

INCRIMINACIÓN Y AUTOINCRIMINACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Carlos David Delgado Sancho

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

En el procedimiento de inspección el sujeto inspeccionado no se autoincrimina, pero sí se le incrimina, pues se pretende recaudar la «deuda media» que de forma arbitraria y automática le asigna el programa de inspección. En el inicio del procedimiento se vulnera la presunción de inocencia del sujeto inspeccionado, ya que el programa de inspección le asigna una «deuda media» y, además, se interrumpe *ope legis* la prescripción del plazo para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de la regularización propuesta por la Inspección. Esta incriminación, primero, fomenta el fraude fiscal e incentiva la economía sumergida, convirtiendo a la Hacienda pública en una Administración injusta e ineficaz, y segundo, el deber de colaborar del sujeto inspeccionado se transforma en una facultad, pues no se le podrá sancionar por resistencia, obstrucción, excusa o negativa, al quedar residenciada la mala fe en sede de la Administración.

Palabras claves: incriminación, autoincriminación, prueba, presunción de inocencia y deber de colaboración.

Fecha de entrada: 08-12-2014 / Fecha de aceptación: 20-01-2015

INCRIMINATION AND SELF-INCRIMINATION IN THE INSPECTION PROGRESS

ABSTRACT

In the process of inspection the inspected subject is not self-incrimination, but incriminates him, as it aims to raise the «average debt» arbitrarily and automatically assigns the inspection program. In the beginning of the procedure the presumption of innocence of the inspected subject is violated, since the inspection program assigns an «average debt» and also «*ope legis*» interrupted prescription deadline to impose tax penalties that may result regularization given by the Inspectorate. This incrimination, first, encourages tax evasion and encourages the black economy, making public finances in an unjust and ineffective administration, and second, the duty to assist the inspected subject becomes an option, because you can not punish for resistance, obstruction, excuse or negative, to be impeached bad faith Administration headquarters.

Keywords: incrimination, self-incrimination, proof, presumption of innocence and duty to cooperate.

Sumario

- I. Marco constitucional y legal
- II. El inicio del procedimiento inspector: la incriminación del sujeto inspeccionado
 - A. El objeto del procedimiento inspector
 - B. La planificación de las actuaciones inspectoras
 - C. La inclusión en el plan de inspección
 - D. El inicio de las actuaciones inspectoras
 - E. La interrupción de la prescripción de las infracciones tributarias
 - F. La incriminación del sujeto inspeccionado: vulneración de la presunción de inocencia
 - G. La imparcialidad de los Inspectores de Hacienda: la evaluación de su desempeño
 - H. La impugnación del acto de iniciación del procedimiento inspector: el recurso de amparo
- III. El desarrollo de las actuaciones inspectoras: la autoincriminación del sujeto inspeccionado
 - A. El derecho de defensa del sujeto inspeccionado
 - B. El deber de colaborar con la Inspección de los Tributos
 - C. La carga de la prueba en el procedimiento inspector
 - D. El derecho a no autoincriminarse: ámbito penal y ámbito administrativo
 - E. La doctrina de los Tribunales

I. MARCO CONSTITUCIONAL Y LEGAL

Cuatro artículos¹ de la Constitución española –24, 25, 31 y 103– nos van a permitir delimitar y fundamentar la problemática que plantea la incriminación y la autoincriminación en el procedimiento de inspección, desde la óptica de los valores supremos que imperan en nuestro ordenamiento jurídico: la libertad, la justicia y la igualdad (CE 1.1). En reiteradas sentencias, por todas la 67/1984, de 7 de junio, el Tribunal Constitucional ha declarado que las leyes han de ser interpretadas de conformidad con la Constitución y en el sentido más favorable para la efectividad de los derechos fundamentales², disponiendo al efecto el artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del poder judicial, que: «La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico, y vincula a todos los Jueces y Tribunales, quienes interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos». De los artículos antes enunciados, nos interesa destacar las siguientes notas:

- Primera. El artículo 24.2 establece una serie de garantías procesales que son aplicables, en cierta medida, a los procedimientos administrativos en general, y, por tanto, al procedimiento de inspección. De esas garantías, nos centraremos especialmente en la presunción de inocencia y en el derecho a no declarar contra sí mismos.
- Segunda. El artículo 25.3 otorga a la Administración la potestad sancionadora, habiendo asumido el Tribunal Constitucional la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para declarar que los principios inspiradores del orden penal son aplicables, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo sancionador, y, por ende, en el procedimiento sancionador tributario (LGT 178), de tal forma que desde el punto de vista ontológico o sustancial, infracciones y penas son esencialmente iguales.

¹ Los derechos reconocidos en los artículos 24 y 25 son susceptibles de recurso de amparo. Los reconocidos en el artículo 31 no son susceptibles de recurso de amparo, pero los tributos y las prestaciones personales de carácter público solo pueden establecerse con arreglo a la ley (CE 133.1). El artículo 103 enumera los principios en los que se asienta la actuación de la Administración pública.

² La legalidad aplicable debe ser entendida en los términos más favorables a la plena efectividad de los derechos fundamentales (STC 24/1989, de 2 de febrero).

- Tercera. El artículo 31.1 instituye la potestad tributaria, el deber de «todos» de contribuir para sostener los gastos públicos, del que se deriva el deber de colaborar con la Hacienda pública y el deber de información (LGT 93 y 94). Este deber de contribuir, desde el punto de vista del contribuyente, se vincula a su capacidad económica, pero desde un plano social, se integra en un sistema tributario justo, en el que los contribuyentes no son súbditos sino ciudadanos. El propio artículo 31 esboza lo que debe entenderse por sistema tributario justo, en primer lugar, se trata de un sistema que integra una pluralidad de tributos que gravan la renta, el patrimonio y el tráfico mercantil y civil (LGT 2), en segundo término, se basa, desde la perspectiva del ingreso, en los principios de igualdad y de generalidad, progresividad y no confiscación (LGT 3), y, desde el punto de vista del gasto público, en los principios de eficacia y eficiencia.
- Cuarta. El apartado 1 del artículo 103 dispone que la Administración pública, la Hacienda pública en lo que ahora importa, sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia³ (...), con sometimiento pleno a la ley y al derecho, y, el apartado 3 del citado precepto que la ley regulará (...), las garantías para la imparcialidad de los funcionarios —léase, Inspectores de Hacienda— en el ejercicio de sus funciones. Este sometimiento pleno de la actuación administrativa a la *lex* y al *ius*, abarca dos juicios, uno de legalidad, la actuación administrativa no debe vulnerar el derecho objetivo, y otro de intencionalidad, la actuación administrativa debe respetar los principios generales del derecho, ejercitando la potestad tributaria y sancionadora de forma legítima, sin incurrir en desviación de poder, atendiendo al servicio de los intereses generales, pues la Administración carece de intereses propios.

Desde este momento, ya podemos anticipar que el fraude fiscal constituye una de las mayores quiebras del sistema tributario justo que proclama la Constitución, pues como señala la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal: «El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario». Por su parte, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en su exposición de motivos, especifica que la realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca.

³ El principio de eficacia ha de subordinarse al principio de legalidad (STC 22/1984, de 17 de febrero).

- Tercera. El artículo 31.1 instituye la potestad tributaria, el deber de «todos» de contribuir para sostener los gastos públicos, del que se deriva el deber de colaborar con la Hacienda pública y el deber de información (LGT 93 y 94). Este deber de contribuir, desde el punto de vista del contribuyente, se vincula a su capacidad económica, pero desde un plano social, se integra en un sistema tributario justo, en el que los contribuyentes no son súbditos sino ciudadanos. El propio artículo 31 esboza lo que debe entenderse por sistema tributario justo, en primer lugar, se trata de un sistema que integra una pluralidad de tributos que gravan la renta, el patrimonio y el tráfico mercantil y civil (LGT 2), en segundo término, se basa, desde la perspectiva del ingreso, en los principios de igualdad y de generalidad, progresividad y no confiscación (LGT 3), y, desde el punto de vista del gasto público, en los principios de eficacia y eficiencia.
- Cuarta. El apartado 1 del artículo 103 dispone que la Administración pública, la Hacienda pública en lo que ahora importa, sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia³ (...), con sometimiento pleno a la ley y al derecho, y, el apartado 3 del citado precepto que la ley regulará (...), las garantías para la imparcialidad de los funcionarios —léase, Inspectores de Hacienda— en el ejercicio de sus funciones. Este sometimiento pleno de la actuación administrativa a la *lex* y al *ius*, abarca dos juicios, uno de legalidad, la actuación administrativa no debe vulnerar el derecho objetivo, y otro de intencionalidad, la actuación administrativa debe respetar los principios generales del derecho, ejercitando la potestad tributaria y sancionadora de forma legítima, sin incurrir en desviación de poder, atendiendo al servicio de los intereses generales, pues la Administración carece de intereses propios.

Desde este momento, ya podemos anticipar que el fraude fiscal constituye una de las mayores quiebras del sistema tributario justo que proclama la Constitución, pues como señala la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal: «El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario». Por su parte, la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en su exposición de motivos, especifica que la realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca.

³ El principio de eficacia ha de subordinarse al principio de legalidad (STC 22/1984, de 17 de febrero).

II. EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: LA INCRIMINACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO

Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución, en concreto la presunción de inocencia, vinculan a todos los poderes públicos (CE 53.1) y, por tanto, a la Administración tributaria que debe protegerlos y garantizarlos; sin embargo, en el inicio del procedimiento inspector se producen dos actuaciones que van a vulnerar el derecho fundamental a la presunción de inocencia: la asignación arbitraria y automática por el plan de inspección –por uno de los múltiples programas que lo integran–, de una «deuda media» al contribuyente inspeccionado y la interrupción *ope legis* del plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de la regularización propuesta por la Inspección. Esta vulneración de la presunción de inocencia, lejos de ir encaminada a garantizar algún bien constitucionalmente protegido, fomenta el fraude fiscal e incentiva la economía sumergida, convirtiendo a la Hacienda pública española en una Administración injusta e ineficaz.

A. EL OBJETO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

A diferencia de la regulación anterior, en la que al referirse al procedimiento inspector se estaba haciendo mención a todas las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, distingue claramente entre el procedimiento inspector⁴ (LGT 145) y el resto de actuaciones inspectoras (RGAT 197), limitándose el objeto del mismo, tal y como señala el artículo 145.1 de la citada norma, a la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. El artículo 145 de la Ley general tributaria contiene cuatro términos que delimitan nuestro objeto de estudio:

- Comprobación e investigación. Los únicos competentes para comprobar e investigar son los instructores de los respectivos expedientes, aclarando el propio artículo 145 estos conceptos: «La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones» (LGT 145.2); «la investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios» (LGT 145.3).
- Liquidación. Es competencia exclusiva de los Inspectores Jefes. Los actuarios en las actas proponen liquidaciones; los contribuyentes nunca liquidan, solo autoliquidan.

⁴ Frente a una pluralidad de procedimientos de gestión tributaria hay un único procedimiento de inspección.

- Regularización. La Inspección, en su caso, regulariza la situación tributaria de los sujetos inspeccionados, en clara referencia a la deuda tributaria que instruyen (LGT 143.2) y que posteriormente será liquidada por el Inspector Jefe⁵.

Ahora bien, cuando hablamos de procedimiento inspector, en realidad, nos estamos refiriendo a cosas bien distintas, ya que junto al procedimiento inspector propiamente dicho hay que considerar, primero, la interrupción de la prescripción de las infracciones tributarias [LGT 189.3 a)], y segundo, la obtención de la prueba en el subsiguiente procedimiento sancionador (LGT 210.2), pues la instrucción de este último se realiza en el procedimiento inspector. Prácticamente, en esta dicotomía radica la mayor parte de los problemas que plantea la incriminación y la autoincriminación en el procedimiento inspector, pues mientras es indubitado que el sujeto inspeccionado debe colaborar con la Inspección de los Tributos, ninguna obligación tiene el presunto infractor de colaborar con el instructor del expediente sancionador, estando garantizados constitucionalmente, en ambos procedimientos –el inquisitivo y el acusatorio– y, prácticamente en el mismo grado, la inmensa mayoría de los derechos⁶ reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución mediante el recurso de amparo.

B. LA PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Los planes de inspección vieron la luz⁷ con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, cuyo artículo 26 obligaba a la Administración a hacer públicos los criterios que informan cada año el plan nacional de inspección. Actualmente, el artículo 116 de la Ley general tributaria establece que «la Administración tributaria elaborará anualmente un plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informan». Dicho precepto ha sido desarrollado por el artículo 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (...), cuyo apartado 1, dispone: «La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad», habiéndose publicado

⁵ También los contribuyentes pueden regularizar su situación tributaria. La Ley Orgánica 7/2012 identifica el término «regularización» con el pago de la deuda tributaria, al disponer la nueva redacción del artículo 305.4 del Código penal que: «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, (...)».

⁶ No se aplican en el procedimiento administrativo sancionador el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley (ATC 170/1987, de 11 de febrero), ni el derecho al juez imparcial (STC 76/1990, de 26 de abril), ni el derecho a la asistencia jurídica gratuita (STC 128/1996, de 9 de junio), ni el derecho a la doble instancia en el orden contencioso-administrativo (STC 89/1995, de 6 de junio).

⁷ El artículo 19.6 del Real Decreto 939/1986 disponía: «Los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad».

(BOE de 31 de marzo de 2014) la Resolución de 10 de marzo de 2014 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del plan anual de control tributario y aduanero para el ejercicio 2014, en cuyo preámbulo se vuelve a repetir lo que ya se dijo en 1999, al publicarse las directrices del primer plan de control: «La lucha contra el fraude constituye una línea prioritaria de actuación de la Agencia Tributaria».

El objetivo de todas las áreas funcionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sido siempre eminentemente recaudatorio, si bien el centro de imputación se ha trasladado del «Inspector» –anualmente se le asignaba la deuda que debía instruir– al «contribuyente inspeccionado», pues la mera inclusión en el plan de inspección lo «criminaliza» al asignarle de forma arbitraria y automática⁸ una determinada «deuda media» que se debe instruir y recaudar. Esta planificación, si bien es correcta en el diseño de los objetivos del Departamento de Recaudación –su finalidad es recuperar la deuda instruida por las otras áreas funcionales–, presenta graves distorsiones en las áreas de control tributario, ya que no facilita el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en periodo voluntario, pues el defraudador está mejor posicionado ante la Inspección de los Tributos que el contribuyente honesto, máxime si tenemos en cuenta que la regularización propuesta por la Inspección siempre se intenta negociar⁹, tanto por la propia Inspección, para firmar actas en conformidad o con acuerdo, como por el contribuyente, para reducir el montante de la deuda. Esta «deuda media» asignada al contribuyente inspeccionado –presunto defraudador– es la que debe instruir la Inspección de los Tributos, si bien provoca el efecto perverso de inducir al fraude fiscal a los grandes contribuyentes que conocen de antemano todos los parámetros necesarios para calcular el importe exacto de la «deuda media». La única forma de cumplir los objetivos de la Inspección de Hacienda es incoar actas que superen esa «deuda media», único modo que dispone el actuario para ser bien retribuido vía complemento de productividad y mejor evaluado en su carrera profesional.

C. LA INCLUSIÓN EN EL PLAN DE INSPECCIÓN

El órgano competente para incluir a un contribuyente en el plan de inspección es el órgano competente para liquidar que, en el ámbito de la Hacienda pública estatal, es el Inspector Jefe, que actúa por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos (RGAT 87.1). Podemos afirmar, entonces, que sus actos principian y terminan el procedimiento inspector, mientras las actuaciones de comprobación e investigación de los actuarios lo desarrollan. Este acto de inclusión de un determinado contribuyente en un determinado plan de inspección es un acto de mero trámite no susceptible de impugnación de forma autónoma (RGAT 170.8). Claro es que dicho acto de trámite se podrá impugnar con motivo de la impugnación de la resolución del expediente, es decir, al impugnar la liquidación derivada de un acta de disconformidad, pero en este

⁸ La «deuda media» asignada al contribuyente comprobado se fija en función del objetivo de recaudación anual de la Inspección de los Tributos, aplicando los correspondientes márgenes de seguridad.

⁹ ¿Tiene la Inspección de Hacienda habilitación legal para negociar la regularización del sujeto inspeccionado?

momento lo que nos interesa averiguar es si existe algún motivo autónomo (LRJPAC 107.1) para impugnar el acto administrativo de inclusión del contribuyente en el plan de inspección, lo que nos lleva a analizar la evolución legislativa y la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia.

La evolución legislativa parte del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la Inspección de los Tributos, cuyo artículo 29, en su redacción primitiva, disponía que «las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán: a) por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita o motivada del Inspector Jefe respectivo; b) como consecuencia de orden superior escrita y motivada; c) en virtud de denuncia pública; d) a petición del obligado tributario...». Posteriormente, el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, redujo a dos los citados modos de iniciación: a) por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector Jefe respectivo; b) a petición del obligado tributario...». Por último, el artículo 147.1 de la Ley 58/2003 dispone que «el procedimiento de inspección se iniciará: a) de oficio; b) a petición del obligado tributario, ...». Esta evolución legislativa nos permite interpretar el artículo 147.1 de la Ley general tributaria, alcanzando tres conclusiones: primero, solo es posible iniciar un procedimiento de inspección si el obligado tributario está incluido en un concreto plan de inspección, es decir, en un programa específico; segundo, es necesario que el Inspector Jefe asigne¹⁰ –firme– la carga del contribuyente seleccionado a un determinado equipo de inspección; y tercero, no es necesario motivar ni la inclusión de un contribuyente en un programa de inspección, ni la orden de carga en plan.

