efectos sancionadores, supone desconocer las exigencias de este principio constitucional».

Por supuesto, no se agotan en éstas las posibles deficiencias a las que podríamos hacer referencia en torno al modo con que el derecho de audiencia se perfila a lo largo del desarrollo reglamentario del procedimiento sancionador tributario. A mayor abundamiento, incluso, centrándonos, por ejemplo, en el procedimiento de imposición de sanciones pecuniarias consistentes en multas fijas por la comisión de infracciones simples, cabría analizarse del modo que precede el grado de respeto que la regulación normativa y operatividad de este principio en el marco del procedimiento sancionador tributario guarda con los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la Constitución Española.

Así, a los efectos que nos interesa destacar, nos remitiremos nuevamente a la dicción del artículo 59.4 del RGIT, recordando que en éste se contempla la siguiente circunstancia; «...cuando una diligencia recoja acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de infracciones simples, si se hubiese extendido en presencia y con la firma del interesado o su representante entregándosele un ejemplar, en la misma diligencia se le comunicará que entendiéndose incoado el correspondiente expediente sancionador, dispone de un plazo de quince días después del tercero siguiente a la fecha de aquélla, para formular alegaciones ante la Dependencia inspectora...». Por lo pronto, partamos de dos ideas básicas que consideramos claves para articular nuestro razonamiento:

1. la primera, alusiva a «que el trámite de alegaciones se está concediendo en la fase inmediatamente posterior a la comunicación de la incoación del expediente sancionador» (JUAN LOZANO, *op. cit.*, pág. 355), por su parte,
2. la segunda de ellas, refiere a que la comunicación que se hace al interesado sobre la incoación del expediente sancionador pudiera equivaler «al pliego de cargos, después del cual parece que debiera comenzar la instrucción del expediente».

tal para la corrección de este procedimiento «que su incumplimiento acarreará la nulidad del mismo, en cuanto supone la vulneración de un derecho fundamental que la Constitución Española establece al servicio de las posibilidades de defensa del inculpado»¹⁴.

Además, permítasenos significar -por simple interés aclaratorio- que el derecho de todo administrado a ser informado de que se le está incoando un procedimiento administrativo, las causas que lo han motivado, la apertura de un período de alegaciones para la defensa de sus intereses y de que se le permita aportar los medios de prueba que estime pertinentes, se han convertido en garantías consustanciales a respetar en el desarrollo de cualquier actividad de la Administración frente a los particulares, así lo ha venido a reconocer la Ley del Procedimiento Administrativo Común (art. 35), y por ello resultan aplicables en cualquier procedimiento administrativo, también en el sancionador; ahora bien, en el curso de éste lucen con especial significado, por ejemplo el deber de la Administración a informar al presunto responsable de la comisión de un ilícito tributario, en pieza separada, que se le incoa un procedimiento sancionador, la razón que lo motiva, el plazo que tiene para alegar y por supuesto, no deben restringírsele los mecanismos de prueba que tenga a bien emplear el particular para la defensa de sus intereses.

Realmente, entre los derechos y garantías incorporadas por el artículo 24.2 de la Constitución Española el papel más trascendente lo ocupan el *derecho de prueba*, el cual siguiendo la doctrina sentada en la STC 125/1983 se traduce para el inculpado en «la oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga» y aquel otro derecho -vigente en el ámbito de cualesquiera procedimientos sancionadores y estrechamente relacionado con la regla procesal *in dubio pro reo* (STC 13/1982, de 1 de abril -Fundamento Jurídico Segundo)- que denominamos de *presunción de inocencia* que viene a suponer, en cualquier caso, que toda condena debe ir precedida de una actividad probatoria, y que la prueba debe ser objetiva y plena de modo que proporcione la certeza de culpabilidad (STC 109/1986). El artículo 137 de la LPAC importa al ámbito procedimental administrativo el derecho a la presunción de inocencia reco-

Si esto es así nos encontramos con que el período de alegaciones se configura como contestación al pliego de cargos, puesto que la instrucción del expediente no ha hecho sino comenzar».

Sobre la base de lo que antecede, y he ahí la deficiencia que nos interesa significar, convenimos con JUAN LOZANO (*op. cit.*, pág. 356) en deducir que es, precisamente, aquí donde se empiezan a manifestar las graves desviaciones que sufre el procedimiento de imposición de sanciones tributarias derivadas de actuaciones de la Inspección de los Tributos, habida cuenta de que, bajo ningún concepto, podemos entender que la contestación al pliego de cargos supla el trámite de audiencia y vista al expediente en el procedimiento sancionador (ambos trámites tienen una funcionalidad distinta). Es más el trámite de audiencia y vista debe tener lugar en los instantes finales del procedimiento, una vez contemplada la instrucción; recopilado, por tanto, todo el material que va a servir de base para la decisión de la Administración. En vez de un simple escrito como acontece con el pliego de cargos, el particular va a tener a su disposición aquí la totalidad de los documentos que integran el expediente, pudiendo realizar algo tan esencial como es conocer y hasta emitir su opinión sobre los resultados arrojados por las pruebas practicadas, cosa que resulta imposible al contestar el pliego de cargos, bien porque tales pruebas no se han practicado todavía, bien porque nada se le muestra al particular cuando se le traslada el pliego.

¹⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones...*, *op. cit.*, pág. 121; SANZ GANDASEGUI, F.: *La potestad sancionatoria de la Administración: la Constitución Española y el Tribunal Constitucional*. Ed. Edersa, Madrid, 1985, pág. 165 y GARBERÍ LLOBREGAT, J.: *Garantías y simplificación del procedimiento sancionador*. Tesis doctoral inédita. Universidad de Alicante, 1989, págs. 484 y ss.

nocido en el artículo 24.2 de la Constitución Española, cuya aplicación a todo tipo de procedimientos sancionadores fue reclamada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: «El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se hace se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos» (SsTC 36 y 37/1985, de 8 de marzo) ¹⁵.

III. SEPARACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE LIQUIDACIÓN Y SANCIONADOR TRIBUTARIOS (ART. 34 LDGC)

Artículo 34. *Procedimiento separado.*

- «1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto e 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. (Art.28 RD 1930/1998).
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. (Art. 29.3 RD 1930/1998).

¹⁵ «Como es de todos sabido por la abundante doctrina del Tribunal Constitucional recaída sobre este derecho, el respeto a la presunción de inocencia requiere el cumplimiento de las siguientes exigencias:

- a) toda sanción debe ir siempre precedida de una actividad probatoria, mínima o amplia, estando vedada la condena sin prueba de cargo;
- b) las pruebas tenidas en cuenta para fundamentar la decisión de condena han de merecer tal concepto jurídico, y ser constitucionalmente legítimas, y
- c) la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores, no existiendo nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia o no participación en los hechos (STC 109/1986 de 24 de septiembre, entre otras muchas).

Como se puede apreciar con facilidad, salvo la proclamación -más retórica que otra cosa- de que todo sujeto de un procedimiento sancionador será tenido por inocente mientras no se demuestre lo contrario (art. 137.1 LPAC), el derecho de que se trata descarga todos sus contenidos sobre el régimen de la prueba, lo cual conecta íntimamente con el derecho, también de índole constitucional, a utilizar todos los medios de prueba pertinentes para la defensa (art. 24.2 CE), también recogido implícitamente en la esfera administrativa (arts. 80, 81 y 137.4 LPAC y 17 RD 1398/1993).

Se hace necesario, pues, que en los trámites oportunos del procedimiento sancionador la Administración, sobre quien pesa la carga de la prueba, acometa a través del instructor las actividades necesarias para acreditar los elementos fácticos de su pretensión; con posterioridad, la autoridad decisora valorará los resultados obtenidos y, en virtud de los mismos, habrá de determinar la procedencia o no de imponer la sanción»; GARBERÍ LLOBREGAT, J.: «Los principios del nuevo procedimiento administrativo sancionador...», *op. cit.*, págs. 20 y 21.

3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses. (Art. 36.1 RD 1930/1998).
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.». (Art. 35.3 RD 1930/1998).

Tan cierto es que hasta la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente las fases de instrucción de los procedimientos de liquidación y sancionador tributarios no se encontraban suficiente y positivamente diferenciadas en su tramitación, que ciertos principios constitucionales garantistas de la presunción de inocencia y del desarrollo del buen orden sancionador administrativo se entrecruzaban en la instancia previa -procedimiento de liquidación tributaria- que se incoaba con ocasión del desarrollo de éste.

Pese a reconocer que, por definición, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación nunca podrán erigirse en la fase instructora de ningún procedimiento de naturaleza sancionadora, sin embargo, la realidad jurídica y la praxis administrativa nos han evidenciado, lamentablemente durante más de una década, que la separación que se da en el proceso penal entre la fase de instrucción y la de resolución no se apreciaba con la misma nitidez en el procedimiento sancionador tributario donde, además de determinarse la sanción conjuntamente con el resto de los componentes de la deuda tributaria, el instructor del procedimiento era, por lo general, el órgano que determinaba la sanción. En realidad y en el caso que nos ocupa, el que fuera el mismo órgano administrativo el encargado de fijar los elementos del tributo y de calificar los ilícitos respondió, sin justa causa, a razones de mera agilidad y simplicidad en el desarrollo del procedimiento tributario. Motivaciones estas que, sea dicho de paso, lejos de contribuir a deslindar en pureza las garantías que debían y deben regir uno y otro procedimiento, se instrumentaron en perjuicio y menoscabo de las garantías que asistían a los legitimados en dicha sede.

Así pues, el que, precisamente, aquellas garantías jurídico-procedimentales que se querían circunscribir a sus justos términos se vieran fácilmente sorteadas por la defectuosa articulación estructural entre ambos tipos de procedimientos tributarios y, con ello, la perversidad misma que suponía, claro está para el procedimiento que se desarrollaba con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria y aquellas otras que debían desarrollarse cuando existieran indicios de que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario era constitutiva de infracción tributaria -y por ello sancionable-, elevaban al simple nivel de las buenas intenciones legislativas todo esfuerzo interesado por depurar conceptualmente esos procedimientos de indudable naturaleza distinta.

En síntesis son, por un lado, la extremada peligrosidad y la inseguridad jurídica ínsitas en la substanciación simultánea de sendos procedimientos en el curso de uno mismo; la convicción, por otro, de que los efectos jurídicos en uno u otro orden y las garantías que han de demandarse para los obligados en el seno de uno u otro procedimiento han de delimitarse adecuadamente, y la idea, por último, de que tan importante como buscar la defensa del contribuyente a través de la invocación de

principios declarados constitucionalmente, lo es también, observar las conductas y comportamientos de los órganos de la Administración desarrollados a través de los oportunos procedimientos, lo que ha incitado a nuestro legislador a exigir que *la imposición de sanciones tributarias se realice mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor* (art. 34.1 LDGC) ¹⁶.

Precisamente, para calibrar en sus justos términos el verdadero calado del tenor del artículo 34 de la LDGC habremos, de un lado, de apuntar las consecuencias y efectos tan perversos que tanto para el buen desarrollo del procedimiento de liquidación tributaria, como para el mejor entendimiento del procedimiento sancionador tributario subvino la yuxtaposición de ambos procedimientos, y de otro, insistir en las razones últimas que, a nuestro entender, explican como todo un modo de actuar de los órganos encargados de instruir el procedimiento tributario degeneró en una situación tan repudiable jurídicamente como fue la de simultanear la instrucción de procedimientos de naturaleza cualitativamente tan diferenciada como eran y son el de liquidación tributaria y el sancionador.

1. Razones que han explicado la instrucción simultánea de ambos procedimientos: referencia al procedimiento para la imposición de multas pecuniarias derivadas de la comisión de infracciones graves.

De entre las múltiples causas que procuraron la convivencia de actuaciones liquidadoras y sancionadoras en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria nos llaman vivamente la atención tres:

La primera, la fuerte imbricación con la que, entre las funciones puramente inspectoras y la actividad represiva de la Administración tributaria, se dejó sentir el hecho de que «la aplicación de las sanciones tributarias haya sido considerada durante mucho tiempo como un elemento auxiliar de la Inspección tributaria, circunstancia que se reflejaba en su propia incardinación en el Ordenamiento, así como en la persistencia de técnicas que asimilaban su aplicación a la de medidas de compulsión» ¹⁷.

¹⁶ De cualquier manera, al margen de ese examen de conciencia al que la profunda crítica sobre la simultaneidad en la instrucción, en determinados supuestos claro está, de ambos procedimientos ha conmovido al legislador y amén de su arrepentimiento por no derogar aquella regulación jurídica favorecedora de una práctica administrativa tan disfuncional en la que no resultaba ser siempre claro el ámbito al que se referían las correspondientes actuaciones administrativas y la posición que en ellas ocupaba el obligado tributario, lo más importante será desvelar cuáles son los efectos y trascendencia que, en su propósito de enmienda, espera aquél derivar de los resultados de las actuaciones inspectoras en orden a la imposición de sanciones tributarias.

¹⁷ PÉREZ ROYO, F.: «Derecho Tributario Sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación». En la obra colectiva *Infracciones tributarias*, Centro de Estudios Judiciales, Cursos, núm. 2, Madrid, 1988, pág. 16.

En segundo lugar, ese fenómeno poco afortunado de la yuxtaposición o solapamiento de la fase de instrucción de ambos procedimientos además se vio enormemente favorecido por un defecto de planteamiento en el análisis de las relaciones existentes entre el procedimiento de gestión y el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias¹⁸. Ni se reparó por la norma en la no unicidad de principios y efectos jurídicos que fundamentan y se deducen, respectivamente, de uno y otro tipo de procedimientos, ni siquiera ésta se sintió sensibilizada por el distinto fin que propende cada uno de ellos: en efecto, en tanto lo que se persigue a través del procedimiento de liquidación es constatar la situación tributaria del sujeto pasivo, a través del procedimiento sancionador sencillamente se pretende calificar las conductas infractoras, identificar al sujeto infractor y graduar la sanción en atención a la relevancia de la conducta¹⁹.

Finalmente, la tercera circunstancia de la que trajo su causa esta forma viciada de operar por parte de los órganos administrativos habría que residenciarla en la redacción dada por ciertas disposiciones reglamentarias a las actuaciones que debían seguirse en la tramitación de las actas y diligencias.

Aun en el buen entendimiento de que su contenido no fue suficientemente justificativo para mantener el ejercicio de una práctica administrativa tan violentadora para aquellos principios declarados constitucionalmente como atentatoria de la seguridad de los obligados tributarios, traigamos a la memoria la literalidad, entre otros, de los artículos 49.2 y 59.4 ambos del RGIR, o el artículo 7 del Real Decreto 2631/1985 sobre Procedimiento para sancionar las Infracciones Tributarias, para evidenciar ilustrativamente esa reiterada confluencia de procedimientos. O por lo mismo, y a pro-

¹⁸ Que al tiempo de traer su causa «en intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria» tal como acertadamente denunció el Tribunal Constitucional, entre otras, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril (Fundamento Jurídico Décimo), provocó doblemente la *judicialización* del procedimiento de aplicación de los tributos y su *contaminación* con garantías y principios extraídos del ámbito sancionador administrativo.

Además, desde una perspectiva jurídico-formal, un poderoso argumento que nos ilustra a propósito de la imposibilidad de transportar principios jurídicos de una a otra esfera de actuación de la Administración del Estado lo es que las diferencias jurídicas constatables entre ambos procedimientos pivotan, en esencia, en que éstos, al tiempo que se ejercen potestades claramente diferenciadas, los efectos jurídicos que se derivan de las actuaciones en ellos desarrolladas son igualmente distintos. O por mejor decir: los principios que informan la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria no son coincidentes con los que inspiran el desarrollo del procedimiento sancionador, el primero tiene su fundamento en el genérico deber de contribuir al sostenimiento del gasto público en función de las capacidades económicas individuales, mientras que el segundo arranca del llamado *ius puniendi* del Estado concretándose en este punto, en la existencia de una potestad sancionadora de la Administración. Por lo mismo los intereses que deben ser tutelados por el Ordenamiento con ocasión del desarrollo de uno y otro procedimiento difieren notablemente. La actuación administrativa al ser reglada garantiza la ausencia de discrecionalidad en el desarrollo de la instrucción, al tiempo que se replega a la tutela de Jueces y Tribunales la revisión de los actos por él dictados; por otro lado, la presunción de legalidad que se predica del acto administrativo incide sobre su validez y eficacia para recoger el principio *favor acti* propiciando así la inmediata ejecutoriedad de los mismos; junto con ello la posibilidad de que el interesado alegue en el curso del procedimiento cuanto mejor convenga a sus intereses y la intención de obtener información sobre los asuntos que se instruyen con la incoación del procedimiento, son, desde luego, criterios a observar en cualquier procedimiento administrativo y por ello, con mayor razón cuando el instruido es un expediente sancionador.

