

ANA MARÍA JUAN LOZANO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario en la
Universidad de Valencia*

1.^{er} Premio *Estudios Financieros* 1997.

Modalidad: *Tributación*.

Extracto:

EL proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes recoge, como una de las novedades más reseñables, la declaración de la independencia funcional entre el procedimiento sancionador tributario y el instruido para la comprobación y liquidación del tributo. Con ello, se sienta la piedra angular para la superación de uno de los problemas más graves que viene arrastrando nuestro ordenamiento tributario, ya que la mixtificación actual en un único «procedimiento de regularización» de instituciones y potestades ontológicamente distintas ha conducido a una encrucijada en clave constitucional: el sacrificio de las garantías aplicables a los procedimientos sancionadores surgido como efecto reflejo de la articulación del procedimiento de liquidación con arreglo a los caracteres propios de un procedimiento de aplicación del sistema tributario. Denunciada esta situación sistemáticamente en los últimos años desde todos los sectores, urge el desarrollo de un auténtico procedimiento tributario sancionador en el que se respete el conjunto de los principios y garantías que el bloque de constitucionalidad establece para el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. Pero, pese a su acierto inicial, el proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes adolece a este respecto de tremendos vacíos: no basta con la declaración genérica de independencia funcional sino que, para evitar excesivos reglamentismos, la ley debe sentar los principios aplicables al procedimiento autónomo que surja, la garantía de separación entre el órgano instructor y el decisor, y, como aspecto esencial, la articulación de los efectos de los resultados de las fases de comprobación y liquidación sobre los procedimientos sancionadores al objeto de hacer efectiva la presunción de inocencia y sus derechos instrumentales. A este objeto se dedica el presente trabajo en el que, tras analizar sistemáticamente las deficiencias advertidas en la regulación vigente, se consideran las líneas de reforma que se han venido proponiendo recientemente para tratar de ofrecer una propuesta constructiva de integración de la escasa normativa legal en proyecto.

Sumario:

- I. El proyecto de mandato legal que establece la independencia entre los procedimientos de liquidación y los procedimientos sancionadores tributarios: las razones de su necesidad y para su desarrollo.
- II. Garantías que deben resultar aplicables a los procedimientos sancionadores tributarios: la concreción de principios constitucionales efectuada por la Ley 30/1992.
- III. Juicio crítico de la normativa vigente.
 1. Los procedimientos cuya independencia se encuentra legal o reglamentariamente reconocida.
 - 1.1. Procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias: deficiencias advertidas en su regulación y propuestas de depuración.
 - A. Independencia procedimental.
 - B. El imperativo de separación entre el órgano instructor y el órgano competente para la imposición de la sanción.
 - C. Los derechos de defensa.
 - 1.2. Procedimiento para sancionar infracciones simples con multa pecuniaria fija: deficiencias advertidas y propuestas de reforma.
 - A. Independencia procedimental.
 - B. La necesaria separación entre el órgano instructor y el órgano competente para la imposición de la sanción.
 - C. Los derechos de defensa.

2. Procedimiento para sancionar infracciones graves mediante imposición de multa pecuniaria proporcional: las graves consecuencias de su consolidación con el procedimiento de liquidación tributaria.
 - 2.1. Falta de independencia procedimental y acumulación en un mismo órgano de las fases de instrucción y resolución.
 - 2.2. El controvertido respeto a los derechos de defensa del artículo 24.2 de la Constitución Española.
 - 2.3. Los efectos de la inclusión de la propuesta de sanción en el acta y el acuerdo de imposición en la liquidación: demostración de la ausencia de juicio de antijuricidad y culpabilidad a partir de la operatividad de la conformidad.
 - 2.4. La colisión con el derecho a la tutela judicial efectiva: ejecutividad de las sanciones y problemas derivados de su inclusión en el acto de liquidación.

- IV. La incidencia de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: la presunción de inocencia y el derecho a permanecer en silencio.

- V. Consideración de las diferentes líneas de reforma que se vienen proponiendo.
 1. La propuesta de revisión metodológica de la naturaleza del «procedimiento de regularización tributaria».
 2. La propuesta de anticipación de las garantías procesales del artículo 24.2 de la Constitución Española a los procedimientos de gestión tributaria.
 3. La independencia procedimental entre el ejercicio de las funciones de gestión tributaria y la potestad sancionadora de la Administración Tributaria: propuesta de integración de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

I. EL PROYECTO DE MANDATO LEGAL QUE ESTABLECE LA INDEPENDENCIA ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS DE LIQUIDACIÓN Y LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES TRIBUTARIOS: LAS RAZONES DE SU NECESIDAD Y PARA SU DESARROLLO

En los diversos proyectos de ley que se han venido discutiendo y aprobando acerca de la anunciada Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente puede encontrarse el acierto de reflejar, finalmente, un intento de superación de uno de los puntos oscuros, y por ello más denunciados, de nuestro ordenamiento tributario: la confusión procedimental entre las actuaciones de comprobación e investigación y las de naturaleza sancionadora desarrolladas por la Administración Tributaria. Así, el último de los proyectos de ley, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes el 3 de febrero de 1997, incorpora tres artículos en su Capítulo VII, genéricamente denominado **Derechos y garantías en el procedimiento sancionador**: el primero de estos preceptos, lo que sería el artículo 34 de la futura ley, es rotundo en su denominación y contenido:

«Procedimiento separado: 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, dándose en todo caso audiencia al interesado.

El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el caso de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.»

No obstante su aparente simplicidad, el desarrollo que deba darse a este mandato legal requerirá de un cuidadoso examen previo de los defectos surgidos con la actual situación normativa y de las razones que pudieron motivar su aparición. La solución elegida para hacer efectiva esta necesaria independencia entre los procedimientos sancionadores y los de liquidación tributaria deberá surgir como resultado de un exquisito contrapeso entre los diversos principios y valores constitucionales comprometidos en ello: en efecto, la mención que realiza este proyectado artículo 34 a la «audiencia del interesado», los mecanismos procesales de reacción frente al acto de imposición de la sanción y

su íntima relación con el también proyectado artículo 35, que revoluciona el régimen de ejecución de las sanciones tributarias (1), remiten la cuestión al ordenamiento constitucional. Es el bloque de principios y garantías constitucionales aplicables a los procedimientos sancionadores el que debe proyectarse en el desarrollo de estos preceptos, pero no únicamente. Cualquier aproximación conceptual al problema no puede desconocer la tensión dialéctica que surge entre las garantías del artículo 24 de la Constitución Española y el artículo 31 del mismo texto. Por ello, nos parece que el desarrollo de estos eventuales mandatos legales no requiere un desarrollo unidimensional de este procedimiento «**independiente y separado**», sino que la clave para superar las deficiencias actuales reside en cómo se estructure la articulación entre los procedimientos de liquidación seguidos por los órganos de gestión y los de inspección y aquellos expedientes independientes de naturaleza sancionadora; y en ello adquiere carácter esencial en qué medida y con qué efectos se proyectan los resultados de las fases de comprobación y ulterior liquidación sobre los procedimientos sancionadores, cuestión sobre la que incide de lleno el tercero de los preceptos proyectados en el Capítulo VII antes mencionado, concretamente el artículo 33, cuando dice: «Presunción de buena fe: La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias».

Así pues, sólo tres preceptos se introducen en el anunciado capítulo de derechos y garantías en el procedimiento sancionador; escasos en número pero de gran trascendencia. En una visión retrospectiva, porque la confusión procedimental de actuaciones ontológicamente distintas y la imbricación de los efectos de unas sobre las otras había comprometido la efectividad de los derechos constitucionales a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva; mirando hacia el futuro, porque en la actualidad contamos con la experiencia no sólo de los errores padecidos al respecto sino del desarrollo que la doctrina constitucional ha dado al deber de contribuir. Por unas y otras razones nos ha parecido especialmente oportuno, en la actual coyuntura de cambios normativos, realizar algunas reflexiones que traten de centrar la problemática actual para poder apuntar las diversas alternativas que se presentan como soluciones, con el anhelo de que algunas de las propuestas que aquí se formulan puedan resultar de utilidad en el perfeccionamiento del sistema.

Como a lo largo de esta exposición podrá apreciarse, el silencio de la Ley General Tributaria sobre este punto ha propiciado la indeseable regulación que en la actualidad ofrece nuestro ordenamiento tributario, surgida directamente de un excesivo reglamentismo en la materia. Por ello, debe destacarse el acierto inicial que supone la incorporación a un texto legal de esta premisa básica en la ordenación de los procedimientos tributarios; ahora bien, si este mandato no recibe el oportuno desarrollo su contenido puede devenir paradójico o inoperante.

(1) El texto actualmente en proyecto es el siguiente: «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».

Si se trata de evitar las importantes deficiencias estructurales que ahora se padecen, el contenido de los preceptos legales no debiera quedarse en la afirmación de la independencia funcional del expediente sancionador, sino que debería sentar las bases de la articulación entre éste y los procedimientos de gestión tributaria, clarificando los efectos de estos últimos sobre el sistema de imposición de sanciones tributarias. Volver a remitir al ejercicio de la potestad reglamentaria el desarrollo de estas cuestiones medulares supondrá la aprobación de un texto legal insuficiente y poco acorde con la propia denominación que se le ha querido otorgar.

En efecto, la aplicación del conjunto de principios y garantías constitucionales al sistema de infracciones y sanciones tributarias es un problema complejo; pero, si se nos permite introducir la cuestión con algunas consideraciones de todos conocidas, podríamos tomar como punto de referencia y partida la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 18/1981. En esos momentos, en los sectores doctrinales y jurisprudenciales, se sentía profundamente la necesidad de afirmar la unidad ontológica de todo el ordenamiento jurídico de carácter represivo; en España no se había producido una hipertrofia del Derecho penal sino precisamente el fenómeno inverso, la expansión y desarrollo de la potestad administrativa sancionadora. Consentida dicha potestad históricamente como una quiebra parcial al principio de separación de poderes, se multiplican y desarrollan aquellos procedimientos en los que la Administración actúa y resuelve por delegación del poder judicial, lo cual acrecienta la necesidad de sometimiento a control judicial (2). Pero, además, a principios de los años ochenta el Tribunal Constitucional se encuentra con una opinión prácticamente unánime en favor de la declaración expresa de que la unidad esencial de todo el ordenamiento de carácter represivo justifica y exige el traslado a los procedimientos administrativos sancionadores de los principios y garantías desarrollados por referencia al Derecho penal. En este contexto se dicta la conocida STC 18/1981 que asume, con la mayoría de la doctrina, que la imposición de las sanciones administrativas constituye una manifestación del *ius puniendi* del Estado, por lo que se declara expresamente el traslado a este ámbito del conjunto de principios y garantías derivados de los artículos 24 y 25 de la Constitución Española, si bien con la indeterminada mención a que el traslado de tal conjunto de principios constitucionales debe realizarse «**sin automaticidad y con ciertos matices**».

A partir de aquí, el ordenamiento administrativo sancionador ha emprendido un proceso de adaptación a las exigencias de los principios de reserva de ley y tipicidad, a la exclusión de responsabilidad objetiva y al respeto de los diversos derechos de defensa recogidos en el artículo 24.1 y 2 de la Constitución. Sin duda todavía nos encontramos inmersos en dicho proceso -reflejo de lo cual es el propio capítulo que la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, dedica a los principios de la potestad y del procedimiento sancionador-; pero, si estas generalidades pueden considerarse comunes al conjunto del Derecho administrativo sancionador, en materia tributaria la cuestión cobra unos perfiles peculiares que han dificultado la adaptación de su sistema de infracciones y sanciones a los principios propios de su

(2) Para un desarrollo completo de estas cuestiones, con acopio de posiciones doctrinales y jurisprudenciales, debe consultarse J.J. ZORNOZA PÉREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Ed. Civitas, Madrid, 1992.

tronco común (3). En efecto, en materia tributaria ha sido tradicional una tácita aceptación del carácter instrumental de las sanciones al servicio de la recaudación, como si su imposición fuera reconducible a las funciones de gestión tributaria; y éste es precisamente el factor que ha condicionado la regulación -muy peculiar en determinados aspectos- otorgada por la Ley General Tributaria a la materia, así como el establecimiento de una especial interrelación entre los procedimientos sancionadores y los de liquidación que ha terminado por homogeneizar materialmente los caracteres y las finalidades de ambos. Estas peculiaridades y dificultades surgen, sin duda, por la tensión dialéctica entre los artículos 24 y 31 de la Constitución que exigen del legislador y de la Administración Tributaria un especial tino en la producción y aplicación de las normas procedimentales. Cuando, desafortunadamente, no se resuelve bien esa tensión interna al propio texto constitucional surge una situación en la que, so pena de menoscabar gravemente las garantías frente al ejercicio de la potestad sancionadora, aparece como efecto reflejo una criminalización o judicialización de las actuaciones de comprobación e investigación -singularmente las desarrolladas por la Inspección- de hondo calado entre los contribuyentes.

Simplificando sobremanera, podría decirse que dicha tensión entre principios constitucionales queda reflejada en los extremos que representan, de un lado, la ya citada STC 18/1981 y las posteriores que insistieron en la misma línea y, de otro, en la STC 76/1990 en la que se reafirma el fundamento de las potestades de comprobación e investigación en la necesidad de hacer efectivo el deber de contribuir, de tal modo que conduzca a una aplicación del sistema ajustada a los principios de justicia tributaria. Entre las muchas alegaciones que se presentaron en aquella cuestión de inconstitucionalidad, planteada frente a numerosos preceptos de la Ley General Tributaria, se encontraban varias que aludían a la vulneración de los derechos de defensa producida por el desarrollo de las actuaciones inspectoras. En particular, por la acumulación en los órganos inspectores de las funciones de comprobación y liquidación -en cuanto infringiría el derecho a la dualidad órgano instructor/órgano decisor-, por el deber de colaboración concretado en la obligación de aportación de los medios de comprobación requeridos por la Inspección -en cuanto vulneraría el derecho a no confesarse culpables y a no declarar contra uno mismo-, y por la presunción de veracidad de las actas que supondría un menoscabo de la presunción de inocencia. De todos es sabido que se trata de un fallo largo y complejo, pero claramente se extrae de él la conclusión repetida por el Tribunal Constitucional al resolver sobre cada una de las cuestiones anteriores: ninguna vulneración de los derechos de defensa cabe advertir en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación pues éstas, formalmente, no se insertan en ningún procedimiento de naturaleza sancionadora sino que simplemente forman parte del procedimiento de liquidación tributaria, como una fase dirigida a la verificación de los presupuestos que permiten la legítima cuantificación de la deuda tributaria; en consecuencia, se declara expresamente el entronque directo de las funciones inspectoras con el artículo 31 de la Constitución Española.

(3) *Vid.*, por todos, la reivindicación que en este sentido realiza F. PÉREZ ROYO en diversos trabajos: *Infracciones y sanciones tributarias*, IEF, Madrid, 1972; *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986; «Derecho Tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación», en AA.VV. *Infracciones tributarias*, Centro de Estudios Judiciales, Cursos, núm. 2, Madrid, 1988.