La redacción actual de la Ley general tributaria se ha ceñido a la doctrina del Tribunal Supremo que se decanta por considerar la inclusión en el plan de inspección como acto de mero trámite no susceptible de recurso o reclamación de forma autónoma. Dicha doctrina la entresacamos de las Sentencias de 4 de octubre de 2004 –casación 6112/1999– y 3 y 30 de noviembre de 2011 –casación 5787/2007, y, casación para la unificación de doctrina 164/2008– de la Sala Tercera, destacando las siguientes notas:

- La Administración tributaria no está obligada a notificar a los contribuyentes el hecho de su inclusión en un plan concreto de inspección al ser un acto de trámite, reservado y confidencial, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, ni produce perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos.
- No produce indefensión, pues queda indemne el derecho del sujeto pasivo a participar en el procedimiento y en las actuaciones inspectoras.
- La motivación de la inclusión en el plan de inspección se produce por la propia selección del contribuyente en aplicación de ese plan de inspección.

¹⁰ Si no se cumplen estos dos primeros requisitos la Administración tributaria incurre en vía de hecho (LJCA 30).

D. EL INICIO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Ya sea de oficio o a petición del contribuyente, el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale (RGAT 177.1), pero como el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos de inicio del procedimiento de inspección (STS de 3 de noviembre de 2011, antes citada), le resultará muy útil solicitar en la primera visita el documento firmado por el Inspector Jefe que acredite la orden de carga en plan, la identificación del programa y la «deuda media» que le asigna el plan de inspección, pues el que la Administración tributaria no esté obligada a notificar a los contribuyentes el hecho de su inclusión en el plan de inspección, no significa que, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, el contribuyente no tenga derecho a ser informado de la «acusación» formulada contra él (CE 24.2), ya que es un acto administrativo que afecta a sus derechos e intereses legítimos (LRJPAC 58.1); esta, al menos, es la interpretación que parece deducirse del artículo 147.2 de la Ley 58/2003, cuando afirma que «los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones», lo que por otra parte constituye uno de los derechos recogidos en el artículo 34 de la Ley general tributaria. La información solicitada por el sujeto inspeccionado merece las siguientes consideraciones.

- Primera. A la vista de la orden de carga en plan el sujeto inspeccionado podrá cotejar que la misma coincide con la comunicación de inicio de actuaciones firmada por el jefe de equipo, en lo relativo a la extensión –conceptos y ejercicios– y alcance –general o parcial– de las mismas, pudiendo comprobar la posible prescripción de alguna obligación tributaria, cuestionar la interrupción de los plazos de prescripción, etc., bien entendido que un «procedimiento», haya caducado (LGT 104.5) o esté finalizado, no interrumpe la prescripción¹¹, ya que dicho efecto lo reserva la ley a las «acciones», a las «actuaciones» y a los «recursos» o «reclamaciones» (LGT 68). Por otra parte, el inicio de una actuación inspectora de alcance parcial interrumpe «todo» el hecho imponible¹², ya que el Tribunal Supremo ha modificado su anterior doctrina (SSTS de 11 de febrero de 2008, casación 5360/2002; 25 de febrero de 2008, casación 5575/2002; 6 de noviembre de 2008, casación 1012/2006; etc.).

¹¹ La respuesta es negativa, tanto si nos referimos a actuaciones de carácter parcial como general, como si hablamos de procedimientos finalizados o caducados. El inicio de un procedimiento de carácter general interrumpe la prescripción, pero una vez finalizado o caducado cesa todo efecto interruptivo y surgen nuevos procedimientos (recaudación, revisión, etc.) que tendrán su propia dinámica, pero que en ningún caso interrumpen la prescripción de lo ya comprobado. Lo mismo cabe decir de los procedimientos de carácter parcial, que si bien interrumpen la prescripción en el momento de su inicio, cuando finalizan o caducan «borran» todo efecto interruptivo que hayan podido tener, sin perjuicio de lo que acontezca con el nacimiento de nuevos procedimientos.

¹² El hecho imponible del impuesto comprobado puede ser único (impuesto sobre sociedades) o múltiple (impuesto sobre el valor añadido), pero el inicio de un procedimiento inspector de carácter parcial, por nimio que sea en comparación con la base imponible declarada, interrumpe todo el hecho imponible, incluso lo no declarado.

Esto, lógicamente, es desproporcionado y por ello el artículo 149.1 de la Ley 58/2003 dispone que «todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso».

- Segunda. La identificación –numeración y descripción– del plan de inspección es esencial, pues la «deuda media» asignada por cada uno de los programas varía sustancialmente, lo que incide en la presión fiscal que soportará el sujeto inspeccionado, por ejemplo, no es lo mismo incluir a un contribuyente en el programa «control facturación irregular» –léanse facturas falsas– que en el de «sociedad y socios: reducción de capital», entre otros motivos, por el mayor grado de responsabilidad que acarrea, ya que el primero conlleva la imposición de sanciones por infracciones tributarias muy graves.
- Tercera. El dato fundamental que se le debe solicitar al jefe de equipo es la «deuda media» que el programa de inspección asigna al contribuyente inspeccionado, y, lógicamente, las razones por las cuales se le adjudica ese concreto importe.

E. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El apartado 1 del artículo 189 de la Ley general tributaria dispone que «la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones», añadiendo el apartado dos del citado precepto que: «El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones». La primera observación que nos merece este plazo de prescripción de cuatro años es que se aplica por igual a todo tipo de infracciones, ya sean leves, graves o muy graves, lo cual parece desproporcionado, máxime teniendo en cuenta que mientras la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 puede llegar a ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública, si la cuota supera 120.000 euros y hay dolo, la tipificada en el artículo 206 de la citada norma no deja de ser el mero incumplimiento de una obligación formal. Quizá la explicación provenga de la antigua Ley general tributaria que aglutinaba en un único expediente dos procedimientos, el inspector y el sancionador; pero, una vez generalizado el «procedimiento separado» con la Ley 1/1998 –actualmente regulado en el art. 208.1 de la Ley 58/2003–, no tiene ningún sentido equiparar el plazo de prescripción de infracciones tan dispares, tanto en lo relativo a su contenido, como a su gravedad.

El apartado 3 del citado artículo 189 de la Ley 58/2003 dispone que el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá: a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria. Y añade: «Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sancio-

nes tributarias que puedan derivarse de dicha regularización». El antecedente inmediato de este artículo lo constituye el artículo 20 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social que, con efectos 1 de enero de 2001, dio nueva redacción a la letra a) del apartado uno del artículo 66 de la Ley 230/1963, ya que la separación de procedimientos que consagraba el artículo 34 de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes supuso que los expedientes sancionadores iniciados desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19 de marzo de 1998) hasta la entrada en vigor de la Ley 14/2000 (1 de enero de 2001) no se vieran interrumpidos por el inicio de actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Así lo entendió el Tribunal Supremo –por todas, Sentencia de 15 de junio de 2005, casación en interés de Ley 86/2003– al afirmar que, «a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, no resulta admisible que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador puedan interrumpir la prescripción de unas posteriores sanciones». Este apartado 3 del artículo 189 de la Ley 58/2003 merece las siguientes consideraciones:

- Primera. Se criminaliza al sujeto inspeccionado, pues el mero inicio de un procedimiento de inspección –que, en principio, nada tiene que ver con el procedimiento sancionador– interrumpe el plazo de prescripción de las presuntas infracciones tributarias que haya podido cometer, vulnerando dicha cautela la presunción de inocencia del contribuyente y la confianza legítima depositada en las instituciones, al considerarlo un potencial defraudador, presumiendo su mala fe. El acto que interrumpe¹³ la prescripción debe motivarse, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, especificando las concretas infracciones que quedan interrumpidas, ya que limita derechos subjetivos e intereses legítimos [LRJPAC 54.1 a)], no siendo admisible la interrupción automática –*ope legis*– de la prescripción de posibles infracciones tributarias, sin ningún tipo de motivación, sin especificación alguna, aplicable por igual a todo tipo de obligados tributarios, pues la motivación marca la diferencia entre la discrecionalidad y la arbitrariedad. Lo dijo el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 15 de junio de 2005 (reiterándolo en las de 19 de enero de 2009, casación 5557/2006, y 15 de octubre de 2009, casación 3790/2006) al disponer: «El artículo 34 de la Ley 1/1998 proclama la absoluta separación de los expedientes sancionadores de los de comprobación e investigación, de modo que resultaría insólito que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador (que no tiene por qué iniciarse necesariamente) vinieran a interrumpir la prescripción de unas posteriores sanciones. Ello supondría la quiebra del principio de separación de tramitación de los expedientes sancionadores que acabamos de "estrenar" por razón de la Ley 1/1998, así como neutralizar el principio de presunción de inocencia». Cuestión distinta, añadimos nosotros, sería que en el momento de inicio del procedimiento de inspección, la Administración tuviera indicios de la posible responsabilidad del

¹³ La iniciación del procedimiento sancionador siempre debe motivarse (RGRST 22).

- obligado tributario, lo que le habilitaría sin ningún género de dudas a interrumpir la prescripción o iniciar el correspondiente procedimiento sancionador.
- Segunda. La seguridad jurídica exige determinar –y motivar– exactamente las infracciones cuyo plazo de prescripción queda interrumpido por las «acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado», así como el periodo impositivo al que hacen referencia. Estos datos no se deducen del artículo 189 de la Ley general tributaria que se limita a decir que «interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización». Tampoco se determinan las presuntas infracciones que quedan interrumpidas en la autorización previa del Inspector Jefe para iniciar el procedimiento sancionador –acto interno que no se notifica al interesado–, regulada en el artículo 25.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, modificado en este punto por el Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del Inspector Jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003». Habrá que esperar al inicio del procedimiento sancionador, que en la mayoría de los casos coincide en el tiempo con la propuesta de liquidación contenida en las actas de inspección –pues en palabras de la STS de 21 de septiembre de 2002, casación en interés de Ley 3433/2001, absurdo resulta que se inicie un procedimiento sancionador sin estar definidas las cuotas que, en definitiva, condicionarán incluso la gravedad de la posible sanción–, para identificar las infracciones que quedaron interrumpidas al iniciarse el procedimiento inspector, al disponer el artículo 22.1 del Real Decreto 2063/2004 que: «El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones: b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder».

F. LA INCRIMINACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO: VULNERACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Ya hemos dicho que los principios inspiradores del orden penal, la presunción de inocencia¹⁴ en lo que ahora importa, son aplicables, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo

¹⁴ «No puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones» (STC 76/1990, de 26 de abril).

sancionador, y, por ende, en el procedimiento sancionador tributario. Este principio significa, lisa y llanamente, que la Administración está obligada a probar¹⁵ la culpabilidad del presunto infractor, o dicho de otra forma que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absoluto. El principio de presunción de inocencia se ha convertido en derecho fundamental, y, como tal derecho, se proyecta en dos vertientes:

- a) Procedimental: significa que toda sanción debe ir siempre precedida de una actividad probatoria de cargo. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (entre otras, SSTC 66/1984, de 6 de junio; 109/1986, de 24 de septiembre; 76/1990, de 26 de abril; 33/1992, de 18 de marzo; 23/1995, de 30 de enero; 45/1997, de 11 de marzo; 123/1997, de 1 de julio, etc.) este derecho tiene las siguientes consecuencias procedimentales:
 - Necesidad de la prueba: que toda sanción, administrativa o penal, esté sustentada en una actividad probatoria de cargo o incriminadora de la conducta ilícita reprochada.
 - Licitud de la prueba de cargo: que las pruebas tenidas en cuenta para fundamentar la decisión de condena merezcan tal concepto jurídico y sean constitucionalmente legítimas.
 - Carga de la prueba: que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, de forma que es el acusador quien tiene que probar los hechos y la culpabilidad del acusado, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.
- b) Extraprocedimental¹⁶: constituye el derecho a recibir la consideración y trato de no autor o no partícipe en hechos infractores. Por tanto, este principio no solo se erige en un derecho, sino también encierra una «regla de tratamiento del inculpa-do» consistente en considerarle a todos los efectos como inocente hasta que, en su caso, se declare definitivamente su culpabilidad.

Pero ahora lo que nos interesa averiguar es si la presunción de inocencia se aplica en el procedimiento de inspección, y, en caso afirmativo, si la «deuda media» asignada por el programa

¹⁵ La culpabilidad del presunto infractor no es, en rigor, objeto de prueba; objeto de prueba son los hechos y la culpabilidad no es un hecho, sino un concepto jurídico, por ello, cuando se predica de un sujeto la culpabilidad en relación con una determinada conducta ilícita no se hace otra cosa que afirmar la existencia de unos hechos que encajan en la descripción del ilícito tributario y la participación en los mismos del sujeto en cuestión.

¹⁶ Pero esa dimensión extraprocesal de la presunción de inocencia no constituye por sí misma un derecho fundamental distinto o autónomo del que emana de los artículos 10 y 18 de la Constitución. En estos casos relativos al honor y a la dignidad de la persona, que no son una presunción sino una cualidad consustancial inherente a la misma, serán los derechos consagrados en el artículo 18 de la Constitución los que por la vía del recurso de amparo habrán de ser preservados o restablecidos (STC 166/1995, de 20 de noviembre).

de inspección al sujeto inspeccionado vulnera ese derecho fundamental, pues parece indubitado que dicha asignación constituye una falta de respeto hacia el contribuyente, una vulneración de su buena fe y de la confianza legítima que afecta a su honorabilidad, es decir, damos por sentado que la actuación de la Administración tributaria es ilegal –actúa con mala fe– cuando imputa una «deuda media» al sujeto inspeccionado, y lo que nos cuestionamos es si esa actuación ilegal vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Aunque la respuesta es afirmativa conviene precisar que la «deuda media» asignada por el programa de inspección comprende la cuota tributaria, los intereses de demora y la sanción, concepto este último que va a ser de trascendental importancia, porque se podrá alcanzar la «deuda media» imponiendo solo sanciones, en el supuesto de inexistencia de cuota tributaria e intereses de demora. Tres sentencias del Tribunal Constitucional nos van a ayudar a encontrar esa respuesta positiva, si bien la razón fundamental es que la instrucción del procedimiento sancionador, la obtención de la prueba de cargo, se realiza en el propio procedimiento de inspección.

- Primera. Sentencia 13/1982, de 1 de abril. Esta sentencia del Tribunal Constitucional confirma la tesis positiva, cuando declara que «una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal y como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias. (...) El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos».
- Segunda. Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre. Asimismo confirma la tesis planteada esta sentencia del Tribunal Constitucional, que ante la alegación por parte del demandante de amparo de la vulneración de la presunción de inocencia, el Tribunal Constitucional resuelve en estos términos: «La presunción de inocencia habría sido desconocida por la tantas veces citada resolución y, en general, por la actuación inspectora en cuanto se presume que el recurrente ha defraudado y debe probar que no lo ha hecho, cuando debía presumirse lo contrario y asumir la Inspección la carga de la prueba. Pero la situación no es esa. La Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda pública. Esta actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia».
- Tercera. Sentencia 76/1990, de 26 de abril. También la Sentencia 76/1990 confirma la tesis positiva en varios de sus fundamentos jurídicos al resolver el recurso y las cuestiones de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley general tributaria.

- Respecto de la posible inconstitucionalidad del artículo 145.3 de la cita ley, el Tribunal Constitucional se pronuncia en estos términos: «Ha de excluirse *a limine* que el artículo 145.3¹⁷ de la Ley general tributaria establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris el de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio solo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias».
- Respecto del artículo 83.3 f)¹⁸ de la Ley general tributaria, afirma que no vulnera la presunción de inocencia porque «el sustantivo "pruebas" no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión "documentos contables" que la propia norma emplea».

Una vez constatado que la presunción de inocencia se aplica en el procedimiento de inspección, debemos preguntarnos si la asignación arbitraria y automática de «deuda media» por el programa de inspección vulnera el citado derecho fundamental. La respuesta también es positiva, fundamentalmente, porque la Administración tributaria presume que el sujeto inspeccionado ha vulnerado la ley, pero hay otras varias razones: primera, la «deuda media» incluye las sanciones tributarias, y también, en aquellos casos en que se traslade el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, incluye la cuota por delito¹⁹ contra la Hacienda pública; segunda, la «deuda media» no está motivada, pues la asigna el programa de inspección en función de los objetivos recaudatorios de las áreas de control tributario, incurriendo la Administración en arbitrariedad (CE 9.3); tercera, el procedimiento de inspección se dirige contra un presunto defrau-

¹⁷ Este artículo disponía: «Las actas y las diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario».

¹⁸ El artículo 83 disponía: «3. Serán sancionados con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas: f) La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición».