¹⁹ Luego entonces, reivindicar para el procedimiento de gestión tributaria el acceso de principios y garantías que son propias del proceso penal no conduce sino a una desazonada e injustificada judicialización de aquél.

pósito del procedimiento para la imposición de multas pecuniarias porcentuales derivadas de la comisión de infracciones graves -que se identificaba con el procedimiento de gestión²⁰-: recordemos, el tenor de los artículos 7 y 9.3 del Real Decreto 2631/1985, que encerraban, dentro de la categoría de las sanciones tributarias pecuniarias, una diferenciación sustancial entre las sanciones pecuniarias que consistían en "multas fijas", propias de las infracciones simples, y aquellas otras denominadas "multas proporcionales" que se encontraban particularmente reservadas en reacción del Ordenamiento contra las infracciones graves. Mientras respecto a la imposición de estas primeras *sí era preciso iniciar un expediente sancionador distinto* (al margen del procedimiento inspector mismo), en relación a las segundas, en cambio, *no era preciso, como regla general, iniciar un expediente sancionador distinto*, pues, incorporadas éstas al contenido de las actas y formando parte de la propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto infractor, la tramitación de la sanción se subsumía en el procedimiento inspector.

Asimismo, era el apartado primero, letra d), del artículo 81 de la Ley General Tributaria, en redacción otorgada por Ley 10/1985, donde se establecían los órganos competentes para acordar e imponer las multas pecuniarias proporcionales, perfilándose su contenido en el apartado d), del artículo 2 del Real Decreto 2631/1985, según el cual estas sanciones habrían de ser impuestas por *los órganos que deban dictar los actos administrativos, por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos o de desgravaciones fiscales*. La primera quiebra importante respecto a los principios que debían regir el procedimiento para la imposición de sanciones se localizaba en estos preceptos, y ello, no sólo por la inadecuada acumulación de funciones que se producía en manos de la Inspección de los Tributos, sino además «..., si ahondamos un poco más en la regulación aplicable en tales casos, siempre que resultara apreciada una presunta comisión de infracción grave, vemos que la situación se agravaba considerablemente todavía respecto a lo previsto para las infracciones simples puesto que no sólo nos encontrábamos con una "consolidación" de funciones, sino que incluso era posible advertir una auténtica "consolidación" de procedimientos»²¹.

A juicio de JUAN LOZANO, esta situación era el resultado de la remisión que el artículo 7 del Real Decreto 2631/1985 realizaba al Reglamento General de la Inspección, pues de ello se deducía una consecuencia fundamental: el reenvío a la tramitación de las diligencias respecto a las infracciones simples resultaba, en principio, admisible puesto que precisamente este tipo de documentos gozaba de una funcionalidad específica, atribuida por el RGIT, para permitir la incoación de un expediente sancionador independiente del «propio procedimiento inspector». Sin embargo, apostilla la citada autora, «era imposible encontrar a lo largo de todo el articulado de este Reglamento momento alguno en que se dispusiera el desgajamiento del procedimiento destinado a sancionar las infracciones graves»²².

²⁰ Hemos de advertir que en este procedimiento tenía lugar una verdadera consolidación de procedimientos.

²¹ JUAN LOZANO, A.M.^a: *La Inspección de Hacienda...*, op. cit., págs. 366 y 367.

²² Op. cit., pág. 367.

Por lo dicho, las actas no resultaban ser un documento apropiado para impulsar la tramitación de este tipo de expediente sino que continuaban, en apariencia, siendo *documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación* (art. 49.1 RGIT). Bien podría pensarse entonces que se hacían constar estas presuntas infracciones apreciadas por los actuarios en las actuaciones de comprobación e investigación y que la incoación del expediente sancionador independiente resultaba del mandato contenido en la letra g) de la referenciada norma, según la cual también debería constar en el acta *la expresión de los trámites inmediatos del procedimiento incoado como consecuencia del acta*. Pero intentando encontrar a lo largo de todo el RGIT cuál sería ese procedimiento incoado como consecuencia del acta, no se encontraba fase ulterior alguna más que la propia de la emisión de la liquidación definitiva por parte del Inspector Jefe. De donde entendemos que la remisión efectuada por el Real Decreto 2631/1985 que quería regular el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, había que entenderla referida al Capítulo III del Título II del Reglamento General de la Inspección que lleva como epígrafe genérico «Tramitación de las diligencias y actas y liquidaciones tributarias derivadas de estas últimas», en el seno del cual el artículo 59 se dedicaba efectivamente a la «tramitación de las diligencias», mientras que el artículo 60 se abría bajo el título «liquidaciones tributarias derivadas de las actas», como no podía ser de otro modo pues la funcionalidad consustancial a las actas es poner fin al subprocedimiento de comprobación, encuadrado en el de gestión o liquidación tributaria.

De este modo, resultaba que el procedimiento para la imposición de multas pecuniarias derivadas de la comisión de infracciones graves se identificaba con el procedimiento de gestión correspondiente a la obligación tributaria²³.

2. Consecuencias derivadas de la instrucción simultánea del procedimiento de liquidación tributaria y del procedimiento sancionador tributario: su perversidad para el orden tributario.

Esbozadas del modo que antecede las diversas causas que explican el porqué de esa simultaneidad en la instrucción de los procedimientos de liquidación tributaria y sancionador, creemos igualmente conveniente reseñar las consecuencias de todo orden que se derivaron de tan viciosa práctica administrativa.

Por sistematizar, convendría recordar que fueron cinco, en esencia, las consecuencias inmediatas que se dedujeron de la confluencia e instrucción de estos dos procedimientos en unidad de actuaciones y bajo ningún concepto identificables. La primera, la contravención de principios declarados constitucionalmente y el flagrante atentado contra la seguridad jurídica de los obligados tributarios que favoreció ese irregular comportamiento de los órganos de la Inspección con ocasión de

²³ La instrucción de este expediente sancionador coincidía pues con las fases de comprobación e investigación, mientras que las actuaciones de liquidación que desarrollaba el Inspector Jefe se consolidaban con aquella fase del procedimiento sancionador que se desarrollaba ante la autoridad decisora. Por ello, consideramos que esta regulación supuso el punto álgido en el carácter deficiente de la articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y aquéllos de naturaleza cualitativamente distinta como eran y son los administrativos sancionadores.

la aplicación de los tributos. La segunda, por su parte, alude a la peligrosa judicialización a que el procedimiento de gestión tributaria se vio abocado, precisamente, motivado ello por el hecho mismo de que ambos se confundían al substanciarse en el curso del mismo procedimiento. En tercer término, su contaminación no sólo de principios jurídicos que le eran ajenos e intrasladables por mor de su articulación y naturaleza jurídicas, sino también de garantías procedimentales que, relegadas al ámbito del proceso penal, le eran desconocidas a los fines que propende. La cuarta consecuencia, las graves distorsiones que la simultaneidad en la instrucción de ambos procedimientos provocó no sólo en el desenvolvimiento de los mismos -inclúyase, sus efectos- sino, también, en la posición de los interesados en su desarrollo. Finalmente, y aunque el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril (Fundamento Jurídico 4.º-A), vino a negar la existencia de *un régimen de responsabilidad objetiva o por el resultado en materia de infracciones tributarias*, lo cierto es que a la operatividad de esa interpretación contribuyó bien poco la tan criticada por nuestra parte «conjunción o instrucción simultánea de los procedimientos de liquidación tributaria y sancionador». En nuestro parecer, la instrucción del expediente sancionador, sin más referencia que a la genérica tipificación de las infracciones tributarias en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, sin determinar el grado de dolo o culpa que en su caso hubiera acompañado la actuación de los sujetos pasivos; la falta de descripción de las conductas ilícitas; y en ocasiones, la falta de apertura de un período de alegaciones por el interesado, determinaron que aun cuando la Ley General mantenía el principio de responsabilidad subjetiva de los infractores, en la práctica, el uso administrativo conducía a que la misma se objetivase en bastantes ocasiones, sin dar respuesta a los contenidos esenciales de cualquier expediente sancionador (STSJ Castilla-La Mancha, de 4 de abril de 1995 -FJ 1.º-, STSJ de Madrid, de 21 de marzo de 1996 -FJ 2.º-, STSJ de Galicia, de 30 de enero de 1997 -FJ 2.º-, SsTS, de 25 de julio -FJ 1.º- y de 26 julio de 1997 -FJ 1.º-).

Así las cosas, la tendencia a judicializar el procedimiento de gestión tributaria, fruto de empeinados esfuerzos por trasladar garantías y conceptos propios del orden penal a este procedimiento de carácter administrativo, era una realidad consecuente de la yuxtaposición de procedimientos que venimos comentando. No nos cabe la menor duda de que la reivindicada proyección, que algún sector de la doctrina mantiene aun de modo altivo en nuestros días, por ejemplo del contenido del principio de presunción de inocencia en el seno de la exacción de los tributos se desvanece a poco que comprendamos que el fin que le es propio -establecer el *an* y el *quantum* de la correspondiente prestación tributaria y verificar si el obligado tributario ha cumplido el conjunto de prestaciones materiales y formales que la ley le impone- poco o nada tiene que ver con la inculpación del sujeto pasivo ²⁴.

²⁴ Este principio, por cierto, «regla de juicio de todo lo que atañe a la prueba» y «regla para el tratamiento del presunto infractor» según se deduce de la STC 13/1982, de 1 de abril, comporta esencialmente dos exigencias; una primera, relativa a que *toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria impidiendo la condena sin pruebas* (STC 109/1986), esto es, que la sanción administrativa ha de justificarse en una prueba contrastada de los hechos «sin que sea hacedero acudir, en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, a los hechos presuntos, conjeturas, apreciaciones subjetivas o presunciones de culpabilidad» (GARBERÍ LLOBREGAT, J.: *Garantías y simplificación del procedimiento sancionador*. Tesis doctoral inédita. Universidad de Alicante, 1989, pág. 528); y una segunda que, por su parte, se refiere a la interdicción de la responsabilidad objetiva y de las presunciones de culpabilidad en materia de infracciones tributarias. Si nos atenemos a todo ello, deduciremos en su consecuencia que su plena eficacia que la tiene, en el curso del procedimiento sancionador, queda diluida injustificadamente cuando éste se entremete en un procedimiento administrativo como es el de liquidación tributaria en sentido estricto.

Sin embargo, y avanzando en la reseña de las consecuencias que se derivaron de la instrucción solapada de los procedimientos de liquidación y sancionador tributarios, digamos, a su vez, que esta confusión de procedimientos también se proyectaba sobre el orden jurídico sustantivo, causando unos efectos que en buena medida no debían ser queridos por contrarios a Derecho. Es el caso concreto, por poner un ejemplo, de la suspensión en vía económico-administrativa, o en sede jurisdiccional, del acto de liquidación tributaria con la garantía de aval suficiente de la cantidad adeudada. Sabido es que en vía económico-administrativa la suspensión operaba de manera automática con la garantía aportada por el interesado, del importe de la deuda tributaria. Si tenemos en cuenta que la deuda tributaria se integra por diversos componentes entre los que se encuentran las sanciones pecuniarias, es lógico deducir que en tales casos el aval prestado cubría también el importe de la multa que se incorporaba al montante de la deuda tributaria. Con ello, se estaba quebrantando no ya el principio de presunción de inocencia -al avalarse una sanción sobre la que aún no se había pronunciado Tribunal alguno-, cuanto el de tutela judicial efectiva que propende el acceso, sin trabas, a Jueces y Tribunales en defensa de los intereses ciudadanos. Si para recurrir una deuda tributaria que llevaba incorporado el importe de una sanción en vía revisora, fuera ésta la administrativa o la jurisdiccional, era preceptivo avalar junto con el importe de la liquidación tributaria, el montante de la sanción que la deuda llevaba adherida, es fácil deducir que se estaba obstaculizando el libre acceso de los interesados a la vía jurisdiccional para que el Juez determinara la procedencia de la sanción ²⁵.

Concluyendo: el problema básicamente residía en que como la fase instructora del procedimiento liquidatorio del tributo y la fase instructora del pertinente procedimiento sancionador no se encontraban suficientemente diferenciadas en su tramitación, los principios constitucionales que son garantistas de la presunción de inocencia y del desarrollo del buen orden sancionador administrativo se entrecruzaban en la instancia previa que se incoaba con ocasión del desenvolvimiento del procedimiento sancionador tributario. De ahí, precisamente, que veamos con buenos ojos el interés de nuestro legislador por atajar tan desestabilizante práctica para nuestro sistema tributario, exigiendo

Asimismo, idéntica suerte de argumentación cabría ser esgrimida acerca del *derecho a no declarar contra sí mismo* (art. 24.2 CE). Principio este que, pese a ser proclamado «frente a los requerimientos de colaboración en las actuaciones investigadoras o de comprobación de la Inspección de los Tributos,...su alegación en este ámbito no es, a nuestro entender, adecuada» (ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones...*, op. cit., pág. 131). Dicho más claro, «la Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación... No se le exige, por tanto, que declare contra sí mismo» (STC 110/1984, de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico Segundo). No se trata, tal como afirma ZORNOZA PÉREZ (en *El sistema de infracciones...*, op. cit., pág. 132), de solicitar al obligado tributario que declare contra sí mismo, confesándose culpable de la comisión de infracciones tributarias, sino de hacer efectivos los deberes de colaboración legalmente impuestos al servicio de la correcta aplicación del sistema tributario que ha de permitir el cumplimiento del deber de contribuir.

- ²⁵ De donde entendemos que existían argumentos contundentes para sostener que en el caso de la recurribilidad de deudas que incorporaban el importe de la sanción tributaria consecuencia de la apreciación de conductas ilícitas, el aval que había de prestarse si se accedía a la suspensión del acto de liquidación, sólo podía alcanzar al principal de la deuda con los intereses de demora, mas no, al importe de la sanción por resultar su exigibilidad contraria a los principios que nuestra Constitución garantiza en orden a procurar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos.

en el artículo 34.1 de la LDGC el deslinde en la fase instructora del procedimiento de liquidación, del procedimiento sancionador que puede instarse como consecuencia de los datos detectados en el mismo o de los incumplimientos que éste pueda ocasionar.

3. Propuesta para la reglamentación del régimen sancionador tributario a cargo del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre: ¿se procura una relación ordenada entre los procedimientos tributarios sancionador y de liquidación?

3.1. Reflexión inicial.

En efecto nos parece, aunque tardía, correcta la solución al tan criticado solapamiento de procedimientos administrativos que ha arbitrado nuestro legislador (art. 34.1 LDGC). Así se permite, por fin, la independencia en la instrucción y resolución de tales procedimientos. Mientras el procedimiento de liquidación tributaria, en tanto no constituye fase instructora de ningún procedimiento de naturaleza sancionadora, se ha de desarrollar no sólo al margen de cualquier traslación del complejo de garantías del artículo 24 de la Constitución Española -dada su naturaleza no sancionadora sino impositiva- sino, además, con el exclusivo fin de fijar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria y verificar si el obligado tributario ha cumplido el conjunto de prestaciones materiales y formales que la ley le impone. El procedimiento sancionador²⁶ se incoará e instruirá al margen del propio procedimiento inspector. En consecuencia, con ello se logra no ya tan sólo que dos procedimientos tributarios de naturaleza jurídica cualitativamente tan diferenciada, como lo son éstos, dispongan de canales procedimentales propios en los que se jalonan las específicas garantías jurídicas a ellos inherentes, sino, además, evitar que el procedimiento de exacción tributaria se vea injustamente contaminado tanto de principios jurídicos que le son ajenos e intrasladables por mor de su articulación y naturaleza jurídicas, como de garantías procedimentales que, relegadas al ámbito del proceso penal, le son desconocidas a los fines que propende.

No obstante lo expuesto, aunque estamos plenamente convencidos de que la simple instrucción separada de ambos procedimientos, en expedientes convenientemente diferenciados, bastará para resolver buena parte de las dudas y problemas ya comentados; deseamos que nuestra reflexión, lejos de limitarse al sentido que subyace a la proposición que se hace en el apartado primero del artículo 34 de la LDGC, profundice en las condiciones y principios que habrían de concurrir y aplicarse, respectivamente, en la doble dirección de garantizar las posiciones subjetivas de los administrados y Administración tributaria en una y otra esfera de actuación procedimental, así como, el que éstos persigan y consigan los fines que les son propios. En cualquier caso, nos estamos preguntando acerca de cuáles debieran ser los condicionamientos que han de procurar una relación ordenada entre los procedimientos -una vez delimitados- de liquidación tributaria y sancionador.