Tal y como estaba planteada la cuestión de inconstitucionalidad, el fallo del Tribunal Constitucional nos parece formalmente correcto. Las alegaciones insistían en la inconstitucionalidad intrínseca de la normativa legal sobre las actuaciones inspectoras, cuando realmente estas deficiencias estructurales se aprecian desde una perspectiva extrínseca al considerar la aplicación de diversas normativas procedimentales; defectos sin duda consecuencia de ese excesivo reglamentismo propiciado por el silencio de los preceptos legales que ahora se quiere enmendar. Lo cierto es que, manteniendo el acertado criterio constitucional de que las fases de comprobación e investigación no participan de la naturaleza de los procedimientos sancionadores, surgió una situación positiva absolutamente inadmisiblemente consecuencia de la aplicación cruzada de la normativa reglamentaria que todavía hoy continúa en vigor. Como en las siguientes páginas podrá apreciarse, esta situación, paradójicamente, conduce a que devenga inoperante la propia postura del Tribunal Constitucional acerca de la naturaleza y principios de la potestad sancionadora y a que se tergiverse la naturaleza de las instituciones propias del Derecho tributario sancionador.

II. GARANTÍAS QUE DEBEN RESULTAR APLICABLES A LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES TRIBUTARIOS: LA CONCRECIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EFECTUADA POR LA LEY 30/1992

Así pues, como premisa de las propuestas que más adelante se avanzarán, debemos pasar a analizar cuáles son las normas reglamentarias aludidas para sistematizar las deficiencias que de ellas se derivan desde la perspectiva metodológica aquí empleada. Nos referimos, naturalmente, al Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias y al Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección. Pero antes de proceder a su análisis particularizado, conviene considerar también la proyección de aquellos preceptos de la Ley 30/1992 que suponen una concreción de los derechos de defensa del artículo 24 de la Constitución; esta directa derivación del texto constitucional viene siendo el argumento empleado por los órganos jurisdiccionales como fórmula de reacción frente al pretendido particularismo del ordenamiento jurídico tributario cuya singularidad, si en general resulta difícilmente admisible, deviene por completo insostenible por lo que respecta a su sistema de infracciones y sanciones. Así pues, reiterando una vez más la pertenencia del ordenamiento tributario sancionador a un tronco común de cuyos principios participa, no queda sino afirmar la directa aplicabilidad de aquellos preceptos de la Ley 30/1992 que han querido concretar el contenido del artículo 24 de la Constitución Española, preceptos que han recibido ulterior desarrollo en el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora. Entre ellos, y por lo que respecta a nuestro objeto, destacarían:

- a) Artículo 134.2 el cual, afirmada la necesidad de cauce procedimental legal o reglamentariamente establecido, establece claramente la necesidad de separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos.

- b) Artículo 135, de cuyo contenido se extractan:
- Derecho del presunto responsable a ser notificado de los hechos que se le imputen y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer.
 - Derecho a tener conocimiento de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuye tal competencia.
 - Derecho a formular alegaciones y a utilizar los medios de defensa que resulten procedentes.
- c) Artículo 137 que recoge las diversas manifestaciones de la presunción de inocencia entre las cuales interesa especialmente, a nuestros efectos, el contenido del párrafo 3: «Los hechos constatados por funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad, y que se formalicen en documento público observando los requisitos legales pertinentes, tendrán valor probatorio sin perjuicio de las pruebas que en defensa de los respectivos derechos o intereses puedan señalar o aportar los propios interesados».
- d) Artículo 138, que especifica la exigencia de motivación de la resolución por la que se imponga la sanción, y que condiciona su ejecutividad a que se haya alcanzado firmeza en vía administrativa.

III. JUICIO CRÍTICO DE LA NORMATIVA VIGENTE

Procede, pues, efectuar una contrastación del régimen vigente con los derechos constitucionalmente reconocidos para el ejercicio de la potestad sancionadora y con su concreción plasmada en la Ley 30/1992. El desarrollo de este proceso crítico arroja los siguientes resultados:

Por lo que respecta a la determinación de la normativa aplicable, el Preámbulo del Real Decreto 2631/1985 comenzaba afirmando que «las garantías que deben rodear la imposición de sanciones por la Administración, evitando la discrecionalidad y asegurando la igualdad de los ciudadanos ante la norma, son imprescindibles igualmente en el campo tributario. Por ello, es necesario reglamentar los aspectos mencionados de la Ley General Tributaria para asegurar una actuación coordinada y uniforme de los distintos órganos administrativos en la imposición de sanciones que prevé la Ley». No obstante esta aspiración de uniformidad, la instrumentalización del procedimiento sancionador a la cuantificación de la deuda tributaria se vio posteriormente reflejada cuando la disposición adicional séptima del Real Decreto 939/1986 -por el que se aprobaba, no se olvide, el RGI- otorgó redacción al artículo 7.º del Real Decreto 2631/1985 en los siguientes términos: «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 acomodará a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de tales actas o diligencias».

La situación positiva no puede resultar más representativa de la desviación conceptual latente: la diversidad esencial entre el procedimiento sancionador y el procedimiento de liquidación conduce formalmente a la elaboración y aprobación de una normativa procedimental específica para cada uno de ellos; sin embargo, como consecuencia de un autorreenvío, el Reglamento General de Inspección alberga materialmente el cauce para la imposición del grueso de las sanciones tributarias sin que su articulado realice una sola mención expresa al respecto. Silencio reglamentario absolutamente coherente con el objeto que debía regular esta norma, que no es otro que el ejercicio de aquellas funciones legalmente atribuidas a la Inspección de los Tributos para el desarrollo y terminación del procedimiento de liquidación tributaria -comprobación e investigación y práctica de la liquidación definitiva-, o bien para el desarrollo del autónomo procedimiento de obtención de información. La consecuencia es que, **tratándose de presuntas infracciones apreciadas en el curso de las actuaciones inspectoras, los principios que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora se encuentran arrojados por la tramitación establecida para el ejercicio de unas potestades conceptual y ontológicamente distintas** (4). Ésta es la raíz de los graves problemas que más adelante se señalarán.

1. Los procedimientos cuya independencia se encuentra legal o reglamentariamente reconocida.

De acuerdo con lo expuesto hasta el momento, la Ley General Tributaria y las dos normas reglamentarias antes citadas únicamente reflejan una aparente independencia de determinados procedimientos sancionadores de acuerdo con las siguientes previsiones cuyo análisis sistemático pasamos a efectuar.

1.1. Procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias: deficiencias advertidas en su regulación y propuestas de depuración.

A. INDEPENDENCIA PROCEDIMENTAL

En primer lugar, en atención a los diversos bienes jurídicos protegidos que pueden verse comprometidos, el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria establece directamente el mandato de que «la imposición de sanciones no consistentes en multas se realizará mediante expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infrac-

(4) Para un desarrollo particularizado de esta cuestión, *vid.* JUAN LOZANO, A.M.^a, *La inspección de Hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993, págs. 347-381.

tor e imponer las multas correspondientes. Se iniciará a propuesta del funcionario competente y en él se dará, en todo caso, audiencia al interesado antes de dictar el acuerdo correspondiente». Obsérvese que el inciso subrayado es absolutamente representativo de la desviación conceptual objeto de nuestras críticas: la propia Ley General Tributaria únicamente alude a que la instrucción y resolución del expediente para la imposición de sanciones no pecuniarias será independiente del «procedimiento seguido para la regularización e imposición de las multas pecuniarias correspondientes», como si de un todo se tratase en el que se hubiera producido la mixtificación de naturalezas, instituciones, presupuestos y principios completamente diversos. Frente a ello la redacción propuesta en el artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente establece esta exigencia con carácter absoluto para la imposición de sanciones de todo tipo que deberán resultar de un expediente distinto al «instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria». Sobre este punto volveremos, en cualquier caso, pero llama la atención el dato de que, hasta el momento, el propio legislador tributario había asumido la instrumentalización de las multas a los procedimientos de liquidación por el mero carácter pecuniario de su objeto; como si la naturaleza de las normas represivas apareciera determinada no por su carácter de reacción del ordenamiento frente a la comisión de ilícitos sino por los bienes jurídicos que pudieran verse comprometidos en función del objeto de la sanción establecida.

Esta independencia funcional se mantiene, pues, como un mínimo respetado por el legislador tanto para los supuestos en que la presunta infracción conducente a la imposición de una sanción no pecuniaria sea apreciada en el curso de unas actuaciones inspectoras, como si la regularización de la situación tributaria ha sido llevada a cabo por los órganos de gestión, y ello con independencia de la calificación simple o grave de la infracción sancionada.

B. EL IMPERATIVO DE SEPARACIÓN ENTRE EL ÓRGANO INSTRUCTOR Y EL ÓRGANO COMPETENTE PARA LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN

No obstante esta inicial corrección, las normas sobre atribución de competencias para la imposición de sanciones en el artículo 81 de la Ley General Tributaria hacían que, en determinados supuestos, deviniera inoperante la dualidad órgano instructor/órgano decisor. En efecto, la redacción del artículo 81.1 d) dada por la Ley 10/1985 era la siguiente: «Las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por...d) 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, si consisten en multa pecuniaria porcentual o pérdida del derecho a gozar de situaciones, beneficios o incentivos fiscales que no requieran para su disfrute, declaración o reconocimiento previos». De este modo, el órgano de gestión o de inspección competente para dictar liquidación provisional o definitiva reunía la doble cualidad de órgano liquidador y órgano sancionador. Por supuesto, si lo que se pretende es depurar la diversidad esencial entre el procedimiento de liquidación y los sancionadores, la dualidad de órganos que intervienen en la instrucción y resolución del expediente sancionador no debe interpretarse sólo como una prohibición de que se acumulen en un mismo órgano la función de liquidación y la competencia para la imposición de la sanción. Los problemas aparecían para identificar el órgano instructor, y la misma fase de instrucción, con el diseño competencial anterior.

En efecto, el artículo 74 del Reglamento General de Inspección concordaba con la anterior redacción del artículo 81.1 d) de la Ley General Tributaria en los siguientes términos: «Cuando los hechos y circunstancia recogidos en una diligencia o en un acta determinasen, a juicio de los actuarios, la imposición de sanciones no consistentes en multas por infracciones tributarias simples o graves, aquéllos propondrán la iniciación del expediente a que se refiere el apartado 2 del artículo 81 de la Ley General Tributaria, mediante moción dirigida al Inspector-Jefe, acompañada de testimonio de la diligencia o del acta extendida y de los demás antecedentes.

Si la misma Inspección fuese competente para imponer en su caso la sanción, de acuerdo con la letra d) del apartado 1 del artículo 81 de la Ley General Tributaria, adoptará el acuerdo que proceda el Inspector-Jefe respectivo. En otro caso, la Inspección elevará por el conducto adecuado el expediente hasta el Órgano competente para imponer la sanción».

De este modo, la propuesta de iniciación del expediente por parte del actuario y ese «testimonio de la diligencia del acta extendida y de los demás antecedentes» quedaban materialmente identificados con la fase de instrucción del expediente sancionador, pues ninguna mención a ella se encontraba en precepto alguno. En aquellos supuestos en que la sanción no pecuniaria consistiera en suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, el artículo 81.1 a) designaba como órgano competente para resolver al Gobierno; mientras que el artículo 81.1 b) atribuía al Ministro de Economía de Hacienda, u órgano en quien delegara, la competencia para acordar la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial, así como la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos; del mismo modo, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda en la esfera central y los Delegados o Administradores del mismo Ministerio en la esfera territorial resultaban competentes para acordar la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión les corresponda. En estos tres grupos de supuestos sí se podía apreciar la dualidad órgano instructor/órgano decisor: siendo este último aquel que resultara competente en virtud de las reglas de atribución expuestas, el órgano instructor quedaba residenciado en el órgano inspector que estuviera procediendo a la regularización tributaria. Por ello, el inciso final del artículo 74.2 del Reglamento General de Inspección indicaba que, en estos casos, «la Inspección elevará por el conducto adecuado el expediente hasta el órgano competente para imponer la sanción». Pero en aquellos otros casos en que la sanción consistiera en la pérdida del derecho a gozar de situaciones, beneficios o incentivos fiscales que no requieran para su disfrute declaración o reconocimiento previo, coincidía en un solo órgano inspector la competencia para desarrollar la instrucción del expediente y para la imposición de la sanción. Ciertamente es que el tenor del artículo 74 del Reglamento General de Inspección aseguraba una separación personal entre el funcionario competente para desarrollar una y otra fase, siguiendo el mismo esquema previsto a la hora de distribuir entre Inspector actuario e Inspector-Jefe las actuaciones de comprobación e investigación y las subsiguientes de práctica de liquidación. Este paralelismo evidencia de nuevo la denunciada homogeneización que materialmente se había producido entre los procedimientos de liquidación tributaria y los de imposición de sanciones; porque si lo cierto es que la STC 76/1990 había admitido la acumulación de las funciones de comprobación y liquidación en los órganos de inspección tributaria

-a la cual otorgó cobertura legal la redacción dada por la Ley 10/1985 al artículo 140 de la LGT-, esta legitimidad se basaba precisamente en que la ausencia de carácter sancionador en el procedimiento de liquidación tributaria impedía la traslación del artículo 24 de la Constitución Española. La imparcialidad de la actuación administrativa exigida por el artículo 103 del texto constitucional puede considerarse salvaguardada cuando se establece una separación personal entre el funcionario actuante y el funcionario liquidador, pero si se aplica la propia lógica empleada en el juicio de constitucionalidad desarrollado en la STC 76/1990, se obtiene la inequívoca conclusión de que tal garantía de separación orgánica entre instructor y decisor resulta absolutamente ineludible en aquellos supuestos en que la propia normativa legal y reglamentaria reconoce la apertura de un expediente sancionador funcionalmente independiente.

De ahí que en este punto resultara plenamente acertada la reforma del artículo 81 de la Ley General Tributaria operada por la Ley 25/1995 que atribuye competencia para la imposición de sanciones a «los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas únicamente cuando consistan en multa pecuniaria proporcional» [actual redacción art. 81.1 e) LGT], reservando a los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda, y a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la esfera central, y a los Delegados especiales de dicha Agencia en la esfera territorial, la competencia para acordar la pérdida del derecho a gozar beneficios o incentivos fiscales con independencia de que para su disfrute se requiera o no declaración o reconocimiento previo [art. 81.1 c) de la LGT sin perjuicio de las competencias previamente atribuidas por este precepto al Gobierno o al Ministro de Economía y Hacienda para la imposición de sanciones pecuniarias de carácter más grave].

Así pues, la normativa actualmente en vigor reserva para el procedimiento de imposición de sanciones de carácter no pecuniario el tratamiento constitucionalmente más correcto por lo que se refiere a la garantía de separación entre el órgano instructor y el órgano sancionador. A este respecto, y en un intento de depuración, sólo cabría indicar que la redacción que ha mantenido el artículo 81.2 de la Ley General Tributaria podría especificar expresamente la separación orgánica entre instructor/sancionador que se induce de las actuales reglas de competencia recogidas en el número anterior del mismo precepto. Naturalmente, a la luz de esta nueva atribución de competencias debe reinterpretarse la dicción del artículo 74 del Reglamento General de Inspección pues ha quedado sin efecto la mención a que «si la Inspección resultara competente... adoptará el acuerdo que proceda el Inspector-Jefe respectivo».

Y, por último, habría que reiterar también en esta sede la necesidad de que se elabore y apruebe el Reglamento General de Gestión anunciado por la Ley General Tributaria; esta necesidad se ha vuelto especialmente perceptible tras la consolidación del proceso de atribución de funciones de comprobación a los órganos de gestión que culmina con la nueva redacción del artículo 123 de la Ley General Tributaria dada por Ley 25/1995. Dado que en la actualidad el expediente instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor no tiene por qué ser necesariamente impulsado y resuelto por la Inspección de los Tributos, debiera completarse la previsión contenida en el artículo 81.2 de la Ley General Tributaria con una regulación reglamentaria con la misma funcionalidad que cumple el artículo 74 del Reglamento General de Inspección.