¹⁹ La Hacienda pública incentiva los expedientes que finalizan en informe de delito fiscal, pues multiplican la «deuda instruida» por tres.

dador; y cuarta, la «deuda media» presupone iniciar un procedimiento administrativo «sin todas las garantías» (CE 24.2), pues un procedimiento genuinamente inquisitivo, como es el procedimiento de inspección, pasa a ser acusatorio, lo que supone desviación de poder (LJCA 70.2). En definitiva, la «incriminación», además de vulnerar la presunción de inocencia, induce al fraude fiscal y fomenta la economía sumergida, cuando el sujeto inspeccionado asume *–ex ante o ex post–*, como si de una tasa se tratase, los objetivos recaudatorios de los diferentes departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

G. LA IMPARCIALIDAD DE LOS INSPECTORES DE HACIENDA: LA EVALUACIÓN DE SU DESEMPEÑO

El estatuto básico del empleado público, aprobado por Ley 7/2007, de 12 de abril, hace pivotar la política de recursos humanos de las Administraciones públicas en torno a tres principios: la antigüedad, la formación y el compromiso con la organización. La evaluación del desempeño²⁰ (EBEP 20) se encuadra, lógicamente, en el compromiso con la organización y constituye el gran elemento innovador de la función pública y, probablemente, el reto más arduo de implantar que ocasionará la reforma operada por la Ley 7/2007, al incidir directamente en los aspectos más importantes de la relación funcionarial: promoción en la carrera administrativa, retribución, formación, provisión y mantenimiento del puesto de trabajo, etc. Respecto del trabajo desarrollado por los Inspectores de Hacienda, lo primero que hay que constatar es que no hay ningún precepto legal que garantice la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones (CE 103.3). Obviamente, sus actuaciones están sometidas al principio de legalidad (CE 9.1) y al control de los Tribunales (CE 106.1), deberán ser proporcionadas (LGT 3.2), regladas (LGT 6), facilitarán en todo momento a los sujetos inspeccionados el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (LGT 99.1), pero al sujeto inspeccionado nadie le garantiza la imparcialidad del Inspector de Hacienda, antes al contrario, la «deuda media» que le asigna el programa de inspección, predispone al funcionario más cualificado de la Administración a no ser imparcial en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, pues será evaluado y retribuido en función de lo que «recaude» a cada contribuyente, con independencia de la calidad del trabajo empleado. Concluimos, por tanto, que el mandato constitucional establecido en el artículo 103.3 *in fine* de la Constitución, a fecha actual, no se ha ejecutado, pues por tal no podemos considerar el código de conducta²¹ regulado en el artículo 52 del estatuto básico del empleado público, ya que la Constitución habla de «garantías» y el código de conducta de «principios». Esta conclusión viene reforzada con otros argumentos.

²⁰ Suponiendo, primero, que sea posible evaluar de forma objetiva un trabajo tan complejo como el que realizan los Inspectores de Hacienda, y segundo, que los evaluadores estén capacitados para ello, deben ser previamente conocidos por los evaluados los criterios de evaluación.

²¹ El principio ético regulado en el artículo 53.2 de la Ley 7/2007 tampoco garantiza la imparcialidad de los funcionarios públicos.

- Primero. Podría pensarse, en una primera aproximación, que la imparcialidad está implícita en el ejercicio de las propias actuaciones de la Inspección de los Tributos, al tener que ser las mismas equilibradas, proporcionales, regladas, legales, controladas por los Tribunales, etc., pero esta solución presenta flancos débiles, pues no se habla para nada de imparcialidad, ni en el derogado Reglamento general de la Inspección de los Tributos, ni en el actual Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (...), omisión que también podemos predicar de la Ley general tributaria. El término "imparcialidad" lo utiliza el estatuto básico del empleado público en varios artículos, en concreto, en el artículo 20.2 relativo a la evaluación del desempeño, al disponer: «Los sistemas de evaluación del desempeño se adecuarán, en todo caso, a criterios de transparencia, objetividad, imparcialidad²² y no discriminación y se aplicarán sin menoscabo de los derechos de los empleados públicos»; pero, que los sistemas para evaluar el trabajo desarrollado por los Inspectores de Hacienda deban ser imparciales, no significa que ejerzan sus competencias de forma imparcial.
- Segundo. También podríamos considerar que la imparcialidad se garantiza en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, relativos a la abstención y recusación de los funcionarios públicos, pero los citados preceptos lo que pretenden, según reza la exposición de motivos de la ley, es garantizar el principio de neutralidad, es decir, mantener los servicios públicos a cubierto de toda colisión entre intereses particulares e intereses generales. Por otra parte, los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992 antes citados no suponen ninguna novedad, pues la Ley de procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958 ya regulaba esta materia de forma similar en sus artículos 20 y 21.
- Tercero. Otra opción sería vincular la imparcialidad de los Inspectores de Hacienda con la inamovilidad por su condición de funcionarios de carrera (EBEP 1.3.6), pero esta opción también presenta deficiencias, en primer lugar, porque un Inspector de Hacienda mal evaluado no percibe el complemento de productividad, en segundo término, porque verá truncada su carrera profesional –condenado al ostracismo– si no «recauda» la «deuda media» asignada a los contribuyentes incluidos en su plan de inspección y, por último, porque la continuidad en un puesto de trabajo obtenido por concurso queda vinculada a la evaluación del desempeño de acuerdo con los sistemas de evaluación que cada Administración pública determine, dándose audiencia al interesado, y por la correspondiente resolución motivada (EBEP 20.4).

²² A fecha actual, la nota característica de la valoración del trabajo desarrollado es que la Administración goza de discrecionalidad técnica de tal modo que, por una parte, no es necesario que motive el núcleo material de sus decisiones técnicas, por otra, dichos actos se hallan vedados al enjuiciamiento directo de los Tribunales del orden contencioso-administrativo. No obstante, el desarrollo de la Ley 7/2007 requiere que la evaluación del desempeño sea objetiva, por lo que es de esperar que finalicen las «valoraciones subjetivas» hoy existentes.

- Cuarto. La razón fundamental es el significado del término «garantías»²³ que emplea el artículo 103.3 de la Constitución, pues el mandato del constituyente requiere una regulación *ex novo*²⁴ que, primero, establezca un proceso con todas las garantías (CE 24.2) y, segundo, garantice la imparcialidad de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus cargos –siendo «parte» de la organización debe ser «imparcial»–, lo que conlleva que sean públicos –conocidos por la opinión pública²⁵– los objetivos de los funcionarios públicos, y esa regulación *ex novo*, a fecha actual, no se ha producido, si bien la Ley 7/2007 –pendiente de desarrollo en el ámbito de la Administración general del Estado– se hace eco del citado principio en su código de conducta y en sus principios éticos.

H. LA IMPUGNACIÓN DEL ACTO DE INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: EL RECURSO DE AMPARO

La vulneración del derecho a la presunción de inocencia perpetrada en el inicio de las actuaciones inspectoras, así como las demás cuestiones de legalidad ordinaria y procedimentales, se podrán alegar cuando se impugne el acto de liquidación de las actas de disconformidad, interponiendo primero reclamación económico-administrativa –reposición, en su caso–, y, posteriormente, recurso contencioso-administrativo; pero, cuando la Administración pública vulnera un derecho fundamental entra en juego el artículo 53.2 de la Constitución que dispone: «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional». Por ello, el camino procesal idóneo para restablecer el derecho fundamental vulnerado, sería iniciar una doble instancia²⁶.

- Primera. Acudir directamente al procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona regulado en el Capítulo I del Título V de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa, artículos 114

²³ Este término tiene un significado muy preciso en nuestra Constitución; así, por ejemplo, el artículo 9.3 proclama que la Constitución «garantiza» los principios fundamentales del Estado de derecho.

²⁴ En contra, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2011, casación 5190/2009, que afirma: «La imparcialidad y la objetividad de los funcionarios, actuario y perito, se presupone, con independencia de que se adscribieran a la misma o distinta unidad de inspección».

²⁵ Cualquier ciudadano tiene derecho a acceder a esa información según dispone el artículo 12 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

²⁶ La jurisprudencia es unánime en admitir estas dos acciones paralelas –por todas, STC 84/1987, de 29 de mayo–, ya que el recurso especial no suspende el plazo para interponer el recurso ordinario, ni implica una reserva del derecho de ejercicio de la acción por esta vía.

a 122, donde la Sala del Tribunal Superior de Justicia correspondiente –Audiencia Nacional, en su caso– solo podrá enjuiciar si los actos impugnados vulneran la presunción de inocencia del sujeto inspeccionado.

- Segunda. Acudir al procedimiento ordinario establecido en los artículos 43 a 77 de la Ley 29/1998, donde se impugnará la liquidación derivada del acta de disconformidad, pudiendo alegarse únicamente cuestiones de legalidad ordinaria o procedimentales –la sentencia del proceso especial producirá efectos de cosa juzgada–, si bien en este caso es preceptivo agotar la vía económico-administrativa y conveniente garantizar el pago de la deuda tributaria –sanciones no– para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

III. EL DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS: LA AUTOINCRIMACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO

Incorporados al proceso contencioso-administrativo²⁷ (LJCA 52.1) los expedientes administrativos incoados por la Inspección de los Tributos –el de inspección y el sancionador–, figurarán únicamente en el procedimiento de inspección las pruebas utilizadas por el instructor del expediente sancionador para, primero, imputar el ilícito tributario al presunto infractor, y segundo, acreditar su culpabilidad. Cuando el sujeto inspeccionado esté obligado a aportar la prueba en el procedimiento de inspección, no se produce la autoincrimación en el procedimiento sancionador, o dicho en otros términos, si la Inspección de los Tributos respeta las reglas de distribución de la carga de la prueba no se vulnera el derecho del sujeto inspeccionado a no declarar contra sí mismo, pues ninguna coacción se ejerce cuando se está obligado a colaborar con la Inspección –«soportar prueba»– o cuando se deben justificar los beneficios fiscales declarados, «aportar prueba».

A. EL DERECHO DE DEFENSA DEL SUJETO INSPECCIONADO

Las garantías procesales contenidas en el artículo 24 de la Constitución se aplican de forma plena en el proceso penal²⁸ (LECr 520) y con matices en el procedimiento sancionador tributario. Una vez visto que la presunción de inocencia se vulnera en el inicio del procedimiento inspector, nuevamente nos vamos a preguntar si el derecho de defensa, y, más concretamente su manifestación pasiva, el derecho a no confesarse culpable, a no declarar contra sí mismo y a guardar silen-

²⁷ Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición (LJCA 33.1), siendo en este proceso más riguroso el principio de congruencia que en el orden civil (STS de 10 de abril de 2000, casación 3681/1996).

²⁸ El imputado no solo no tiene obligación de decir la verdad, sino que puede callar total o parcialmente, en virtud de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución (STC 118/2001, de 21 de mayo).

cio, se aplican en el procedimiento inspector. Antes de anticipar una respuesta hay que recalcar una vez más que la instrucción del procedimiento sancionador se realiza en el propio procedimiento de inspección, a pesar de que desde la Ley 1/1998 el procedimiento sancionador se tramita de forma separada al procedimiento de inspección, pero se trata de una mera formalidad (LGT 208.1), pues en palabras de LAGO MONTERO²⁹, «la pretendida y tan anhelada separación entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador resulta más artificial que real», ya que las pruebas del procedimiento sancionador –imputación del ilícito y prueba de la culpabilidad– se obtienen en el procedimiento de inspección (LGT 210.5). Como veremos a continuación, en el procedimiento de inspección se respeta el derecho de defensa del sujeto sancionado que, desde luego, no podrá guardar silencio en presencia de la Inspección de Hacienda.

- Primero. Es consustancial a todo procedimiento administrativo, y el procedimiento inspector no es una excepción, el principio de contradicción y, por tanto, el derecho de defensa, materializado en la Ley general tributaria en el derecho a formular alegaciones³⁰ y a aportar documentos [LGT 34.1 l)]. Así, pues, la Ley 58/2003 respeta el derecho de defensa del sujeto inspeccionado en su versión activa, siendo doctrina reiterada, por todas Sentencia del Tribunal Constitucional 165/2001, de 16 de julio, la de que no toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba –referida a su proposición, admisión, práctica, valoración, etc.– causa por sí misma indefensión material constitucionalmente relevante. Y es que, en efecto, el dato esencial para que pueda considerarse vulnerado el derecho de defensa consiste en que las irregularidades u omisiones procesales efectivamente verificadas hayan supuesto para el litigante una efectiva indefensión, toda vez que la garantía constitucional contenida en el artículo 24.2 de la Constitución únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa –juicio de trascendencia o pertinencia–, puesto que, de haberse practicado la prueba omitida, o si se hubiera practicado correctamente la admitida, la resolución final del proceso hubiese podido ser distinta en el sentido de resultar favorable a quien denuncia la infracción del derecho fundamental.
- Segundo. El derecho a no declarar contra sí mismo –autoincriminación o autoinculpación– también rige en el procedimiento inspector y se ejerce con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo coacción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (STC 197/1995, de 21 de diciembre). La Ley general tributaria respeta el derecho a

²⁹ LAGO MONTERO, J. M.ª: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario: reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *Impuestos*, núms. 15-16, 1999.

³⁰ Con carácter previo a la firma del acta de conformidad/disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho (LGT 156.1/157.1).

no confesarse culpable –no así, los objetivos de la Inspección de los Tributos– si lo implementamos correctamente con las reglas que distribuyen la carga de la prueba, pues hay una presunción *iuris tantum* –admite prueba en contrario– de que las declaraciones tributarias se presumen ciertas (LGT 108.4) y no tienen carácter directamente incriminatorio (STS de 21 de diciembre de 1999, casación 1174/1998), de la misma forma que no se confiesa culpable el contribuyente que «aporta» libros, registros, documentos, etc. [LGT 29.1 f)]. Esta presunción dispensa de la prueba al sujeto inspeccionado, trasladándola a la Inspección de los Tributos.

- Tercero. El sujeto inspeccionado no tiene derecho a guardar silencio ante la Inspección de Hacienda, pues la Ley general tributaria le asigna innumerables obligaciones tributarias materiales y formales, si bien este derecho tendría plena efectividad en el supuesto de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o, en su caso, se remita el expediente al Ministerio Fiscal (LGT 180.1), del mismo modo que sería irrelevante en el supuesto de que no se aperturase el procedimiento sancionador. En teoría, el sujeto inspeccionado podría guardar silencio³¹, pero el incumplimiento de sus obligaciones formales, le acarrearía consecuencias de extrema gravedad: primera, incurriría en la infracción grave tipificada en el artículo 203.6 de la Ley general tributaria sancionada con multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros, si el incumplimiento lo realizan contribuyentes que desarrollen actividades económicas³²; segunda, se determinaría la base imponible de los impuestos comprobados en régimen de estimación indirecta (LGT 51 y 158); y tercera, incurriría en la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley general tributaria, siendo compatibles ambas infracciones (LGT 180.3), la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Inspección de los Tributos y dejar de ingresar deuda tributaria. Al respecto, hay que constatar que el silencio también puede perjudicar al imputado, pues como declara el Tribunal Europeo de Derechos Humanos –caso Murray contra Reino Unido–, en Sentencia de 8 de febrero de 1996, el derecho del acusado a permanecer en silencio no es absoluto, sino que del mismo se pueden extraer conclusiones negativas atendiendo a las circunstancias del caso, a la importancia que los Tribunales nacionales le han concedido al apreciarlo como prueba y al grado de coacción sufrido.

³¹ En la práctica, guardan silencio los no declarantes y los que no comparecen ante la Inspección; pero, también se puede producir este supuesto cuando el sujeto inspeccionado ha cesado de hecho en su actividad mercantil, cuando realiza una actividad sumergida, etc.

³² La Ley 7/2012 ha introducido un apartado 6 en el artículo 203 para sancionar específicamente esta infracción en el seno del procedimiento inspector, pues según la exposición de motivos de la citada norma «se considera oportuna su modificación para evitar diversos problemas detectados así como mejorar su efecto disuasorio e impedir que estos defectos permitan dilatar los procedimientos».

B. EL DEBER DE COLABORAR CON LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

El deber de colaboración se inserta en la relación jurídico-tributaria (LGT 17.1) que está presidida por los principios de buena fe y confianza legítima (LRJPAC 3.1). La buena fe, tanto la de la Administración como la del contribuyente, se presume: a la Administración le resultaría imposible servir con objetividad los intereses generales si no actúa con buena fe; la buena fe del contribuyente le exime de responsabilidad siendo, por tanto, la Administración la que asume la carga de probar su culpa o negligencia, si considera que ha incurrido en algún ilícito tributario. La mejor doctrina considera un error que la Ley 58/2003 no reprodujera el artículo 33 de la Ley 1/1998, cuyo apartado primero disponía que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe», pues como afirma CALVO ORTEGA³³ es «una de las aportaciones más importantes de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes»; en el mismo sentido se pronuncia PONT MESTRES³⁴ cuando afirma que «la ausencia de su mención, en el menos malo de los supuestos, enturbia y perturba el normal desarrollo de lo que podría llamarse convivencia social tributaria».