²⁶ ...«escrupulosamente respetuoso con dicha traslación de los principios propios del Ordenamiento penal, consecuencia de la identidad sustancial entre ambas manifestaciones del *ius puniendi*»; JUAN LOZANO, A.M.^a: *La Inspección de Hacienda...*, *op. cit.*, pág. 353.

En esta línea de análisis, aun recurriendo al Derecho comparado, ZORNOZA PÉREZ²⁷ ha sintetizado en dos los principios que regulan las relaciones entre ambos procedimientos, los cuales vendrían a privar de cualquier justificación, si es que la han tenido en algún momento, a esos intentos apresurados de trasladar mecánicamente y sin más garantías y conceptos propios del orden penal al procedimiento administrativo de gestión tributaria. Éstos son:

- a) *Principio de «adecuación al fin» (Zweckrichtigkeit) del procedimiento*: a cuya virtud se vendría a reclamar que en el ámbito de cada procedimiento se realicen únicamente las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio, operando únicamente con las facultades y respetando las situaciones subjetivas que a tal efecto establecen las leyes. Las consecuencias de este principio son claras en las relaciones entre proceso penal y procedimiento tributario pues, por ejemplo, no cabría emplear los poderes que al instructor se conceden en el ámbito penal a los efectos de la investigación tributaria, pero...su empleo puede ser de utilidad también respecto de las relaciones entre procedimiento tributario y procedimiento sancionador pues, por no mencionar sino otro ejemplo, en el ámbito del procedimiento de imposición de sanciones no podrá alegarse la existencia de deberes de colaboración del sujeto imputado, ni emplear medidas coactivas que tiendan a conseguir que el obligado tributario efectúe manifestaciones que puedan autoinculparle de la comisión de una infracción tributaria.
- b) *Principio de «claridad del procedimiento» (Klarheit des Verfahrens)*: principio este que, en garantía de la seguridad jurídica, con el fin de hacer posible una exacta determinación de los derechos y deberes del obligado tributario y de la Administración, reclama el conocimiento por parte de aquél del ámbito al que se refieren las correspondientes actuaciones y, en concreto, si están o no relacionadas con un procedimiento tributario o un procedimiento sancionador.

Para finalizar con ello, señalemos, en último término, que en sentido favorable a la única solución correcta que acerca de este problema hemos podido formular desde un posicionamiento jurídico-formal estricto, se ha pronunciado reiteradamente, aunque de modo implícito, nuestro Tribunal Constitucional (Sentencias de 8 de junio de 1981 y de 7 de octubre de 1983). Digámoslo mas claro; se recordará que éste, en su citada Sentencia de junio de 1981, ya se manifestó en la dirección de reputar aplicables, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador los principios inspiradores del orden penal, conviniendo, a su vez, que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Sin embargo, implícitamente, el Tribunal Constitucional ya rechaza de plano en ella cualquier intento por identificar ontológicamente el proceso penal con aquellas otras manifestaciones de la potestad represiva del Estado (procedimiento administrativo sancionador), pues entiende que de no existir esta diversidad sustancial se extenderían las garantías y principios propios del orden procesal penal a la actividad administrativa (la actividad inspectora de la Administración

²⁷ *Op. cit.*, págs. 165 y 166.

tributaria) previa a la incoación de los expedientes sancionadores²⁸. De cualquier manera, a poco que se analice el contenido del artículo 24 de la Constitución Española, no debemos olvidar que éste «se refiere en forma inequívoca al ámbito estrictamente jurisdiccional y, en consecuencia, no puede trasladarse literalmente al campo del procedimiento administrativo sancionador»²⁹. Es más, su aplicación estricta «determinaría, en la práctica de los acontecimientos, que los órganos encargados de enjuiciar las penas y las sanciones administrativas deberían ser los Tribunales de lo penal, únicos a los que constitucionalmente se les viene reconociendo el derecho a enjuiciar delitos e imponer penas de cualquier orden; y es el caso que en nuestro sistema es la jurisdicción contencioso-administrativa la que se encarga de conocer la actividad sancionadora de la Administración; jurisdicción que por su carácter eminentemente revisor está llamada a controlar la legalidad de los actos administrativos»³⁰.

También, adherimos a aquella tesis que somete a revisión el planteamiento cuasi pacífico del Tribunal Constitucional en la dirección de afirmar la existencia del genérico *ius puniendi* del Estado -en el que se integrarían tanto la potestad penal de los Jueces y Tribunales como las diversas manifestaciones sectoriales de la potestad sancionadora de la Administración-; toda vez que el Derecho público estatal y el Derecho Administrativo están perfectamente capacitados para crear un sistema idóneo y propio que ordene los principios inspiradores del procedimiento sancionador tributario a partir, naturalmente, de los postulados del texto constitucional. Se trata, por tanto, de argumentar la potestad sancionadora de la Administración a partir de los criterios que informan el procedimiento administrativo, recuperando así la fibra administrativa que hasta ahora se le ha venido negando³¹.

Botón de muestra de que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho Administrativo sancionador ha de ponderarse en función de los aspectos que diferencian a uno y otro sector del Ordenamiento jurídico, lo constituye la imposibilidad de trasladar los principios de presunción de inocencia o del derecho a la prueba, por ejemplo, en su estricta literalidad desde el proceso penal al ámbito del procedimiento sancionador administrativo (tributario), y ello, justificado entre otras razones, por la existencia de diferencias formales en razón de la competencia de los órganos y del procedimiento seguidos en uno y otro orden; por la dificultad de identificar la función que cumple quien instruye el procedimiento sancionador de la que desempeña el Juez en el proceso penal; por ser distinto el objeto sobre el que versa la prueba en una u otra esfera de actua-

²⁸ Es más, se nos antoja que tal suerte de razonamientos responde a una firme convicción que hace suya el propio Tribunal Constitucional, en virtud de la cual, y pese a que sea cierto el hecho de que el procedimiento sancionador no arranca *ex nihilo*, siendo la actividad inspectora de la Administración Pública la verdadera antesala del procedimiento sancionador y que culmina con la extensión de un acta que de algún modo puede condicionar su desenvolvimiento, ello no empece ni para negar la transpolación de garantías y principios procesales penales al ámbito mismo de la actividad inspectora (SUAY RINCÓN, en «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador». *Revista de Administración Pública*, núm. 123, 1990, pág. 178) y, ni mucho menos, para proponer desde aquí una independencia de ambos procedimientos que impida su instrucción simultánea y solapada.

²⁹ ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones...*, op. cit., pág. 115.

³⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, I.E.F., Madrid, 1995, pág. 125.

³¹ Así lo ha venido a indicar A. NIETO en *Derecho Administrativo Sancionador*. Ed. Tecnos, Madrid, 1993.

ción -la prueba en el proceso versa sobre hechos, en tanto en el procedimiento sancionador además de probar los hechos hay que determinar si las actuaciones del particular se han acomodado al mandato de la ley-; o, simplemente, por el hecho de que mientras en el proceso penal las partes tienen que formar la voluntad del juzgador propiciándole cuantos medios y elementos de prueba convengan a la resolución que deba adoptarse, en el procedimiento sancionador las alegaciones corresponden a hacerlas sólo al autor del ilícito.

3.2. *Capítulo V «Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias» (arts. 25 a 36) del Real Decreto 1930/1998: su comentario.*

Páginas antes, se recordará, intentamos hacer ver ilustrativamente como ni nuestra Ley General ni otra disposición normativa con rango formal de Ley respaldaron esas archidescritas actuaciones procedimentales productoras de resultados tan poco deseados para el orden tributario como los que, en efecto, hemos evidenciado.

Por resumir, a nivel reglamentario venía a disponerse en el artículo 7 del Real Decreto 2631/1985:

«Cuando la inspección de los Tributos haga constar en sus actas o diligencias acciones u omisiones constitutivas, en su caso, de infracciones tributarias simples o graves, el procedimiento para sancionar tales infracciones se ajustará a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de las actas o diligencias».

En la letra e) del apartado segundo del artículo 49 del RGIT se decía a propósito de los datos que habían de consignarse en las actas inspectoras:

«En su caso, la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que se aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones tributarias aplicables, con especificación de los criterios de graduación y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario».

En esta misma línea de proceder reglamentario, el propio apartado cuarto del artículo 59 del Reglamento de la Inspección preceptuaba a propósito de la tramitación de las diligencias:

«... cuando una diligencia recoja acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de infracciones simples, si se hubiese extendido en presencia y con la firma del interesado o su representante entregándole un ejemplar, en la misma diligencia se le comunicará que entendiéndose incoado el correspondiente expediente sancionador, dispone de un plazo de quince días después del tercero siguiente a la fecha de aquélla, para formular alegaciones ante la Dependencia inspectora...».

Sin embargo, en el artículo 60 de éste -alusivo a las liquidaciones tributarias derivadas de las actas- guardó silencio el redactor reglamentario acerca de cómo había de procederse cuando de su instrucción derivase la apreciación de ilícitos que debían ser sancionados.

Bien, aunque fuera evidente que la redacción dada en ciertas disposiciones reglamentarias a las actuaciones que debían seguirse en la tramitación de las actas y diligencias no era suficiente para mantener una práctica administrativa tan violentadora de los principios constitucionalmente declarados como lesiva de la seguridad jurídica de los obligados tributarios, no era menos cierto que de su tenor se lograba la confluencia de dos procedimientos de todo punto imposibles de identificar, ni por su naturaleza ni por su carácter.

Patentizado, pues, que era a nivel de instrucción de los procedimientos de liquidación y sancionador tributarios donde se conculcaba la elemental seguridad jurídica que nuestro Texto Constitucional consagra, viene ahora el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, a poner coto a tan insostenible práctica administrativa. Como parece ser, afirma ESEVERRI MARTÍNEZ, «tan importante como buscar la defensa del contribuyente a través de la invocación de los principios constitucionales lo es también, observar las conductas y comportamientos de los órganos de la Administración desarrollados a través de los oportunos procedimientos»³².

No nos cabe duda de que ha sido éste precisamente el motivo que ha animado al redactor reglamentario a dar entrada a un nuevo marco regulador del procedimiento sancionador tributario interesado básicamente, como así se viene a reconocer en su Exposición de Motivos, por configurar para nuestro orden jurídico «un procedimiento sancionador que incorpore tanto los principios contenidos en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, como los incorporados por la Ley 1/1998», al tiempo que por «modificar oportunamente el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, al objeto de que este procedimiento se tramite y resuelva de forma separada respecto del procedimiento instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del contribuyente, teniendo en cuenta las características propias de la tramitación y documentación de las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los Tributos, al objeto de incorporar la posibilidad de prestar la conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución que se formule al contribuyente y, en consecuencia, establecer una tramitación adecuada a cada una de estas diferentes situaciones».

En concreto, el Real Decreto 1930/1998 en su Capítulo V, bajo la rúbrica «*Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias*», dedica su Sección 1.ª a puntualizar qué órganos de la Administración tributaria resultan competentes para la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones simples y graves (arts. 25 y 26, respectivamente) y quiénes lo son para acordar la imposición de sanciones no pecuniarias (art. 27).

³² En «Procedimiento de liquidación...», *op. cit.*, pág. 20.

Deslindadas orgánicamente con claridad las funciones de instrucción y resolución del expediente sancionador tributario, el meritado Real Decreto incluye en su Sección 2.^a -«Desarrollo del procedimiento sancionador»- las normas atinentes a la iniciación, instrucción y resolución del procedimiento sancionador tributario.

Tras comenzar éste en su artículo 28 y en idénticos términos en los que se desliza el artículo 34 de la LDGC, recogiendo el principio de separación de procedimientos, nos recuerda que al tratarse de un procedimiento de corte inquisitivo habrá de iniciarse de oficio (art. 29.1 RD 1930/1998 y art. 69.1 LRAP y PAC). Igualmente, se especifican las circunstancias que han de trasladarse al interesado frente al cual haya de darse apertura a un expediente sancionador (art. 29.2). En cuanto a las actuaciones que puedan resultar necesarias en orden a la instrucción del procedimiento, el mencionado Real Decreto nos recuerda que se realizarán de oficio (art. 78.1 LRAP y PAC). Se reconocen y garantizan las posibilidades de prueba y alegación de los interesados [arts. 3. k) LDGC, 79.1, 80 y 81 LRAP y PAC y 29.4 RD 1930/1998]. Se reconoce asimismo al presunto responsable tributario su derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución [arts. 3. l) LDGC, 84 LRAP y PAC y 33 RD 1930/1998] y su derecho a conocer el estado de tramitación e identificación de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramita el procedimiento sancionador [arts. 3. d) y e) LDGC y 32 RD 1930/1998]. También, se prevé la tramitación abreviada del expediente sancionador cuando al tiempo de iniciarse éste se encuentren en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción (art. 34)³³. Finalmente y a los efectos de la resolución del procedimiento sancionador se nos indica, en semejantes términos a como lo hace la Ley de Procedimiento Administrativo Común (art. 89), cuál ha de ser su contenido (art. 35.2 RD 1930/1998), qué hechos pueden o no ser aceptados al tiempo de resolver el expediente (art. 35.2, párrafo segundo), las posibilidades de recurso o reclamación contra el acto de imposición de sanción (arts. 35.3 RD 1930/1998 y 34.4 LDGC), plazo para resolver (arts. 36 RD 1930/1998 y 34.3 LDGC), etc.

Sin embargo, y al margen de cuantas cuestiones puntuales hemos referido en párrafos anteriores, lo que nos interesa sobremanera en estas líneas es verificar si realmente con todo ello logrará el Real Decreto 1930/1998, al menos en la letra de sus preceptos, soltar lastre, erradicar o poner fin a esa yuxtaposición, confluencia o consolidación de procedimientos que tan perversa se ha mostrado en nuestro orden jurídico. O por mejor decir, ¿se puede afirmar que la propuesta de reglamentación -sobre el modo en que ha de configurarse el procedimiento sancionador tributario se entiende- que nos trae el meritado Real Decreto sienta las bases y condiciones de una relación ordenada entre los procedimientos de liquidación y sancionador?

³³ No se olvide que en la propia Exposición de Motivos del Real Decreto 1930/1998 se viene a decir a este respecto que con su aprobación «...se tiene en cuenta, también, la necesaria eficacia y agilidad de la Administración tributaria en el ejercicio de su labor sancionadora, la cual constituye un factor de gran importancia en cuanto que restablece la legalidad vigente e incentiva el cumplimiento voluntario».

A nuestro entender sí. Sin trascender en este momento al análisis de cuestiones más relegadas al ámbito de la técnica tributaria, creemos que el redactor reglamentario ha realizado una elogiabile labor de asepsia reguladora al borrar del nuevo marco que configura el procedimiento sancionador tributario toda referencia sospechosa de propiciar actuaciones procedimentales, en nada queridas, como las que hasta ahora hemos comentado.

Sin ir más lejos, la separación de procedimientos que se ha consagrado legalmente en el artículo 34 de la LDGC y en la que se insiste, con idéntica letra, en el artículo 28 del Real Decreto 1930/1998, se favorece, entre otros argumentos, primero, porque se garantiza en cualquier caso -trátese de infracciones simples, trátese de infracciones graves- la separación orgánica de las funciones instructora y resolutoria del expediente sancionador tributario (arts. 25 a 27 RD). Segundo, porque el apartado tercero del artículo 29 del Real Decreto 1930/1998 nos previene de que «Cuando en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia» y, por lo mismo, el apartado quinto de éste preceptúa: «La iniciación del expediente de imposición de las sanciones no pecuniarias se realizará, en su caso, una vez que haya adquirido firmeza la resolución del expediente administrativo del que se deriva aquél». En tercer lugar, el artículo 31.3 de este texto reglamentario reza lo siguiente: «Concluidas las actuaciones -las que se desarrollan al hilo de la tramitación del expediente sancionador-, se formulará propuesta de resolución en la que, a la vista de las alegaciones formuladas, se fijarán de forma motivada los hechos y su calificación jurídica, se determinará la infracción que, en su caso, aquéllos constituyan o se propondrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad. Se concretará igualmente la persona o entidad que resulte responsable, especificándose la sanción que se propone con indicación de los criterios de graduación de la misma». Como puede observarse, toda esta suerte de circunstancias se han de contener en la propuesta de resolución que pone fin al procedimiento sancionador y no ya, como ocurría antes de la entrada en vigor del Real Decreto 1930/1998, en el cuerpo mismo o al propio tiempo de hacer el inspector actuario su propuesta de regularización tributaria o liquidación. Por último, merced al referido Real Decreto (disposición final primera) se da nueva redacción a determinados artículos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos e incorpora al mismo nuevos preceptos dedicados al procedimiento sancionador. En particular, los artículos del Reglamento de la Inspección que resultan modificados son precisamente aquellos a lo que ya referimos líneas antes y en los que se contenían una redacción cuanto menos criticable en tanto favorecedora de esa simultaneidad en la instrucción de los procedimientos de liquidación y sancionador tributarios, tan rechazada por nuestra parte; esto es, los artículos 49 (actas de inspección), 56 (actas de disconformidad) y 59 (tramitación de las diligencias). Por su parte, se dispone la introducción en el Título II de un nuevo Capítulo III bis, titulado «Imposición de sanciones tributarias» y comprensivo de los artículos 63 bis a 63 quater.