C. LOS DERECHOS DE DEFENSA

La sumaria regulación del artículo 81.2 de la Ley General Tributaria alude a que en el expediente independiente que se siga para la imposición de las sanciones no pecuniarias «se dará, en todo caso, audiencia al interesado». El artículo 74.3 del Reglamento General de Inspección completa esta previsión indicando que la audiencia se dará al interesado «para que alegue cuanto considere conveniente a su derecho previa puesta de manifiesto del expediente si lo desea durante el plazo de quince días». Previamente el apartado 1 de este precepto había mencionado que la moción del Inspector actuario para que se inicie el expediente iría acompañada de testimonio de la diligencia o del acta extendida y de los demás antecedentes.

La sumariedad de estas previsiones obliga al intérprete y al aplicador de la norma a integrarla para que se vean efectivamente respetados los derechos a ser informados de la acusación, a la presentación de alegaciones, y a la presunción de inocencia. Por tanto, y sin perjuicio de que el desarrollo completo de algunas de estas cuestiones se realice más adelante, en la medida en que todas estas proyecciones de los derechos de defensa resultan aplicables a cualesquiera procedimientos de carácter sancionador, los vacíos actuales debieran integrarse en el siguiente sentido:

- a) En primer término, **no basta con la propuesta de iniciación formulada por el funcionario que se encontrare desarrollando la regularización tributaria del presunto infractor, sino que hay que entender que debe entregarse a este último una diligencia que cumpla con la finalidad de informar de la acusación en los términos constitucionalmente establecidos.** Así pues, el contenido de dicha diligencia debe incorporar la **calificación material y formal de la presunta infracción advertida, con expresión asimismo de los elementos de culpabilidad que pudieran apreciarse y de los criterios de graduación que resultaran aplicables.** Se trata de un derecho instrumental a la defensa reconocido sin tapujos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (*vid.* STC 31/1986, de 20 de febrero), el cual no considera que aquí resulte aplicable ninguno de esos indeterminados matices en el traslado del artículo 24 al ordenamiento administrativo sancionador a los que había aludido en la STC 18/1981. A este contenido habría que añadir una exigencia de pura lógica y otra derivada de la concreción efectuada por el artículo 135 de la Ley 30/1992. La exigencia de racionalidad jurídica deriva de que, si de independencia procedimental estamos hablando, **en el momento en que se pone en conocimiento del interesado el inicio del expediente debiera especificarse claramente su naturaleza y carácter, en función de lo que podríamos denominar un principio de «claridad del procedimiento»** que contribuyera a introducir seguridad jurídica. El segundo de los contenidos mencionados se refiere ya simplemente a la **identificación de quién va a resultar el órgano instructor, el competente para la imposición de la sanción y la norma que atribuye tal competencia.**
- b) Si el punto anterior no presentaba demasiadas dificultades, mayores son las que se presentan al considerar cómo debe entenderse el carácter contradictorio del procedimiento y el desarrollo de la actividad probatoria para que se respete el núcleo de los derechos de

audiencia y a la presunción de inocencia. Como puede observarse en la repetida regulación de los artículos 81.2 de la Ley General Tributaria y 74 del Reglamento General de Inspección no se encuentra más que una alusión a que, en todo caso, deberá concederse audiencia al interesado, sin realizar mención alguna al desarrollo de la actividad probatoria. Esta misma situación se repite, con mayor complejidad, al observar la articulación de los procedimientos para la imposición de sanciones pecuniarias, razón por la cual nos limitamos en este momento a realizar unas consideraciones de orden general que posteriormente serán retomadas. En efecto, por lo que refiere al procedimiento que ahora nos ocupa, no se encuentra ninguna especificación acerca de cuándo se abre el período para la presentación de alegaciones, pero la doctrina administrativista (5) viene insistiendo en que el trámite de audiencia y vista del expediente no debe considerarse satisfecho con la contestación al pliego de cargos, cuya funcionalidad desplegaría la diligencia entregada al interesado en los términos arriba indicados. Por el contrario, para que se vea respetada la operatividad de los derechos de defensa, la presentación de alegaciones debe tener lugar una vez completada la instrucción porque así el particular puede tener a su disposición la totalidad de documentos que integran el expediente, en el cual lógicamente se integran las pruebas practicadas en la fase de instrucción; pero, además, debe tenerse en cuenta que desde la STC de 4 de octubre de 1985 referida al valor probatorio de los atestados policiales, el Tribunal Constitucional viene insistiendo en que no es el órgano instructor quien debe tener por probados los hechos, sino que la exigencia de inmediación implica que la actividad probatoria se desarrolle ante el órgano competente para la imposición de la sanción (6). Si proyectamos las anteriores exigencias a la estructura del procedimiento que venimos comentando se observa que la falta de alusión al momento en que se abre el plazo para la presentación de alegaciones sólo se explica porque, como páginas atrás se apuntaba, **la fase de instrucción del expediente ha quedado diluida en esa actividad previa de comprobación que desarrollaba el funcionario proponente de la iniciación del expediente sancionador**. Con lo cual, y aquí ya se trata de una directa agresión al derecho a la presunción de inocencia, resulta que la falta de período probatorio desarrollado ante el órgano sancionador implica que **la actividad probatoria de cargo desarrollada por la**

(5) *Vid.*, por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1991, Vol. II, pág. 174; en el mismo sentido SUAY RINCÓN, J. «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *Revista de Administración Pública*, núm.123, 1990, pág. 153 y ss.

(6) En concreto, el Tribunal Constitucional afirma: «...las diligencias anteriores, encaminadas a la averiguación del delito y a la identificación de los contribuyentes no constituyen pruebas de cargo, sólo se convierten en prueba al practicarse o reproducirse en el juicio oral, y únicamente a lo alegado y probado en él queda vinculado el Tribunal penal. Por ello, el atestado policial, aunque elemento importante tanto en la fase sumarial como en la articulación en interpretación lógica de las pruebas practicadas en el juicio oral, no puede, en modo alguno, sustituir a éstas. El artículo 297 LECRIM confiere al atestado el valor de denuncia y, si bien en él se establece que las declaraciones de los funcionarios de la policía judicial relativas a hechos de conocimiento propio tendrán el valor de declaraciones testificales, esta afirmación ha de situarse en su debido contexto: el de fase de averiguación o instrucción sumarial. Sólo puede hablarse de prueba cuando tal actuación testifical se reitera y reproduce en el juicio oral, de modo que puede realizarse la oportuna confrontación de la otra parte...».

Administración queda reducida a las aseveraciones contenidas en una diligencia -ese «testimonio» a que alude el art. 74 del RGI- que tienen su antecedente en otro procedimiento de naturaleza no sancionadora. Ésta es la clave de la defectuosa articulación entre los procedimientos de liquidación tributaria y los sancionadores en materia tributaria -que veremos se repite para la imposición de sanciones pecuniarias- porque se atribuye el carácter de auténtica prueba al resultado de las actuaciones de comprobación e investigación sin que se hayan observado todos los trámites procedimentales que tratan de hacer efectivos los derechos de defensa del artículo 24 de la Constitución Española.

De tal forma que la Ley General Tributaria «salva los muebles» al establecer en el artículo 81.2 la necesidad de que se dé audiencia al interesado, pero olvidando que el expediente que se le traslada, en la medida en que es el resultado de actuaciones de comprobación e investigación, contendrá los medios de comprobación que han sido empleados en la constatación de la realización del hecho imponible y de sus magnitudes, pero la fase probatoria que fundamenta la imposición de la sanción no puede considerarse válidamente desarrollada hasta tanto no se pruebe, ante el órgano competente para resolver, que en la conducta del obligado tributario cabe apreciar el elemento subjetivo de culpabilidad que justifica la medida represiva acordada. Por tanto, la proyección del artículo 33 del proyecto de Ley de Derechos y Garantías -que se ha visto en la necesidad de tener que recordar que no cabe en nuestro ordenamiento un sistema de punibilidad basado en la responsabilidad objetiva- en una dimensión procedimental supondría la necesidad de respetar unas exigencias muy concretas que, con el permiso del lector, pasaremos a sistematizar una vez se haya completado el análisis de la actual regulación de los diversos procedimientos; lo cual pondrá de relieve la diferente intensidad con que el ordenamiento actual recoge estas graves desviaciones de lo que debía haber sido una correcta articulación procedimental. Tras ello se estará en mejores condiciones para enfatizar el hecho de que en esta cuestión radica la gravedad de la situación actual y que las dos únicas alternativas de solución conceptual al problema descansan sobre el mantenimiento o reforma radical de la cuestión comentada.

1.2. Procedimiento para sancionar infracciones simples con multa pecuniaria fija: deficiencias advertidas y propuestas de reforma.

Al contrario de lo que se observaba en el apartado anterior, la Ley General Tributaria ya no contiene ninguna mención expresa acerca de la independencia del expediente que deba incoarse para la imposición de sanciones consistentes en multas fijas. No obstante, el artículo 59 del Reglamento General de Inspección refleja la operatividad de las diligencias como documentos aptos para «permitir la incoación del correspondiente procedimiento o expediente al margen del propio procedimiento inspector», especificándose en su número 3 la regulación que ahora nos interesa:

«En particular, y sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 de este Reglamento, cuando una diligencia recoja 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 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. En otro caso, se deberá comunicar al interesado la incoación del oportuno expediente para que, siempre previa puesta de manifiesto del mismo, si lo desea, formule las alegaciones que estime convenientes en el plazo de quince días.

Dentro del plazo de los quince días siguientes al término del plazo para formular alegaciones, la Inspección elevará en su caso el expediente al Órgano competente para imponer la sanción, consistente en multa pecuniaria fija, quien resolverá dictando el correspondiente acto administrativo».

Toda la regulación del procedimiento que ahora nos ocupa está constituida por este precepto, y por el desarrollo que le otorga el artículo 11 de la Orden Ministerial de 11 de mayo de 1986; sobre ambos puede proyectarse la misma estructura empleada en el apartado anterior para efectuar su contrastación con los derechos constitucionales.

A. INDEPENDENCIA PROCEDIMENTAL

Prácticamente ninguna precisión resta añadir a este respecto tras lo recogido en las líneas anteriores: silencio de la Ley General Tributaria y previsiones reglamentarias. Sólo habría que mencionar un detalle que adquiere una especial importancia cuando se trata de sancionar la comisión de infracciones simples; el artículo 59 del Reglamento General de Inspección alude a la incoación independiente del expediente sancionador «al margen del procedimiento inspector», pero no existe un procedimiento unívoco desarrollado por los órganos de la Inspección sino que sus actuaciones se enmarcan en el procedimiento de liquidación -recogiendo las fases de comprobación y práctica de la liquidación definitiva- o bien se corresponden con el ejercicio de la función de obtención de información, cuya autonomía ha sido afirmada desde los propios Tribunales Económico-Administrativos y en la actualidad ya no es objeto de contestación -lo cual no es óbice para que subsistan en el Reglamento General de Inspección importantes deficiencias en la regulación de lo que este texto no quiere reconocer como un procedimiento autónomo-. Precisamente el primero de los supuestos tipificados por el artículo 83 de la Ley General Tributaria como constitutivos de infracciones simples se corresponde con el incumplimiento de los deberes de suministro de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria a requerimiento individualizado efectuado por la Inspección. Por tanto, en estos casos la incoación del expediente sancionador se desgajará del procedimiento de obtención de información del que trae causa, a pesar de la falta de especificidad del Reglamento General de Inspección.

B. LA NECESARIA SEPARACIÓN ENTRE EL ÓRGANO INSTRUCTOR Y EL ÓRGANO COMPETENTE PARA LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN

Si la comisión de la infracción simple sancionada con multa fija fuera apreciada en el curso de las actuaciones inspectoras, el reparto competencial que resulta del artículo 81.1 d) de la Ley General Tributaria y del artículo 59 del Reglamento General de Inspección atribuye al órgano inspector el desarrollo de la fase de instrucción, mientras que la sanción será acordada e impuesta por los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la esfera central y los Delegados o Administradores de dicha Agencia, así como los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda en la esfera territorial. Así pues, queda salvaguardada la efectividad de esta garantía constitucional. De nuevo volvemos a insistir en la necesidad de que se integren los vacíos que provoca la carencia de un Reglamento General de Gestión, que debiera contener también normas expresas en este sentido para los supuestos en que la presunta comisión de infracciones simples sancionadas con multa fija fuera apreciada en el curso de las actuaciones de comprobación abreviada que realizan los órganos de gestión al amparo de la nueva redacción del artículo 123 de la Ley General Tributaria.

C. LOS DERECHOS DE DEFENSA

De nuevo la mayor parte de las objeciones que cabe realizar a la actual regulación se refieren a la discutible operatividad de los derechos de defensa en la iniciación y desarrollo del procedimiento analizado, lo cual obligaría a reformar el sistema en los siguientes puntos:

- a) En primer lugar, se observa claramente en el artículo 59 del Reglamento General de Inspección que la iniciación del expediente sancionador se entiende válidamente cumplida con la simple entrega o comunicación al interesado de la diligencia que recoja las acciones u omisiones constitutivas de infracciones simples «entendiéndose incoado el correspondiente expediente», en la misma terminología que emplea sin tapujos el texto reglamentario. Frente a ello habría que reiterar las consideraciones más arriba recogidas acerca de la **necesidad de que se dote a esta diligencia de la funcionalidad propia de un auténtico pliego de cargos, lo cual obliga a que se extremen las exigencias respecto a la indicación de la naturaleza del procedimiento que se inicia y los extremos propios de un documento de imputación** (7).

(7) Para no incurrir en una reiteración de consideraciones anteriormente formuladas, nos remitimos a los comentarios realizados en el epígrafe III, punto 1.1, letra C.

- b) Por lo que respecta al derecho de audiencia, todas las críticas que se formulaban a propósito del procedimiento para la imposición de sanciones no pecuniarias deben darse por reproducidas. En efecto, el artículo 59 del Reglamento General de Inspección pone de relieve esa taumatúrgica disolución de la fase de instrucción en las actuaciones inspectoras que previamente se hubieran desarrollado; de ahí la articulación del período para la presentación de alegaciones inmediatamente después de la recepción de la diligencia que, supuestamente, cumple la función de pliego de cargos. Si cabe, todavía más claramente que en los supuestos de sanciones no consistentes en multa puede advertirse que el texto reglamentario no tiene intención de albergar ninguna regulación de un auténtico procedimiento sancionador pese a esa inicial declaración de desgajamiento del «procedimiento inspector», pues el único expediente del cual se puede dar traslado al interesado estará constituido por las previas actuaciones de comprobación e investigación, o bien de obtención de información, respecto a las cuales esa supuesta independencia funcional del procedimiento sancionador se torna paradójica, por no decir irónica.