La Ley general tributaria incluye en la Sección dedicada a la «Colaboración social en la aplicación de los tributos» el deber de información regulado en los artículos 93 y 94 de la citada norma; sin embargo, este deber de información queda extramuros del procedimiento de inspección por mandato del artículo 30.4 del Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a los efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria». Lógicamente, la Inspección de los Tributos, en el curso de las actuaciones inspectoras –incluso, antes de su inicio– efectuará requerimientos de información a terceros relacionados con el sujeto inspeccionado (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.) que obviamente se regularán por lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, pero las obligaciones de información del sujeto inspeccionado para con la Inspección de los Tributos no vienen reguladas en el citado artículo, sino por las normas atinentes al reparto de la carga de la prueba, de contenido eminentemente procesal, así como por el deber de colaboración con dichos órganos.

El deber genérico de colaboración³⁵ de los ciudadanos se regula en el artículo 39.1 de la Ley 30/1992, que dispone: «Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación solo en los casos previstos en las leyes». En el ámbito

³³ CALVO ORTEGA, R.: «La nueva Ley general tributaria y sus secretos», *RCyT. CEF*, núm. 238, 2003.

³⁴ PONT MESTRES, M.: «En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley general tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2004.

³⁵ El deber de colaborar es una prestación personal de carácter público (CE 31.3) que solo se puede establecer con arreglo a la ley.

tributario, el contribuyente viene obligado a colaborar activamente con la Hacienda pública, pues es quien asume la gestión y la recaudación de los tributos –propios y ajenos–, pero ahora nos interesa averiguar el contenido del deber de colaboración en el seno del procedimiento inspector, cuestión que nos aclara el Real Decreto 1065/2007 –arts. 171, 172 y 173– bien entendido que, como afirma PALAO TABOADA³⁶ «el deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar –y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar la colaboración– desde el momento en que surja el riesgo de autoincrimación». Y añadimos nosotros: tampoco está obligado a colaborar con la Inspección el sujeto inspeccionado que es incriminado –vía asignación «deuda media» del programa de inspección– por la propia Administración, transformándose ese «deber» de colaboración en «facultad» del propio contribuyente, que la podrá ejercitar o no, de acuerdo con las siguientes reglas.

- Primera. Aportando cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria [LGT 29.1 f)], disponiendo al efecto el artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007 que «cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración», siendo aplicable al supuesto descrito el principio de proporcionalidad y limitación de costes indirectos (LGT 3.2).
- Segunda. Facilitando la práctica de la inspección [LGT 29.1 g)], es decir, facilitando la entrada y reconocimiento de fincas (RGAT 172), atendiendo adecuadamente a los órganos de inspección (RGAT 173) y proporcionándoles los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras (RGAT 180.2). Como la facultad de entrar y reconocer las fincas limita el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (CE 18.2), el artículo 142.2 de la Ley general tributaria dispone que «si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine», añadiendo que cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial³⁷.

³⁶ PALAO TABOADA, C.: «Lo "blando" y lo "duro" del proyecto de derechos y garantías de los contribuyentes», *RCyT*, CEF, núm. 171, 1997.

³⁷ La prueba obtenida de forma ilícita no invalida el procedimiento, pero no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales (LOPJ 11.1). Ninguna duda cabe de que la Constitución brinda a las personas físicas una protección plena de este derecho, pero además el Tribunal Constitucional ha declarado que también las personas jurídicas gozan, con ciertos matices, de la inviolabilidad de su domicilio o sede social, estando garantizada la inviolabilidad de las zonas que no tienen acceso al público (STC 22/1984, de 17 de febrero).

Lo que no podemos aceptar es el concepto del deber de colaboración que maneja el Tribunal Constitucional. El fundamento jurídico tercero de la Sentencia 76/1990, antes citada, ya ha sido suficientemente criticado³⁸, pero desde luego a sus detractores no les falta razón, a la vista del párrafo tan desafortunado que pasamos a transcribir: «Para los ciudadanos este deber constitucional [de contribuir] implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes». Al respecto, simplemente recordar, que la «justicia tributaria» –y más concretamente el procedimiento inspector– es concomitante con el respeto de los derechos fundamentales del contribuyente, y, que quien está sometido más allá de la Constitución y del ordenamiento jurídico es precisamente la Administración pública, tal y como dispone el artículo 103.1 de la Constitución, si bien es incuestionable que se pueden limitar derechos individuales en aras del interés público.

C. LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

La teoría general admite una doble acepción de la carga de la prueba, subjetiva o formal, relativa a la determinación de a quién corresponde la aportación de la prueba, y, objetiva o material, que alude a la cuestión de quién debe soportar las consecuencias de la ausencia de prueba. Esa teoría general no configura la prueba como un deber, sino como una carga procesal: el deber se caracteriza por la necesidad imperiosa de una determinada conducta que es exigible en interés ajeno, mientras que en la carga procesal la conducta observada redundará en interés propio y su inobservancia no produce sanción alguna, sino únicamente un perjuicio procesal que puede llegar a suponer una sentencia desfavorable. Existe, pues, una conveniencia práctica de observar la carga de la prueba, pero no una necesidad jurídica, al no tener esta las notas de obligatoriedad ni de exigibilidad. Vamos a posicionarnos con ese sector de la doctrina que considera que la «prueba» queda reservada para los procedimientos de revisión³⁹, ya sean administrativos o jurisdiccionales y, por ello, la Inspección de los Tributos, cuando ejerce sus facultades de comprobación e investigación, en el ejercicio de esa función instructora, debe buscar la verdad material, acreditando la existencia de los presupuestos fácticos de la imposición, tanto de aquellos constitutivos de su derecho como de los que resulten favorables o beneficiosos para el contribuyente. Por tanto, cuando hablemos de «prueba» en el procedimiento de inspección debe entenderse, primero, que la Inspección de los Tributos utiliza los «medios de prueba» que enumera el artículo 299.1 de la

³⁸ Luis SÁNCHEZ SERRANO en la revista *Impuestos*, número 8 del año 1992, achaca al Tribunal Constitucional haber sacado del baúl de los recuerdos la doctrina autoritaria de la relación de poder.

³⁹ Avala esta tesis los diferentes plazos que existen para instruir un procedimiento de inspección y para proponer pruebas: las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses (LGT 150.1); el plazo para practicar pruebas en el proceso contencioso-administrativo es de treinta días (LJCA 60.4).

Ley de enjuiciamiento civil en su función instructora⁴⁰ y, segundo, que el contribuyente asume la carga de la prueba relativa a los beneficios fiscales que ha declarado. Como la instrucción del procedimiento sancionador se lleva a cabo por el Inspector que asume las competencias de comprobación e investigación, esos «medios de prueba» que utiliza el actuario en el procedimiento de inspección se convertirán, si hay indicios de infracción, en «prueba» del procedimiento sancionador, si bien este último procedimiento requiere que la Administración impute el ilícito tributario al sujeto inspeccionado, acreditando su culpabilidad.

La carga de la prueba y los medios para hacerla valer se establecen en la ley reguladora de cada impuesto, por lo que solo vamos a comentar las disposiciones generales de la Ley general tributaria, en concreto, el juego de los artículos 105.1 y 108.4, que se aplican en defecto de reglas específicas. El artículo 105.1 de la Ley 58/2003, con base en lo dispuesto en el derogado artículo 1.214 del Código civil –actual 217 de la Ley de enjuiciamiento civil–, dispone que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», pero como el artículo 108.4 de la citada norma establece una presunción *iuris tantum* al disponer que «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario», podemos concluir que la prueba queda en manos de la Inspección, si bien el sujeto inspeccionado «puede» colaborar –debe colaborar, si no se le incrimina– con dicho órgano, aportando su contabilidad mercantil y demás documentos exigidos por la normativa tributaria [LGT 29.1 f)]. Esta regla general requiere algunas matizaciones.

- Primera. Respecto del sujeto inspeccionado –retomamos la distinción que efectúa GARCÍA BERRO⁴¹ entre «aportar pruebas» y «soportar pruebas»– cabe distinguir entre su obligación de probar los hechos constitutivos de su derecho y su obligación de colaborar con la Inspección de los Tributos:
 - No cabe hablar de autoincrimación cuando el contribuyente asume la carga de la prueba, es decir, cuando se haya acogido a algún beneficio o régimen fiscal especial [LGT 29.1 o)], pues es doctrina consolidada que quien se sienta con derecho a disfrutar de determinada exención, bonificación o beneficio fiscal asume la carga de probarlo⁴² (STS de 19 de febrero de 2007, casación unificación doctrina 321/2003).

⁴⁰ Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho (LRJPAC 80.1).

⁴¹ GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincrimarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010.

⁴² El disfrute de los beneficios fiscales está condicionado al cumplimiento de una serie de requisitos materiales y formales, correspondiendo al sujeto inspeccionado acreditar los mismos.

- La doctrina del *onus probandi* debe ser matizada, en aplicación del principio de la buena fe, con el criterio de la facilidad probatoria (LEC 217.6), en función de la practicabilidad o disponibilidad de los medios de prueba, dependiendo de lo que pueda ser razonablemente exigible a las partes en cada caso concreto, pues existen datos cuya prueba resulta fácil para una parte y difícil para la otra, lo que puede matizar y hasta alterar los resultados de la regla general, trasladando la carga de la prueba a quien tenga más facilidad para ello.
 - La incriminación –vía asignación «deuda media»– exige al obligado tributario de colaborar con la Inspección de los Tributos, pues la Administración manifiesta su mala fe desde el inicio del procedimiento, al considerar que el sujeto inspeccionado es un presunto defraudador, de tal forma que la parte que realmente obra de mala fe –la Inspección de los Tributos– presume que el sujeto inspeccionado ha defraudado al Fisco.
- Segunda. Respecto de la Inspección de los Tributos, hay que distinguir entre la fase instructora y la fase liquidadora.
 - En el procedimiento de inspección –como todo procedimiento administrativo que se inicia de oficio⁴³– la carga de la prueba recae siempre sobre la propia Inspección de los Tributos (LRJPAC 78.1) pues, como afirma FALCÓN Y TELLA⁴⁴, «debe adecuar sus actos de liquidación a los antecedentes y justificantes de que disponga y haya incorporado al expediente incoado, de tal modo que esté en situación de poder probar, en el eventual procedimiento revisor y ante el órgano jurisdiccional competente, los hechos de que haya partido para dictar el acto controvertido, tanto los hechos desfavorables para el particular como los hechos favorables al mismo que este pudiera estar en situación de probar». Lo dicho lo corrobora el artículo 180.1 del Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «En el curso del procedimiento de inspección se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta». En definitiva, así como en otros procedimientos se puede prescindir de la apertura del periodo probatorio –cuando la Administración tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados (LRJPAC 80.2)–, en el procedimiento de inspección deben efectuarse, en todo caso, las actuaciones tendentes a comprobar e investigar la situación tributaria de los contribuyentes inspeccionados.

⁴³ El inicio del procedimiento de inspección a petición del obligado tributario presupone que se hayan iniciado previamente unas actuaciones de carácter parcial (LGT 149).

⁴⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

- En la fase de liquidación, la Oficina Técnica comprobará que la prueba está correctamente acreditada y que las actas están suficientemente motivadas, ya que el déficit de prueba no puede subsanarse por el Inspector Jefe, debiendo ordenar completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan [LGT 156.3 b)]; sin embargo, el déficit de motivación sí puede –debe– subsanarse por el Inspector Jefe, en sede de la Oficina Técnica o en la resolución del recurso de reposición, o por los Tribunales económico-administrativos.
- Tercera. Respecto del procedimiento de revisión, hay que constatar que la presunción de legalidad del acto administrativo de liquidación (LRJPAC 57.1) desplaza sobre el administrado la carga de accionar, pero no la carga de la prueba, que está sometida a las reglas generales ya comentadas de la Ley 58/2003 y a las particulares de cada tributo; sin embargo, ya hemos visto que el Tribunal Constitucional declaró la constitucionalidad del artículo 145.3 de la Ley 230/1963, precepto que repite la actual Ley general tributaria en sus artículos 107 –valor probatorio de las diligencias– y 144 –valor probatorio de las actas–, consagrando la inversión de la carga de la prueba al afirmar que «el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo». Lógicamente, el sujeto inspeccionado puede «probar en contrario», es decir, demostrar la inexistencia de los hechos que alega la Inspección, pero en tanto en cuanto dichos hechos sean controvertidos se invierte la carga de la prueba.

D. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMARSE: ÁMBITO PENAL Y ÁMBITO ADMINISTRATIVO

En el procedimiento inspector deben respetarse los derechos fundamentales⁴⁵ de los contribuyentes –presunción de inocencia, derecho de defensa, no autoincrimación, etc.– y cohonestarse el deber de colaboración con el reparto de la carga de la prueba, si bien en la medida en que el sujeto inspeccionado es incriminado por la propia Administración tributaria cesa su «deber» de colaboración que, como ya vimos, se transforma en «facultad», ya que en el procedimiento de inspección se instruye el procedimiento sancionador, al menos cuando se tramita de forma abreviada (LGT 210.5).

⁴⁵ Desde luego, hay derechos fundamentales que ceden ante el deber de contribuir –el derecho a la intimidad o la inviolabilidad del domicilio–, pero las garantías procesales reconocidas en el artículo 24.2 de la Constitución deben ser respetadas en todos los procedimientos, en mayor o menor medida.

El derecho a no declarar contra sí mismo –no confesarse culpable– solo se respeta si la Administración actúa de buena fe⁴⁶ y se aplican correctamente las reglas de distribución de la carga de la prueba, bien entendido que «no puede 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 artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución (...), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad⁴⁷» (STC 76/1990, ya citada, FJ 10).

Vamos a profundizar en el derecho a no autoincriminarse y a intentar solucionar esta problemática con el apoyo exclusivo de la Ley general tributaria. La Subsección que la Ley 58/2003 dedica a la «Terminación de las actuaciones inspectoras», artículos 153 a 157, hace referencia exclusivamente a las actas que extiende la Inspección de los Tributos, por lo que en una primera impresión podríamos concluir que esta es la terminación normal del procedimiento inspector; pero, si nos trasladamos al artículo 180 de la citada norma observamos que también es posible concluir el procedimiento de inspección, remitiendo el expediente a la jurisdicción penal. Por tanto, el procedimiento de inspección puede finalizar de la siguiente manera.

- Primera. Suscribiendo exclusivamente un acta de inspección, ya sea con acuerdo, de conformidad o en disconformidad, pero sin instruir procedimiento sancionador alguno. En este supuesto no hay autoincriminación posible porque el actuario considera que no hay indicios de comisión de infracciones tributarias [LGT 153 g].
- Segunda. Suscribiendo un acta de inspección e iniciando un procedimiento sancionador, por ejemplo, por haber dejado de ingresar deuda tributaria (LGT 191). En este supuesto tampoco hay autoincriminación, siempre y cuando se hayan respetado las normas que distribuyen la carga de la prueba, si bien la Inspección de los Tributos no podrá exigir la colaboración del sujeto inculcado porque *ab initio* actúa con mala fe:
 - Carga de la prueba. Las reglas de distribución de la carga de la prueba –se aporte o no la justificación documental que ampare el beneficio fiscal– son incompatibles con el tipo del artículo 203 de la Ley 58/2003, por lo cual en este ámbito no hay ningún tipo de coacción; si se pierde el beneficio fiscal declarado y, consiguientemente, se inicia un expediente sancionador, en este último no hay autoincriminación.
 - Deber de colaboración. En este supuesto la documentación se solicita bajo coacción, al ser compatible dicho deber de colaboración con la conducta tipi-

⁴⁶ Sería necesario modificar los objetivos de las áreas funcionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dejando de ser eminentemente recaudatorios para pasar a combatir el fraude fiscal real.

⁴⁷ Tampoco hay vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo cuando la documentación la aporta un tercero.

ficada en el artículo 203 de la Ley general tributaria, si bien el contribuyente incriminado no puede ser sancionado por una Administración que actúa de mala fe e incurre en desviación de poder. Ahora bien, como la mayoría de las relaciones comerciales son bilaterales –lo solicitado es independiente de la voluntad del sujeto inspeccionado– siempre se podrá solicitar a la contraparte la documentación no aportada por el contribuyente inspeccionado.

- Tercera. Emitiendo informe de delito contra la Hacienda pública. El contribuyente denunciado por delito fiscal ninguna obligación tiene de colaborar –muchos menos de probar su inocencia– con la Inspección de Hacienda, si bien, el actuario habrá de tener en cuenta que, primero, la Ley 36/2006 modificó el artículo 180.1 de la Ley general tributaria suprimiendo la previa audiencia al interesado, segundo, el principio *non bis in idem* imposibilita la imposición de cualesquiera sanciones tributarias, tercero, es intrascendente que el sujeto inspeccionado no aporte documentación, guarde silencio o no colabore con la Inspección, cuarto, el actuario tan pronto como aprecie indicios de delito debe emitir el correspondiente informe que sirva de base a la interposición de la querrela, quinto, el proceso penal es más garantista que el procedimiento de inspección, y sexto, es posible en la instrucción de un único expediente la emisión de informe de delito contra la Hacienda pública con la incoación de actas de inspección⁴⁸.

E. LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES

Nuestros Tribunales, cuando se enfrentan al problema de la autoincrimación, tienen *in mente* el artículo 6.1 del Convenio europeo (CE 10.2), así como la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos –Sentencias más representativas: caso Funke contra Francia (25 de febrero de 1993), Saunders contra Reino Unido (17 de diciembre de 1996) y J. B. contra Suiza (3 de mayo de 2001)– que vincula la no autoincrimación con el de derecho a un juicio equitativo.