Entre estos primeros, repárese por lo pronto que al intentar definir lo que a los efectos de la norma ha de entenderse por actas de la Inspección desaparece significativamente aquella referencia que se contenía en la letra e) del artículo 49.2 del RGIT donde se afirmaba que habría, en

su caso, de consignarse en éstas «...la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que aprecien, incluyendo... y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación...». Ahora, con mayor rigor y atino, se previene en la letra g) del precepto traído a colación que cuando se haya de consignar en el acta inspectora, por procedente, la regularización de la situación tributaria del contribuyente se hará con expresión de lo único que se cabe esperar tras desarrollar la Administración sus actuaciones de comprobación e investigación, es decir, «...con expresión de la deuda tributaria..., en concepto de cuota, recargos e intereses de demora».

Pero si importante es anotar esto no menos revelador se nos muestra la modificación que del tenor del artículo 59.4 ha operado el Real Decreto 1930/1998. Repárese en el hecho de que cuando en la diligencia se recogían acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones simples, si se hubiese extendido en presencia y con la firma del interesado o su representante entegándosele un ejemplar, era en la misma diligencia donde se le comunicaba que contra él se entendía incoado automáticamente el correspondiente expediente sancionador. Por fortuna, si eso sucediese ahora, apostilla el artículo 59.4 recién modificado, tan sólo «... se procederá, en su caso, a la iniciación del correspondiente expediente sancionador, cuya tramitación y resolución se regirá por lo previsto en el Capítulo V del Real Decreto por el que se desarrolla el régimen sancionador».

Inclusive, digamos, *in extenso*, que en perfecta sintonía con la filosofía jurídica que subyace en todos y cada uno de los preceptos hasta aquí transcritos se situarían aquellos otros que el propio Real Decreto 1930/1998 adiciona al Reglamento General de la Inspección y que refieren por este orden a la «imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias graves» (art. 63 bis RGIT), a la «imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias simples» (art. 63 ter RGIT) y a la «imposición de sanciones no pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias simples o graves» (art. 63 quater RGIT). En el apartado primero de todos ellos, a modo de denominador común, se insiste en que «Cuando en el curso del procedimiento de comprobación e investigación se hubieran puesto de manifiesto hechos o circunstancias que pudieran ser constitutivas de infracciones, simples o graves -o ambas- según los casos, se procederá a la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador, cuya tramitación y resolución se regirá por lo previsto en el Capítulo V del Real Decreto por el que se desarrolla el régimen sancionador». Si a ello unimos, abundando en la letra de dichos artículos, que aun en la hipótesis de que pueda ser la misma autoridad o persona al servicio de la Administración tributaria quien tras haber comprobado e investigado la situación tributaria del contribuyente le corresponda instruir el expediente sancionador, lo hará preservando la debida separación de los procedimientos de liquidación y sancionador así de las funciones de instrucción y resolución del expediente sancionador. Esto es, se proscribía la posibilidad de que el procedimiento de liquidación se erija en efecto en fase instructora del procedimiento sancionador (arts. 63 bis, apartados segundo, tercero y cuarto, 63 ter apartado segundo y art. 63 quater apartados segundo y tercero RGIT).

IV. EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y LA PRUEBA DE CARGO DE LA CULPABILIDAD DEL INFRACTOR (ART. 33 LDGC): SU ANÁLISIS EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Artículo 33. *Presunción de buena fe.* (Art.3 RD 1930/1998).

- «1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.
2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.».

1. Su alcance dogmático.

Bien es sabido que los derechos constitucionalizados de *presunción de inocencia* y *derecho a la prueba*, siendo reputados como derechos actuables en el seno del procedimiento sancionador, son inherentes al correcto empleo de todas las posibilidades de defensa por parte del inculcado en vía procedimental sancionadora (tributaria). Sobre la base de tal consideración introductoria nos permitimos desbrozar el contenido y alcance de aquéllos ³⁴.

En efecto, plantear en estos momentos los problemas que suscita en el ámbito del procedimiento sancionador el denominado *derecho de prueba* no significa otra cosa que concretar, en clave de manifestación de las posibilidades reales de defensa jurídica del inculcado, lo que el Tribunal

³⁴ Trataremos con tal planteamiento de estudio dar respuesta a interrogantes tales como: ¿se encuentran suficientemente garantizadas, en el ámbito de las infracciones y sanciones tributarias las posibilidades de proposición y aportación de los elementos probatorios necesarios para la defensa del inculcado? ¿en qué términos puede traducirse la aplicación del derecho a emplear los medios de prueba pertinentes en el Derecho Administrativo sancionador? ¿Cuál sería el alcance constitucional del derecho a la presunción de inocencia? ¿Qué significa afirmar que el derecho fundamental a la presunción de inocencia exige para ser desvirtuado una mínima actividad probatoria con todas las garantías, que pueda considerarse como prueba de cargo, y de la que se infiera la culpabilidad del acusado? ¿Como debería interpretarse el que el derecho a la presunción de inocencia extiende la necesidad de prueba de cargo válida en derecho a todos los elementos objetivos del tipo del ilícito tributario y a los elementos subjetivos en cuanto sean determinantes de la culpabilidad del acusado? ¿El derecho fundamental a la presunción de inocencia preside del mismo la adopción de una resolución sea ésta jurisdiccional o ya sea administrativa, que se base en la conducta de los interesados y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para los mismos o limitativo de sus derechos? ¿Cuáles son las garantías de la aportación de los medios probatorios al procedimiento sancionador tributario, y, cuáles sus quebras? ¿Han sido desterrados, en realidad, del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias los supuestos de responsabilidad objetiva? ¿A quién se atribuye en este ámbito procedimental la carga de la prueba? ¿Qué virtualidad cabría dispensar en materia de sanciones tributarias a la prueba indiciaria? ¿El acta inspectora goza de veracidad absoluta e indiscutible a la hora de la imposición de las sanciones tributarias, o, por el contrario, ésta puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a soluciones distintas? ¿Cabría reputar de idénticas la tipificación, de un lado, de una conducta infractora en base a conjeturas, indicios o presunciones de culpabilidad y la existencia, de otro, de una presunción legal a través de la cual se alivia la acción comprobadora de la Administración que trae como consecuencia el diseño de una conducta por parte del sujeto pasivo que ya está tipificada como infractora?

Constitucional ha venido en proclamar reiteradamente como «la oportunidad (del presunto responsable de la comisión de un ilícito tributario) de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga» (Sentencia 125/1983, de 26 de diciembre, Fundamento Jurídico Tercero).

En este sentido, podríamos sistematizar, del modo que sigue, algunos de los fundamentos de trascendente enjundia jurídica que con insistencia han estado presentes en los pronunciamientos de nuestro Tribunal Constitucional acerca de la aplicación del derecho a emplear los medios de prueba pertinentes en el Derecho sancionador (tributario). A saber:

Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del Ordenamiento punitivo del Estado. Y en concreto, en lo que a medios de prueba se refiere, el citado Tribunal ha reconocido que, pese a no ser enteramente aplicable el artículo 24.2 de la Constitución Española a los procedimientos administrativos sancionadores, el derecho del expedientado a utilizar pruebas para su defensa tiene relevancia constitucional, si bien ha declarado también que ni siquiera en el proceso penal -donde sería plenamente aplicable el precepto citado- existe un derecho absoluto e incondicionado al uso de todos los medios de prueba.

Lo que del artículo 24.2 de la Constitución Española, en segundo lugar, nace para el administrado, sujeto a un expediente sancionador, no es el derecho a que se practiquen todas aquellas pruebas que tenga a bien proponer, sino tan sólo las que sean pertinentes o necesarias, ya que sólo tiene relevancia constitucional por provocar indefensión la denegación de pruebas que, siendo solicitadas en el momento y forma oportunas, no resultase razonable y privase al solicitante de hechos decisivos para su pretensión.

Asimismo, la presunción de inocencia rige sin excepciones en el Ordenamiento administrativo sancionador garantizando el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad.

De otro lado, la apreciación que el órgano administrativo realice acerca de las pruebas propuestas y practicadas sólo es susceptible de revisión ante la jurisdicción ordinaria, sin que, desde luego, la valoración que ésta haga de la prueba pueda ser sustituida por la que mantenga la parte que discrepe de ella, ni siquiera por la del Tribunal Constitucional cuya función de defensa de la presunción de inocencia en la vía de amparo se limita a comprobar si esta prueba existe (STC 212/1990, de 20 de diciembre).

Además, conviene decir que habida cuenta de que la presunción de inocencia es un derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acusa la aportación de las pruebas desvirtuadoras de esta presunción, sin que en principio sea imputable al sujeto pasivo supuestamente responsable

de la comisión de un ilícito tributario la carga de probar su inocencia (STC de 21 de diciembre de 1983), se trata al propio tiempo de un derecho que despliega sus efectos no ya tan sólo en el enjuiciamiento de las conductas delictivas, sino también preside la adopción de cualquier resolución administrativa que derive a un resultado sancionatorio para el individuo (STC de 21 de julio de 1983).

Sea como fuere, aun apuntadas así algunas de las dimensiones del derecho a la prueba en el seno del procedimiento sancionador tributario, su tratamiento jurídico y dogmático ha de verse indefectiblemente completado por el estudio de aquel otro derecho («presunción de inocencia») actualable en el seno de este procedimiento -inherente al correcto empleo de todas las posibilidades de defensa jurídica por parte del inculgado- el cual, al tiempo que llamado a desempeñar un papel trascendente entre los derechos y garantías incorporadas al artículo 24.2 de la Constitución Española e íntimamente relacionado con la regla *in dubio pro reo*, lejos de reducirse «...al estricto ámbito del enjuiciamiento de conductas puramente delictivas... preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos». (SsTC 13/1982, de 1 de abril, 66/1984, de 8 de junio, 36/1985, de 8 de marzo).

Desde una perspectiva histórica, la presunción de inocencia, que limitadamente venía siendo un mero principio teórico de Derecho, en el ámbito de la jurisdicción criminal, a través del axioma *in dubio pro reo*³⁵, pasó a convertirse en un amplio derecho fundamental al constitucionalizarse su existencia en el artículo 24.2 de nuestra Norma Fundamental, haciéndose vinculante para todos los Poderes Públicos y resultando dotada de la protección del amparo constitucional. Representaba y representa por su contenido una insoslayable garantía procesal que determina la exclusión de la presunción inversa de culpabilidad criminal de cualquier persona durante el desarrollo del proceso por estimarse que no es culpable hasta que así se declare en sentencia condenatoria (STC 107/1981, de 29 de noviembre).

Por su parte, el derecho a ser presumido inocente, que sanciona y consagra el apartado segundo del artículo 24 de la Constitución, además de su obvia proyección como límite de potestad legislativa y como criterio condicionador de las interpretaciones de las normas vigentes, es un derecho subjetivo público que posee su eficacia en un doble plano. Por una parte, opera en las situaciones extraprocesales y constituye el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o no partícipe en hechos de carácter delictivo o análogos a éstos y determina, por ende, el derecho a que no se apliquen las consecuencias o los efectos jurídicos anudados a hechos de tal naturaleza en las relaciones jurídicas de todo tipo. Opera, el referido derecho, además y fundamentalmente en el campo procesal, en el cual el derecho, y la norma que lo consagra, determinan una presunción, la denominada *presunción de inocencia*, con influjo decisivo en el régimen jurídico de la prueba (STC 109/1986, de 24 de septiembre).

³⁵ Relacionado con la valoración benigna de las pruebas en caso de incertidumbre.

Con todo, nos interesa matizar que el principio constitucional de presunción de inocencia, en tanto susceptible de ser trasvasado, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador es un derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acusa aportar las pruebas desvirtuadoras de esta presunción que tiene el carácter, por ello, de *iuris tantum*, sin que en principio sea imputable al sujeto pasivo supuestamente responsable de la comisión de un ilícito tributario la carga de probar su inocencia, pues ésta es la que, incidentalmente, se presume como cierta hasta que se demuestre lo contrario (STC de 21 de diciembre de 1983) y se trata, por supuesto, tal como ya hemos comentado, de un derecho que despliega sus efectos no sólo en el enjuiciamiento de las conductas delictivas, sino que preside la adopción de cualquier resolución administrativa que derive a un resultado sancionatorio para el individuo (STC 138/1990, de 17 de septiembre) ³⁶.

De cualquier modo, lo que el derecho a la presunción de inocencia comporta básicamente es la ineludible exigencia de la certeza de la culpabilidad para condenar, obtenida de la valoración de la prueba, que ha llegado con las debidas garantías al procedimiento sancionador, valoración que es de la exclusiva incumbencia del juzgador, en la que superando caducos sistemas de prueba legal, asume en libertad la comprometida función de fijar los hechos probados, a los que anuda, en su caso, la calificación de ilícito tributario y los efectos inherentes a la misma (STC 55/1982, de 26 de julio). En suma, que «toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria impidiendo la condena sin pruebas» (STC 109/1986, de 24 de septiembre) ³⁷.

³⁶ Será en esta dirección de ideas en la que el Tribunal Constitucional se deslizará afirmando: «no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el Ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales o administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución Española al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones; y en tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta:

- a) que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada;
- b) que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, y
- c) que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio» (Sentencia 76/1990).

³⁷ El propio Tribunal Constitucional nos ha aleccionado sobradamente a estos efectos con afirmaciones tales como: «...la presunción de inocencia...se asienta sobre dos ideas esenciales: de un lado, el principio de libre valoración de la prueba...y, de otro, que la resolución condenatoria se fundamente en auténticos actos de prueba y que la actividad probatoria sea suficiente para desvirtuar esa presunción de inocencia, para lo cual se hace necesario que la evidencia que origine su resultado lo sea, tanto con respecto a la existencia del hecho punible, como en todo lo atinente a la participación que en él tuvo el acusado» (SsTC 21/1987, de 19 de febrero, 118/1991, de 23 de mayo, 134/1991, de 17 de junio). «La presunción de inocencia exige para poder ser desvirtuada una mínima actividad probatoria, producida con las debidas garantías procesales, que de algún modo pueda entenderse de cargo y de la que pueda deducirse, por lo tanto, la culpabilidad del procesado...» (SsTC 55/1982, de 26 de julio, 2/1984, de 18 de enero, 145/1985, de 28 de octubre). «La presunción de inocencia quiere decir que en el proceso penal (en el procedimiento sancionador tributario) se debe partir de la inocencia del acusado, incumbiendo a los que acusan la aportación de pruebas incriminatorias...la eficacia de la presunción de inocencia perdura hasta que no se produzca la declaración legal de culpabilidad» (STC 103/1985, de 4 de octubre). «...la garantía constitucional que el derecho a la presunción de inocencia comporta extiende la necesidad de prueba de cargo válida en Derecho a todos los elementos objetivos del ilícito y a los elementos subjetivos del tipo en cuanto sean determinantes de la culpabilidad...» (STC 127/1990, de 5 de julio).

Cabe de igual manera indicar que la exigencia que acabamos de precisar en torno a que *toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria impidiendo la condena sin pruebas* (STC 109/1986), nos pone en conexión con aquella otra que comporta la presunción constitucional de inocencia según la cual la sanción administrativa ha de justificarse en una prueba contrastada de los hechos, sin que sea hacedero acudir, en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, a los hechos presuntos, conjeturas, apreciaciones subjetivas o presunciones de culpabilidad; de lo que se infiere, en clara deducción, la expresa interdicción que se hace en el ámbito del Derecho sancionador tributario de cualquier grado de responsabilidad objetiva y de responsabilidad presunta.