Con ello, naturalmente se acrecientan los problemas antes anunciados relativos a la carencia de una fase probatoria desarrollada con la intermediación del órgano decisor, con el frontal ataque que supone esta defectuosa estructura procesal a los derechos de defensa y, en particular, a la presunción de inocencia por la falta de desarrollo del juicio de culpabilidad. Estas desviaciones se advierten de modo meridiano en la dicción del artículo 11.3 de la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, lo cual merece su incorporación al texto: «Dentro de los quince días siguientes al término del plazo para formular alegaciones, el Inspector Jefe acordará el sobreseimiento del expediente sancionador o bien redactará la propuesta de resolución y elevará el expediente al Órgano competente para imponer la sanción, consistente en multa fija, quien resolverá dictando el correspondiente acto administrativo. No obstante, cuando el Inspector Jefe no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o considere que podría ser procedente formular propuesta de resolución, teniendo en cuenta hechos o pruebas que no figuren ya en el expediente, acordará la apertura de un período de prueba por un plazo no superior a treinta días ni inferior a diez, a fin de que puedan practicarse cuantas juzgue pertinentes, incluso a través de actuaciones inspectoras, poniendo de nuevo de manifiesto el expediente a los interesados para alegaciones en un plazo de quince días y formulando finalmente la propuesta de resolución dentro de los quince días siguientes».

En una palabra, que la actividad probatoria se desarrolla únicamente ante el Inspector-Jefe -que no es el órgano competente para resolver sino el instructor- y ello sólo en el supuesto de que éste no «tenga por ciertos los hechos» con base en las actuaciones que ya consten en el expediente que, si se nos disculpa la insistencia, no pueden ser más que las propias del procedimiento inspector del que supuestamente se había desgajado el expediente sancionador. Toda esta regulación, lamentablemente, pone de relieve una concepción muy particular respecto a la estructura del procedimiento sancionador y a su articulación con el ejercicio de las funciones de gestión tributaria de muy dudoso respeto con la doctrina constitucional de traslación de las garantías constitucionales del artículo 24 al sistema de infracciones y sanciones tributarias.

2. Procedimiento para sancionar infracciones graves mediante imposición de multa pecuniaria proporcional: las graves consecuencias de su consolidación con el procedimiento de liquidación tributaria.

En los dos procedimientos cuya regulación se ha estudiado hasta el momento, las críticas son importantes porque las desviaciones advertidas eran muy graves; pero mucho más grave resulta la situación cuando se examina el procedimiento para sancionar con multa pecuniaria proporcional la comisión de infracciones graves advertida en el curso de actuaciones inspectoras, máxime si se tiene en cuenta que estos supuestos constituyen el grueso de la aplicación de sanciones tributarias en función de los indicadores de frecuencia y cuantía. En efecto, aun con todos los defectos señalados, al menos para la imposición de sanciones no pecuniarias se encuentra legalmente establecida la independencia funcional del procedimiento sancionador y se han corregido las deficientes normas de atribución de competencias que impedían hacer efectiva la separación entre órgano instructor y sancionador; al menos esta última garantía también se respeta para la aplicación de multas fijas y, ya que no se cuenta con reconocimiento legal, el Reglamento General de Inspección avanza unos tímidos aunque insuficientes pasos en el desgajamiento de este procedimiento de aquellos que ofrecen cauce al ejercicio de las funciones de gestión tributaria. Pero ni siquiera esta mínima corrección del sistema puede señalarse cuando se analiza el procedimiento para sancionar con multa pecuniaria las presuntas infracciones graves advertidas en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación. Veámoslo con la misma sistemática empleada hasta el momento.

2.1. Falta de independencia procedimental y acumulación en un mismo órgano de las fases de instrucción y resolución.

No se trata sólo de que, en la actualidad, la Ley General Tributaria no establezca expresamente la independencia de este procedimiento sino que, como más arriba denunciábamos, el artículo 81.2 acepta implícitamente la unidad del «procedimiento instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes». El artículo 7.º del Real Decreto 2631/1985 establece directamente: «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 tales o diligencias» (8). Pero, a diferencia de lo que hemos visto respecto al procedimiento seguido para sancionar infracciones simples, no se cuenta a lo largo de todo el Reglamento

(8) *A sensu contrario*, habría que entender que en los supuestos en que son los órganos de gestión los que desarrollan actuaciones de comprobación y liquidación de acuerdo con la nueva redacción del artículo 123 de la LGT de las que pueda derivarse la apreciación de infracciones graves sancionadas con multa proporcional, la independencia procedimental continúa siendo imperativa *ex* artículo 6.º del Real Decreto 2631/1985: «la imposición de multas pecuniarias proporcionales, cuando no se realice como consecuencia de acta de Inspección, se efectuará mediante expediente distinto e independiente cuya tramitación y regulación corresponderá a los Órganos competentes para dictar los actos administrativos con los que se relacionan las infracciones cometidas».

General de Inspección precepto alguno que establezca la incoación de expediente sancionador por infracciones graves sancionadas con multa proporcional al margen del que se siga para la comprobación y liquidación del tributo; así que este eventual procedimiento sancionador «entra en escena», por así decirlo, cuando el artículo 49 del Reglamento General de Inspección define la funcionalidad y contenido de las actas. En el proceso de progresiva desnaturalización sufrido por estos documentos a lo largo de las últimas décadas no se advierte únicamente la inclusión en ellas de elementos de derecho junto a los elementos de hecho que primigeniamente comprendían; el último eslabón de este proceso aparece cuando la propuesta de liquidación que en ellas realiza el Inspector actuario se convierte en una más amplia relación de «la regularización que los actuarios estimen procedentes de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda de las infracciones que aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación, y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario.» [art. 49.2 e) del RGI].

Estructuralmente, a la fase del procedimiento que concluye con la extensión del acta sigue la fase de liquidación en la que el Inspector-Jefe dicta, tácita o expresamente, acto de liquidación definitiva ratificando o modificando aquella propuesta según los casos. De ello se derivan dos consecuencias: **procedimentalmente, la fase de resolución del pretendido procedimiento sancionador se identifica absolutamente con la práctica de la liquidación; materialmente el acto de liquidación comprende el acuerdo de imposición de la sanción.** La mixtificación de procedimientos es, pues, absoluta; de tal modo que no resulta posible identificar un autónomo procedimiento sancionador en que se observen las garantías constitucionales propias de su naturaleza.

Dado que el ejercicio de las funciones comprobadora y liquidadora queda residenciado en un mismo órgano inspector, cuando el artículo 81.1 e) atribuye la competencia para imponer sanciones consistentes en multa pecuniaria proporcional a «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, por retenciones a cuenta de los mismos», se está reconociendo que tampoco se respeta la exigencia de separación entre el órgano instructor y el órgano sancionador. Y no se olvide que respecto a ellos el bloque de constitucionalidad no ha considerado suficiente la mera separación personal entre el funcionario que actúa en una y otra fase.

2.2. El controvertido respeto a los derechos de defensa del artículo 24.2 de la Constitución Española.

Si el expediente sancionador debe acomodarse entre las normas que disciplinan la estructura y desarrollo del procedimiento de liquidación, habría que entender que en la normativa vigente se hallan implícitas las siguientes conclusiones (lo cual se alcanza no sin notable dificultad):

En primer lugar, de algún modo hay que poner en conocimiento del obligado tributario que las actuaciones a desarrollar por la Inspección forman parte de un procedimiento del que se puede derivar la imposición de sanciones tributarias. El actual artículo 30 del Reglamento General de

Inspección únicamente incorpora la exigencia de que en la iniciación de las actuaciones se especifique el alcance de las mismas; por lo que parece que queda confiado a la cultura jurídica del obligado tributario el conocimiento de que el procedimiento que se va a desarrollar goza de naturaleza y efectos ambivalentes, pues no sólo va a suponer la correcta cuantificación de su deuda tributaria sino que representa una auténtica manifestación de la potestad sancionadora de la Administración. Frente a ello el valor seguridad jurídica se ve notablemente reforzado en el también proyectado artículo 27 de la Ley de Derechos y Garantías pues este principio se proyecta en el derecho de los contribuyentes a «ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones».

Porque, en la actualidad, dado que el artículo 47 únicamente dota expresamente de funcionalidad a las diligencias para notificar la incoación del correspondiente expediente sancionador cuando se hubieren apreciado infracciones simples, a menos que también en los supuestos de infracciones graves se haya extendido y notificado una diligencia con el contenido que más arriba reclamábamos, necesariamente habrá que referir la comunicación documental del pliego de cargos a la propia extensión del acta, cuando, no se olvide, precisamente se dan por concluidas las actuaciones de comprobación e investigación consolidadas con la fase instructora del, siempre subliminal, procedimiento sancionador. Por tanto, también el desarrollo contradictorio del procedimiento debe encontrar acomodo en la tramitación subsiguiente a la extensión de las actas.

En el supuesto de que el acta extendida se firme en disconformidad, la presentación de alegaciones establecida en el artículo 56 del Reglamento General de Inspección aparece también como una manifestación del derecho de audiencia. Por ello el artículo 9.º 3 del Real Decreto 2631/1985 remite la articulación del período de audiencia a «lo dispuesto en el Reglamento General de Inspección para la tramitación de las actas»; no obstante, caso de que el acta se firme en conformidad, la tramitación establecida por el Reglamento General de Inspección no recoge ya ningún período para la presentación de alegaciones, por lo que se da la curiosa circunstancia de que la disposición adicional séptima del Reglamento General de Inspección -cuyo articulado mantiene su propósito de guardar silencio respecto a la regulación de los expedientes sancionadores- da nueva redacción al segundo inciso de este precepto y para guardar una mínima coherencia formal de la norma no le queda más alternativa que reconocer, tímidamente, que en el conjunto de la regularización efectuada late un procedimiento de naturaleza sancionadora: «en particular, 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». La imposibilidad de obviar por completo las exigencias procedimentales conducentes a la imposición de una sanción explican este juego de remisiones entre las dos normas reglamentarias.

Con todo, no es la articulación del período de audiencia el aspecto más controvertido de la situación actual. Las desviaciones más graves derivadas de las deficiencias estructurales que padece la articulación entre el ejercicio de las potestades de gestión tributaria y la sancionadora se cen-

tran en la discutible operatividad de diversas manifestaciones de la presunción de inocencia: derecho a permanecer en silencio, a no declararse culpables y desarrollo por la parte acusadora de actividad probatoria de cargo.

En la STC 76/1990 se resolvió positivamente la constitucionalidad del artículo 82.3 de la Ley General Tributaria que tipifica como infracción simple la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración Tributaria o la negativa a su exhibición. Igualmente se admitió la legitimidad de la presunción de veracidad que atribuye a las actas el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria. Sin embargo, es necesario depurar el sentido del fallo pues, tanto en un aspecto como en otro, **el Tribunal fundamenta su posición en una negativa a reconocer a la colaboración con la Inspección y a la extensión del acta funcionalidad directa e interna al expediente sancionador**. En efecto, a propósito del deber de aportación de medios de comprobación, el Tribunal Constitucional encuentra su fundamento directamente en el artículo 31 al afirmar que un derecho absoluto e incondicionado a los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible ante la Administración Tributaria «haría virtualmente imposible la labor de comprobación de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra», y a continuación introduce esta precisión estructural «los documentos contables son documentos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución... cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una declaración que exteriorice su contenido admitiendo su culpabilidad». De tal modo que la constitucionalidad de la tipificación de la negativa a colaborar como supuesto constitutivo de infracción se admite como garantía del deber de contribuir, al tiempo que se mantiene la línea doctrinal mantenida por el Alto Tribunal en otras sentencias (9) al afirmar la imposibilidad de trasladar las garantías de los artículos 25 y 24.2 de la Constitución Española a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo «siendo improcedente su aplicación a supuestos distintos o a actos, por su mera condición de ser restrictivos de derechos, si no representan el efectivo *ius puniendi* del Estado o no tienen un verdadero sentido sancionador».

En el mismo sentido la legitimidad de la presunción de veracidad de las actas se justifica porque «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»; de ahí que se admita su calificación como un primer medio de prueba «cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba» (STC 76/1990).

(9) Vid. SSTC 73/1982, 69/1983, 96/1988, 239/1988 y, más recientemente, 164/1995.

Ambas fundamentaciones se basan, por tanto, en un reconocimiento por la doctrina constitucional de las diferencias conceptuales entre los procedimientos de aplicación del sistema tributario y los procedimientos que ofrecen cauce formal a las manifestaciones del *ius puniendi*. El problema radica en una falta total de concordancia entre la concepción que sostiene el Tribunal Constitucional y la solución positiva que se deriva de la exégesis de la normativa legal y reglamentaria que venimos realizando; porque si se considera la vertiente de estos juicios de constitucionalidad no sobre las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación sino sobre los expedientes sancionadores -leyendo el fallo, por así decirlo, *a sensu contrario*-, se llega a la inequívoca conclusión de que **resulta inconstitucional que esa consolidación entre procedimientos ontológicamente diversos haya dotado de tal ambivalencia a las actuaciones que se enmarcan en las fases de comprobación que suponga la equiparación material de la colaboración con la Inspección a un reconocimiento de la comisión de infracciones, y la reducción de la actividad probatoria de cargo desarrollada por la Administración a la aportación de un expediente de comprobación cuyos medios han sido obtenidos con la colaboración del presunto infractor**. Porque se quiera o no éstas y no otras son las consecuencias que se derivan de la atípica fusión de la fase instructora del expediente sancionador con las actuaciones de comprobación e investigación y de la tramitación de la propuesta de sanción coincidente con la que se otorga a las actas para dictar la liquidación definitiva.

2.3. Los efectos de la inclusión de la propuesta de sanción en el acta y el acuerdo de imposición en la liquidación: demostración de la ausencia de juicio de antijuridicidad y culpabilidad a partir de la operatividad de la conformidad.

Las críticas anteriores se formulan en una dimensión procedimental, por desconocerse las garantías procesales a observar en la imposición de sanciones; si se toma ahora como punto de referencia el acto que pone fin a estos «procedimientos consolidados» se aprecia que **tal consolidación se proyecta en la confusión del acuerdo de imposición de la sanción con el acto de liquidación, lo cual supone, desde una perspectiva sustantiva, una concepción unitaria de la deuda tributaria, uno de cuyos componentes sería la sanción**. Ello supone interpretar el sentido del artículo 58 de la Ley General Tributaria como una simple adición de diversos sumandos que se acumulan para determinar el importe del débito, ignorando que el reconocimiento de un derecho en favor de la Hacienda Pública por cuotas, intereses, recargos y sanciones no supone negar que el presupuesto de hecho que desencadena estas diferentes consecuencias jurídicas será, según los casos, la realización del hecho imponible, el retraso en el pago, el inicio de la acción ejecutiva de la Administración o, por lo que aquí interesa, la comisión de un ilícito.

Con esta premisa hay que considerar la cuestión que pasamos a comentar. La redacción actual del artículo 82.3 de la Ley General Tributaria recoge el criterio de reducción automática de las sanciones impuestas por sanciones tributarias graves en un 30 por 100 cuando «el sujeto infractor manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule»; mientras que el artículo 61.2 del Reglamento General de Inspección antes citado establece que, en los casos en que este precepto hubiera sido aplicado, si se impugnare la «liquidación que comprende la

sanción... al recibir el recurso o remitir el expediente al Tribunal la Inspección dictará acto administrativo de liquidación, exigiendo la parte de la sanción reducida, atendiendo a la conformidad inicial del sujeto pasivo».