- Primero. Tribunal Europeo de Derechos Humanos. El Tribunal de Estrasburgo considera que el derecho a guardar silencio y a no autoincrimarse son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso equitativo garantizada en el artículo 6.1 del Convenio, aclarando que el derecho a no declarar contra sí mismo presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la «persona acusada». Como ningún derecho es absoluto, la clave para dilucidar si hay vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo

⁴⁸ Por ejemplo, si se comprueban dos ejercicios de IVA, se puede incoar en uno de ellos acta de disconformidad por facturas falsas si la cuota es inferior a 120.000 euros, y en el siguiente, si la cuota supera dicha cantidad, se emitirá informe de delito contra la Hacienda pública.

cuando se ejercen poderes coercitivos está en delimitar si el material o los elementos probatorios tienen una existencia dependiente o independiente de la voluntad de los sujetos coaccionados, de tal forma que cuando esa existencia sea dependiente de la voluntad del sujeto coaccionado se vulnera el artículo 6.1 del Convenio. En las citadas sentencias, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos considera que la documentación solicitada no se podía obtener recurriendo a medios coercitivos o contrarios a la voluntad de esas personas, pues dicha información difiere de los datos que existen con independencia de la voluntad de la persona afectada, es decir, no se vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo cuando los elementos o materiales aportados por el sujeto coaccionado tienen una existencia independiente de su voluntad. Aunque hay otros pronunciamientos de interés en este ámbito, las sentencias más significativas son las anteriormente citadas, en las que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que hubo violación del citado artículo 6.1 del Convenio.

- En el caso *Funke*, el Tribunal de Estrasburgo concluyó que se habían vulnerado los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación del recurrente al haber sido este sancionado con varias multas pecuniarias y otra coercitiva por no aportar la documentación requerida por las autoridades aduaneras francesas, en concreto, extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos fundamenta la condena en que las autoridades aduaneras francesas no tenían certeza de la existencia de tales documentos.
- El caso *Saunders* se refiere a una investigación administrativa sobre prácticas abusivas en el mercado de valores efectuada por la Serious Fraud Office. Las pruebas que fundamentaron la condena penal del Sr. Saunders consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de las actuaciones administrativas de carácter inquisitivo seguidas contra la empresa Guinness. En esta sentencia, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos declara que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse no incluye el uso de datos que puedan obtenerse por medios coactivos, pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como documentos obtenidos mediante una orden, la toma de aliento y de sangre o muestras de orina y tejido corporal para análisis de ADN.
- La información solicitada al Sr. J. B. por las autoridades suizas, en un procedimiento similar al contemplado en la Ley general tributaria, estaba constituida por documentos relativos a las empresas en las cuales el recurrente había invertido dinero, reclamándose dichos documentos bajo la amenaza de sanciones pecuniarias, que finalmente fueron impuestas de acuerdo con la legislación suiza. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que esos documentos eran dependientes de la voluntad del reclamante.

- Segundo. Tribunal Constitucional. En dos ocasiones se ha pronunciado el Tribunal Constitucional –Sentencias 18/2005, de 1 de febrero, y 68/2006, de 13 de marzo– sobre este tema, pero sin entrar en el fondo del asunto pues, aunque trae a colación las sentencias antes comentadas del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, resuelve el expediente diciendo que no hay autoincriminación porque no coincide el sujeto condenado con el sujeto comprobado por la Inspección. Este razonamiento, obviamente, defraudó a toda la doctrina al considerarlo, en palabras de GARCÍA-HERRERA BLANCO⁴⁹ y HERRERA MOLINA, un formalismo infundado. Así, por ejemplo, SANZ DÍAZ-PALACIOS⁵⁰ critica la postura del Tribunal Constitucional diciendo: «Por supuesto, no compartimos la premisa del Tribunal de cara a solucionar este tipo de controversias, es decir, nos desmarcamos a esos efectos de la distinción entre "persona jurídica coaccionada" y "persona física finalmente condenada", ya que esta dicotomía no da una solución satisfactoria a supuestos en los que, como apuntábamos, el administrador sea socio único, o tenga una participación relevante en el capital de la entidad». Desde luego, esta doctrina ha quedado obsoleta tras la publicación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de modificación del Código penal, porque las personas jurídicas, si bien no pueden cometer delitos, sí pueden responder criminalmente del delito contra la Hacienda pública cometido por sus directivos y administradores.

⁴⁹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales», *Impuestos*, núm. 14, 2005.

⁵⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen: reflexiones sobre inspección tributaria y autoincriminación», *Impuestos*, núm. 2, 2006.

II. EL INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: LA INCRIMINACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO

Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I de la Constitución, en concreto la presunción de inocencia, vinculan a todos los poderes públicos (CE 53.1) y, por tanto, a la Administración tributaria que debe protegerlos y garantizarlos; sin embargo, en el inicio del procedimiento inspector se producen dos actuaciones que van a vulnerar el derecho fundamental a la presunción de inocencia: la asignación arbitraria y automática por el plan de inspección –por uno de los múltiples programas que lo integran–, de una «deuda media» al contribuyente inspeccionado y la interrupción *ope legis* del plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de la regularización propuesta por la Inspección. Esta vulneración de la presunción de inocencia, lejos de ir encaminada a garantizar algún bien constitucionalmente protegido, fomenta el fraude fiscal e incentiva la economía sumergida, convirtiendo a la Hacienda pública española en una Administración injusta e ineficaz.

A. EL OBJETO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

A diferencia de la regulación anterior, en la que al referirse al procedimiento inspector se estaba haciendo mención a todas las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, distingue claramente entre el procedimiento inspector⁴ (LGT 145) y el resto de actuaciones inspectoras (RGAT 197), limitándose el objeto del mismo, tal y como señala el artículo 145.1 de la citada norma, a la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones. El artículo 145 de la Ley general tributaria contiene cuatro términos que delimitan nuestro objeto de estudio:

- Comprobación e investigación. Los únicos competentes para comprobar e investigar son los instructores de los respectivos expedientes, aclarando el propio artículo 145 estos conceptos: «La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones» (LGT 145.2); «la investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios» (LGT 145.3).
- Liquidación. Es competencia exclusiva de los Inspectores Jefes. Los actuarios en las actas proponen liquidaciones; los contribuyentes nunca liquidan, solo autoliquidan.

⁴ Frente a una pluralidad de procedimientos de gestión tributaria hay un único procedimiento de inspección.

- Regularización. La Inspección, en su caso, regulariza la situación tributaria de los sujetos inspeccionados, en clara referencia a la deuda tributaria que instruyen (LGT 143.2) y que posteriormente será liquidada por el Inspector Jefe⁵.

Ahora bien, cuando hablamos de procedimiento inspector, en realidad, nos estamos refiriendo a cosas bien distintas, ya que junto al procedimiento inspector propiamente dicho hay que considerar, primero, la interrupción de la prescripción de las infracciones tributarias [LGT 189.3 a)], y segundo, la obtención de la prueba en el subsiguiente procedimiento sancionador (LGT 210.2), pues la instrucción de este último se realiza en el procedimiento inspector. Prácticamente, en esta dicotomía radica la mayor parte de los problemas que plantea la incriminación y la autoincriminación en el procedimiento inspector, pues mientras es indubitado que el sujeto inspeccionado debe colaborar con la Inspección de los Tributos, ninguna obligación tiene el presunto infractor de colaborar con el instructor del expediente sancionador, estando garantizados constitucionalmente, en ambos procedimientos –el inquisitivo y el acusatorio– y, prácticamente en el mismo grado, la inmensa mayoría de los derechos⁶ reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución mediante el recurso de amparo.

B. LA PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Los planes de inspección vieron la luz⁷ con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, cuyo artículo 26 obligaba a la Administración a hacer públicos los criterios que informan cada año el plan nacional de inspección. Actualmente, el artículo 116 de la Ley general tributaria establece que «la Administración tributaria elaborará anualmente un plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informan». Dicho precepto ha sido desarrollado por el artículo 170 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (...), cuyo apartado 1, dispone: «La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad», habiéndose publicado

⁵ También los contribuyentes pueden regularizar su situación tributaria. La Ley Orgánica 7/2012 identifica el término «regularización» con el pago de la deuda tributaria, al disponer la nueva redacción del artículo 305.4 del Código penal que: «Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, (...)».

⁶ No se aplican en el procedimiento administrativo sancionador el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley (ATC 170/1987, de 11 de febrero), ni el derecho al juez imparcial (STC 76/1990, de 26 de abril), ni el derecho a la asistencia jurídica gratuita (STC 128/1996, de 9 de junio), ni el derecho a la doble instancia en el orden contencioso-administrativo (STC 89/1995, de 6 de junio).

⁷ El artículo 19.6 del Real Decreto 939/1986 disponía: «Los planes de los órganos que han de desarrollar las actuaciones inspectoras tienen carácter reservado y no serán objeto de publicidad».

(BOE de 31 de marzo de 2014) la Resolución de 10 de marzo de 2014 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del plan anual de control tributario y aduanero para el ejercicio 2014, en cuyo preámbulo se vuelve a repetir lo que ya se dijo en 1999, al publicarse las directrices del primer plan de control: «La lucha contra el fraude constituye una línea prioritaria de actuación de la Agencia Tributaria».

El objetivo de todas las áreas funcionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sido siempre eminentemente recaudatorio, si bien el centro de imputación se ha trasladado del «Inspector» –anualmente se le asignaba la deuda que debía instruir– al «contribuyente inspeccionado», pues la mera inclusión en el plan de inspección lo «criminaliza» al asignarle de forma arbitraria y automática⁸ una determinada «deuda media» que se debe instruir y recaudar. Esta planificación, si bien es correcta en el diseño de los objetivos del Departamento de Recaudación –su finalidad es recuperar la deuda instruida por las otras áreas funcionales–, presenta graves distorsiones en las áreas de control tributario, ya que no facilita el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en periodo voluntario, pues el defraudador está mejor posicionado ante la Inspección de los Tributos que el contribuyente honesto, máxime si tenemos en cuenta que la regularización propuesta por la Inspección siempre se intenta negociar⁹, tanto por la propia Inspección, para firmar actas en conformidad o con acuerdo, como por el contribuyente, para reducir el montante de la deuda. Esta «deuda media» asignada al contribuyente inspeccionado –presunto defraudador– es la que debe instruir la Inspección de los Tributos, si bien provoca el efecto perverso de inducir al fraude fiscal a los grandes contribuyentes que conocen de antemano todos los parámetros necesarios para calcular el importe exacto de la «deuda media». La única forma de cumplir los objetivos de la Inspección de Hacienda es incoar actas que superen esa «deuda media», único modo que dispone el actuario para ser bien retribuido vía complemento de productividad y mejor evaluado en su carrera profesional.

C. LA INCLUSIÓN EN EL PLAN DE INSPECCIÓN

El órgano competente para incluir a un contribuyente en el plan de inspección es el órgano competente para liquidar que, en el ámbito de la Hacienda pública estatal, es el Inspector Jefe, que actúa por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos (RGAT 87.1). Podemos afirmar, entonces, que sus actos principian y terminan el procedimiento inspector, mientras las actuaciones de comprobación e investigación de los actuarios lo desarrollan. Este acto de inclusión de un determinado contribuyente en un determinado plan de inspección es un acto de mero trámite no susceptible de impugnación de forma autónoma (RGAT 170.8). Claro es que dicho acto de trámite se podrá impugnar con motivo de la impugnación de la resolución del expediente, es decir, al impugnar la liquidación derivada de un acta de disconformidad, pero en este

⁸ La «deuda media» asignada al contribuyente comprobado se fija en función del objetivo de recaudación anual de la Inspección de los Tributos, aplicando los correspondientes márgenes de seguridad.

⁹ ¿Tiene la Inspección de Hacienda habilitación legal para negociar la regularización del sujeto inspeccionado?

momento lo que nos interesa averiguar es si existe algún motivo autónomo (LRJPAC 107.1) para impugnar el acto administrativo de inclusión del contribuyente en el plan de inspección, lo que nos lleva a analizar la evolución legislativa y la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia.

La evolución legislativa parte del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la Inspección de los Tributos, cuyo artículo 29, en su redacción primitiva, disponía que «las actuaciones de la Inspección de los Tributos se iniciarán: a) por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, o bien sin sujeción a un plan previo con autorización escrita o motivada del Inspector Jefe respectivo; b) como consecuencia de orden superior escrita y motivada; c) en virtud de denuncia pública; d) a petición del obligado tributario...». Posteriormente, el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, redujo a dos los citados modos de iniciación: a) por propia iniciativa de la Inspección, como consecuencia de los planes específicos de cada funcionario, equipo o unidad de inspección, o bien sin sujeción a un plan previo por orden superior escrita y motivada del Inspector Jefe respectivo; b) a petición del obligado tributario...». Por último, el artículo 147.1 de la Ley 58/2003 dispone que «el procedimiento de inspección se iniciará: a) de oficio; b) a petición del obligado tributario, ...». Esta evolución legislativa nos permite interpretar el artículo 147.1 de la Ley general tributaria, alcanzando tres conclusiones: primero, solo es posible iniciar un procedimiento de inspección si el obligado tributario está incluido en un concreto plan de inspección, es decir, en un programa específico; segundo, es necesario que el Inspector Jefe asigne¹⁰ –firme– la carga del contribuyente seleccionado a un determinado equipo de inspección; y tercero, no es necesario motivar ni la inclusión de un contribuyente en un programa de inspección, ni la orden de carga en plan.

La redacción actual de la Ley general tributaria se ha ceñido a la doctrina del Tribunal Supremo que se decanta por considerar la inclusión en el plan de inspección como acto de mero trámite no susceptible de recurso o reclamación de forma autónoma. Dicha doctrina la entresacamos de las Sentencias de 4 de octubre de 2004 –casación 6112/1999– y 3 y 30 de noviembre de 2011 –casación 5787/2007, y, casación para la unificación de doctrina 164/2008– de la Sala Tercera, destacando las siguientes notas:

- La Administración tributaria no está obligada a notificar a los contribuyentes el hecho de su inclusión en un plan concreto de inspección al ser un acto de trámite, reservado y confidencial, que no decide directa o indirectamente el fondo del asunto, ni determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, ni produce perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos.
- No produce indefensión, pues queda indemne el derecho del sujeto pasivo a participar en el procedimiento y en las actuaciones inspectoras.
- La motivación de la inclusión en el plan de inspección se produce por la propia selección del contribuyente en aplicación de ese plan de inspección.

¹⁰ Si no se cumplen estos dos primeros requisitos la Administración tributaria incurre en vía de hecho (LJCA 30).

D. EL INICIO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

Ya sea de oficio o a petición del contribuyente, el procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale (RGAT 177.1), pero como el contribuyente tiene derecho a conocer los motivos de inicio del procedimiento de inspección (STS de 3 de noviembre de 2011, antes citada), le resultará muy útil solicitar en la primera visita el documento firmado por el Inspector Jefe que acredite la orden de carga en plan, la identificación del programa y la «deuda media» que le asigna el plan de inspección, pues el que la Administración tributaria no esté obligada a notificar a los contribuyentes el hecho de su inclusión en el plan de inspección, no significa que, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, el contribuyente no tenga derecho a ser informado de la «acusación» formulada contra él (CE 24.2), ya que es un acto administrativo que afecta a sus derechos e intereses legítimos (LRJPAC 58.1); esta, al menos, es la interpretación que parece deducirse del artículo 147.2 de la Ley 58/2003, cuando afirma que «los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones», lo que por otra parte constituye uno de los derechos recogidos en el artículo 34 de la Ley general tributaria. La información solicitada por el sujeto inspeccionado merece las siguientes consideraciones.

- Primera. A la vista de la orden de carga en plan el sujeto inspeccionado podrá cotejar que la misma coincide con la comunicación de inicio de actuaciones firmada por el jefe de equipo, en lo relativo a la extensión –conceptos y ejercicios– y alcance –general o parcial– de las mismas, pudiendo comprobar la posible prescripción de alguna obligación tributaria, cuestionar la interrupción de los plazos de prescripción, etc., bien entendido que un «procedimiento», haya caducado (LGT 104.5) o esté finalizado, no interrumpe la prescripción¹¹, ya que dicho efecto lo reserva la ley a las «acciones», a las «actuaciones» y a los «recursos» o «reclamaciones» (LGT 68). Por otra parte, el inicio de una actuación inspectora de alcance parcial interrumpe «todo» el hecho imponible¹², ya que el Tribunal Supremo ha modificado su anterior doctrina (SSTS de 11 de febrero de 2008, casación 5360/2002; 25 de febrero de 2008, casación 5575/2002; 6 de noviembre de 2008, casación 1012/2006; etc.).

¹¹ La respuesta es negativa, tanto si nos referimos a actuaciones de carácter parcial como general, como si hablamos de procedimientos finalizados o caducados. El inicio de un procedimiento de carácter general interrumpe la prescripción, pero una vez finalizado o caducado cesa todo efecto interruptivo y surgen nuevos procedimientos (recaudación, revisión, etc.) que tendrán su propia dinámica, pero que en ningún caso interrumpen la prescripción de lo ya comprobado. Lo mismo cabe decir de los procedimientos de carácter parcial, que si bien interrumpen la prescripción en el momento de su inicio, cuando finalizan o caducan «borran» todo efecto interruptivo que hayan podido tener, sin perjuicio de lo que acontezca con el nacimiento de nuevos procedimientos.