No obstante lo expuesto, sería cuanto menos ilustrativo en este momento abordar tres suertes de cuestiones que se hallan íntimamente coligadas al tema que nos ocupa:

En primer término, y aun reputando como reprobable, por atentatorio al principio de presunción de inocencia, aquel modo de proceder por el cual la imposición administrativa de una sanción tributaria pueda basarse en la responsabilidad presunta del infractor: ¿podríamos afirmar con absoluta rotundidad que en la praxis la responsabilidad objetiva ha sido desterrada del ámbito del Derecho sancionador tributario?

Y en conexión con ello, en segundo lugar: ¿hemos de rechazar apriorísticamente, de plano, la posibilidad de que de la aplicación de una presunción legal pueda derivarse la apreciación de una conducta ilícita y sancionable? No olvidemos que a fin de cuentas, la norma presuntiva es un expediente técnico que se pone a disposición del órgano administrativo para que proceda en los supuestos en los que resulta imposible o con cierto grado de dificultad probar los elementos que integran un hecho imponible.

Por último y dado que se ha venido interpretando, no sin acierto, que la aludida significación del derecho a la presunción de inocencia equivale en el ámbito sancionador tributario a afirmar que es a la Administración a la que le compete poner en juego toda una actividad instructora conducente a acreditar los hechos constitutivos de la infracción tributaria, enervando así esta presunción de la que, por expresa prescripción constitucional, goza todo presunto inculpado, habríamos de reflexionar sobre un importante problema que se plantea en el marco sancionador tributario, cual es el de la especial valoración otorgada a esas actuaciones de inspección que, por el mero hecho de haber sido realizadas por el órgano competente, aparecen investidas de un singular valor probatorio (art. 145.3 LGT).

«La presunción de inocencia supone la existencia de un vacío probatorio, vacío que puede deberse a la ausencia total de pruebas, a que las practicadas hayan sido obtenidas ilegítimamente o que el razonamiento de inferencia sea ostensiblemente absurdo y arbitrario» (STC 51/1991, de 11 de marzo).

«...las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto y ser constitucionalmente legítimas» (STC 109/1986, de 24 de septiembre).

2. Cuestiones complementarias.

2.1. Responsabilidad objetiva y responsabilidad presunta.

A nuestro parecer, la imposición de una sanción administrativa ha de justificarse indefectivamente y plenamente en una prueba objetiva y contrastada de hechos siendo de todo punto rechazable el que en el procedimiento sancionador tributario se recurra a hechos presuntos, apreciaciones subjetivas, presunciones de culpabilidad o simples conjeturas como asidero para considerar cometida la infracción.

Cierto es que tras la modificación del tenor del artículo 77 de la Ley General Tributaria, operada merced a la Ley 10/1985, se suscitaban ciertas dudas sobre la posible interpretación que habría de darse a este precepto, toda vez que en el mismo se había excluido la adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Sin embargo, la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, disipó concluyentemente tales dudas al disponer en su Fundamento Jurídico 4.º-A que: «...aunque, a diferencia de lo ocurrido con el Código Penal -en el que se ha sustituido el término "voluntarias" por la expresión "dolosa o culposa"-, en la Ley General Tributaria se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria, ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa -resultando que, en la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, es inadmisibles en nuestro Derecho-, ya que, como dice el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria en redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, en su inciso segundo, las infracciones tributarias sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la existencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave y, de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados».

En su consecuencia, concluye el Tribunal Constitucional en su fundamentación jurídica ³⁸: «No existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985, por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1 de la Ley General Tributaria sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente».

³⁸ Recogida también en numerosos pronunciamientos del Tribunal Supremo: entre otras, sus Sentencias de 21 de septiembre, 2 de noviembre, 8 de mayo y 22 de septiembre de 1987, de 2 de febrero y 13 de octubre de 1989.

Mas, aun orillada cualquier forma de responsabilidad objetiva, el verdadero problema sigue residiendo en interpretar lo que deba entenderse por esa simple negligencia que la norma exige como grado de culpabilidad mínimo para sancionar las infracciones tributarias, a la vez que detectar las dificultades que puedan encontrarse a la hora de establecer cuáles son los criterios que permiten probar esa simple negligencia.

2.2. La virtual operatividad de la prueba de presunciones cara a destruir la presunción constitucional de inocencia: las presunciones de culpabilidad en materia de infracciones tributarias.

A propósito del derecho a la prueba nos asalta la duda sobre si la prueba de presunciones legales -cuando éstas resultan determinantes para calificar la existencia de una conducta ilícita- podrá destruir la presunción constitucional de inocencia o si, por el contrario, es más apropiado pensar, como así lo hace ZORNOZA PÉREZ, que sin excluir apriorísticamente el empleo a efectos del ordenamiento sancionador de todo tipo de normas de estructura presuntiva, tan sólo son desechables las presunciones en sentido técnico, que son objeto de normas procesales probatorias que imponen al Juez o a la Administración resolver en forma prefijada un problema de comprobación de hechos ³⁹. Pero, de cualquier modo, de lo que si estamos convencidos es que el enfrentamiento de la transcrita cuestión ha de deshacerse de aquellos cómodos y aligerados pronunciamientos que, sin solución de continuidad, sólo nos presenten como única alternativa plausible la tópica negación del alcance de los efectos jurídicos de las presunciones legales al procedimiento sancionador tributario. En efecto, en no pocos de estos pronunciamientos hemos podido comprobar cómo se confunden los supuestos en los que la sanción impuesta obedece a la aplicación al caso de una presunción legal con aquellos otros en los que la misma tiene por fundamento la responsabilidad presunta del infractor.

Desde luego, a nuestro juicio, no tiene por qué existir una oposición visceral entre el principio de presunción de inocencia y el juego de las presunciones para la constatación de los hechos en el procedimiento sancionador tributario ⁴⁰. Aunque de hecho se ha negado por algunos la extensión

³⁹ *Op. cit.* pág. 146.

⁴⁰ Nuestra posición, así delineada, coincide, por no ir más lejos, con la mantenida por el propio Tribunal Constitucional en algunos de sus pronunciamientos. Por citar algunos: «...el problema, la dificultad y peligro surgen con la prueba indirecta, la más típica la de presunciones...Hay, sin embargo, en la prueba de presunciones -llamada impropia indiciaria- un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base (propia el indicio) en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación que lleva al hecho consecuencia, a la presunción rectamente entendida, que será tanto más correcta cuanto más llano y coherente sea el camino del hecho base a la conclusión. Se habla en este sentido, negativamente, del rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad, de la arbitrariedad y del capricho lógico, personal y subjetivo, como límite y tope de la admisibilidad de la presunción como prueba. Se considera que no existe tal prueba si no se exterioriza -razonándolo- el nexo causal, es decir, si aparece sólo como una apreciación en conciencia, para motivarla o, mejor dicho, no explicada o no explicitada por el juzgador. Si se cumplen sus requisitos, pues, -concluye este Tribunal- no hay obstáculo, pese a sus inconvenientes, para considerar la presunción...como prueba de cargo suficiente para desvirtuar la presunción constitucional de inocencia reconocida en el artículo 24.2 Constitución Española, o bien, como dice la STC 174/1985, Fundamento Jurídico Tercero, para afirmar «que el derecho constitucional a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial...se pueda formar sobre la base de una prueba indiciaria», ya que según la citada sentencia, no siempre es posible la utilización de la prueba directa y «prescindir de la prueba indiciaria conduciría, en ocasiones, a la impunidad...», lo que provocaría una grave

al procedimiento sancionador tributario de los efectos jurídicos que le son propios a las presunciones legales, no creemos que existan poderosas razones «que impidan sancionar en base a la aplicación de presunciones legales, siempre (claro está) que se haya llegado al hecho presumido a través del razonamiento deductivo que plantee la propia norma de presunción; sin que por lo mismo, su empleo ensombrezca el ejercicio de la prueba por parte del interesado en la defensa de sus intereses, ni que el empleo de la presunción legal radicalmente suponga un atentado al principio de presunción de inocencia»⁴¹.

El propio Tribunal Constitucional ha reconocido en numerosos pronunciamientos (Ss. 174/1985, de 18 de abril -FJ 1.º-, 169/1986, de 22 de diciembre -FJ 2.º-, 150/1987, de 1 de octubre -FJ 2.º-, 111/1990, de 18 de junio, etc.) que al principio de presunción de inocencia no se opone el juego de las presunciones legales en orden a la constatación de los hechos en el procedimiento tributario sancionador. Es más, ni considera éste que la aplicación de una presunción conlleva ineludiblemente, en cualquier caso, la ausencia de actividad probatoria por parte de la Administración tributaria, ni encuentra obstáculo alguno para admitir la presunción legal como una prueba de cargo suficiente para desvirtuar, en principio, la presunción constitucional de inocencia. Aunque eso sí, exige para ello que sean probadas de manera directa y concluyente las circunstancias que se esgrimen en el proceso de deducción lógica que se plantea a través de la presunción legal y cuando la conducta ilícita y sancionable es resultado de aplicar la norma de presunción la fehaciente constatación de que el hecho base se ha producido resulta suficiente para hacer derivar las consecuencias jurídicas que se desprendan de la conducta ilícita.

De igual modo, y centrándonos en aspectos más concretos, el Tribunal Supremo ha tenido también oportunidad de pronunciarse a estos efectos. Sirva de botón de muestra, su Sentencia de 19 de octubre de 1992, en la cual, y ello resulta interesante destacarlo, se cuestiona nuestro más Alto Tribunal si es posible imponer sanciones como consecuencia de la imputación al contribuyente como incre-

indefensión social. De lo que se trata, en suma, es determinar en el caso concreto si la presunción es verdaderamente tal y no una simple conjetura, una mera sospecha o bien únicamente datos equívocos de los que sólo se desprendan apariencias. Y sobre todo, si como presunción aparece y se aplica, comprobar, como antes se ha dicho, la corrección y razonabilidad de la inferencia, del nexo causal, ya que, de no ser así, tal prueba de cargo no existiría, permaneciendo incólume la presunción de inocencia...» (STC 169/1986, de 22 de diciembre, Fundamento Jurídico Segundo).

«...no se puede negar, y este Tribunal no lo ha hecho, la posibilidad de admitir la prueba de presunciones (STC 174/1985), para enervar la de inocencia, reconocida constitucionalmente en el artículo 24.2 Constitución Española, siempre que no se trate de meros indicios o sospechas, se parta del hecho básico objetivamente acreditado y no aparezca la inferencia lógica como irrazonable o irrazonada. En todo caso dicha prueba, -advierte este Tribunal- ..., siempre ha sido o debe ser mirada con precaución, sobre todo si aparece como única para establecer la sanción» (STC 150/1987, de 1 de octubre, Fundamento Jurídico Segundo).

Asimismo, recordando su doctrina en relación con el derecho a la presunción de inocencia y, en concreto, con la prueba indiciaria que puede servir de fundamento a la resolución sancionadora, nos dice: «...cuando una actividad probatoria existe y, además, es considerada suficiente, y se ha producido con plenitud de garantías es posible, aunque la prueba no sea directa, la sanción y si ésta se produce es constitucionalmente correcta siempre que se razone o pueda razonarse el correlato que existe entre los varios indicios, que han de ser consistentes y plurales, se fije su condición y naturaleza, y la ilación de la estructura de los fundamentos que conduzca a la imposición de la sanción sea lógica y razonada...» (Sentencia 111/1990, de 18 de junio).

⁴¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales...*, *op. cit.*, pág. 139.

mento no justificado de patrimonio de unas rentas infundadas sin vulnerar por ello el principio constitucional de presunción de inocencia. Pues bien, la interpretación que a éste le merece esta presunción cuando desencadena efectos punitivos la razona jurídicamente en los siguientes términos: «no existe vulneración de la presunción de inocencia, consagrada en el artículo 24.2 de la Constitución, cuando media una actividad probatoria suficiente para desvirtuarla, dado su carácter de presunción *iuris tantum*, y en el presente caso..., además de las declaraciones complementarias presentadas por el recurrente, reveladoras de ocultaciones en las declaraciones formuladas en su momento, ha existido actividad comprobadora de la Inspección de la que ésta aprecia la existencia de determinadas adquisiciones onerosas efectuadas por el recurrente que no pudieron ser financiadas con el volumen de ingresos y patrimonios declarados, sin que por el recurrente se haya ofrecido justificación alguna, no obstante ser requerido, lo que evidencia una renta por la que no se había tributado, que ha determinado el levantamiento de las actas, confirmadas por las resoluciones impugnadas, en las que, además de la cuota diferencial a ingresar, se aplica una sanción por el mismo importe, sin que ello suponga vulneración del artículo 24.2 de la Constitución, dada la existencia de actividad probatoria de cargo que ha permitido acreditar la realidad del hecho gravado y de la cuota no ingresada en su momento, que integran la conducta sancionadora».

En síntesis, convenimos en significar que es posible calificar de consecuente con el Derecho el que de una presunción legal pueda derivarse la determinación de un ilícito administrativo a cargo del sujeto pasivo y, por ende, admisible el que se sancione en base a la aplicación de presunciones legales. A nuestro modo de entender, no hay razones poderosas por las que en principio tengamos que rechazar apriorísticamente la imposición de sanciones tributarias que deriven de aplicar al caso una presunción legal, al menos, claro está, siempre que se haya probado el hecho base en que se funda la norma de presunción y en el que se asienta el razonamiento deductivo propio de cualquier presunción legal ⁴².

Asimismo, aun reconociendo por nuestra parte que la utilización de presunciones legales puede resultar compatible con el principio de presunción de inocencia, no podemos por menos que evidenciar, también, la posibilidad de que colisionen ambos, y ello ocurrirá, a nuestro juicio sólo cuando la presunción legal se muestre perversa al Ordenamiento jurídico, es decir, «si el proceso de deducción lógica sobre el que se construye el hecho base y el que resulta ser su consecuencia es disparatado; o también, cuando el expediente administrativo que las ha promovido se ha instruido sin garantía suficiente para el interesado, por ejemplo, al habersele privado de alegar aquello que mejor convenga a la defensa de sus intereses, como puede ser en el tema que nos ocupa, no tener acceso a la posibilidad de aportar la prueba en contrario cuando la presunción legal le permitía a ello, o cuando, por ejemplo, no se le ha consentido argumentar en orden a convencer al órgano instructor del procedimiento de que el planteamiento deductivo de la presunción legal -para el caso de las absolutas- conducía a situaciones que, en ningún modo, se corresponden con la realidad de los hechos con trascendencia tributaria» ⁴³.

⁴² Dicho de otro modo, siempre y cuando *partiendo del hecho básico objetivamente acreditado, no aparezca la inferencia lógica como irrazonable o irrazonada*, se podrá admitir la prueba de presunciones para desvirtuar la de inocencia.

⁴³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales...*, op. cit., págs. 128 y 129.

2.3. *Especial valoración probatoria de las actuaciones de inspección en el marco sancionador tributario (presunción de veracidad de las actas de la Inspección -art. 145.3 LGT-).*

Sobre la base de los fundamentos jurídicos transcritos, conviene decir por lo pronto que habida cuenta de que la presunción de inocencia es un derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acusa aportar las pruebas desvirtuadoras de esta presunción que tiene el carácter, por ello, de *iuris tantum*, sin que en principio sea imputable al sujeto pasivo supuestamente responsable de la comisión de un ilícito tributario la carga de probar su inocencia, pues ésta es la que, incidentalmente, se presume como cierta hasta que se demuestre lo contrario (STC de 21 de diciembre de 1983) y se trata de un derecho que despliega sus efectos no sólo en el enjuiciamiento de las conductas delictivas, sino que preside la adopción de cualquier resolución administrativa que derive a un resultado sancionatorio para el individuo (STC de 21 de julio de 1983); se ha venido interpretando, no sin acierto, que la aludida significación del derecho a la presunción de inocencia equivale en el ámbito sancionador tributario a afirmar que es a la Administración a la que le compete poner en juego toda una actividad instructora conducente a acreditar los hechos constitutivos de la infracción tributaria, enervando así esta presunción de la que, por expresa prescripción constitucional, goza todo presunto inculpaado.

Tal observación nos sitúa en la pista de un importante problema que se plantea en el marco sancionador tributario, cual es «el de la especial valoración otorgada a esas actuaciones de inspección que, por el mero hecho de haber sido realizadas por el órgano competente, aparecen investidas de un singular valor probatorio; problema que, en concreto, se suscita en nuestro ámbito respecto de la presunción establecida en el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, cuando dispone 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*».