De estos preceptos conviene destacar desde el principio dos puntos que más adelante se desarrollarán: que la conformidad la presta el **infractor a la propuesta de regularización** que se le formula, y que ello conlleva una reducción en el importe de la sanción **si no se impugna la liquidación en la que queda incluida**. Con ello se traslada al ámbito tributario el problema de la renuncia al derecho a recurrir y su posible colisión con el derecho a la tutela judicial efectiva recogido en el artículo 24.1 de la Constitución Española. La STC 76/1990, no respecto a la conformidad pero sí respecto a la condonación de sanciones condicionada a la renuncia a accionar, admitió declaradamente estos mecanismos destinados a lograr introducir simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios. Se intuye, pues, esa instrumentalización de las sanciones tributarias al servicio de la gestión y recaudación, ya que este criterio de reducción de las sanciones se alza frente al objetivo tradicional de alcanzar la necesaria proporcionalidad en la imposición de las mismas. Esta situación puede resultar discutible, pero también se puede justificar su admisibilidad genérica por parte del Tribunal Constitucional en aras a mejorar la aplicación integral del sistema: si bien su consideración exclusiva por referencia al Derecho sancionador no cabe duda de que produce una distorsión, si se trasciende a una perspectiva global se observa que con ello se trataría de garantizar el interés recaudatorio evitando dilaciones provocadas por la interposición de recursos y reclamaciones. Se trata, por tanto, de una cuestión, en la que conviene obrar con extremada cautela.

No se trata, en efecto, de articular mecanismos que supongan una renuncia al ejercicio de toda acción impugnatoria, puesto que ello privaría por completo al obligado tributario del derecho a recurrir y supondría una conculcación frontal del artículo 24.1 de la Constitución Española. En consecuencia, deben ser mecanismos que, sencillamente, condicionan las consecuencias jurídicas que dimanen de la eventual prestación de conformidad. La conclusión es clara: desde un punto de vista sustantivo, este sujeto conserva su irrenunciable derecho a recurrir el acto de liquidación, pero la prestación de conformidad y el no ejercicio de acción impugnatoria alguna serían admitidos por el Tribunal Constitucional como una alternativa que permite al particular obtener un «beneficio» al que no tiene derecho (esa reducción del 30% en el importe de la sanción).

No obstante todo lo anterior, nos parece que resulta imprescindible efectuar importantes matizaciones. En primer lugar, debe tenerse presente que el proceso de desnaturalización sufrido por las actas al que más arriba nos referíamos ha supuesto también una ampliación del **ámbito** al que se presta conformidad, que ha pasado de ser estrictamente la propuesta de cuantificación de la cuota tributaria, a extenderse a toda la propuesta de regularización, incluida la propuesta de sanción. A pesar de ello, no debe confundirse dicho ámbito con el **alcance de los efectos** de la conformidad pues éstos -como así lo confirma toda la evolución jurisprudencial- vienen referidos estrictamente a las cuestiones de hecho, aceptándose la impugnabilidad de las actas de conformidad por cuestiones de derecho en paralelismo con la facultad del Inspector-Jefe de modificar por tales motivos las propuestas de liquidación. De tal manera que nos parece que habría que depurar la operatividad de este criterio de reducción de la sanción y su posible pérdida en el siguiente sentido.

No se olvide que toda la argumentación de la STC 76/1990 se basa en la ausencia de carácter sancionador en las actuaciones que se enmarcan en el procedimiento de liquidación, de donde se deduce aquella conclusión de que la colaboración con la Inspección no supone un reconocimiento o confesión de culpabilidad, y de que la operatividad de las actas sobre el procedimiento sancionador no sería otra que la de dar *notitia criminis* que permitiera su incoación. Por tanto, **cuando el particular presta su conformidad a la propuesta incorporada al acta sólo acepta y reconoce los elementos de hecho determinantes para la calificación y cuantificación del hecho imponible; pero ni resulta disponible la correcta aplicación del ordenamiento jurídico, ni el obligado tributario (al que no se puede calificar todavía como infractor) reconoce la concurrencia de los presupuestos jurídico-materiales de la sanción, ni tampoco se confiesa culpable de la infracción que se le imputa, sino que se limita a reconocer unos hechos cuya posterior calificación como supuesto de infracción puede considerar errónea.**

Por tanto, al vincular este mecanismo con esa idea del Tribunal Constitucional que justifica su admisibilidad en aras a objetivos de macroeficacia del sistema nos parece que la premisa menor que debe resultar para que se respeten el derecho a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva no puede ser más que la siguiente: cuando se ofrece al obligado tributario el acta que recoge los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación, éste sabe que si decide prestar conformidad, **la posible sanción que se pudiera imponer se reducirá en un 30 por 100.** Para que ello suponga el acceso a un beneficio al que no se tiene derecho, resulta obvio que debe resultar procedente la imposición de la sanción, extremo que aún se desconoce pues falta por desarrollar el juicio de antijuridicidad y culpabilidad. ¿Cuándo y por qué se pierde, pues, esta «ventaja» a la que no se tiene derecho? Recordamos la norma de todos conocida que introduce el artículo 61.2 del Reglamento General de Inspección: «Cuando el interesado interponga recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra una liquidación tributaria que comprenda una sanción impuesta observándose lo dispuesto en la letra h) del artículo 82 de la Ley General Tributaria (actual art. 82.3 LGT), al recibir el recurso o remitir el expediente al Tribunal la Inspección dictará acto administrativo de liquidación, exigiendo la parte de la sanción reducida atendiendo a la conformidad inicial del interesado». No obstante, frente a este precepto pensamos que deben realizarse las siguientes objeciones.

La razón última de la concesión de este beneficio que, caso de resultar aplicable sobre una eventual sanción, se aparta parcialmente de la acomodación de la cuantía de la sanción al principio de proporcionalidad radica en que, como se está demostrando en la actualidad, las grandes dificultades para la aplicación del sistema tributario residen en la integración de la base imponible. Ésta es la razón que impulsa la progresiva expansión de los efectos sustantivos de los actos del particular en la gestión tributaria, aun cuando se apartan de los postulados teóricos de los principios de justicia tributaria. Ante las dificultades que presenta la comprobación, singularmente, de los grandes impuestos sobre la renta, se van introduciendo mecanismos de terminación convencional de los procedimientos de gestión que alivian a la Administración Tributaria en su tarea de obtener soporte demostrativo suficiente para legitimar sus actos de liquidación. A cambio de ese reconocimiento de los efectos de la voluntad del particular en la fijación de los elementos de hecho de la liquidación, se ofrece ese beneficio del 30 por 100 en la cuantía de la, insistimos, eventual sanción que resultara

procedente. Naturalmente, el acceso a este beneficio debe perderse cuando el particular presenta alegaciones contra los mismos elementos de hecho a los que previamente había prestado conformidad, pero ello debe resultar ajeno al ejercicio de acciones por indebida aplicación de normas jurídicas o frente a la imposición de medidas de carácter represivo, porque ni en un caso ni en otro los objetivos de eficacia general pueden justificar la postergación de su carácter de *ius* no dispositivo.

En consecuencia, es perfectamente posible que el obligado tributario mantenga su conformidad a los elementos de hecho empleados en la cuantificación de la cuota, pero puede no estar conforme con la calificación de su conducta (puede considerar que la infracción cometida no es A sino B), o con los criterios de graduación empleados. Y ante la impugnación de tales extremos pensamos que carece de justificación la no conservación de la reducción sobre la sanción que finalmente resultara procedente una vez resuelto el recurso o reclamación planteada, pues en definitiva el obligado tributario no ha retirado la conformidad que ha permitido la integración de la base imponible.

En definitiva, si se considera que la prestación de conformidad que se otorga al acta extendida tras las actuaciones de comprobación e investigación supone la asunción del obligado tributario de la comisión de la infracción en los términos que se le imputan, se reduce al absurdo la lógica de la STC 76/1990 pues la vulneración de la presunción de inocencia y de sus derechos instrumentales es clara. Por ello creemos que ese mecanismo que trata de introducir celeridad y simplificación en la aplicación del sistema operará, y esto es lo que toma en consideración el obligado tributario, sobre la eventual sanción que resultara procedente una vez se haya seguido el expediente sancionador con todas las garantías procesales. En segundo lugar, si se extiende el alcance de la conformidad prestada de tal manera que no sólo despliegue efectos preclusivos sobre los elementos de hecho de la liquidación, sino sobre todos los componentes de la deuda tributaria, la salvaguarda del núcleo del derecho a la tutela judicial efectiva queda condicionada a una privación injustificada de esa «alternativa ventajosa» concedida por el ordenamiento.

2.4. La colisión con el derecho a la tutela judicial efectiva: ejecutividad de las sanciones y problemas derivados de su inclusión en el acto de liquidación.

Si se continúan desgranando las consecuencias derivadas de esta concepción unitaria del débito a la Hacienda Pública, se observa que también puede resultar unitario el régimen jurídico que se establece respecto a su ejecutividad e impugnación, lo cual también suscita dudas respecto a una posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución Española. Dudas que han sido planteadas por primera vez por un Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de febrero. El texto de este auto comienza introduciendo los mismos argumentos conceptuales que cimentan los presentes comentarios: que la naturaleza jurídica del Derecho Administrativo sancionador y las normas propias del Derecho Tributario son totalmente diferentes, como así lo son sus instituciones y principios generales y debieran serlo sus correspondientes procedimientos. De entre las diversas argumentaciones que al respecto se contienen en el presente auto, interesa especialmente ahora destacar los efectos materiales que se derivan de la identificación del acuerdo de imposición de la sanción con la emanación de la liquidación definitiva: cuando se eje-

cuta la liquidación tributaria, entendida en función de esta desviada aplicación del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, se ejecutará también el importe de una sanción tributaria conjuntamente con los restantes conceptos. Al no resultar un acto escindible, resulta suficiente la falta de pago de cualquiera de los componentes incluidos en la «liquidación», para que ello suponga automáticamente la ejecución de la misma incluido el importe de la sanción. De este modo, el régimen acerca de la ejecutividad de las sanciones quedaba inicialmente homogeneizado con el de la cuota, recargos e intereses, situación ante la cual se plantea el interrogante acerca de su acomodo al contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva.

La cuestión relativa a la ejecutividad de las sanciones no es un problema que se plantee sólo en el ámbito tributario, sino que es común al resto del ordenamiento. De hecho, aparece como un tema recurrente en la doctrina científica de las últimas décadas lo que ha motivado su elevación al juicio de constitucionalidad. El fallo de la STC 66/1984 es célebre: «la ejecutividad de los actos sancionadores pertenecientes a la categoría de los de este recurso no es algo indefectiblemente contrario al derecho a la tutela judicial efectiva...». «El derecho a la tutela judicial efectiva se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un Tribunal y a que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión».

No obstante esta posición permisiva, el resto de normas que se integran en lo que ha dado en llamarse el bloque de constitucionalidad, han ido articulando, según los casos, un régimen de «no ejecutividad inmediata de las sanciones» o de «suspensión de la ejecución de las mismas» que refleja mejor la nota distintiva que presentan los actos sancionatorios frente a los restantes que puedan resultar gravosos o restrictivos de derechos; esa nota diferencial radica en que, en definitiva, la imposición de la sanción procede como consecuencia de la comisión de un ilícito, imputación ante la cual prevalece la presunción de inocencia que podría verse vulnerada ante la inmediata ejecutividad del acto sancionatorio. Por ello, el artículo 138.3 de la Ley 30/1992 ha introducido la norma que venía reclamando la doctrina para resituar en su justo punto el equilibrio entre la presunción de legitimidad de los actos administrativos y la presunción de inocencia: «la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa», sin perjuicio de que se adopten las disposiciones cautelares precisas para garantizar su eficacia en tanto no sea ejecutiva. A pesar de que esta normativa se hacía eco del sentir mayoritario, cuando la Ley 25/1995 reforma sustancialmente el sistema de infracciones y sanciones tributarias, no se introduce la norma homónima en la Ley General Tributaria sino que se continúa insistiendo en las supuestas particularidades que presenta el privilegio de autotutela cuando la Administración dicta actos en materia tributaria. Así, la redacción actualmente vigente del artículo 81.4 de la Ley General Tributaria, no puede ser más clara: «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 los actos impugnados y de lo previsto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas». Lo único que se introduce es el siguiente inciso del artículo 81.4 que trata de evitar que la suspensión del acto sancionatorio se haga depender de condiciones tan gravosas que, en la práctica, hagan imposible el recurso o disminuyan la utilidad del fallo para satisfacer las pretensiones del recurrente; de ahí el tenor de este precepto: «en todo caso, procederá la suspensión de la sanción cuando dicha ejecución afectare sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva

o de los servicios y nivel de empleo de la actividad económica respectiva» -y, en un intento de objetivación acerca de la concurrencia de tales circunstancias, se añade- «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». Estas normas fueron consideradas insuficientes en su día por la práctica totalidad de los intérpretes del ordenamiento tributario, y al respecto ya se cuenta incluso con algunas resoluciones, como la del TEAC de 28 de febrero de 1996, que tratan de salvar sus limitaciones realizando una interpretación flexible del artículo 81.4 al entender que el citado límite del 15 por 100 debe entenderse, en su caso, referido al conjunto de las sanciones recurridas.

La justificación del privilegio de autotutela ejecutiva, así como las consecuencias que de ello se derivan y la dimensión que presenta cuando se proyecta sobre los actos emanados del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración requieren, obviamente, el desarrollo de un estudio específico que escapa a nuestro propósito en los presentes comentarios. Únicamente hemos introducido las anteriores consideraciones generales con el objetivo de tratar de ofrecer una explicación al porqué de la introducción en el proyecto de Ley de Derechos y Garantías de lo que serían sus artículos 34 y 35.

El proyectado artículo 35 claramente se alinea con la Ley 30/1992, si bien con el significativo cambio en la denominación del régimen que pasa a ser de «no ejecución» a «suspensión de la ejecución» de la sanción (10): «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». Frente a esta claridad, puede considerarse innecesario o, cuando menos, sorprendente el apartado 2 del proyectado artículo 34 que afirma que «el acto de imposición de la sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente...». ¿Por qué se introduce esta mención cuando nunca se ha cuestionado la impugnabilidad de los acuerdos de imposición de la sanción? El proyecto de ley se cree en la necesidad de recordarlo precisamente, y de ahí nuestro interés, porque la consolidación material del acto de liquidación con el acto sancionatorio había llevado a aunar la suerte de todos los componentes de la deuda frente a la Hacienda Pública (el art. 61.2 del RGI alude claramente al supuesto de que se interponga recurso o reclamación «contra una liquidación tributaria que comprenda una sanción»), lo cual resulta insostenible cuando se introducen diferencias respecto al régimen de ejecución de unos y otros. Por ello esta especie de recordatorio acerca de la impugnabilidad autónoma de la sanción se ubica en el precepto que se denomina **«procedimiento separado»**; porque se tratan de evitar los nocivos efectos sustantivos derivados de la consolidación del procedimiento de liquidación con el procedimiento sancionador y de la extrapolada concepción de la liquidación más allá de sus límites (11): no habría necesidad de ello pero, ante la deficiente situación anterior, este inciso del proyecto se detiene pedagógicamente en recordar que, ante procedimientos independientes, actos definitivos independientes con naturaleza y régimen jurídico propios.

(10) Piénsese en los diferentes efectos de una u otra opción sobre el devengo y cuantificación de los posibles intereses de demora.

(11) En realidad, la depuración entre el acto de liquidación y el acto de imposición de la sanción ya resulta necesaria para aplicar eficazmente el actual artículo 81.4 de la Ley General Tributaria.