¹² El hecho imponible del impuesto comprobado puede ser único (impuesto sobre sociedades) o múltiple (impuesto sobre el valor añadido), pero el inicio de un procedimiento inspector de carácter parcial, por nimio que sea en comparación con la base imponible declarada, interrumpe todo el hecho imponible, incluso lo no declarado.

Esto, lógicamente, es desproporcionado y por ello el artículo 149.1 de la Ley 58/2003 dispone que «todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso».

- Segunda. La identificación –numeración y descripción– del plan de inspección es esencial, pues la «deuda media» asignada por cada uno de los programas varía sustancialmente, lo que incide en la presión fiscal que soportará el sujeto inspeccionado, por ejemplo, no es lo mismo incluir a un contribuyente en el programa «control facturación irregular» –léanse facturas falsas– que en el de «sociedad y socios: reducción de capital», entre otros motivos, por el mayor grado de responsabilidad que acarrea, ya que el primero conlleva la imposición de sanciones por infracciones tributarias muy graves.
- Tercera. El dato fundamental que se le debe solicitar al jefe de equipo es la «deuda media» que el programa de inspección asigna al contribuyente inspeccionado, y, lógicamente, las razones por las cuales se le adjudica ese concreto importe.

E. LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El apartado 1 del artículo 189 de la Ley general tributaria dispone que «la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones», añadiendo el apartado dos del citado precepto que: «El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones». La primera observación que nos merece este plazo de prescripción de cuatro años es que se aplica por igual a todo tipo de infracciones, ya sean leves, graves o muy graves, lo cual parece desproporcionado, máxime teniendo en cuenta que mientras la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 puede llegar a ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública, si la cuota supera 120.000 euros y hay dolo, la tipificada en el artículo 206 de la citada norma no deja de ser el mero incumplimiento de una obligación formal. Quizá la explicación provenga de la antigua Ley general tributaria que aglutinaba en un único expediente dos procedimientos, el inspector y el sancionador; pero, una vez generalizado el «procedimiento separado» con la Ley 1/1998 –actualmente regulado en el art. 208.1 de la Ley 58/2003–, no tiene ningún sentido equiparar el plazo de prescripción de infracciones tan dispares, tanto en lo relativo a su contenido, como a su gravedad.

El apartado 3 del citado artículo 189 de la Ley 58/2003 dispone que el plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá: a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria. Y añade: «Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sancio-

nes tributarias que puedan derivarse de dicha regularización». El antecedente inmediato de este artículo lo constituye el artículo 20 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social que, con efectos 1 de enero de 2001, dio nueva redacción a la letra a) del apartado uno del artículo 66 de la Ley 230/1963, ya que la separación de procedimientos que consagraba el artículo 34 de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes supuso que los expedientes sancionadores iniciados desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998 (19 de marzo de 1998) hasta la entrada en vigor de la Ley 14/2000 (1 de enero de 2001) no se vieran interrumpidos por el inicio de actuaciones conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo devengado por cada hecho imponible. Así lo entendió el Tribunal Supremo –por todas, Sentencia de 15 de junio de 2005, casación en interés de Ley 86/2003– al afirmar que, «a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, no resulta admisible que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador puedan interrumpir la prescripción de unas posteriores sanciones». Este apartado 3 del artículo 189 de la Ley 58/2003 merece las siguientes consideraciones:

- Primera. Se criminaliza al sujeto inspeccionado, pues el mero inicio de un procedimiento de inspección –que, en principio, nada tiene que ver con el procedimiento sancionador– interrumpe el plazo de prescripción de las presuntas infracciones tributarias que haya podido cometer, vulnerando dicha cautela la presunción de inocencia del contribuyente y la confianza legítima depositada en las instituciones, al considerarlo un potencial defraudador, presumiendo su mala fe. El acto que interrumpe¹³ la prescripción debe motivarse, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, especificando las concretas infracciones que quedan interrumpidas, ya que limita derechos subjetivos e intereses legítimos [LRJPAC 54.1 a)], no siendo admisible la interrupción automática –*ope legis*– de la prescripción de posibles infracciones tributarias, sin ningún tipo de motivación, sin especificación alguna, aplicable por igual a todo tipo de obligados tributarios, pues la motivación marca la diferencia entre la discrecionalidad y la arbitrariedad. Lo dijo el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 15 de junio de 2005 (reiterándolo en las de 19 de enero de 2009, casación 5557/2006, y 15 de octubre de 2009, casación 3790/2006) al disponer: «El artículo 34 de la Ley 1/1998 proclama la absoluta separación de los expedientes sancionadores de los de comprobación e investigación, de modo que resultaría insólito que unas actuaciones ajenas al expediente sancionador (que no tiene por qué iniciarse necesariamente) vinieran a interrumpir la prescripción de unas posteriores sanciones. Ello supondría la quiebra del principio de separación de tramitación de los expedientes sancionadores que acabamos de "estrenar" por razón de la Ley 1/1998, así como neutralizar el principio de presunción de inocencia». Cuestión distinta, añadimos nosotros, sería que en el momento de inicio del procedimiento de inspección, la Administración tuviera indicios de la posible responsabilidad del

¹³ La iniciación del procedimiento sancionador siempre debe motivarse (RGRST 22).

obligado tributario, lo que le habilitaría sin ningún género de dudas a interrumpir la prescripción o iniciar el correspondiente procedimiento sancionador.

- Segunda. La seguridad jurídica exige determinar –y motivar– exactamente las infracciones cuyo plazo de prescripción queda interrumpido por las «acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado», así como el periodo impositivo al que hacen referencia. Estos datos no se deducen del artículo 189 de la Ley general tributaria que se limita a decir que «interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización». Tampoco se determinan las presuntas infracciones que quedan interrumpidas en la autorización previa del Inspector Jefe para iniciar el procedimiento sancionador –acto interno que no se notifica al interesado–, regulada en el artículo 25.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, modificado en este punto por el Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del Inspector Jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003». Habrá que esperar al inicio del procedimiento sancionador, que en la mayoría de los casos coincide en el tiempo con la propuesta de liquidación contenida en las actas de inspección –pues en palabras de la STS de 21 de septiembre de 2002, casación en interés de Ley 3433/2001, absurdo resulta que se inicie un procedimiento sancionador sin estar definidas las cuotas que, en definitiva, condicionarán incluso la gravedad de la posible sanción–, para identificar las infracciones que quedaron interrumpidas al iniciarse el procedimiento inspector, al disponer el artículo 22.1 del Real Decreto 2063/2004 que: «El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones: b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder».

F. LA INCRIMINACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO: VULNERACIÓN DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Ya hemos dicho que los principios inspiradores del orden penal, la presunción de inocencia¹⁴ en lo que ahora importa, son aplicables, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo

¹⁴ «No puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones» (STC 76/1990, de 26 de abril).

sancionador, y, por ende, en el procedimiento sancionador tributario. Este principio significa, lisa y llanamente, que la Administración está obligada a probar¹⁵ la culpabilidad del presunto infractor, o dicho de otra forma que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absoluto. El principio de presunción de inocencia se ha convertido en derecho fundamental, y, como tal derecho, se proyecta en dos vertientes:

- a) Procedimental: significa que toda sanción debe ir siempre precedida de una actividad probatoria de cargo. De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional (entre otras, SSTC 66/1984, de 6 de junio; 109/1986, de 24 de septiembre; 76/1990, de 26 de abril; 33/1992, de 18 de marzo; 23/1995, de 30 de enero; 45/1997, de 11 de marzo; 123/1997, de 1 de julio, etc.) este derecho tiene las siguientes consecuencias procedimentales:
 - Necesidad de la prueba: que toda sanción, administrativa o penal, esté sustentada en una actividad probatoria de cargo o incriminadora de la conducta ilícita reprochada.
 - Licitud de la prueba de cargo: que las pruebas tenidas en cuenta para fundamentar la decisión de condena merezcan tal concepto jurídico y sean constitucionalmente legítimas.
 - Carga de la prueba: que la carga de la prueba corresponde a quien acusa, de forma que es el acusador quien tiene que probar los hechos y la culpabilidad del acusado, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.
- b) Extraprocedimental¹⁶: constituye el derecho a recibir la consideración y trato de no autor o no partícipe en hechos infractores. Por tanto, este principio no solo se erige en un derecho, sino también encierra una «regla de tratamiento del inculpa-do» consistente en considerarle a todos los efectos como inocente hasta que, en su caso, se declare definitivamente su culpabilidad.

Pero ahora lo que nos interesa averiguar es si la presunción de inocencia se aplica en el procedimiento de inspección, y, en caso afirmativo, si la «deuda media» asignada por el programa

¹⁵ La culpabilidad del presunto infractor no es, en rigor, objeto de prueba; objeto de prueba son los hechos y la culpabilidad no es un hecho, sino un concepto jurídico, por ello, cuando se predica de un sujeto la culpabilidad en relación con una determinada conducta ilícita no se hace otra cosa que afirmar la existencia de unos hechos que encajan en la descripción del ilícito tributario y la participación en los mismos del sujeto en cuestión.

¹⁶ Pero esa dimensión extraprocesal de la presunción de inocencia no constituye por sí misma un derecho fundamental distinto o autónomo del que emana de los artículos 10 y 18 de la Constitución. En estos casos relativos al honor y a la dignidad de la persona, que no son una presunción sino una cualidad consustancial inherente a la misma, serán los derechos consagrados en el artículo 18 de la Constitución los que por la vía del recurso de amparo habrán de ser preservados o restablecidos (STC 166/1995, de 20 de noviembre).

de inspección al sujeto inspeccionado vulnera ese derecho fundamental, pues parece indubitado que dicha asignación constituye una falta de respeto hacia el contribuyente, una vulneración de su buena fe y de la confianza legítima que afecta a su honorabilidad, es decir, damos por sentado que la actuación de la Administración tributaria es ilegal –actúa con mala fe– cuando imputa una «deuda media» al sujeto inspeccionado, y lo que nos cuestionamos es si esa actuación ilegal vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia. Aunque la respuesta es afirmativa conviene precisar que la «deuda media» asignada por el programa de inspección comprende la cuota tributaria, los intereses de demora y la sanción, concepto este último que va a ser de trascendental importancia, porque se podrá alcanzar la «deuda media» imponiendo solo sanciones, en el supuesto de inexistencia de cuota tributaria e intereses de demora. Tres sentencias del Tribunal Constitucional nos van a ayudar a encontrar esa respuesta positiva, si bien la razón fundamental es que la instrucción del procedimiento sancionador, la obtención de la prueba de cargo, se realiza en el propio procedimiento de inspección.

- Primera. Sentencia 13/1982, de 1 de abril. Esta sentencia del Tribunal Constitucional confirma la tesis positiva, cuando declara que «una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial (*in dubio pro reo*) para convertirse en un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal y como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias. (...) El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos».
- Segunda. Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre. Asimismo confirma la tesis planteada esta sentencia del Tribunal Constitucional, que ante la alegación por parte del demandante de amparo de la vulneración de la presunción de inocencia, el Tribunal Constitucional resuelve en estos términos: «La presunción de inocencia habría sido desconocida por la tantas veces citada resolución y, en general, por la actuación inspectora en cuanto se presume que el recurrente ha defraudado y debe probar que no lo ha hecho, cuando debía presumirse lo contrario y asumir la Inspección la carga de la prueba. Pero la situación no es esa. La Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda pública. Esta actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia».
- Tercera. Sentencia 76/1990, de 26 de abril. También la Sentencia 76/1990 confirma la tesis positiva en varios de sus fundamentos jurídicos al resolver el recurso y las cuestiones de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley general tributaria.

- Respecto de la posible inconstitucionalidad del artículo 145.3 de la cita ley, el Tribunal Constitucional se pronuncia en estos términos: «Ha de excluirse *a limine* que el artículo 145.3¹⁷ de la Ley general tributaria establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris el de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio solo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los Inspectores consignen en las actas y diligencias».
- Respecto del artículo 83.3 f)¹⁸ de la Ley general tributaria, afirma que no vulnera la presunción de inocencia porque «el sustantivo "pruebas" no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión "documentos contables" que la propia norma emplea».

Una vez constatado que la presunción de inocencia se aplica en el procedimiento de inspección, debemos preguntarnos si la asignación arbitraria y automática de «deuda media» por el programa de inspección vulnera el citado derecho fundamental. La respuesta también es positiva, fundamentalmente, porque la Administración tributaria presume que el sujeto inspeccionado ha vulnerado la ley, pero hay otras varias razones: primera, la «deuda media» incluye las sanciones tributarias, y también, en aquellos casos en que se traslade el tanto de culpa a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, incluye la cuota por delito¹⁹ contra la Hacienda pública; segunda, la «deuda media» no está motivada, pues la asigna el programa de inspección en función de los objetivos recaudatorios de las áreas de control tributario, incurriendo la Administración en arbitrariedad (CE 9.3); tercera, el procedimiento de inspección se dirige contra un presunto defrau-

¹⁷ Este artículo disponía: «Las actas y las diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario».

¹⁸ El artículo 83 disponía: «3. Serán sancionados con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas: f) La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición».

¹⁹ La Hacienda pública incentiva los expedientes que finalizan en informe de delito fiscal, pues multiplican la «deuda instruida» por tres.

dador; y cuarta, la «deuda media» presupone iniciar un procedimiento administrativo «sin todas las garantías» (CE 24.2), pues un procedimiento genuinamente inquisitivo, como es el procedimiento de inspección, pasa a ser acusatorio, lo que supone desviación de poder (LJCA 70.2). En definitiva, la «incriminación», además de vulnerar la presunción de inocencia, induce al fraude fiscal y fomenta la economía sumergida, cuando el sujeto inspeccionado asume *–ex ante o ex post–*, como si de una tasa se tratase, los objetivos recaudatorios de los diferentes departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

G. LA IMPARCIALIDAD DE LOS INSPECTORES DE HACIENDA: LA EVALUACIÓN DE SU DESEMPEÑO

El estatuto básico del empleado público, aprobado por Ley 7/2007, de 12 de abril, hace pivotar la política de recursos humanos de las Administraciones públicas en torno a tres principios: la antigüedad, la formación y el compromiso con la organización. La evaluación del desempeño²⁰ (EBEP 20) se encuadra, lógicamente, en el compromiso con la organización y constituye el gran elemento innovador de la función pública y, probablemente, el reto más arduo de implantar que ocasionará la reforma operada por la Ley 7/2007, al incidir directamente en los aspectos más importantes de la relación funcionarial: promoción en la carrera administrativa, retribución, formación, provisión y mantenimiento del puesto de trabajo, etc. Respecto del trabajo desarrollado por los Inspectores de Hacienda, lo primero que hay que constatar es que no hay ningún precepto legal que garantice la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones (CE 103.3). Obviamente, sus actuaciones están sometidas al principio de legalidad (CE 9.1) y al control de los Tribunales (CE 106.1), deberán ser proporcionadas (LGT 3.2), regladas (LGT 6), facilitarán en todo momento a los sujetos inspeccionados el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones (LGT 99.1), pero al sujeto inspeccionado nadie le garantiza la imparcialidad del Inspector de Hacienda, antes al contrario, la «deuda media» que le asigna el programa de inspección, predispone al funcionario más cualificado de la Administración a no ser imparcial en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, pues será evaluado y retribuido en función de lo que «recaude» a cada contribuyente, con independencia de la calidad del trabajo empleado. Concluimos, por tanto, que el mandato constitucional establecido en el artículo 103.3 *in fine* de la Constitución, a fecha actual, no se ha ejecutado, pues por tal no podemos considerar el código de conducta²¹ regulado en el artículo 52 del estatuto básico del empleado público, ya que la Constitución habla de «garantías» y el código de conducta de «principios». Esta conclusión viene reforzada con otros argumentos.

²⁰ Suponiendo, primero, que sea posible evaluar de forma objetiva un trabajo tan complejo como el que realizan los Inspectores de Hacienda, y segundo, que los evaluadores estén capacitados para ello, deben ser previamente conocidos por los evaluados los criterios de evaluación.

²¹ El principio ético regulado en el artículo 53.2 de la Ley 7/2007 tampoco garantiza la imparcialidad de los funcionarios públicos.