Ciertamente, el apartado tercero del artículo 145 de nuestra Ley General del Ramo califica a las actas y diligencias de la Inspección de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, sin embargo, intentaremos demostrar con argumentos jurídicos firmes que esa presunción de veracidad de las actas adquiere plena eficacia en el curso del procedimiento de liquidación tributaria y en cuanto a la fijación de los hechos, pero no se extiende al procedimiento sancionador que deriva de la apreciación de una conducta ilícita por parte del sujeto pasivo⁴⁴.

⁴⁴ Y así lo entendemos, toda vez que «en el conjunto de este procedimiento el acta inspectora no goza de veracidad absoluta e indiscutible, y su contenido puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a soluciones distintas, dicho en otros términos, el acta inspectora en sí, no es determinante de ninguna sanción pues con ellas se pone fin a la fase de instrucción del procedimiento de liquidación que da paso a la fase de liquidación en sentido estricto y, en su caso, a la iniciación del expediente sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la fundamental presentada por la parte contraria (STSJ de Canarias, de 17 de septiembre de 1993)»; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Revista de Información Fiscal*, núm. 4, marzo-abril, 1994, pág. 15.

Con tal propósito, adviértase no obstante que del análisis de la presunción de certeza y veracidad que se predica de las actas y diligencias de la Inspección en el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, resulta relativamente fácil colegir que a través del citado precepto nuestra Ley General no está perfilando presunción legal alguna que quepa atribuir a los documentos de la Inspección, antes bien, lo que hace éste es, simplemente, fijar el valor probatorio de las actas y diligencias ⁴⁵.

Ahora bien, admitido el hecho, para nosotros claro, de que los efectos probatorios del acta de la Inspección se presentan contundentes para acreditar la validez de las actuaciones administrativas que conducen al acto de liquidación tributaria y para la acreditación, por tanto de éste; entendemos, no obstante, que trasladar al ámbito sancionador tributario la presunción de su veracidad o certeza en idénticos términos a como la configura el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria supondría algo menos que pretender casar infructuosamente la manifiesta incompatibilidad existente entre el expediente de la presunción legal *iuris tantum* y las exigencias dimanantes del derecho constitucional a la presunción de inocencia.

Dicha observación nos parece importante destacarla. Pues, una interpretación de cariz distinto a la expuesta nos conduciría, sin solución de continuidad, a admitir la perversidad jurídica que supondría el que la carga de la prueba respecto a los hechos consignados en el cuerpo del acta de la Inspección recayese en el obligado tributario. Por tanto, es importante insistir en que la hipotética imposición a los administrados de la carga de probar su inocencia, al tiempo que repulsiva a la luz de las garantías procesales del artículo 24.2 de la Constitución Española, haría que éste viera disminuidas sus posibilidades de defensa hasta tal extremo que lo llevaría a colocarse en una flagrante situación de indefensión, insostenible desde el prisma de la más ortodoxa consideración jurídica.

Pero volviendo de nuevo a la argumentación que habíamos iniciado en torno a la delimitación del valor de la presunción de veracidad de las actas y diligencias incorporada al artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, es preciso significar que, desterrada la posibilidad de que el citado precepto recoja una auténtica presunción legal, y supuestas las exigencias que encierra el derecho a la pre-

⁴⁵ Siendo más precisos, digamos que la aparente presunción *iuris tantum* contenida en el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria no es tal, no existe conexión alguna entre dos hechos, «no hay más que un hecho, el que afirma el Inspector y el que se pretende probar, como no se quiera decir que existe un primer hecho, la afirmación del Inspector, del que se sigue la presunción legal *iuris tantum* de que lo afirmado es cierto. Pero esto además de ser falaz y rebuscado nos conduce precisamente a la verdadera naturaleza de esta institución y que no puede ser otra sino la de dar una tasación legal a un medio de prueba como lo es la afirmación de ciertos hechos por el Inspector»; POLO SORIANO, A.: «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección». *Revista Impuestos*. T. II, 1985, pág. 276. En este preciso sentido, nos hacemos eco del ilustrativo pronunciamiento que, a propósito del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, hace el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 76, de 26 de abril, en cuyo Fundamento Jurídico Octavo señala que «Las actas y diligencias son la documentación de las actuaciones practicadas por la Inspección de los Tributos en las que se hacen 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 la que se recogen, asimismo, los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o declarando correcta la misma. En consecuencia, **ningún obstáculo hay que considerar a las actas y diligencias de la Inspección como medios probatorios...**».

sunción de inocencia ⁴⁶: el propio Tribunal Constitucional ha entendido, efectivamente, que el acta inspectora únicamente cierra la fase de liquidación tributaria debiendo después, y en todo caso, iniciarse el expediente sancionador, en el transcurso del cual el contribuyente podrá efectuar alegaciones y aportar los medios de prueba que combatan la fundamental presentada por la parte contraria de manera que, aunque se presuma legal el acto administrativo sancionador la prueba de la infracción y la sanción recae sobre la Administración (STC 76/1990, de 26 de abril) ⁴⁷.

⁴⁶ Éste comporta, básicamente,

- a) que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada, y
- b) que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su inocencia.

⁴⁷ De este modo, y al objeto de corroborar todo cuanto hasta aquí hemos manifestado, nos permitimos recurrir en este momento a la doctrina del Tribunal Constitucional recaída sobre estos extremos, y muy especialmente a la sentada en su archiconocida Sentencia 76/1990, toda vez que en ella no sólo se cuestiona, como a continuación apuntaremos, la eficacia probatoria atribuible a las actas de la Inspección tributaria en vía de imposición de sanciones tributarias, sino, además, -merece ser destacado- relativiza el valor de las mismas como medio de prueba en el enjuiciamiento de un expediente sancionador.

Así, el Tribunal Constitucional, en la sentencia de referencia, comienza por hacer una acertada exégesis del valor atribuible a la presunción de veracidad incorporada al artículo 145.3 de la Ley General Tributaria pues entiende no sólo que «Ha de excluirse *a limine* que el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, que presume exactos los hechos consignados en las actas de la Inspección, 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...», sino, además, que «No es admisible que el proceso penal (y por extensión, el procedimiento sancionador tributario) 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 tributaria tendría a efectos penales (del procedimiento sancionador tributario) un valor de certeza de los hechos que en la misma se hace constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia».

Obviamente, en coherencia con el planteamiento que habíamos esbozado con anterioridad, nada cabe objetar por nuestra parte a la argumentación aducida por nuestro Tribunal Constitucional en este sentido; precisamente, éste, consciente de la peligrosidad que encierra admitir que el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria contiene una presunción *iuris tantum* de certeza de las actas y diligencias de la Inspección incompatible a todas luces con la presunción constitucional de inocencia, va más allá en su esfuerzo de interpretación y concluye que el citado precepto «...constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección de Tributos, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba, a lo que 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».

Llegado este punto, y lo que es más importante, tras estimar el Tribunal Constitucional que no existe problema alguno en considerar a las actas y diligencias de la Inspección como medios probatorios, en la medida en que se autorizan por funcionarios públicos en el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas y con las solemnidades o formalidades legalmente establecidas, pero eso sí, su eficacia siempre habrá de moderarse en función del principio de libre valoración de la prueba; relativiza la trascendencia del valor de estos documentos públicos como medio de prueba por cuanto, centrándose en la doctrina sentada por éste en el Auto 7/1989, de 13 de enero, nos recuerda, de un lado, que «en el expediente administrativo sancionador, la aplicación de este precepto no constituye quiebra alguna del derecho fundamental a la presunción de inocencia...si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción» y,

Traer aquí esta suerte de reflexiones no responde a otro propósito que no sea el de advertir sobre la necesidad de concretar la eficacia probatoria que cabe atribuírsele a los documentos de la Inspección de los Tributos en el curso del procedimiento sancionador. Sólo así podremos precisar si la eficacia probatoria que les asigna el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria es, o no, compatible con el derecho a la presunción de inocencia.

En tal sentido, expresamos de partida nuestro firme convencimiento de que, a diferencia de lo que ocurre en vía administrativa de liquidación tributaria, los efectos probatorios del acta en el curso del procedimiento sancionador no se nos presentan tan contundentes y trascendentes «en lo que se refiere a la calificación de las conductas infractoras, su tipificación y la determinación de los elementos subjetivos de la culpabilidad, así como de los criterios utilizados para la graduación de la sanción, cuestiones todas ellas que en atención al principio de presunción de inocencia y para evitar inseguridad jurídica del administrado, han de quedar manifiestos en el cuerpo del acta, o lo que es lo mismo, en el curso de las actuaciones instructoras del procedimiento sancionador»⁴⁸.

«En vía judicial -afirma el Tribunal Constitucional en su conocida Sentencia 76/1990-, 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

asimismo, de otro, que este precepto «no otorga a aquéllas (actas) una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba apostado por la parte contraria».

En conclusión, acorde con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional (Auto 7/1989 y Sentencia 76/1990) a la que hemos, literalmente, hecho alusión en el desarrollo de este epígrafe, podría deducirse:

- a) el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria no exige a la Administración tributaria (órganos de la Inspección de los Tributos) de evidenciar los supuestos fácticos que justifican la imposición de la sanción tributaria, esto es, sólo y exclusivamente podrá la Administración desvirtuar la presunción de inocencia de la que goza todo inculpado probando la veracidad de los hechos que constan en el acta o diligencia de la Inspección de los que se infiere, a juicio de ésta, la conducta presumiblemente antijurídica que se le imputa al contribuyente;
- b) según este precepto las actas de la Inspección constituyen medio de prueba admisible en Derecho respecto de los hechos incorporados por éstas;
- c) «la presunción de veracidad de las mismas hay que entenderla referida siempre a las calificaciones jurídicas efectuadas por el actuario que, en cualquier caso, podrán ser cuestionadas ante los Tribunales de Justicia» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales...*, *op. cit.*, pág. 64);
- d) frente a este medio de prueba y durante el trámite de alegaciones podrán hacerse valer todos los medios de defensa que el obligado tributario estime a bien activar, sin que ello signifique invertir la carga de la prueba sino, sencillamente, *actuar contra el acto de prueba apostado por la parte contraria*;
- e) en cualquier caso, es el juzgador quien debe enjuiciar libremente la prueba que se deriva del acta inspectora, y
- f) la tasación legal de este medio de prueba (afirmación de los hechos por el Inspector) a que refiere el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria no equivale a propugnar, en el procedimiento sancionador tributario se entiende, la prevalencia del contenido de las actas inspectoras frente a cualquier otro medio probatorio que se exhiba para formar la convicción del juzgador, antes bien, el valor probatorio de aquéllas puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas.

⁴⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «*El procedimiento de liquidación tributaria...*», *op. cit.*, págs. 17 y 18.

de las pruebas practicadas; lo que no quita, sin embargo, que en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial haya de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que 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». Por todo ello nos cuestionamos: ¿es idéntico el valor probatorio que el Tribunal Constitucional atribuye a las actas y diligencias en sede procedimental sancionadora y en vía jurisdiccional contencioso-administrativa?, ¿la actividad probatoria de cargo que se le exige a la Administración para enervar los efectos de la presunción de inocencia se hace presente en una y otra esfera con la misma intensidad y rigor?, ¿en qué medida, de qué forma y con qué exigencias la Administración puede hacer valer la actividad administrativa de comprobación e investigación documentada en las actas y diligencias -desarrollada en el curso del procedimiento inspector- bien sea para fundamentar la resolución que enjuicie positivamente el expediente sancionador, ya sea para fundamentar una sentencia contenciosa confirmatoria de una sanción tributaria? y, por último, ¿qué posibles argumentos y medios de prueba puede el obligado tributario inculpaado, o en su caso, sancionado, proponer con el objeto de acreditar que los hechos consignados en el acta o diligencia no se ajustan a la realidad de las cosas?

A simple vista del párrafo transcrito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, y, en concreto, de la afirmación contenida en él acerca de la innecesidad de que en vía contenciosa se reitere la actividad probatoria de cargo (Administración) -ya practicada en el expediente sancionador- acerca de la veracidad de los hechos antijurídicos imputados al obligado tributario, podría llegarse a pensar erróneamente, a nuestro juicio, que la intención de este Tribunal al hacer tal suerte de pronunciamiento ha sido la de dispensar a las actas y diligencias de la Inspección tributaria un valor probatorio desigual en función del procedimiento o proceso en que hayan de surtir sus efectos; pues, si bien se mira, parece entreverse que, en vía judicial, las actas gozan, en cuanto a los hechos que en ellas constan, de una absoluta preferencia probatoria que hace innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia.

No creemos, sin embargo, que éste sea el juicio más convincente que quepa detraerse del fundamento jurídico aducido por el Tribunal Constitucional ⁴⁹ y, ni mucho menos, que se deba admitir el hecho de que éste, en sede contenciosa, concede «un especial relieve como medio de prueba a las actas de la Inspección a las que unas líneas más arriba -refiriéndose este Tribunal al procedimiento sancionador tributario- ha situado en plano de igualdad con los demás medios de prueba admitidos en Derecho» ⁵⁰. A nuestro modo de ver, se ha de diferenciar claramente dos ideas básicas que, en nada, pueden asimilarse, a saber:

⁴⁹ LOZANO, B.: *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 14 y 15.

⁵⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Ed. Marcial Pons, I.E.F., Madrid, 1993, pág. 259.

- a) el valor probatorio del que las actas de la Inspección gozan en el proceso contencioso-administrativo, y
- b) la no necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo de la Administración practicada en sede administrativa sancionadora.

Respecto a la primera de las ideas apuntadas, recordemos que en el curso del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias es la Administración la que, por exigencias del principio constitucional de presunción de inocencia, viene llamada a probar la veracidad de los hechos anti-jurídicos que constan en el cuerpo del acta o diligencia de la Inspección y que se imputan al contribuyente; actividad probatoria esta de cargo, respecto de la cual, es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección y cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba, lo que equivale, de un lado, a descartar que éstas gocen en la tramitación del procedimiento sancionador de especial valor probatorio de los hechos que en ellas se contienen y, de otro, a afirmar que frente a este medio de prueba 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. En suma, éstas no gozan en vía procedimental sancionadora de mayor relevancia que los demás medios de prueba y, muestra de ello, lo constituye la posibilidad de que las mismas puedan ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas ⁵¹.

En segundo lugar, el que el Tribunal Constitucional haya manifestado la no necesidad de reiterar en vía contencioso-administrativa la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo, obedece desde nuestra perspectiva esencialmente a un razonamiento lógico. De un lado, y a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento de liquidación tributaria en sentido estricto, los efectos probatorios del acta no se presentan con la misma contundencia y trascendencia en el curso del procedimiento sancionador; precisamente, en atención al principio de presunción de inocencia, en evitación de situaciones de inseguridad jurídica para el obligado tributario y, como no, cara a salvaguardar las cautelas jurídicas más severas que deben ser observadas en el desarrollo del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, es lo que motiva, en pura lógica, que las actas y diligencias inspectoras no basten por sí mismas para fundamentar una resolución positiva

⁵¹ Dicho lo cual, y refiriéndonos ahora al proceso contencioso-administrativo, idéntica argumentación podríamos apuntar acerca del valor probatorio atribuible en esta vía a las actas y diligencias de la Inspección, pues, a nuestro juicio, el Tribunal Constitucional al ser consciente de que «la actividad administrativa de comprobación documentada en las actas y diligencias no basta, por sí sola, para fundamentar una sentencia contenciosa confirmatoria de una sanción tributaria, sino de la introducción de esos documentos en el proceso para su valoración, objetiva e independiente, como prueba susceptible de contradicción, por el Juez» (ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones...*, *op. cit.*, pág. 129), es por lo que le lleva a reconocer que «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».

(en la que se acuerde imponer la sanción) que ponga fin al expediente sancionador, antes bien, se exige de la Administración el esfuerzo adicional de probar la veracidad de los hechos antijurídicos apreciados por ella que se imputan al contribuyente ⁵².