IV. LA INCIDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS: LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y EL DERECHO A PERMANECER EN SILENCIO

En el juicio crítico de la situación positiva actual realizado hasta el momento se han utilizado exclusivamente como criterios de valoración la lógica sistemática del bloque de constitucionalidad de nuestro ordenamiento y la integración que de él ha realizado la doctrina sobre el Tribunal Constitucional. Sin embargo, a ello hay que añadir la directa incidencia que puede tener sobre estas cuestiones la más reciente jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo dictada en aplicación del artículo 6.º de la Convención Europea de Derechos Humanos. Fundamentalmente, dos sentencias han levantado la duda acerca del posible giro que supondría la recepción por parte de nuestro Tribunal Constitucional de la jurisprudencia europea, y de la influencia que ello tendría sobre el planteamiento de la cuestión que nos ocupa condicionando las soluciones a adoptar.

Los dos fallos, la sentencias **Funke y Bendenoun**, han sido ya ampliamente difundidas entre nosotros por diversos estudios. Con ánimo de sintetizar, podría decirse que el núcleo de la sentencia **Funke** de 25 de febrero de 1993 se encuentra en la siguiente afirmación del TEDH: «El Tribunal constata que las aduanas provocaron la condena de M. Funke para obtener determinados elementos cuya existencia suponían sin tener la certeza de ello. A falta de querer o poder procurárselos por otro medio, intentaron obligar al recurrente a que suministrara él mismo la prueba de las infracciones que hubiera cometido. Las especialidades del Derecho aduanero no podrían justificar tal atentado del derecho de todo "acusado" en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye a este término a permanecer en silencio y a no contribuir a su propia incriminación». Posteriormente, la sentencia **Bendenoun** de 24 de febrero de 1994 confirma la tesis de que en todo procedimiento en que puedan ser impuestas multas u otro tipo de sanciones el particular puede reivindicar las garantías del artículo 6.º del Convenio.

A partir de esta jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo **Frommel** ha concretado la dimensión del derecho a permanecer en silencio en las siguientes proposiciones:

1. Puede ser invocado por personas físicas o jurídicas;
2. No sólo en caso de acusación formal, sino también durante la fase de instrucción;
3. No sólo en procesos penales, sino en cualquier procedimiento que concluya con la imposición de sanciones o multas incluyendo, aunque no sólo, las investigaciones en materia antimonopolio y en los procedimientos tributarios y aduaneros;
4. No sólo para evitar la autoinculpación, sino también, para evitar incriminar a otros;
5. Abarca la negativa a proporcionar cualquier información, incluida la documental;

6. Si el acusado ejerce este derecho, las autoridades no pueden obligarle a desbloquear información;
7. No puede suponer una presunción de culpabilidad;
8. El investigador o acusador debe informar de este derecho a la primera oportunidad posible;
9. Es un derecho renunciable por el sujeto» (12).

De modo que **se ha considerado que la repercusión de estos pronunciamientos en el ámbito tributario se concreta en que las autoridades nacionales de un Estado parte en la Convención no pueden presionar a los contribuyentes estableciendo una sanción con vistas a obtener del sujeto pasivo una confesión, liberando así a las autoridades tributarias nacionales de la carga de probar ellas mismas, a través de sus propias averiguaciones, la existencia de la infracción que alegan** (13).

Así las cosas, lo cierto es que la situación que padece nuestro ordenamiento procedimental debe someterse a una contrastación no sólo con la Constitución interna, sino también con la aplicación que viene realizando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del artículo 6.º del Convenio que supone la recepción de los derechos a la presunción de inocencia y a permanecer en silencio para todos aquellos procedimientos que pueden conducir a la imposición de una sanción. Evidentemente, según todo lo expuesto en los apartados anteriores, tal y como se encuentra estructurada la articulación entre el procedimiento de liquidación y el supuesto procedimiento sancionador que se sigue cuando la presunta comisión de infracciones hubiera sido apreciada en el curso de actuaciones inspectoras, existe práctica unanimidad doctrinal en denunciar lo insostenible de la regulación actual. Pero son diversas las propuestas de reforma que se han planteado, propuestas que pasamos a analizar.

V. CONSIDERACIÓN DE LAS DIFERENTES LÍNEAS DE REFORMA QUE SE VIENEN PROPONIENDO

Hasta el momento se ha realizado en los presentes comentarios un juicio crítico de la normativa vigente a la luz de los principios y derechos constitucionales implicados en la cuestión; juicio crítico al que hemos querido dotar de un carácter sistemático y exhaustivo a fin de detectar las deficiencias que deben ser superadas en cualquier intento de reforma que quiera emprenderse al respecto, razón por la cual las páginas anteriores resultan esencialmente descriptivas. Identificadas y

(12) FROMMEL, S. «The european Court of Human Rights ante the righ of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayesrs?», *Diritto e Pratica Tributaria*, núm. 6, 1993, pág. 2.152.

(13) DASSESSE, M. «Human rights, European Law and Tax law: The implications of the Judgements of the Court of Human Rights in re Fundke and of the European Court of Justice in re Corbiau», *Ec Tax Review*, núm. 3, 1994, págs. 86 y ss.

fundamentadas tales deficiencias pasamos a adoptar a partir de este momento una perspectiva de carácter constructivo a fin de mantener ese objetivo de ofrecer una propuesta que nos impulsa a realizar el presente estudio. Por tanto, para ofrecer ese intento de solución considerando la alternativa elegida por el proyecto de Ley de Derechos y Garantías, debemos atender a las diversas líneas de reforma que en los últimos tiempos se han venido apuntando por la doctrina científica tratando de extraer las ventajas e inconvenientes que cada una de ellas presenta.

Como antes decíamos, existe práctica unanimidad a la hora de denunciar que la actual interrelación entre las funciones de gestión tributaria y la potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria ha provocado el doble efecto adverso de instrumentalizar esta última al servicio de la recaudación -olvidando que ontológicamente las sanciones no son medidas resarcitorias del impago- y, aunque pueda resultar contradictorio, al mismo tiempo ante la creciente resistencia sociológica de los contribuyentes se ha producido una creciente criminalización de las actuaciones de la Inspección de los Tributos que supone un aumento de litigiosidad. De modo que la tensión dialéctica entre los artículos 24 y 31 de la Constitución no está bien resuelta porque, ni se garantiza la operatividad del primero en su ámbito natural de aplicación, ni se llega a asumir la necesidad de lograr la aplicación integral del sistema de acuerdo con los principios de justicia tributaria. Pero, a partir de aquí son diversas las alternativas conceptuales que se vienen proponiendo para superar la coyuntura actual; dentro de ellas debemos distinguir dos líneas: una primera, mayoritaria, que asume la naturaleza de las sanciones tributarias como ejercicio del *ius puniendi* del Estado y restantes Administraciones; y, una segunda defendida en menor número de ocasiones, que no tiene reparo en cuestionar si la anterior premisa debe seguir necesariamente manteniéndose.

1. La propuesta de revisión metodológica de la naturaleza del «procedimiento de regularización tributaria».

Comenzando por el análisis de esta última propuesta, deben destacarse las aportaciones de los profesores **J.J. Bayona y M.T. Soler** (14) que destacan, como fórmula de solución al conflicto, una reflexión «seria y sin prejuicios sobre la verdadera naturaleza del procedimiento de regularización tributaria». Es decir, asumiendo esa mixtificación entre los procedimientos de gestión tributaria y los sancionadores que se advierte incluso en la Ley General Tributaria, **Bayona** critica la errónea comprensión del procedimiento administrativo sancionador como manifestación del *ius puniendi* del Estado. En este sentido entiende que el ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria resulta complementaria respecto a las funciones de gestión pues, a diferencia de lo que sucede con las restantes normas de naturaleza represiva, el objeto de aquella es «el de equiparar la situación jurídica de quien cumple adecuadamente los deberes que impone el desarrollo de la acción administrativa de quienes no los cumplen, dificultando con ello el desarrollo de dicha acción administrativa... Mediante la regularización, la conducta del contribuyen-

(14) Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. «El procedimiento sancionador», *Conferencia pronunciada en el Curso sobre «Evasión y fraude fiscal»*, UIMP, Santander, 1994, cuyo contenido se recoge en SOLER ROCH, M. T. «Deberes Tributarios y Derechos Humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995.

te cumplidor se ve compensada respecto del que no cumple, por una doble vía: la del interés de demora, de resarcimiento para el ente público y la de la sanción que trata de equilibrar su situación en relación con la de los infractores...».

Naturalmente, todos los planteamientos teóricos son por esencia revisables; no obstante, del conjunto de la jurisprudencia emitida en materia tributaria en relación con la dictada respecto al conjunto del Derecho Administrativo sancionador, creemos que tanto el Tribunal Constitucional como el resto de órganos jurisdiccionales asumen el sentir mayoritario de la doctrina científica que identifica la naturaleza de las normas que integran el sistema de infracciones y sanciones tributarias como manifestación del *ius puniendi*. Por tanto, la revisión metodológica propuesta por esta línea de pensamiento exigiría un giro en la propia postura mantenida por el Tribunal Constitucional -piénsese en que la propia exégesis de la trascendental STC 76/1990 conduce a la conclusión de que las normas sancionadoras tributarias están afectadas por la proyección de los arts. 24 y 25 de la CE (aunque este último precepto ha quedado al margen de nuestros comentarios) y, con base en este argumento, se afirma claramente la imposibilidad de articular un régimen de responsabilidad objetiva en la imposición de sanciones-. Por esta razón, consideramos preferible mantener propuestas de solución que empleen como criterios de valoración los elementos de juicio intrínsecos a la jurisprudencia constitucional que hasta el momento constituye el acervo interno y que, como hemos visto, también se mantienen en el acervo comunitario constituido por la jurisprudencia del TEDH. Lo cual, y preferimos adelantar ya desde este momento nuestra posición, no supone desconocer la necesidad de garantizar la eficacia del deber de contribuir del artículo 31 de la Constitución Española.

Por tanto, nos ocupamos ahora -sin ánimo de exhaustividad doctrinal- de las posturas que parten de la asunción de la pertenencia de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria al tronco común constituido por el Derecho de naturaleza represiva. Pero, partiendo de esta premisa, las líneas de reforma que se proponen se orientan en dos sentidos opuestos, radicando las diferencias conceptuales en los mecanismos que se consideran necesarios para salvaguardar la operatividad de las garantías procesales del artículo 24.2 de la Constitución Española, pues respecto a la incidencia del derecho a la tutela judicial efectiva sobre el régimen de ejecutividad de las sanciones existe práctica coincidencia.

2. La propuesta de anticipación de las garantías procesales del artículo 24.2 de la Constitución Española a los procedimientos de gestión tributaria.

Esta primera propuesta -cuya mejor síntesis puede encontrarse en las opiniones de **Falcón y Tella** (15)- parte de la evidencia, contrastada en las páginas anteriores, de que en su configuración actual el procedimiento de liquidación -particularmente cuando en él se insertan actuaciones desa-

(15) Vid. el Editorial que realiza este autor al núm. 22, correspondiente al mes de diciembre de 1995, de la *Revista Quincena Fiscal*, bajo el título «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar».

rolladas por los órganos de Inspección- puede dar lugar no sólo a la exigencia de la cuota tributaria e intereses de demora sino a la imposición de sanciones. En consecuencia, **para sanar todas las deficiencias que ofrece la contrastación de la actual normativa procedimental con las garantías procesales del artículo 24, se adopta una postura de índole evidentemente cautelar que propone anticipar la observancia de dichas garantías al curso de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.** Como argumento para esta interpretación expansiva de los preceptos constitucionales en materia sancionadora -que recuérdese niega el Tribunal Constitucional en los diversos fallos más arriba citados- se utiliza el sentido de los fallos del Tribunal de Estrasburgo en los asuntos Funke y Bendenoun. No obstante, como se advertía en las líneas introductorias a estos comentarios, la solución que se quiera dar a este conflicto no es una hipótesis que se pueda formular en abstracto tomando como criterio de valoración aislado el artículo 24 del texto constitucional, sino que, como consecuencia de la tensión interna a la propia Norma Fundamental, debe cuestionarse su corrección desde una perspectiva pluridimensional que considere la garantía de eficacia no sólo del citado precepto sino también del artículo 31 de la Constitución Española. Por ello, nos parece que tras la presentación de esta propuesta debe procederse de modo analítico presentando las consecuencias que se derivarían de esta anticipación de garantías a las actuaciones de comprobación e investigación. Supongamos, pues, cuáles serían los efectos que provocaría el mantenimiento de un procedimiento mixtificado en cuanto a su naturaleza y finalidad como el actual, pero en el que se introdujeran mecanismos destinados a garantizar la no imposición de sanciones con desconocimiento de las garantías penales.

En primer término, no plantea mayores problemas la consideración de una posible traslación del derecho a la asistencia de letrado. Hasta el momento ni siquiera hemos hecho referencia alguna a esta cuestión pues, como ya advirtiera el Tribunal Constitucional en 1981, la traslación de garantías penales al ámbito administrativo sancionador no es absoluta sino que debe realizarse con ciertos matices, y uno de esos matices afecta a la cuestión que nos ocupa; sólo en Alemania y Portugal pervive la formulación penal de este principio en su traslación a la imposición de sanciones administrativas. La integración del bloque de constitucionalidad realizada a este respecto por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (SSTC 74/1985 y 192/1987) encauza este derecho a través de mecanismos previstos en la normativa procedimental que prevean la **posibilidad** de asistencia; pero, a diferencia de lo que sucede en los procesos penales por delitos, la falta de representación letrada no es obstáculo esgrimible frente a la iniciación y desarrollo del procedimiento. No obstante, en atención a la especialización y complejidad de la actual normativa tributaria, podría emplearse el principio general de proporcionalidad como criterio para determinar si se paralizan o no las actuaciones inspectoras hasta tanto el obligado tributario consiga asesoramiento en la materia, según que las circunstancias del caso aconsejen actuar de modo sorpresivo -como, por ejemplo, cuando se reputa necesaria la iniciación de las actuaciones por personación directa del actuario- o no lo hagan imprescindible.

Tampoco resulta especialmente problemática la eventual traslación al actual procedimiento complejo de regularización de la garantía de separación entre órgano instructor y decisor. Como más arriba comentábamos, la legitimidad de la actual acumulación en los órganos inspectores de las fases de comprobación y liquidación se había salvado partiendo de la ausencia del carácter sancionador

de las funciones de gestión tributaria a las cuales ofrece cauce formal la regulación procedimental de aquéllas; pero si se reconoce la mixtificación de naturalezas que padece la configuración de las actuaciones inspectoras inferida de la Ley General Tributaria y del Reglamento de Inspección, los directos efectos de tal procedimiento sobre la imposición de sanciones exigirían volver a articular una separación entre el órgano comprobado/instructor y el órgano liquidador/sancionador. Separación que no aparece como exigencia conceptual de la naturaleza y estructura del procedimiento de liquidación, pero sí del procedimiento sancionador que se trataría de hacer aflorar frente a su latencia actual.

En realidad el núcleo de la problemática radica en la traslación a las actuaciones inspectoras de los derechos a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable como garantías instrumentales de la presunción de inocencia. Los argumentos para justificar su anticipación a las fases de comprobación e investigación se extraerían de esa interpretación del artículo 6.º del Convenio Europeo de Derechos Humanos que realizaba el Tribunal de Estrasburgo en la sentencia Funke antes citada. La recepción de estos derechos en el citado fallo supone su configuración como unas garantías al alcance no sólo del acusado en sentido estricto, sino también de aquellas personas que son objeto de procesos de instrucción que se hallan en una fase donde todavía no hay evidencias para dictar auto de procesamiento que los convierta formalmente en acusados. Se trata, en definitiva, de una expresión del principio acusatorio que rige en la actualidad en todas las fases de los procesos penales y procedimientos sancionadores frente al carácter inquisitivo que presentaron en otras épocas históricas.