- Primero. Podría pensarse, en una primera aproximación, que la imparcialidad está implícita en el ejercicio de las propias actuaciones de la Inspección de los Tributos, al tener que ser las mismas equilibradas, proporcionales, regladas, legales, controladas por los Tribunales, etc., pero esta solución presenta flancos débiles, pues no se habla para nada de imparcialidad, ni en el derogado Reglamento general de la Inspección de los Tributos, ni en el actual Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (...), omisión que también podemos predicar de la Ley general tributaria. El término "imparcialidad" lo utiliza el estatuto básico del empleado público en varios artículos, en concreto, en el artículo 20.2 relativo a la evaluación del desempeño, al disponer: «Los sistemas de evaluación del desempeño se adecuarán, en todo caso, a criterios de transparencia, objetividad, imparcialidad²² y no discriminación y se aplicarán sin menoscabo de los derechos de los empleados públicos»; pero, que los sistemas para evaluar el trabajo desarrollado por los Inspectores de Hacienda deban ser imparciales, no significa que ejerzan sus competencias de forma imparcial.
- Segundo. También podríamos considerar que la imparcialidad se garantiza en los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, relativos a la abstención y recusación de los funcionarios públicos, pero los citados preceptos lo que pretenden, según reza la exposición de motivos de la ley, es garantizar el principio de neutralidad, es decir, mantener los servicios públicos a cubierto de toda colisión entre intereses particulares e intereses generales. Por otra parte, los artículos 28 y 29 de la Ley 30/1992 antes citados no suponen ninguna novedad, pues la Ley de procedimiento administrativo de 17 de julio de 1958 ya regulaba esta materia de forma similar en sus artículos 20 y 21.
- Tercero. Otra opción sería vincular la imparcialidad de los Inspectores de Hacienda con la inamovilidad por su condición de funcionarios de carrera (EBEP 1.3.6), pero esta opción también presenta deficiencias, en primer lugar, porque un Inspector de Hacienda mal evaluado no percibe el complemento de productividad, en segundo término, porque verá truncada su carrera profesional –condenado al ostracismo– si no «recauda» la «deuda media» asignada a los contribuyentes incluidos en su plan de inspección y, por último, porque la continuidad en un puesto de trabajo obtenido por concurso queda vinculada a la evaluación del desempeño de acuerdo con los sistemas de evaluación que cada Administración pública determine, dándose audiencia al interesado, y por la correspondiente resolución motivada (EBEP 20.4).

²² A fecha actual, la nota característica de la valoración del trabajo desarrollado es que la Administración goza de discrecionalidad técnica de tal modo que, por una parte, no es necesario que motive el núcleo material de sus decisiones técnicas, por otra, dichos actos se hallan vedados al enjuiciamiento directo de los Tribunales del orden contencioso-administrativo. No obstante, el desarrollo de la Ley 7/2007 requiere que la evaluación del desempeño sea objetiva, por lo que es de esperar que finalicen las «valoraciones subjetivas» hoy existentes.

- Cuarto. La razón fundamental es el significado del término «garantías»²³ que emplea el artículo 103.3 de la Constitución, pues el mandato del constituyente requiere una regulación *ex novo*²⁴ que, primero, establezca un proceso con todas las garantías (CE 24.2) y, segundo, garantice la imparcialidad de los funcionarios públicos en el ejercicio de sus cargos –siendo «parte» de la organización debe ser «imparcial»–, lo que conlleva que sean públicos –conocidos por la opinión pública²⁵– los objetivos de los funcionarios públicos, y esa regulación *ex novo*, a fecha actual, no se ha producido, si bien la Ley 7/2007 –pendiente de desarrollo en el ámbito de la Administración general del Estado– se hace eco del citado principio en su código de conducta y en sus principios éticos.

H. LA IMPUGNACIÓN DEL ACTO DE INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: EL RECURSO DE AMPARO

La vulneración del derecho a la presunción de inocencia perpetrada en el inicio de las actuaciones inspectoras, así como las demás cuestiones de legalidad ordinaria y procedimentales, se podrán alegar cuando se impugne el acto de liquidación de las actas de disconformidad, interponiendo primero reclamación económico-administrativa –reposición, en su caso–, y, posteriormente, recurso contencioso-administrativo; pero, cuando la Administración pública vulnera un derecho fundamental entra en juego el artículo 53.2 de la Constitución que dispone: «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional». Por ello, el camino procesal idóneo para restablecer el derecho fundamental vulnerado, sería iniciar una doble instancia²⁶.

- Primera. Acudir directamente al procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona regulado en el Capítulo I del Título V de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa, artículos 114

²³ Este término tiene un significado muy preciso en nuestra Constitución; así, por ejemplo, el artículo 9.3 proclama que la Constitución «garantiza» los principios fundamentales del Estado de derecho.

²⁴ En contra, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2011, casación 5190/2009, que afirma: «La imparcialidad y la objetividad de los funcionarios, actuario y perito, se presupone, con independencia de que se adscribieran a la misma o distinta unidad de inspección».

²⁵ Cualquier ciudadano tiene derecho a acceder a esa información según dispone el artículo 12 de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

²⁶ La jurisprudencia es unánime en admitir estas dos acciones paralelas –por todas, STC 84/1987, de 29 de mayo–, ya que el recurso especial no suspende el plazo para interponer el recurso ordinario, ni implica una reserva del derecho de ejercicio de la acción por esta vía.

a 122, donde la Sala del Tribunal Superior de Justicia correspondiente –Audiencia Nacional, en su caso– solo podrá enjuiciar si los actos impugnados vulneran la presunción de inocencia del sujeto inspeccionado.

- Segunda. Acudir al procedimiento ordinario establecido en los artículos 43 a 77 de la Ley 29/1998, donde se impugnará la liquidación derivada del acta de disconformidad, pudiendo alegarse únicamente cuestiones de legalidad ordinaria o procedimentales –la sentencia del proceso especial producirá efectos de cosa juzgada–, si bien en este caso es preceptivo agotar la vía económico-administrativa y conveniente garantizar el pago de la deuda tributaria –sanciones no– para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

III. EL DESARROLLO DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS: LA AUTOINCRIMACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO

Incorporados al proceso contencioso-administrativo²⁷ (LJCA 52.1) los expedientes administrativos incoados por la Inspección de los Tributos –el de inspección y el sancionador–, figurarán únicamente en el procedimiento de inspección las pruebas utilizadas por el instructor del expediente sancionador para, primero, imputar el ilícito tributario al presunto infractor, y segundo, acreditar su culpabilidad. Cuando el sujeto inspeccionado esté obligado a aportar la prueba en el procedimiento de inspección, no se produce la autoincrimación en el procedimiento sancionador, o dicho en otros términos, si la Inspección de los Tributos respeta las reglas de distribución de la carga de la prueba no se vulnera el derecho del sujeto inspeccionado a no declarar contra sí mismo, pues ninguna coacción se ejerce cuando se está obligado a colaborar con la Inspección –«soportar prueba»– o cuando se deben justificar los beneficios fiscales declarados, «aportar prueba».

A. EL DERECHO DE DEFENSA DEL SUJETO INSPECCIONADO

Las garantías procesales contenidas en el artículo 24 de la Constitución se aplican de forma plena en el proceso penal²⁸ (LECr 520) y con matices en el procedimiento sancionador tributario. Una vez visto que la presunción de inocencia se vulnera en el inicio del procedimiento inspector, nuevamente nos vamos a preguntar si el derecho de defensa, y, más concretamente su manifestación pasiva, el derecho a no confesarse culpable, a no declarar contra sí mismo y a guardar silen-

²⁷ Los órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición (LJCA 33.1), siendo en este proceso más riguroso el principio de congruencia que en el orden civil (STS de 10 de abril de 2000, casación 3681/1996).

²⁸ El imputado no solo no tiene obligación de decir la verdad, sino que puede callar total o parcialmente, en virtud de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución (STC 118/2001, de 21 de mayo).

cio, se aplican en el procedimiento inspector. Antes de anticipar una respuesta hay que recalcar una vez más que la instrucción del procedimiento sancionador se realiza en el propio procedimiento de inspección, a pesar de que desde la Ley 1/1998 el procedimiento sancionador se tramita de forma separada al procedimiento de inspección, pero se trata de una mera formalidad (LGT 208.1), pues en palabras de LAGO MONTERO²⁹, «la pretendida y tan anhelada separación entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador resulta más artificial que real», ya que las pruebas del procedimiento sancionador –imputación del ilícito y prueba de la culpabilidad– se obtienen en el procedimiento de inspección (LGT 210.5). Como veremos a continuación, en el procedimiento de inspección se respeta el derecho de defensa del sujeto sancionado que, desde luego, no podrá guardar silencio en presencia de la Inspección de Hacienda.

- Primero. Es consustancial a todo procedimiento administrativo, y el procedimiento inspector no es una excepción, el principio de contradicción y, por tanto, el derecho de defensa, materializado en la Ley general tributaria en el derecho a formular alegaciones³⁰ y a aportar documentos [LGT 34.1 l)]. Así, pues, la Ley 58/2003 respeta el derecho de defensa del sujeto inspeccionado en su versión activa, siendo doctrina reiterada, por todas Sentencia del Tribunal Constitucional 165/2001, de 16 de julio, la de que no toda irregularidad u omisión procesal en materia de prueba –referida a su proposición, admisión, práctica, valoración, etc.– causa por sí misma indefensión material constitucionalmente relevante. Y es que, en efecto, el dato esencial para que pueda considerarse vulnerado el derecho de defensa consiste en que las irregularidades u omisiones procesales efectivamente verificadas hayan supuesto para el litigante una efectiva indefensión, toda vez que la garantía constitucional contenida en el artículo 24.2 de la Constitución únicamente cubre aquellos supuestos en los que la prueba es decisiva en términos de defensa –juicio de trascendencia o pertinencia–, puesto que, de haberse practicado la prueba omitida, o si se hubiera practicado correctamente la admitida, la resolución final del proceso hubiese podido ser distinta en el sentido de resultar favorable a quien denuncia la infracción del derecho fundamental.
- Segundo. El derecho a no declarar contra sí mismo –autoincriminación o autoinculpación– también rige en el procedimiento inspector y se ejerce con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo coacción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (STC 197/1995, de 21 de diciembre). La Ley general tributaria respeta el derecho a

²⁹ LAGO MONTERO, J. M.ª: «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario: reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *Impuestos*, núms. 15-16, 1999.

³⁰ Con carácter previo a la firma del acta de conformidad/disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho (LGT 156.1/157.1).

no confesarse culpable –no así, los objetivos de la Inspección de los Tributos– si lo implementamos correctamente con las reglas que distribuyen la carga de la prueba, pues hay una presunción *iuris tantum* –admite prueba en contrario– de que las declaraciones tributarias se presumen ciertas (LGT 108.4) y no tienen carácter directamente incriminatorio (STS de 21 de diciembre de 1999, casación 1174/1998), de la misma forma que no se confiesa culpable el contribuyente que «aporta» libros, registros, documentos, etc. [LGT 29.1 f)]. Esta presunción dispensa de la prueba al sujeto inspeccionado, trasladándola a la Inspección de los Tributos.

- Tercero. El sujeto inspeccionado no tiene derecho a guardar silencio ante la Inspección de Hacienda, pues la Ley general tributaria le asigna innumerables obligaciones tributarias materiales y formales, si bien este derecho tendría plena efectividad en el supuesto de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o, en su caso, se remita el expediente al Ministerio Fiscal (LGT 180.1), del mismo modo que sería irrelevante en el supuesto de que no se aperturase el procedimiento sancionador. En teoría, el sujeto inspeccionado podría guardar silencio³¹, pero el incumplimiento de sus obligaciones formales, le acarrearía consecuencias de extrema gravedad: primera, incurriría en la infracción grave tipificada en el artículo 203.6 de la Ley general tributaria sancionada con multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 % de la cifra de negocios en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros, si el incumplimiento lo realizan contribuyentes que desarrollen actividades económicas³²; segunda, se determinaría la base imponible de los impuestos comprobados en régimen de estimación indirecta (LGT 51 y 158); y tercera, incurriría en la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley general tributaria, siendo compatibles ambas infracciones (LGT 180.3), la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Inspección de los Tributos y dejar de ingresar deuda tributaria. Al respecto, hay que constatar que el silencio también puede perjudicar al imputado, pues como declara el Tribunal Europeo de Derechos Humanos –caso Murray contra Reino Unido–, en Sentencia de 8 de febrero de 1996, el derecho del acusado a permanecer en silencio no es absoluto, sino que del mismo se pueden extraer conclusiones negativas atendiendo a las circunstancias del caso, a la importancia que los Tribunales nacionales le han concedido al apreciarlo como prueba y al grado de coacción sufrido.

³¹ En la práctica, guardan silencio los no declarantes y los que no comparecen ante la Inspección; pero, también se puede producir este supuesto cuando el sujeto inspeccionado ha cesado de hecho en su actividad mercantil, cuando realiza una actividad sumergida, etc.

³² La Ley 7/2012 ha introducido un apartado 6 en el artículo 203 para sancionar específicamente esta infracción en el seno del procedimiento inspector, pues según la exposición de motivos de la citada norma «se considera oportuna su modificación para evitar diversos problemas detectados así como mejorar su efecto disuasorio e impedir que estos defectos permitan dilatar los procedimientos».

B. EL DEBER DE COLABORAR CON LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

El deber de colaboración se inserta en la relación jurídico-tributaria (LGT 17.1) que está presidida por los principios de buena fe y confianza legítima (LRJPAC 3.1). La buena fe, tanto la de la Administración como la del contribuyente, se presume: a la Administración le resultaría imposible servir con objetividad los intereses generales si no actúa con buena fe; la buena fe del contribuyente le exime de responsabilidad siendo, por tanto, la Administración la que asume la carga de probar su culpa o negligencia, si considera que ha incurrido en algún ilícito tributario. La mejor doctrina considera un error que la Ley 58/2003 no reprodujera el artículo 33 de la Ley 1/1998, cuyo apartado primero disponía que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe», pues como afirma CALVO ORTEGA³³ es «una de las aportaciones más importantes de la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes»; en el mismo sentido se pronuncia PONT MESTRES³⁴ cuando afirma que «la ausencia de su mención, en el menos malo de los supuestos, enturbia y perturba el normal desarrollo de lo que podría llamarse convivencia social tributaria».

La Ley general tributaria incluye en la Sección dedicada a la «Colaboración social en la aplicación de los tributos» el deber de información regulado en los artículos 93 y 94 de la citada norma; sin embargo, este deber de información queda extramuros del procedimiento de inspección por mandato del artículo 30.4 del Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a los efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria». Lógicamente, la Inspección de los Tributos, en el curso de las actuaciones inspectoras –incluso, antes de su inicio– efectuará requerimientos de información a terceros relacionados con el sujeto inspeccionado (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.) que obviamente se regularán por lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, pero las obligaciones de información del sujeto inspeccionado para con la Inspección de los Tributos no vienen reguladas en el citado artículo, sino por las normas atinentes al reparto de la carga de la prueba, de contenido eminentemente procesal, así como por el deber de colaboración con dichos órganos.

El deber genérico de colaboración³⁵ de los ciudadanos se regula en el artículo 39.1 de la Ley 30/1992, que dispone: «Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación solo en los casos previstos en las leyes». En el ámbito

³³ CALVO ORTEGA, R.: «La nueva Ley general tributaria y sus secretos», *RCyT. CEF*, núm. 238, 2003.

³⁴ PONT MESTRES, M.: «En torno a la ausencia de presunción de buena fe del contribuyente en la Ley general tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2004.

³⁵ El deber de colaborar es una prestación personal de carácter público (CE 31.3) que solo se puede establecer con arreglo a la ley.

tributario, el contribuyente viene obligado a colaborar activamente con la Hacienda pública, pues es quien asume la gestión y la recaudación de los tributos –propios y ajenos–, pero ahora nos interesa averiguar el contenido del deber de colaboración en el seno del procedimiento inspector, cuestión que nos aclara el Real Decreto 1065/2007 –arts. 171, 172 y 173– bien entendido que, como afirma PALAO TABOADA³⁶ «el deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar –y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar la colaboración– desde el momento en que surja el riesgo de autoincrimación». Y añadimos nosotros: tampoco está obligado a colaborar con la Inspección el sujeto inspeccionado que es incriminado –vía asignación «deuda media» del programa de inspección– por la propia Administración, transformándose ese «deber» de colaboración en «facultad» del propio contribuyente, que la podrá ejercitar o no, de acuerdo con las siguientes reglas.

- Primera. Aportando cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria [LGT 29.1 f)], disponiendo al efecto el artículo 171.3 del Real Decreto 1065/2007 que «cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración», siendo aplicable al supuesto descrito el principio de proporcionalidad y limitación de costes indirectos (LGT 3.2).
- Segunda. Facilitando la práctica de la inspección [LGT 29.1 g)], es decir, facilitando la entrada y reconocimiento de fincas (RGAT 172), atendiendo adecuadamente a los órganos de inspección (RGAT 173) y proporcionándoles los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras (RGAT 180.2). Como la facultad de entrar y reconocer las fincas limita el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (CE 18.2), el artículo 142.2 de la Ley general tributaria dispone que «si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine», añadiendo que cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial³⁷.

³⁶ PALAO TABOADA, C.: «Lo "blando" y lo "duro" del proyecto de derechos y garantías de los contribuyentes», *RCyT*, CEF, núm. 171, 1997.

³⁷ La prueba obtenida de forma ilícita no invalida el procedimiento, pero no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales (LOPJ 11.1). Ninguna duda cabe de que la Constitución brinda a las personas físicas una protección plena de este derecho, pero además el Tribunal Constitucional ha declarado que también las personas jurídicas gozan, con ciertos matices, de la inviolabilidad de su domicilio o sede social, estando garantizada la inviolabilidad de las zonas que no tienen acceso al público (STC 22/1984, de 17 de febrero).