En definitiva, planteada esta diferenciación en los términos expuestos, y por resumir brevemente cuál es nuestra posición al respecto, digamos que «Lo que el Tribunal está diciendo es algo no exento de lógica; dado que si en el oportuno expediente administrativo han quedado suficientemente acreditadas las actuaciones del inspector, ningún sentido tiene que vuelvan a reiterarse dichas actuaciones en sede jurisdiccional, pues del simple examen del expediente incoado es posible extraer el comportamiento del actuado. A (nuestro) entender esta interpretación que hace el Tribunal Constitucional de la eficacia de los documentos de la Inspección de los Tributos no presupone ninguna especial consideración al acta como medio de prueba, sino de evidenciar un elemental principio de economía procesal: lo que está bien probado en el expediente administrativo no hace falta reiterarlo en la fase de prueba en el proceso judicial, sin que de tal conclusión pueda inferirse que se está reconociendo al acta inspectora mejor condición probatoria que a la posible acreditación de los hechos que haga el interesado, pues no se olvide que en cualquiera de los casos sólo al juez corresponde determinar la condición y calidad de las pruebas aportadas» ⁵³.

De igual manera, al hilo de la presente exposición, y sabido por todos que tras la incoación del procedimiento sancionador tributario y en su transcurso le corresponde a la Administración la prueba de la infracción y la sanción en tanto el sujeto inculcado podrá efectuar alegaciones y aportar los medios de prueba que tenga a bien en defensa de sus intereses (SsTC 109/1986, de 24 de septiembre, y 105/1988, de 8 de junio); supongamos que el sujeto en cuestión, ahora sancionado, impugnara en vía judicial de revisión la resolución administrativa merced a la cual se ha impuesto la sanción tributaria: ¿qué posibles argumentos y medios de prueba podría en su caso el obligado tributario proponer en vía contencioso-administrativa con el objeto de acreditar que los hechos consignados en el acta o diligencia no se ajustan a la realidad de las cosas? Pues bien, para dar res-

⁵² Sólo y cuando de esa actividad probatoria de cargo -imprescindible para enervar la presunción de inocencia- se proporcione al órgano competente para resolver la certeza de la culpabilidad del administrado, la certeza, en síntesis, de la existencia de una conducta no querida por el Derecho, éste se pronunciará en los términos procedentes. Sin embargo, el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa impone al órgano judicial que conoce de la impugnación de la sanción impuesta, que forme su convicción acerca de si las pruebas aportadas de cargo por la Administración son o no suficientes y plenas para desvirtuar la presunción de inocencia debiendo, en su caso, dictaminar una sentencia confirmatoria de la sanción tributaria o, por el contrario, revocar la resolución administrativa sancionadora por entender que la eficacia probatoria del acta no se corresponde con la realidad de lo actuado. Dicho de otro modo, el Juez de lo contencioso tiene por función verificar si ha existido esa actividad probatoria de la que se pueda deducir la culpabilidad del acusado, esto es, determinar si la actuación de la Administración se ha ajustado a Derecho (sus pronunciamientos lo son a propósito de la validez del acto administrativo y del procedimiento seguido para alcanzarlo), y, por ello mismo, valorará libremente las pruebas aportadas y practicadas por la Administración en sede procedimental sancionadora y aquellas otras pruebas que el sujeto sancionado aporte en vía judicial en acreditación de que los hechos consignados en el acta no se ajustan a la realidad con grave quiebra del artículo 24.2 de la Constitución Española. En consecuencia, y así podrá observarse, lejos de pretender el Tribunal Constitucional atribuir con tal pronunciamiento un valor probatorio desigual a las actas y diligencias de la Inspección en función de si estos documentos han de surtir efectos en un procedimiento administrativo o en un proceso judicial, simplemente está poniendo en evidencia un elemental principio de economía procesal que tiene su apoyatura en el carácter revisor (o fiscalizador del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración) de la jurisdicción contencioso-administrativa.

⁵³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales...*, *op. cit.*, pág. 65, nota marginal núm. 47.

puesta a tal interrogante se nos antoja interesante comenzar por hacer referencia ⁵⁴ al contenido actual de las actas de la Inspección. Esto es, a través de ellas «el actuado propone la regularización de la situación tributaria de contribuyentes, pero en cuya tramitación, por ejemplo, se priva al interesado de la puesta en su conocimiento del informe del instructor que razona las actuaciones practicadas; junto con ello, es notorio que la mayoría de las actas que contienen propuestas de sanción se limitan a consignar no tanto las conductas contrarias a Derecho cuanto el precepto de la Ley General Tributaria que delimita la infracción en su modalidad de simple o grave; y como colofón, hay una ausencia prácticamente total a cualquier referencia indicativa del criterio conforme al que se ha procedido a graduar la sanción tributaria. Todos esos defectos evidentes que se vienen cometiendo en la tramitación de las actas, han de ser alegados ante el Juez de lo contencioso-administrativo, pues es la fórmula adecuada para lograr la convicción de que la eficacia probatoria del acta no se corresponde con la realidad de lo actuado y por tratarse de un expediente sancionador el que a ella se incorpora, debieron ser observadas con más rigor las garantías constitucionales que propenden la presunción de inocencia».

V. EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y SU ENTRONQUE CON LA EJECUTIVIDAD DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS (ART. 35 LDGC)

Artículo 35. *Suspensión de la ejecución de las sanciones.* (Art. 37 RD 1930/1998 ⁵⁵).

«La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa».

Hasta la entrada en vigor de la Ley 25/1995 de modificación parcial de la Ley General Tributaria, la regulación del ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración se contenía sin exclusión de sector alguno en los preceptos correspondientes de la Ley 30/1992, que establecía la inexecutividad de la sanción hasta que fuera firme ⁵⁶.

⁵⁴ Y sobre este extremo hacemos nuestra la reflexión que hace E. ESEVERRI en «*Procedimiento de liquidación tributaria...*», *op. cit.*, pág. 16.

⁵⁵ Este precepto continúa señalando: «2. Esta suspensión se aplicará automáticamente por los órganos encargados del cobro de la deuda, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite. 3. Las sanciones suspendidas devengarán intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiriera firmeza en vía administrativa.». Por su parte, el artículo 38 del Real Decreto 1930/1998 indica a propósito del mantenimiento de la suspensión de la ejecución de la sanción acordada en vía administrativa que: «Una vez concluida la vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo, el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y ofrecimiento de caución para garantizar la deuda, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada. El procedimiento se reanudará o suspenderá a resultas de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de suspensión».

⁵⁶ *Vid.* entre otras la STSJ de Valencia 446/1996, de 27 de mayo -FJ 1.º-.

Lamentablemente, el artículo 77.2 de la Ley General Tributaria, en la nueva redacción a él otorgada por la citada Ley 25/1995, parece que puso fin a las polémicas sobre la aplicabilidad directa en el orden tributario de la indicada normativa pues señaló que ésta sólo actuaría como supletoria en ausencia de norma tributaria aplicable. Con ello el legislador no intentó otra cosa que perpetuar aquella situación, que por desgracia era práctica habitual en nuestra Administración tributaria, consistente en ejecutar las sanciones antes de haber finalizado la vía administrativa.

Este extremo, asimismo, se confirmó en el artículo 81.3 de la propia Ley General Tributaria también modificado por la Ley 25/1995, que al señalar «La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de actos impugnables y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas», pretendió claramente excluir de la aplicación en el ámbito de las sanciones tributarias el principio general contrario contenido en el artículo 138.3 de la LPAC, que establece, como ya es conocido, que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa ⁵⁷.

Tal régimen así diseñado por la Ley 25/1995 se dulcificó en cierta medida en el apartado cuarto del artículo 81 al señalarse en él: «En todo caso, procederá la suspensión de la ejecución de la sanción cuando dicha ejecución afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva», criterio este que se vio objetivado por este mismo precepto en su inciso siguiente en donde dispuso: «se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo» ⁵⁸.

A pesar de su polémica interpretación, a nuestro entender, no se debió impedir la imposición sin garantía en aquellos casos excepcionales en los que se produjeran los presupuestos exigidos para la aplicabilidad de toda medida cautelar (SsTC 238/1992, de 17 de diciembre, y 148/1993, de 29 de abril):

- a) Concurrencia de un peligro de daño jurídico para el derecho cuya protección se impetra derivado de la pendencia del proceso o del retraso en la emisión del fallo definitivo *-periculum in mora-*;

⁵⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: «El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias». *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1995, pág. 5.

⁵⁸ «De la literalidad del precepto parece desprenderse que la suspensión automática sólo se contempla para los sujetos infractores que sean titulares de una explotación económica, lo que puede constituir una cierta discriminación por la condición de infractor. No puede dudarse que en los supuestos especificados la sanción impuesta puede perjudicar a terceros que se podrán ver perjudicados con la ejecución de la sanción, pero no es menos cierto que en el ámbito personal y familiar de aquellas personas infractoras que no sean titulares de actividades económicas pueden existir también terceros especialmente perjudicados. Aunque en estos casos la fijación de un criterio objetivo para la suspensión hubiera sido difícil de precisar se podría haber mantenido el mismo criterio subjetivo de la afectación sustancial referido al estado y circunstancias de cada infractor, valorados por los mismos órganos competentes para la imposición de las sanciones o por otros superiores....», PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES en *La Reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. Mc Graw-Hill, Madrid, 1995, pág. 74.

- b) La apariencia de que el demandante ostenta el derecho invocado con la consiguiente probable o verosímil ilegalidad de la actuación administrativa *-fumus bonis iuris-*, y
- c) La valoración del perjuicio que para el interés general acarrearía la adopción de la indicada medida cautelar ⁵⁹.

Sea como fuere, lo cierto es que nuestro legislador trastocó para el ámbito tributario las previsiones de la Ley 30/1992 sobre ejecución y suspensión de las sanciones administrativas. Dicho en otros términos, no se exigía, salvo para determinados supuestos, la firmeza administrativa del acto de imposición de sanciones para poder ejecutarlas.

Ni nuestra doctrina científica ni los Tribunales Ordinarios de Justicia permanecieron ajenos al atropello frontal del que, por mor de la consagración en el ámbito tributario del principio de la ejecutividad de las sanciones antes de haber adquirido firmeza en vía administrativa, fue víctima propiciatoria el derecho constitucional de presunción de inocencia. Como trataremos de hacer ver en las líneas que siguen todos los argumentos aducidos en contra de la situación de referencia y a la que ha puesto fin felizmente la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 35), redundan en una triple consideración:

- a) La incompatibilidad con la presunción de inocencia de la posibilidad de ejecutar una sanción que no sea todavía firme.
- b) Los principios que informan el procedimiento sancionador en la Ley 30/1992 son todos ellos aplicables en materia tributaria, y ello, pese a lo previsto en su disposición adicional quinta.
- c) La ejecutividad de las sanciones tributarias repugna a la idea misma de autotutela ⁶⁰.

Por su carácter ilustrativo nos hacemos eco aquí de algunas de las resoluciones judiciales que han puesto en evidencia la disfuncional perversidad, para el orden tributario se entiende, de esa técnica sin paralelo en otros Ordenamientos de nuestra región cultural ⁶¹. Sentencias estas en las que curiosamente, y como denominador común, se aplicaron directamente a los supuestos sometidos a su enjuiciamiento lo dispuesto en el artículo 138.3 de la LPAC, -y no lo previsto en el art. 77.2 LGT- considerando innecesario, por tanto, avalar la sanción impuesta a los reclamantes. Así:

- STSJ de Valencia de 8 de noviembre de 1994 (FJ 6.º): «...la ejecución de una sanción antes de haberse puesto fin a la vía administrativa vulnera de lleno el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y no sólo dicho precepto, sino que, además, y

⁵⁹ ARAGONÉS BELTRÁN, E.: «Artículo 81», en *La Reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 29 de julio*, CEDECS Editorial, Barcelona, 1995, pág. 166.

⁶⁰ FALCÓN Y TELLA en «El carácter no ejecutivo...», *op. cit.*, pág. 5.

⁶¹ PARADA, R.: «El privilegio de decisión ejecutoria», *Revista Administración Pública*, núm. 55 y «Los conflictos entre la Administración y los Tribunales ante la nueva Constitución», *Revista Administración Pública*, núm. 84.

teniendo presente que una consolidada doctrina jurisprudencial viene manteniendo que los principios del Derecho Penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho Administrativo sancionador, **se viola, igualmente, con tal proceder administrativo, el principio de presunción de inocencia recogido en el artículo 24.2 de la Constitución, por cuanto se ha considerado al recurrente culpable de la infracción, sin existir una previa resolución que poniendo fin a la vía administrativa, valorando pruebas de cargo suficiente, la hubiese incumplido...** El artículo 137.1 de la Ley 30/1992, dispone que los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario; estableciendo el artículo 138.3 que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa».

- STSJ de Valencia de 22 de abril de 1995 (FFJJ 2.º y 3.º): «La cuestión planteada se centra en si, al haberse ejecutado la sanción antes de haberse puesto fin a la vía administrativa, se ha vulnerado el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, y si con ello además se han conculcado los principios de tutela judicial efectiva y presunción de inocencia consagrados en el artículo 24 de la Constitución», «La disposición adicional quinta de la Ley 30/1992...dispone en su apartado 1, que los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación... se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley. La Exposición de Motivos de la Ley dice que **el Título IX regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y los correspondientes derechos que de tales principios se derivan para los ciudadanos extraídos del Texto Constitucional y de la consolidada jurisprudencia sobre la materia; el Capítulo II del Título IX se refiere a los "Principios del Procedimiento Sancionador"; en cuyo ámbito se enmarca el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, que dispone que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. Dicho precepto al recoger el principio del procedimiento sancionador, que afecta a la eficacia y a la ejecutividad de la resolución sancionadora en general, no a las formalidades o trámites procedimentales propiamente dichos, es aplicable a la actuación sancionadora de la Administración, incluso la tributaria... Sentado lo anterior, en el presente caso es evidente la infracción de este precepto, pues la providencia de apremio, con la que ejecutaban las sanciones, se había dictado cuando todavía se hallaba pendiente la vía administrativa. Y la cuestión que nos queda es, si además se ha incidido en el ejercicio de los derechos fundamentales de la persona....que en el presente caso se ha vulnerado la presunción de inocencia por cuanto se ejecuta la sanción, o lo que es lo mismo, se le considera culpable de la infracción, sin existir una resolución definitiva que poniendo fin a la vía administrativa, valorando pruebas de cargo suficientes, la imponga».**
- STSJ de Valencia de 28 de diciembre de 1995: «...esta Sala en Sentencia de 3 de mayo de 1995, entre otras resoluciones entiende que las sanciones carecen de la ejecutividad propia de todos los actos administrativos, pues el principio de presunción de inocencia ha de prevalecer sobre el privilegio de ejecutividad de que dispone la Administración para todos sus actos y que la propia Ley 30/1992 le quita para los sancionadores...».

- TSJ de Cataluña [Auto de 28 de febrero de 1996 (Cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 58.2. e) LGT] (FJ 4.º): «Otra consecuencia jurídica que se deriva de la inclusión de las sanciones tributarias dentro del concepto de deuda tributaria, es que **la presunción de legalidad que afecta a todo acto administrativo, también afectará a la sanción tributaria impuesta**, pudiendo la Administración tributaria, en función de dicha presunción, ejecutar el acto administrativo, en este caso, la deuda tributaria, y al mismo tiempo la sanción impuesta, **sin dar lugar a que el interesado pueda acudir oportunamente ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con lo que se vulnera el principio de tutela judicial efectiva, principio reconocido en el artículo 24.1 de la Constitución...** Es principio consustancial al Derecho Administrativo sancionador, **la prohibición de ejecución de sanciones hasta que hayan adquirido firmeza**. Sin embargo, es posible ejecutar una sanción tributaria antes de que sea firme, simplemente por la ejecución de la deuda tributaria, puesto que la Administración tributaria ejecuta siempre el importe total de la deuda tributaria y no concepto por concepto, con lo que, **tal como se ha expuesto anteriormente, el sujeto pasivo sancionado se ve privado del derecho a la tutela judicial efectiva**».

Desde la perspectiva del Tribunal y de la nuestra, el principio de la no ejecutividad inmediata de las sanciones administrativas se ve vulnerado desde el momento en que la presunción de legalidad que establece el artículo 8 de la Ley General Tributaria para los actos de naturaleza tributaria ⁶², afecta también a las sanciones, por la determinación conjunta de todos los componentes de las deudas tributarias en el momento de la liquidación y que supone su ejecución inmediata.