Realizando una interpretación extensiva de la premisa anterior, las propuestas de reforma que estamos analizando aducen que, dado que el actual procedimiento de regularización -en alusión a su carácter mixto- puede conducir a una sanción, el cumplimiento de los deberes de atención y colaboración con la Inspección tributaria equivale, en la práctica, a la adopción de medidas coactivas que tratan de constreñir al obligado tributario a acusarse a sí mismo de un delito o infracción tributaria, lo cual resulta incompatible con el derecho a no autoinculparse. Consecuentemente, de admitirse esta solución conceptual, devendría inconstitucional la tipificación de las infracciones consistentes en la omisión de los deberes de colaboración con la Inspección (16) que tienen que hacerse efectivos en el curso de este procedimiento que en la actualidad conduce materialmente a sancionar una infracción. **Las reformas legislativas a adoptar en este sentido conducirían, pues, al reconocimiento de un derecho a negarse a prestar declaración o proporcionar datos a los órganos inspectores. La Administración no podría obligar al obligado tributario a colaborar en contra de su voluntad, ni podría sancionarse directa o indirectamente una eventual negativa a colaborar.**

(16) En concreto, FALCÓN Y TELLA considera incompatibles con el artículo 6.º del Convenio 9 (y por tanto con el art. 24 de la Constitución) el artículo 142.3 de la Ley General Tributaria (salvo que se interprete correctivamente), el artículo 78.1 f) que tipifica como infracción la «resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria», y el artículo 82.1 b) de la misma ley, que incrementa la sanción aplicable en estos casos; conlleva asimismo la necesidad de reconducir al apartado 5 de la LGT las conductas recogidas actualmente en el apartado 7 de dicho precepto; supone también la nulidad de pleno derecho de los artículos 11.1 d), 13.1 c) y 16 del Real Decreto 2631/1985 (en cuanto no se hayan visto ya derogados por la Ley 25/1995); y finalmente implica, entre otras cosas, al menos la necesidad de revisar en profundidad los artículos 36 y ss. del Reglamento de Inspección, relativos a las facultades del actuario, y en particular el artículo 41. (Vid. Editorial antes citado, pág. 9).

Nótese la diferencia argumental con respecto al sentido del fallo de la STC 76/1990: el Tribunal Constitucional había fundamentado la legitimidad de los deberes de colaboración concibiéndolos como garantía del deber de contribuir pero partiendo de su falta de operatividad en el procedimiento sancionador como confesiones o declaraciones de culpabilidad. Por supuesto, una propuesta de reforma en este sentido no se presenta con ánimo de postergación del deber de contribuir, sino que el punto de equilibrio entre los preceptos constitucionales implicados en el conflicto lo identifica **Falcón y Tella** con la siguiente solución: «la extensión del derecho a no declarar al procedimiento inspector no supone vaciar de contenido el deber de contribuir, sino únicamente equiparar la situación de quien no lleva libros o no conserva las facturas u otros antecedentes con trascendencia tributaria (y por tanto le resulta materialmente imposible facilitar tales documentos a la Inspección) con la de aquellas personas que teniendo en su poder dicha documentación optan por no facilitarla al actuario, porque piensan que puede resultar perjudicial a sus intereses... En consecuencia, a quien no enseña los libros o se niega a facilitar algún dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria se le podrá tratar como si no llevara libros o no conservara la información de que se trate, con la consiguiente imposición de sanciones por las infracciones simples cometidas. Y obviamente, en caso necesario, se procederá a determinar su renta o la cuantía defraudada en el tributo de que se trate a través de una estimación indirecta, con la imposición de las sanciones por las infracciones graves que hubieran logrado acreditarse».

Además de ello se aduce que con esta solución se obligaría a realizar un mayor esfuerzo para que la Administración obtenga otros medios de comprobación a través de fuentes externas al propio obligado tributario, pues -continúa **Falcón-** «limitarse a la información proporcionada por los particulares, por muy cómodo que sea, no sólo puede vulnerar derechos constitucionales de éstos... sino que incluso prejuzga indebidamente el resultado de la liquidación, con el riesgo de que el tributo se aplique sobre bases ficticias». Nos hemos permitido la incorporación de las anteriores citas al texto porque nos parece que en ellas destacan dos ideas originales: la primera, el recurso a la aplicación de la estimación indirecta como mecanismo para salvar los derechos constitucionales de los particulares durante las actuaciones inspectoras sin que por ello se sacrifique el deber de contribuir; la segunda idea reviste especial importancia al poner una vez más de relieve los efectos sustantivos que pueden alcanzar las normativas procedimentales sobre el grado de consecución de la justicia del sistema.

Partiendo de estas ideas, y no obstante nuestro respeto por la autoridad científica de quien las formula, nos parece que los efectos que pueden resultar de la solución propuesta se pueden orientar precisamente en la dirección opuesta a la deseada por el autor. Porque si consideramos el eventual reconocimiento del derecho a permanecer en silencio y a no proporcionar información a la Inspección, puede reputarse muy probable la hipótesis en que en múltiples ocasiones los obligados tributarios se acogerían al ejercicio de tales garantías. Con ello, siempre según esta línea de reforma, quedaría abierta la aplicación de la estimación indirecta; pero no debe olvidarse que la configuración de este régimen de determinación de bases imponibles -realizada fundamentalmente por vía jurisprudencial- responde a las notas de singularidad y subjetivación. De estos caracteres se deriva la exigencia de racionalidad en las magnitudes sobre las que se aplica (puede ser la base imponible íntegra, o sólo

determinados componentes de la misma), y en la elección de medios y cálculos empleados para realizar las estimaciones. Con ello, desde luego, se incrementa el esfuerzo a desarrollar por la Administración para que la aplicación del tributo que se realiza con base en índices y presunciones no devenga arbitraria pero, mucho nos tememos, que ante una hipotética generalización de supuestos en que resultara obligado el recurso a la estimación indirecta, la Administración tratara de encontrar fórmulas que permitieran una aplicación más automática y sencilla de estos métodos estimativos. Y nos parece que de ello ya se puede encontrar un indicio en la mención que realiza el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando alude a que «en la estimación indirecta del IRPF se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices, módulos o coeficientes establecidos para la estimación objetiva», cuando, precisamente, las estimaciones objetivas carecen de las notas de singularidad y subjetividad y no cuantifican la base imponible de acuerdo con la configuración normativa que responde a la naturaleza de los impuestos personales sobre la renta. Desde luego, no cabe duda de que la Administración se vería con ello aliviada de la ingente tarea de obtener de fuentes externas al sujeto pasivo toda la información que permita la cuantificación de las bases imponibles reales; por lo que respecta a este último, en la medida en que puede tener conocimiento de cuáles serán los signos, índices o módulos a emplear en la cuantificación de su deuda, podría llegar a plantearse si la alternativa más conveniente es no invocar su derecho a permanecer en silencio, colaborar con la Inspección y ajustar su deuda tributaria a la normativa sustancial del tributo en cuestión o, por el contrario, si le resulta más interesante acogerse a sus derechos fundamentales sabiendo que la cuantificación de su base imponible se va a alejar de aquella configuración normativa como renta efectivamente obtenida.

Evidentemente, con ello no se sacrifica el deber de contribuir si por éste se entiende el interés recaudatorio, pero lo que sí puede sufrir un retroceso más allá de lo razonable son los criterios materiales inspiradores de ese deber de contribuir. Este retroceso se derivaría de un alejamiento entre la configuración del sistema tributario según las normas que lo establecen y aquel que resultaría de su aplicación efectiva, por ello concluía **M.^a T. Soler**: «Ciertamente, nuestro ordenamiento jurídico no puede ser insensible a los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, pero al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta que ... si se impone el silencio sobre la verdadera riqueza de los contribuyentes en un momento en que interesa, no tanto averiguarla como conseguir determinados objetivos recaudatorios, acabará imponiéndose el control y la vigilancia indirecta, las estimaciones presuntivas y, en definitiva, la negociación entre las partes; todo ello cada vez más alejado de la exigencia de buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (17).

Por las razones anteriores nos parece que no es ésta la solución más adecuada para salvar la indeseable situación actual y pensamos que la propuesta de reforma más satisfactoria para resolver esta tensión dialéctica entre los artículos 31 y 24 de la Constitución debe partir de la separación procedimental que ha elegido como punto de partida el proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Con ello se acepta la tesis de que, tanto en términos estrictamente formales como materiales, la gestión tributaria y la imposición de sanciones tributarias son ámbitos claramente dis-

(17) «Deberes tributarios y derechos...», *Op. cit.*, pág.115.

tintos, a los cuales ofrecen cauce procedimientos ordenados a fines diversos en la medida en que suponen el ejercicio de distintas potestades y producen efectos jurídicos claramente diferenciados entre sí. Éstas son, en líneas generales, las ideas que subyacen en las construcciones de **Rodríguez Bereijo** (18), **Zornoza** (19), **Eseverri** (20) o **Pont Clemente** (21) entre otros, y a las que se suma, como alternativa, el propio **Falcón y Tella** en el mismo trabajo en el que se formulaba la propuesta antes recogida pues reconoce que si se considera imprescindible el mantenimiento de los actuales deberes de aportación de información propia a la Inspección, necesariamente el procedimiento inspector debería separarse totalmente del procedimiento para la imposición de sanciones.

3. La independencia procedimental entre el ejercicio de las funciones de gestión tributaria y la potestad sancionadora de la Administración Tributaria: propuesta de integración de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Imprescindible consideramos, pues, la declaración de autonomía e independencia funcional que recoge el proyectado artículo 24 de la Ley de Derechos y Garantías; pero igualmente imprescindible resulta la integración de la parca normativa prevista para evitar que devenga inoperante este mandato legal. Porque indudablemente surgen importantes dificultades técnicas de articulación en la medida en que un mismo supuesto de la realidad puede servir de base para la instrucción de un procedimiento impositivo y de un procedimiento sancionador respecto de la misma persona, que alcanzaría la condición jurídica de obligado tributario en el primero y de imputado en el segundo. Por tanto, como criterio básico para clarificar las relaciones entre ambos procedimientos debe tenerse en cuenta -como ha tenido el acierto de señalar el profesor **Zornoza** (22) -que **el procedimiento de liquidación trata sólo de verificar el *an* y el *quantum* de la prestación tributaria derivada de la realización del hecho imponible, mientras que en el procedimiento sancionador la cuestión relativa al presupuesto de hecho de la norma tributaria es sólo una entre otras que se tomarán en cuenta para determinar la tipicidad y antijuridicidad de la conducta, la imputabilidad y culpabilidad del presunto infractor y la posible concurrencia de circunstancias excluyentes de la responsabilidad.**

Por tanto, el principio regulador de las relaciones que deban surgir entre los procedimientos de gestión tributaria y los de imposición de sanciones tributarias debe ser el **principio de adecuación al fin**; lo cual supone la exigencia de que en el ámbito de cada procedimiento se reali-

(18) Vid. Prólogo a ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones...*, *Op. cit.*

(19) Así se deduce claramente del análisis sistemático de los principios constitucionales del Derecho sancionador en su obra *El sistema de infracciones y sanciones...*, *Op. cit.*

(20) ESEVERRI MARTÍNEZ, E. «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Técnica Tributaria*, núm. 28, pág. 73 y ss.

(21) PONT CLEMENTE, J.F. «Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador», *Técnica Tributaria*, núm. 27, 1994, pág. 80 y ss.

(22) Vid. la exposición de las ideas que siguen en *El sistema de infracciones y sanciones...*, *Op. cit.*, págs. 162-168.

cen 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.

Partiendo de esta premisa, la propuesta de desarrollo de los preceptos actualmente recogidos en el proyecto de Ley de Derechos y Garantías que aquí presentamos se extendería a los siguientes puntos:

1. Concreción del principio de claridad del procedimiento: para permitir una exacta determinación de los derechos y deberes del obligado tributario y de la Administración es necesario el conocimiento por parte de aquél de la naturaleza y alcance a que se refieren las actuaciones y, en concreto, la clarificación de si forman parte o no de un expediente sancionador. En consecuencia, a partir del momento en que aparezca justificada la instrucción de este último procedimiento, deberá realizarse la oportuna comunicación al presunto infractor, tanto si se instruye por la posible comisión de infracciones simples como si éstas son graves. Dicha comunicación deberá observar el contenido que recogíamos en los apartados iniciales de este estudio, como exigencias recogidas en la Ley 30/1992 para dotarla de la funcionalidad propia de un pliego de cargos, frente al cual deberá ofrecerse la oportuna posibilidad de contestación.

2. Separación órgano instructor/órgano decisor en el procedimiento sancionador: esta cuestión presenta ya mayores dificultades pues no sólo hay que considerar la necesidad de encomendar la competencia de las dos fases en que se estructura el procedimiento sancionador a órganos distintos, sino también la posibilidad o conveniencia de que alguna de ellas se atribuya a los órganos que desarrollan las fases de comprobación y/o liquidación. Ya hemos visto que para estas últimas, si se aísla funcionalmente el procedimiento de liquidación, no se encuentra impedimento constitucional para que continúen acumuladas en unos mismos órganos. Además debe tenerse presente que dicha acumulación de la competencia comprobadora y liquidadora ya no se aprecia únicamente en los órganos inspectores, pues la nueva redacción del artículo 123 de la Ley General Tributaria ha consolidado el proceso de atribución de funciones de comprobación -siquiera abreviadas- en los órganos de gestión que también dictan la oportuna liquidación. El problema radica en si, respetando la exigencia de dualidad órgano instructor/decisor en el procedimiento sancionador que se estructure de modo autónomo, alguna de estas dos fases pueda quedar encomendada a los mismos órganos gestores o inspectores que hayan desarrollado las actuaciones de comprobación o liquidación.

Habría una solución, digamos, de «economía»: que la instrucción del expediente sancionador pudiera quedar residenciada en el órgano inspector o gestor que ha desarrollado las funciones de gestión tributaria, y que sólo las actuaciones posteriores a la propuesta de sanción quedaran encomendadas a un órgano distinto frente a cuya inmediatez se desarrollara la confrontación de alegaciones y pruebas, y del que emanara el acuerdo de imposición de la sanción. Sin embargo, con ello

difícilmente se salvaría la ambivalencia de los efectos de la conducta del obligado tributario frente a las actuaciones comprobadoras y, además, probablemente esta solución chocaría con el principio básico que acaba de proponerse para articular las relaciones entre la gestión tributaria y la imposición de sanciones: si las actuaciones desarrolladas deben respetar el criterio de «adecuación al fin», cuando el órgano de gestión o inspección actúa en los procedimientos de liquidación ni entra ni tiene que entrar a considerar las circunstancias relativas a la concurrencia de los elementos subjetivos necesarios para la imposición de la sanción, lo cual sí debe observarse en la autónoma fase instructora del independiente expediente sancionador que se incoara. Teóricamente es posible, pero quizá la acumulación de la instrucción del expediente sancionador en las competencias del mismo órgano que ha desarrollado el procedimiento de liquidación tuviera como efecto la misma indeseable consolidación material de unas y otras actuaciones que se trata de evitar.

Por ello quizá la mejor solución sea articular un sistema de atribución de competencias que encomiende tanto la instrucción como la resolución del expediente sancionador a órganos diversos entre sí y distintos de los gestores o inspectores que hayan impulsado y culminado los procedimientos de liquidación. Para ello, del mismo modo que se distinguen los órdenes de gestión y recaudación como manifestaciones de distintas potestades de la Administración Tributaria, podría estructurarse un orden independiente en el que se integren los órganos encargados de la instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores como ejercicio de esa potestad sancionadora ontológicamente distinta. O incluso, y a salvo de que al lector pueda parecerle demasiado aventurado, podría realizarse la siguiente reflexión y propuesta: como se indicaba en las páginas introductorias del presente estudio, la atribución de la potestad sancionadora a la Administración se consiente históricamente como una quiebra parcial del principio de separación de poderes, pues en principio el ejercicio del *ius puniendi* corresponde a los órganos jurisdiccionales; en materia tributaria se cuenta con la consolidada estructura de los Tribunales Económico-Administrativos como órganos que, pese a permanecer encuadrados en el aparato administrativo, se nos presentan dotados de imparcialidad y ajenos a las relaciones de jerarquía. De todos es sabido que en los últimos años vienen repitiéndose numerosas críticas a la pervivencia de la vía económico-administrativa como preceptiva para obtener el acceso a los Tribunales de justicia en materia tributaria, por el posible menoscabo del derecho a la tutela judicial efectiva que ello conlleva; pero sí a este respecto pueden denunciarse los efectos que supone el mantenimiento del orden económico-administrativo, quizá su pervivencia pueda resultar de utilidad si se les atribuyen competencias para que la instrucción y resolución en la imposición de sanciones tributarias de modo independiente al curso de los procedimientos de gestión tributaria sea una realidad y no convierta el proyectado mandato legal que venimos examinando en una mera declaración de principios. Considerando la imparcialidad y práctica procesal de estos órganos, así como su misma estructuración, esta solución permitiría asemejar en la mayor medida posible el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria a la administración que los Tribunales realizan del ordenamiento penal, junto con el cual el ordenamiento administrativo sancionador integra ese tronco común al que pertenecen las normas de naturaleza represiva.

3. Articulación entre los efectos de los resultados del procedimiento de liquidación y los elementos de juicio empleados en el procedimiento sancionador.

No obstante todo lo anterior, **las mayores dificultades para articular una solución que permita hacer realidad la independencia funcional de ambos tipos de actuaciones siguen radicando en el mecanismo que se arbitre para garantizar simultáneamente la pervivencia de los deberes de colaboración con la Administración en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, y la efectiva salvaguarda de la presunción de inocencia con sus garantías de no autoinculpación en el procedimiento sancionador.** Porque, obviamente, este derecho fundamental supone la prohibición de introducción en el seno del procedimiento sancionador de medidas coactivas que tiendan a conseguir que el inculpado efectúe manifestaciones que puedan autoinculparle de la comisión de una infracción. Pero si para destruir la presunción de inocencia la Administración ejerciente de la potestad sancionadora debe desarrollar actividad probatoria de cargo, ésta no podrá consistir simplemente en la incorporación al expediente de los resultados alcanzados por otros órganos en el curso de los procedimientos de liquidación que, repetimos una vez más, se habrán desarrollado con el cumplimiento de los deberes de colaboración que subsisten en este ámbito. Para no volver a incurrir en las deficiencias que actualmente se padecen habría una solución extrema que consistiría en establecer expresamente una prohibición absoluta de intercomunicabilidad entre los resultados de la comprobación y liquidación y la actividad probatoria que debe desarrollar la Administración en el ulterior expediente sancionador. Esta rigidez garantizaría que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el procedimiento de liquidación no pudieran ser empleados en el expediente sancionador pese al derecho a guardar silencio que rige en este último.

Sin embargo, creemos que esta solución extrema no llegaría a ser enteramente posible, y que ni siquiera resultaría conveniente por razones de eficacia. A pesar de ello nos parece que, manteniendo la necesaria vigencia de los deberes de colaboración en el procedimiento de liquidación, es posible proponer una interpretación en virtud de la cual no se produce necesariamente un retroceso irrazonable del artículo 24 de la Constitución Española en aras de la protección del artículo 31 de la Constitución Española. La clave de la solución que pasamos a exponer radica en la **necesidad de desterrar definitivamente toda inercia en la consideración de que el sistema de infracciones y sanciones tributarias se basa en un principio de responsabilidad objetiva.**

En efecto, quizá en algunas ocasiones se olvida que la presunción de inocencia conlleva unas exigencias complejas que no afectan únicamente a la carga de la prueba en la acreditación de los hechos. Así habría que recordar que la presunción de inocencia presenta una primera proyección en las siguientes dimensiones:

- a) La interpretación de la presunción de legalidad de los actos administrativos simplemente como un desplazamiento en la carga de accionar;
- b) Supone también la prohibición de la desigualdad de las partes en el proceso sancionador que debe informar la regulación procesal acerca del desarrollo de la actividad probatoria; y

- c) Obliga a la afirmación del principio de libre valoración de la prueba, que se encuentra en la base de la argumentación de la STC 76/1990 para interpretar la presunción de veracidad de las actas de inspección a la luz de los principios constitucionales.

De acuerdo con esta primera proyección, aun cuando se permita el uso en los procedimientos sancionadores de los datos obtenidos durante las actuaciones de comprobación, **deben extremarse las exigencias acerca de su valor cognoscitivo como elementos probatorios para fundamentar la imposición de sanciones**. Lo cual adquiere una especial trascendencia en orden a cuestionar el valor probatorio que cabe atribuir a las pruebas preconstituidas, que ya obran en poder de la Administración y que, tras el diseño de competencias derivado de la actual redacción del artículo 123 de la Ley General Tributaria, se emplean singularmente en las regularizaciones desarrolladas por los órganos de gestión y que afectan en gran medida a las rentas del trabajo y del capital mobiliario. A este respecto merece mencionarse la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de marzo de 1995 que ya recoge estas exigencias al afirmar la insuficiencia del valor cognoscitivo que cabe atribuir a los datos informáticos obtenidos por la Administración mediante el sistema informático BUSCANO.

En consecuencia, los resultados de las actuaciones de comprobación y liquidación deben considerarse *notitia criminis*, cuya conciliación con la presunción de inocencia ya había tratado de concretar la STC 76/1990: según esta primera proyección del principio que venimos considerando, **debe presumirse que una conducta constitutiva de infracción no ha sido realizada por una persona, razón por la cual se veda toda interpretación de la presunción de veracidad de las actas del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria entendida como presunción capaz de sustituir la aportación y valoración de las pruebas directas sobre la realidad de las conductas**; conclusión que se deriva de la prohibición de responsabilidad presunta que a su vez se deriva de la presunción de inocencia como regla de juicio en lo que atañe a la prueba.

Pero es que además, aun cuando los resultados alcanzados en el procedimiento de liquidación se hubieran obtenido con la colaboración del obligado tributario, ello no implica que su traslado y valoración al expediente sancionador suponga una vulneración de la prohibición de autoinculpación. Porque **el principio de presunción de inocencia tiene una segunda proyección que obliga a presumir que la conducta ha sido realizada sin dolo ni culpa; lo cual supone una regla para el tratamiento del presunto infractor que se concreta en la prohibición de que la imposición de sanciones responda a un criterio de responsabilidad objetiva, y en la prohibición de que se articulen presunciones sobre la culpabilidad del autor**. En consecuencia, por simplificar en un ejemplo, no basta la prueba de que la falta de ingreso de la cuota tributaria se ha producido habiéndose realizado el hecho imponible, sino que es exigible una prueba objetiva que proporcione la certeza de la culpabilidad, y ésta sí que debe obtenerse en el curso del expediente sancionador sin menoscabo del derecho a no autoinculparse porque resulta completamente ajena a la finalidad a la que debe acomodarse el curso del procedimiento de liquidación.

De tal manera que **haber colaborado previamente con la Administración para proceder a la acreditación de los hechos, resultado de la comprobación, no supone una vulneración de las garantías procesales del artículo 24.2 de la Constitución Española, porque tales hechos bastan para la cuantificación de la cuota tributaria como resultado del presupuesto de hecho del tributo pero son insuficientes para que pueda apreciarse la concurrencia del presupuesto de hecho constitutivo de la infracción ya que en éste se inserta también el elemento subjetivo de la culpabilidad.** Acreditada la realización y cuantía del hecho imponible puede procederse a la cuantificación de la cuota tributaria; acreditado que venció el período de ingreso voluntario sin que se hubiera efectuado el ingreso, se ha devengado y es exigible el interés de demora como medida resarcitoria; pero ni una cosa ni la otra bastan para acreditar que se ha cometido infracción sancionable porque resta por desarrollar el juicio de reprochabilidad.

En consecuencia, colaborar con la Administración para acreditar la obtención de una renta y cuantificar el correspondiente tributo no implica una confesión de culpabilidad en la comisión de una infracción, aun cuando se hubiera dejado de ingresar todo o parte de la cuota. Y ésta pensamos que es la interpretación que debe darse al también proyectado artículo 33 de la Ley de Derechos y Garantías que introduce alguna confusión conceptual al epigrafiar su texto «**Presunción de buena fe**»: «La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias».

De este modo la aportación por la Administración de los resultados fácticos de las actuaciones de comprobación en el expediente sancionador no sería de por sí inconstitucional, ni se estaría vulnerando el artículo 6.º del Convenio Europeo de Derechos Humanos siempre que se extremara el rigor con que se admite el valor probatorio de los medios de comprobación empleados, y se garantizase el posterior desarrollo del juicio destinado a arrojar certeza sobre la culpabilidad del autor. Ésta parece ser la línea conceptual mantenida recientemente por nuestro Tribunal Constitucional en las SSTC 154/1994, 197/1995 y 7/1996 a propósito de la cuestionada constitucionalidad del artículo 72.3 de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos y Seguridad Vial que obliga al propietario del automóvil a comunicar a la Administración la identidad, propia o ajena, del conductor en el momento de la presunta comisión de una infracción, lo cual se estimaba contrario por los recurrentes a los derechos a permanecer en silencio y a no confesarse culpables.

En estos fallos el Tribunal Constitucional especifica la imposibilidad de obligar a la Administración a realizar pesquisas más allá de lo racionalmente exigible cuando la posición jurídica de los particulares las coloca en una situación genérica de colaboración con la Administración como consecuencia de la ponderación entre los intereses generales y particulares en juego. En paralelismo a la STC 76/1990 se considera legítima la imposición de determinadas obligaciones inherentes, en este caso, al derecho a ser propietario de vehículos; en la misma línea que en aquella sentencia se argumenta ahora que los deberes de colaboración marcan el límite de lo exigible pues, sin su cumplimiento por parte de los propietarios, la obligada intervención de los poderes públicos ante la comisión de infracciones de seguridad vial se vería injustificadamente dificultada. En un argumento que sería perfectamente trasladable al problema que a nosotros nos ocupa, el Tribunal

Constitucional advierte que no se trata de negar el derecho a autoinculparse porque la identificación del conductor no es la del propietario en su condición de imputado (en el caso de que coincidan) sino en la de titular del vehículo; admitir con anterioridad a la iniciación del procedimiento sancionador que se conducía el vehículo no equivale a emitir una declaración admitiendo su culpabilidad. Será *a posteriori* cuando se desarrolle el oportuno expediente sancionador con todas las garantías constitucionales y legales para establecer la responsabilidad de la persona identificada; aun cuando se admita como medio para probar la conducción en aquel instante la declaración del propietario del vehículo, nuevamente a la luz del principio de valoración de la prueba.

Trasladando este criterio para clarificar las relaciones entre los procedimientos de gestión tributaria y los expedientes sancionadores en materia tributaria que deberán seguir una tramitación independiente, será el órgano competente para la instrucción de este último quien deberá impulsar la actividad probatoria dirigida a demostrar que la infracción se cometió siquiera a título de simple negligencia, lo cual podrá ser naturalmente contestado por el presunto infractor alegando la concurrencia de error o cualquier otra causa excluyente de responsabilidad. Todos estos elementos integrantes del juicio de reprochabilidad resultan esencialmente ajenos a la cuantificación de la cuota tributaria y a las reacciones de tipo indemnizatorio que puedan surgir ante el impago. Con ello se conseguirá reducir la liquidación al acto expresión de la función que conceptualmente le corresponde; identificándose como efecto reflejo el acto autónomo de imposición de la sanción que seguirá su propio régimen de impugnación y ejecución, lo cual permitirá superar las deficiencias en orden a la operatividad de la conformidad y al respeto a la tutela judicial efectiva más arriba analizados.

Por último, resta añadir que en el desarrollo del juicio de culpabilidad que deberá seguirse en el curso del procedimiento sancionador resulta vedada la admisibilidad de presunciones de culpabilidad. Por ello, pese a la conveniencia de identificar indicios objetivos que determinen la ausencia de culpabilidad, debe obrarse con cautela para que éstos -por ejemplo, el recogido en la actual redacción del art. 77.4 d) de la LGT (23)- no se perviertan al ser interpretada su no concurrencia como una presunción de culpabilidad.

Con ello termina nuestra propuesta acerca del desarrollo que debiera darse a la relación que surgirá entre el ejercicio de las potestades de gestión tributaria y la sancionadora tras la declaración genérica de independencia procedimental entre ambas. En conclusión nos parece que la parca normativa prevista en el proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente es conceptualmente correcta, pero necesitada de una integración que garantice de forma efectiva la pervivencia de las garantías constitucionales en el procedimiento sancionador que surja por desmembramiento del actual «procedimiento de regularización» de ambivalente naturaleza y efectos. Así pues, o bien se clarifica la aplicabilidad en materia tributaria de los preceptos de la Ley 30/1992 dedicados a la

(23) «Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria... cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma».

potestad y al procedimiento sancionador (y a las normas reglamentarias que la desarrollan), o bien se incorporan estas exigencias en la normativa legal tributaria -ya sea directamente la LGT, ya sea manteniendo el mecanismo que ha preferido el legislador de dictar esta Ley de Derechos y Garantías-. De un modo u otro resultará necesaria la revisión y reforma del Reglamento General de Inspección y del Real Decreto 2631/1985 sobre procedimiento sancionador, y se torna inexcusable ya la exigencia de que se elabore y apruebe el tan esperado Reglamento General de Gestión. Si no se subsana de uno u otro modo el previsible silencio legal en aspectos de vital importancia como los examinados se corre el riesgo de incurrir en un excesivo reglamentismo del cual devenga inoperante la finalidad perseguida con esta línea de reforma.

En los presentes comentarios hemos querido ofrecer así una propuesta de desarrollo del actual proyecto de ley, la cual hemos deseado presentar con vocación de utilidad (siquiera sea en determinados aspectos). Para ello nos hemos decidido por un enfoque metodológico que prescindiera de realizar un alarde de aportaciones doctrinales; los estudios realizados por la doctrina científica tributaria en las últimas dos décadas presentan el enorme valor de haber sido ya objeto de asimilación mayoritaria y de comenzar a trascender en las reformas legislativas a emprender respecto al grave problema analizado. Así pues, tomando como premisas las conclusiones ofrecidas por los diferentes autores hemos procedido, empleando una metodología marcadamente analítica, a desarrollar un juicio crítico de la regulación positiva actual por contrastación con los principios constitucionales implicados. Detectadas las deficiencias, se está ya en condiciones de emplear un enfoque constructivo para considerar las ventajas e inconvenientes que presentan las diversas líneas de reforma que recientemente se han venido proponiendo; finalmente, esperamos que la justificación de nuestra preferencia por la solución conceptual que parece haber acogido el legislador se haya expuesto con la suficiente solidez para poder fundamentar los mecanismos de técnica jurídica que, a nuestro entender, deben ser objeto de recepción en nuestro ordenamiento tributario.