⁶² Aunque es claro que la presunción legal *iuris tantum* contenida en el artículo 8 de la Ley General Tributaria recoge el principio del *favor acti* del que gozan los actos de la Administración -son inmediatamente ejecutivos sin necesidad de que medie pronunciamiento judicial alguno sobre su validez- habida cuenta de que ésta se proyecta sobre la validez y eficacia de esos actos administrativos-tributarios o, dicho en otros términos, se proyecta sobre la «conurrencia en el acto de liquidación tributaria de los elementos que deben integrarlo, así como sobre la necesidad de que produzca efectos jurídicos» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales...*, *op. cit.*, pág. 58); menos pacífica, al menos a nivel doctrinal y jurisprudencial se refiere, se ha mostrado la discusión sobre la delimitación del alcance de la inversión de la carga de la prueba, esto es, si el precepto en cuestión faculta al interesado para accionar instando la revisión del acto dictado, o si junto a ello, debe además aportar la contraprueba que enerve lo afirmado por el órgano administrativo. Ello, en pura lógica jurídica, nos impone la exigencia de desbrozar el alcance de la contraprueba o de la prueba en contrario que contempla la referida presunción en el interés de concretar si lo que se traslada al interesado es «la posibilidad de accionar en vía revisora contra los actos de concreción de bases y deudas tributarias o si, además, también se invierte la carga de probar las circunstancias que contrarían esos actos dictados por los órganos de la Administración en orden a la cuantificación del tributo» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: *Presunciones legales...*, *op. cit.*, pág. 58). No obstante, y amén de subrayar líneas más abajo lo que, a nuestro juicio, debe ser la forma correcta de entender en este orden de cosas el artículo 8 de la Ley General Tributaria, y por ello mismo, de interpretar la presunción de legalidad en favor de los actos dictados por la Administración, permítasenos ahora hacer un breve paréntesis para, con el propósito de poder arribar comprensiblemente a aquella conclusión, incidir en el carácter instrumental de esta presunción de legalidad para con el principio de autotutela declarativa de que goza la Administración, esto es, en su justificación jurídica. Y en efecto, «que la presunción de validez del acto administrativo se funda en la especial situación de la Administración en las relaciones jurídicas, no parece que admita ninguna duda: es más, consideramos que es la obligada consecuencia de otro principio de gran prevalencia en el Derecho Administrativo de hoy, el de *eficacia*. Es como un tributo que el administrado ha de satisfacer en correspondencia a una Administración eficaz y diligente. Es una derivación de la propia naturaleza de las cosas, como contrapeso de una Administración instrumento del Estado para la consecución de sus fines. Todo ello ha de admitirse como aceptable, sin que se violen valores superiores como el de justicia, que puede ponerse en peligro cuando sobre él se superponen otros principios de rango inferior; y eso ocurre si esa presunción adquiere caracteres dogmáticos» (GONZÁLEZ GRIMALDO, M.C.: «Potestad sancionadora y carga de la prueba». *Revista de*

Administración Pública, núm. 53, 1967, pág. 20. En conclusión, desde la perspectiva de la naturaleza de tal presunción, asentimos con la afirmación que hacen E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.-R. FERNÁNDEZ (en *Curso de Derecho Administrativo...*, *op. cit.*, pág. 477) en el sentido de que «se trata de una técnica formal para imponer el inmediato cumplimiento de las decisiones administrativas, consagrando una capacidad de autotutela a la Administración y dispensándola de la necesidad de obtenerla de los Tribunales, pero sin que ello suponga excluir la eventual y posterior intervención de éstos».

Dicho lo cual, y sin albergar por nuestra parte duda alguna sobre lo que acabamos de exponer, retomemos el análisis de la cuestión arriba planteada e insistamos de nuevo en interrogarnos sobre la incidencia de tal presunción en los administrados porque es, en concreto, al socaire del significado de la inversión de la carga de la prueba que parece plantear esta presunción *iuris tantum* de legalidad donde las divergencias de opinión doctrinales, tanto científica como por la propia del Tribunal Supremo, se hacen más distantes y patentes.

Básicamente, en torno al sentido que cabe dispensar a esa previsible inversión de la carga de la prueba, son dos las direcciones de opinión que podemos reseñar: una primera, que etiquetamos de clásica, según la cual «...la presunción legal relativa a favor de la Administración es la de la legitimidad del acto administrativo que informa todo el proceso tributario, justifica su estructura y da origen al desplazamiento de la carga de la prueba hacia el contribuyente reclamante. Ante esta presunción el contribuyente tiene dos caminos:

- a) demostrar, como es el caso comúnmente utilizado, que el actuar administrativo es ilegítimo, porque la obligación tributaria que se deduce de él tampoco es legítima, ya que no responde a la realidad de las cosas ni a la verdadera extensión del hecho imponible, o bien,
- b) probar y demostrar que el acto administrativo es ilegítimo, por nulo, inexistente o viciado formalmente, en cuyo caso ninguna presunción puede deducirse de un acto que no reúne los requisitos mínimos que la ley exige para su producción normal.

En cualquiera de los dos caminos es el reclamante quien soporta la carga de probar» (PEREZAGUA CLAMAGIRAND, L.: *La prueba...*, *op. cit.*, pág. 243). Y una segunda, que dicho sea de paso hacemos nuestra, por la que se interpreta la presunción de legalidad en los siguientes términos: «La autotutela declarativa de que se beneficia la Administración desplaza, pues, la carga de accionar a la otra parte, gravada con la necesidad de poner en movimiento una acción impugnatoria para destruir la eficacia inmediata que, por su sola fuerza, alcanzan las decisiones administrativas, pero esto no implica que se dé un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, carga esta última que con normalidad corresponde a la Administración, incurriendo en un vicio legal el acto que la desatiende en este supuesto» (GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo...*, *op. cit.*, pág. 479).

También, y por lo que al orden tributario se refiere, esa polaridad exegética se hace presente en numerosos pronunciamientos de nuestro más Alto Tribunal; sirvan de botón de muestra los siguientes. De un lado, en la STS de 20 de febrero de 1982 se declara: «que si bien es cierto que los actos administrativos están amparados por una presunción de exactitud o de legalidad, esta presunción no es *iuris et de iure*, sino *iuris tantum* y por tanto puede ser combatida por los medios que el Derecho admite para las de su clase; por ello, cuando los actos administrativos se hayan producido tomando en consideración unos hechos concretos, ello no significa -como pretende la sentencia apelada-, que los hechos vengam amparados por esta presunción de exactitud, sino que esa presunción de los actos cederá cuando se pruebe la inexactitud de los hechos que determinaron el acto; a ello alude precisamente el artículo 114 de la Ley General Tributaria..., precepto que carecería de aplicación en caso de admitir que la presunción de exactitud de los actos alcanza a los hechos que los determinan; esto no es así, y por aplicación del precepto invocado, la presunción de exactitud durará mientras permanezcan exactos los hechos determinantes del acto, y dejará de existir esa presunción en cuanto se pruebe o bien la inexactitud de esos hechos, o bien que otros produzcan efectos contrarios, y, en general, cuando se prueben los hechos que, constituyendo el derecho del reclamante, demuestran la inexactitud o error de los que la Administración tomó en cuenta para dictar el acto impugnado».

A similar criterio interpretativo del señalado alude también el Tribunal Supremo, en Sentencia de 18 de diciembre de 1992, a propósito de la validez de los valores asignados al suelo para la determinación de los índices correspondientes al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos; «...una vez aprobados los valores de los índices unitarios, calificación e índices, gozan de la presunción de legalidad establecida en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, presunción *iuris tantum* que sólo se destruye mediante prueba en contrario, pero que ha de ser plena, idónea y convincente que haga prevalecer sobre aquellos valores y datos del índice, los valores reales en venta del terreno de que se trate, pudiendo realizarse la impugnación tanto en forma directa con ocasión de la publicación de los índices como por vía indirecta, cuando se recurre el acto de su aplicación a los valores inicial y final en una liquidación correcta e individualizada».

Sin embargo, y en una línea de interpretación que consideramos más correcta y acertada, el propio Tribunal Supremo también viene a explicitarnos que la admisibilidad de la prueba en contrario que posibilita el artículo 8 de la Ley General Tributaria debe entenderse para permitir al interesado la acción revisora por la Administración o por los Tribunales de Justicia, sin que la misma pueda ser entendida como un desplazamiento de la carga probatoria. Ilustrativos ejemplos de

Con idéntico modo de razonar crítico, CABRERA RAYA ⁶³, entre otros autores, nos recuerda que la condición de contribuyente, y en sentido más amplio, la de sujeto pasivo de la obligación tributaria deriva de la posición pasiva que ocupa aquél en el seno de una relación jurídica de aquella naturaleza, y que las sanciones administrativas que le sean de aplicación deben estar mediatizadas por el principio de la presunción de inocencia plenamente aplicable en el ámbito administrativo, siendo en última instancia los Tribunales de Justicia ordinarios quienes deben determinar en virtud de resolución judicial la culpabilidad de quien ha infringido presuntamente la norma tributaria. Asimismo, TORREGROSA CARNF ⁶⁴ indica que en tanto el Tribunal no lo declare, las san-

tal dirección hermenéutica lo son su Sentencia de 15 de noviembre de 1983 en donde se proclama que: «... esta presunción -la de legalidad de los actos de la Administración- sólo determina que es el administrado el que soporta la carga de accionar, de recurrir para destruir aquella presunción, sin que ello implique que además el ciudadano haya de soportar la carga de la prueba de los hechos, pues éstos, en cuanto el acto administrativo es siempre el ejercicio de una potestad administrativa, han de ser probados en principio por la Administración, en la medida en que integren el supuesto de hecho de la norma que la Administración invoca para imponer una consecuencia jurídica».

Igualmente concluyentes y determinantes, en este sentido, son sus Sentencias de 22 de septiembre de 1986, de 28 de mayo de 1987 o de 3 de mayo de 1988, por citar algunas, donde nuestro más Alto Tribunal reitera que: «...la presunción de legalidad del acto administrativo desplaza la carga de accionar al administrado, pero esto no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba, punto este respecto del cual se han de aplicar las reglas generales; cada parte soporta la carga de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor».

Como puede colegirse fácilmente, según éstas, la carga de accionar no afecta a la carga de la prueba, materia en la que deben regir los postulados proclamados en el artículo 1.214 del Código Civil, que no son otros sino los que, a su vez, señala el artículo 114 de la Ley General Tributaria, cuando afirma que *tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo*, de modo que si es el órgano administrativo el que pretende ejercitar su derecho de crédito tributario y para el caso en que el particular someta a revisión administrativa o judicial el contenido del acto administrativo, corresponderá a la Administración en defensa de sus intereses el probar que su actuación ha sido, en efecto, ajustada a Derecho, sin que se invierta la carga de la prueba.

No cabe caerse en el error, advierte GONZÁLEZ SEIJO (en «La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario». *Revista Gaceta Fiscal*, núm. 100, 1992, pág. 170), demasiado frecuente por cierto, de confundir la presunción de legalidad de los actos de determinación de las bases y deudas tributarias con una presunción que invierta la prueba de los hechos y que permita dictar actos insuficientemente fundados. «La presunción de **legalidad o legitimidad** de los actos tributarios no es más que la manifestación de la denominada "autotutela declarativa" en virtud de la cual la Administración está facultada para declarar sus propios derechos, creando o modificando situaciones jurídicas, y supone que los actos administrativos, salvo los expresamente exceptuados por ley, son ejecutivos, es decir, obligan al afectado por ellos a cumplirlos de forma inmediata, y la posible discrepancia ha de ser instrumentada a través de la correspondiente impugnación, a diferencia de lo que sucede en la esfera privada en que toda innovación o modificación de una situación jurídica ha de ser declarada por el Juez. Este "formidable privilegio" -prosigue este autor en su razonamiento- tiene su fundamento en la necesidad de dotar de expeditividad y eficacia a la gestión de los servicios y asuntos públicos que tiene encomendada la Administración. No faculta para dictar actos "suponiendo o imaginando" presupuestos de hecho para que el particular pruebe que tal presupuesto, no acreditado por el que dictó el acto, no se ha producido. Implica, simplemente, desplazar la carga de accionar al administrado, no la carga de la prueba; de manera que el administrado en su acción impugnatoria le bastará con invocar la falta de prueba de los hechos a los que se le atribuyen determinadas consecuencias jurídicas para invalidar el acto ejecutivo dictado por la Administración».

En resumidas cuentas, admitir que «la presunción de legalidad se desplaza al interesado para que accione contra el acto pronunciado, pero sin que ello signifique el desplazamiento de la carga de la prueba o la alteración del objeto de la prueba, que ha de ser sometida a las reglas generales sobre la materia: aquel que desee hacer valer sus derechos deberá probar los elementos constitutivos del mismo» (E. ESEVERRI MARTÍNEZ, en *Presunciones legales...*, *op. cit.*, pág. 59) no es, así lo entendemos y manifestamos, sino la forma correcta de interpretar la presunción de legalidad en favor de los actos dictados por la Administración contenida en el ya citado artículo 8 de la Ley General Tributaria.

⁶³ En «Propuesta de modificación de la suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa». *Revista Impuestos*, Tomo I, 1991, pág. 359.

⁶⁴ En «La suspensión en el caso específico de la imposición de sanciones tributarias», en la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*. Ed. Marcial Pons. Madrid, 1994, págs. 211 y 212.

ciones que, en su caso, hayan sido cuantificadas en la deuda tributaria de liquidaciones recurridas, no pueden ser objeto de ejecución, por lo que imponer su cumplimiento o exigir cuantía de su importe sin que se haya resuelto plenamente sobre la infracción que se sanciona, es presumir la culpabilidad en el mismo momento de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, es decir, en el mismo instante de interponerse la reclamación, lo que es contrario a la presunción de inocencia a que todos tienen derecho de acuerdo con el artículo 24.2 de la Constitución, de donde infiere acertadamente que la ejecutividad en estos supuestos puede y debe quedar remitida a un momento posterior, el de la firmeza de la sanción, lo que implica que deba admitirse su suspensión automática y sin garantía, por la interposición de un recurso administrativo o judicial.

Por último, FALCÓN Y TELLA ⁶⁵, considera atinadamente que lo dispuesto en la Ley 30/1992 no puede dejar de aplicarse a la materia tributaria ya que una estanquedad de las infracciones y sanciones tributarias como la que favorecía el artículo 77.2 de la Ley General Tributaria suponía en el fondo prescindir de los principios constitucionales. En la opinión de este autor, «no se trata sólo de que la ejecución de sanciones que no han adquirido firmeza (o la no necesidad de garantía para su suspensión) supone de hecho invertir la presunción de inocencia. Como, por cierto, desvirtúa incluso esta presunción el hecho de que las sanciones firmes en vía administrativa, pero impugnadas en vía contenciosa, puedan ejecutarse o sea necesario avalar su suspensión. Se trata de que la ejecutividad de las sanciones administrativas repugna a la idea misma de autotutela, cuyo origen histórico y fundamento actual descansa en el principio de eficacia (art. 103.1 de la Constitución), es decir que la gestión eficaz de los servicios públicos... se considera incompatible con la necesidad de recabar asistencias judiciales previas.

Así entendida, la autotutela tiene su razón de ser respecto a los actos administrativos relacionados con la prestación de servicios o con la financiación de dicha actividad prestacional...ahora bien, dado que las sanciones no tienen una finalidad recaudatoria, sino represiva, la intervención del juez antes de la ejecución no haría peligrar en modo alguno los ingresos previstos en los Presupuestos para atender el normal funcionamiento de la Administración».

En tal sentido, la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes al recoger y receptionar en su artículo 35 ⁶⁶ el principio general del Derecho sancionador administrativo (art. 138.3 LPAC) de la ejecutividad de las sanciones que hayan adquirido firmeza en vía administrativa, contribuye enormemente al mejor entendimiento conceptual de las infracciones y sanciones tributarias así como del cauce procedimental que lleva su nombre, pues restablece el principio *nulla poena sine iudicio* que expresamente proclama el artículo 24.2 de la Constitución. «La inercia -mantiene FALCÓN Y TELLA- no justifica el mantenimiento de una situación que ni siquiera puede apoyarse en el significado tradicional de la autotutela; y menos aún se justifica, si cabe, la existencia de especialidad alguna en el ámbito tributario, sin perjuicio de la adopción de medidas cautelares cuando existan indicios de que el presunto infractor pretende eludir el peso de la sanción. Pero sólo en estos casos, y con la intervención inmediata, si no previa, del órgano jurisdiccional» ⁶⁷.

⁶⁵ En «El carácter no ejecutivo...», *op. cit.*, págs. 5 y 6.

⁶⁶ Y en concordancia con ello la nueva redacción que otorga a los apartados 3, 4 y 5 del artículo 81 de la Ley General Tributaria.

⁶⁷ En «El carácter no ejecutivo...», *op. cit.*, pág. 6.