Lo que no podemos aceptar es el concepto del deber de colaboración que maneja el Tribunal Constitucional. El fundamento jurídico tercero de la Sentencia 76/1990, antes citada, ya ha sido suficientemente criticado³⁸, pero desde luego a sus detractores no les falta razón, a la vista del párrafo tan desafortunado que pasamos a transcribir: «Para los ciudadanos este deber constitucional [de contribuir] implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes». Al respecto, simplemente recordar, que la «justicia tributaria» –y más concretamente el procedimiento inspector– es concomitante con el respeto de los derechos fundamentales del contribuyente, y, que quien está sometido más allá de la Constitución y del ordenamiento jurídico es precisamente la Administración pública, tal y como dispone el artículo 103.1 de la Constitución, si bien es incuestionable que se pueden limitar derechos individuales en aras del interés público.

C. LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

La teoría general admite una doble acepción de la carga de la prueba, subjetiva o formal, relativa a la determinación de a quién corresponde la aportación de la prueba, y, objetiva o material, que alude a la cuestión de quién debe soportar las consecuencias de la ausencia de prueba. Esa teoría general no configura la prueba como un deber, sino como una carga procesal: el deber se caracteriza por la necesidad imperiosa de una determinada conducta que es exigible en interés ajeno, mientras que en la carga procesal la conducta observada redundará en interés propio y su inobservancia no produce sanción alguna, sino únicamente un perjuicio procesal que puede llegar a suponer una sentencia desfavorable. Existe, pues, una conveniencia práctica de observar la carga de la prueba, pero no una necesidad jurídica, al no tener esta las notas de obligatoriedad ni de exigibilidad. Vamos a posicionarnos con ese sector de la doctrina que considera que la «prueba» queda reservada para los procedimientos de revisión³⁹, ya sean administrativos o jurisdiccionales y, por ello, la Inspección de los Tributos, cuando ejerce sus facultades de comprobación e investigación, en el ejercicio de esa función instructora, debe buscar la verdad material, acreditando la existencia de los presupuestos fácticos de la imposición, tanto de aquellos constitutivos de su derecho como de los que resulten favorables o beneficiosos para el contribuyente. Por tanto, cuando hablemos de «prueba» en el procedimiento de inspección debe entenderse, primero, que la Inspección de los Tributos utiliza los «medios de prueba» que enumera el artículo 299.1 de la

³⁸ Luis SÁNCHEZ SERRANO en la revista *Impuestos*, número 8 del año 1992, achaca al Tribunal Constitucional haber sacado del baúl de los recuerdos la doctrina autoritaria de la relación de poder.

³⁹ Avala esta tesis los diferentes plazos que existen para instruir un procedimiento de inspección y para proponer pruebas: las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses (LGT 150.1); el plazo para practicar pruebas en el proceso contencioso-administrativo es de treinta días (LJCA 60.4).

Ley de enjuiciamiento civil en su función instructora⁴⁰ y, segundo, que el contribuyente asume la carga de la prueba relativa a los beneficios fiscales que ha declarado. Como la instrucción del procedimiento sancionador se lleva a cabo por el Inspector que asume las competencias de comprobación e investigación, esos «medios de prueba» que utiliza el actuario en el procedimiento de inspección se convertirán, si hay indicios de infracción, en «prueba» del procedimiento sancionador, si bien este último procedimiento requiere que la Administración impute el ilícito tributario al sujeto inspeccionado, acreditando su culpabilidad.

La carga de la prueba y los medios para hacerla valer se establecen en la ley reguladora de cada impuesto, por lo que solo vamos a comentar las disposiciones generales de la Ley general tributaria, en concreto, el juego de los artículos 105.1 y 108.4, que se aplican en defecto de reglas específicas. El artículo 105.1 de la Ley 58/2003, con base en lo dispuesto en el derogado artículo 1.214 del Código civil –actual 217 de la Ley de enjuiciamiento civil–, dispone que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», pero como el artículo 108.4 de la citada norma establece una presunción *iuris tantum* al disponer que «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y solo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario», podemos concluir que la prueba queda en manos de la Inspección, si bien el sujeto inspeccionado «puede» colaborar –debe colaborar, si no se le incrimina– con dicho órgano, aportando su contabilidad mercantil y demás documentos exigidos por la normativa tributaria [LGT 29.1 f)]. Esta regla general requiere algunas matizaciones.

- Primera. Respecto del sujeto inspeccionado –retomamos la distinción que efectúa GARCÍA BERRO⁴¹ entre «aportar pruebas» y «soportar pruebas»– cabe distinguir entre su obligación de probar los hechos constitutivos de su derecho y su obligación de colaborar con la Inspección de los Tributos:
 - No cabe hablar de autoincrimación cuando el contribuyente asume la carga de la prueba, es decir, cuando se haya acogido a algún beneficio o régimen fiscal especial [LGT 29.1 o)], pues es doctrina consolidada que quien se sienta con derecho a disfrutar de determinada exención, bonificación o beneficio fiscal asume la carga de probarlo⁴² (STS de 19 de febrero de 2007, casación unificación doctrina 321/2003).

⁴⁰ Los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho (LRJPAC 80.1).

⁴¹ GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincrimarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2010.

⁴² El disfrute de los beneficios fiscales está condicionado al cumplimiento de una serie de requisitos materiales y formales, correspondiendo al sujeto inspeccionado acreditar los mismos.

- La doctrina del *onus probandi* debe ser matizada, en aplicación del principio de la buena fe, con el criterio de la facilidad probatoria (LEC 217.6), en función de la practicabilidad o disponibilidad de los medios de prueba, dependiendo de lo que pueda ser razonablemente exigible a las partes en cada caso concreto, pues existen datos cuya prueba resulta fácil para una parte y difícil para la otra, lo que puede matizar y hasta alterar los resultados de la regla general, trasladando la carga de la prueba a quien tenga más facilidad para ello.
 - La incriminación –vía asignación «deuda media»– exige al obligado tributario de colaborar con la Inspección de los Tributos, pues la Administración manifiesta su mala fe desde el inicio del procedimiento, al considerar que el sujeto inspeccionado es un presunto defraudador, de tal forma que la parte que realmente obra de mala fe –la Inspección de los Tributos– presume que el sujeto inspeccionado ha defraudado al Fisco.
- Segunda. Respecto de la Inspección de los Tributos, hay que distinguir entre la fase instructora y la fase liquidadora.
 - En el procedimiento de inspección –como todo procedimiento administrativo que se inicia de oficio⁴³– la carga de la prueba recae siempre sobre la propia Inspección de los Tributos (LRJPAC 78.1) pues, como afirma FALCÓN Y TELLA⁴⁴, «debe adecuar sus actos de liquidación a los antecedentes y justificantes de que disponga y haya incorporado al expediente incoado, de tal modo que esté en situación de poder probar, en el eventual procedimiento revisor y ante el órgano jurisdiccional competente, los hechos de que haya partido para dictar el acto controvertido, tanto los hechos desfavorables para el particular como los hechos favorables al mismo que este pudiera estar en situación de probar». Lo dicho lo corrobora el artículo 180.1 del Real Decreto 1065/2007, del siguiente tenor: «En el curso del procedimiento de inspección se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta». En definitiva, así como en otros procedimientos se puede prescindir de la apertura del periodo probatorio –cuando la Administración tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados (LRJPAC 80.2)–, en el procedimiento de inspección deben efectuarse, en todo caso, las actuaciones tendentes a comprobar e investigar la situación tributaria de los contribuyentes inspeccionados.

⁴³ El inicio del procedimiento de inspección a petición del obligado tributario presupone que se hayan iniciado previamente unas actuaciones de carácter parcial (LGT 149).

⁴⁴ FALCÓN Y TELLA, R.: «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

- En la fase de liquidación, la Oficina Técnica comprobará que la prueba está correctamente acreditada y que las actas están suficientemente motivadas, ya que el déficit de prueba no puede subsanarse por el Inspector Jefe, debiendo ordenar completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan [LGT 156.3 b)]; sin embargo, el déficit de motivación sí puede –debe– subsanarse por el Inspector Jefe, en sede de la Oficina Técnica o en la resolución del recurso de reposición, o por los Tribunales económico-administrativos.
- Tercera. Respecto del procedimiento de revisión, hay que constatar que la presunción de legalidad del acto administrativo de liquidación (LRJPAC 57.1) desplaza sobre el administrado la carga de accionar, pero no la carga de la prueba, que está sometida a las reglas generales ya comentadas de la Ley 58/2003 y a las particulares de cada tributo; sin embargo, ya hemos visto que el Tribunal Constitucional declaró la constitucionalidad del artículo 145.3 de la Ley 230/1963, precepto que repite la actual Ley general tributaria en sus artículos 107 –valor probatorio de las diligencias– y 144 –valor probatorio de las actas–, consagrando la inversión de la carga de la prueba al afirmar que «el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo». Lógicamente, el sujeto inspeccionado puede «probar en contrario», es decir, demostrar la inexistencia de los hechos que alega la Inspección, pero en tanto en cuanto dichos hechos sean controvertidos se invierte la carga de la prueba.

D. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMARSE: ÁMBITO PENAL Y ÁMBITO ADMINISTRATIVO

En el procedimiento inspector deben respetarse los derechos fundamentales⁴⁵ de los contribuyentes –presunción de inocencia, derecho de defensa, no autoincrimación, etc.– y cohonestarse el deber de colaboración con el reparto de la carga de la prueba, si bien en la medida en que el sujeto inspeccionado es incriminado por la propia Administración tributaria cesa su «deber» de colaboración que, como ya vimos, se transforma en «facultad», ya que en el procedimiento de inspección se instruye el procedimiento sancionador, al menos cuando se tramita de forma abreviada (LGT 210.5).

⁴⁵ Desde luego, hay derechos fundamentales que ceden ante el deber de contribuir –el derecho a la intimidad o la inviolabilidad del domicilio–, pero las garantías procesales reconocidas en el artículo 24.2 de la Constitución deben ser respetadas en todos los procedimientos, en mayor o menor medida.

El derecho a no declarar contra sí mismo –no confesarse culpable– solo se respeta si la Administración actúa de buena fe⁴⁶ y se aplican correctamente las reglas de distribución de la carga de la prueba, bien entendido que «no puede 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 artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución (...), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad⁴⁷» (STC 76/1990, ya citada, FJ 10).

Vamos a profundizar en el derecho a no autoincriminarse y a intentar solucionar esta problemática con el apoyo exclusivo de la Ley general tributaria. La Subsección que la Ley 58/2003 dedica a la «Terminación de las actuaciones inspectoras», artículos 153 a 157, hace referencia exclusivamente a las actas que extiende la Inspección de los Tributos, por lo que en una primera impresión podríamos concluir que esta es la terminación normal del procedimiento inspector; pero, si nos trasladamos al artículo 180 de la citada norma observamos que también es posible concluir el procedimiento de inspección, remitiendo el expediente a la jurisdicción penal. Por tanto, el procedimiento de inspección puede finalizar de la siguiente manera.

- Primera. Suscribiendo exclusivamente un acta de inspección, ya sea con acuerdo, de conformidad o en disconformidad, pero sin instruir procedimiento sancionador alguno. En este supuesto no hay autoincriminación posible porque el actuario considera que no hay indicios de comisión de infracciones tributarias [LGT 153 g].
- Segunda. Suscribiendo un acta de inspección e iniciando un procedimiento sancionador, por ejemplo, por haber dejado de ingresar deuda tributaria (LGT 191). En este supuesto tampoco hay autoincriminación, siempre y cuando se hayan respetado las normas que distribuyen la carga de la prueba, si bien la Inspección de los Tributos no podrá exigir la colaboración del sujeto inculcado porque *ab initio* actúa con mala fe:
 - Carga de la prueba. Las reglas de distribución de la carga de la prueba –se aporte o no la justificación documental que ampare el beneficio fiscal– son incompatibles con el tipo del artículo 203 de la Ley 58/2003, por lo cual en este ámbito no hay ningún tipo de coacción; si se pierde el beneficio fiscal declarado y, consiguientemente, se inicia un expediente sancionador, en este último no hay autoincriminación.
 - Deber de colaboración. En este supuesto la documentación se solicita bajo coacción, al ser compatible dicho deber de colaboración con la conducta tipi-

⁴⁶ Sería necesario modificar los objetivos de las áreas funcionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dejando de ser eminentemente recaudatorios para pasar a combatir el fraude fiscal real.

⁴⁷ Tampoco hay vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo cuando la documentación la aporta un tercero.

ficada en el artículo 203 de la Ley general tributaria, si bien el contribuyente incriminado no puede ser sancionado por una Administración que actúa de mala fe e incurrir en desviación de poder. Ahora bien, como la mayoría de las relaciones comerciales son bilaterales –lo solicitado es independiente de la voluntad del sujeto inspeccionado– siempre se podrá solicitar a la contraparte la documentación no aportada por el contribuyente inspeccionado.

- Tercera. Emitiendo informe de delito contra la Hacienda pública. El contribuyente denunciado por delito fiscal ninguna obligación tiene de colaborar –muchos menos de probar su inocencia– con la Inspección de Hacienda, si bien, el actuario habrá de tener en cuenta que, primero, la Ley 36/2006 modificó el artículo 180.1 de la Ley general tributaria suprimiendo la previa audiencia al interesado, segundo, el principio *non bis in idem* imposibilita la imposición de cualesquiera sanciones tributarias, tercero, es intrascendente que el sujeto inspeccionado no aporte documentación, guarde silencio o no colabore con la Inspección, cuarto, el actuario tan pronto como aprecie indicios de delito debe emitir el correspondiente informe que sirva de base a la interposición de la querrela, quinto, el proceso penal es más garantista que el procedimiento de inspección, y sexto, es posible en la instrucción de un único expediente la emisión de informe de delito contra la Hacienda pública con la incoación de actas de inspección⁴⁸.

E. LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES

Nuestros Tribunales, cuando se enfrentan al problema de la autoincrimación, tienen *in mente* el artículo 6.1 del Convenio europeo (CE 10.2), así como la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos –Sentencias más representativas: caso Funke contra Francia (25 de febrero de 1993), Saunders contra Reino Unido (17 de diciembre de 1996) y J. B. contra Suiza (3 de mayo de 2001)– que vincula la no autoincrimación con el de derecho a un juicio equitativo.

- Primero. Tribunal Europeo de Derechos Humanos. El Tribunal de Estrasburgo considera que el derecho a guardar silencio y a no autoincrimarse son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso equitativo garantizada en el artículo 6.1 del Convenio, aclarando que el derecho a no declarar contra sí mismo presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la «persona acusada». Como ningún derecho es absoluto, la clave para dilucidar si hay vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo

⁴⁸ Por ejemplo, si se comprueban dos ejercicios de IVA, se puede incoar en uno de ellos acta de disconformidad por facturas falsas si la cuota es inferior a 120.000 euros, y en el siguiente, si la cuota supera dicha cantidad, se emitirá informe de delito contra la Hacienda pública.

cuando se ejercen poderes coercitivos está en delimitar si el material o los elementos probatorios tienen una existencia dependiente o independiente de la voluntad de los sujetos coaccionados, de tal forma que cuando esa existencia sea dependiente de la voluntad del sujeto coaccionado se vulnera el artículo 6.1 del Convenio. En las citadas sentencias, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos considera que la documentación solicitada no se podía obtener recurriendo a medios coercitivos o contrarios a la voluntad de esas personas, pues dicha información difiere de los datos que existen con independencia de la voluntad de la persona afectada, es decir, no se vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo cuando los elementos o materiales aportados por el sujeto coaccionado tienen una existencia independiente de su voluntad. Aunque hay otros pronunciamientos de interés en este ámbito, las sentencias más significativas son las anteriormente citadas, en las que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que hubo violación del citado artículo 6.1 del Convenio.

- En el caso *Funke*, el Tribunal de Estrasburgo concluyó que se habían vulnerado los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación del recurrente al haber sido este sancionado con varias multas pecuniarias y otra coercitiva por no aportar la documentación requerida por las autoridades aduaneras francesas, en concreto, extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos fundamenta la condena en que las autoridades aduaneras francesas no tenían certeza de la existencia de tales documentos.
- El caso *Saunders* se refiere a una investigación administrativa sobre prácticas abusivas en el mercado de valores efectuada por la Serious Fraud Office. Las pruebas que fundamentaron la condena penal del Sr. Saunders consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de las actuaciones administrativas de carácter inquisitivo seguidas contra la empresa Guinness. En esta sentencia, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos declara que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse no incluye el uso de datos que puedan obtenerse por medios coactivos, pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como documentos obtenidos mediante una orden, la toma de aliento y de sangre o muestras de orina y tejido corporal para análisis de ADN.
- La información solicitada al Sr. J. B. por las autoridades suizas, en un procedimiento similar al contemplado en la Ley general tributaria, estaba constituida por documentos relativos a las empresas en las cuales el recurrente había invertido dinero, reclamándose dichos documentos bajo la amenaza de sanciones pecuniarias, que finalmente fueron impuestas de acuerdo con la legislación suiza. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que esos documentos eran dependientes de la voluntad del reclamante.

- Segundo. Tribunal Constitucional. En dos ocasiones se ha pronunciado el Tribunal Constitucional –Sentencias 18/2005, de 1 de febrero, y 68/2006, de 13 de marzo– sobre este tema, pero sin entrar en el fondo del asunto pues, aunque trae a colación las sentencias antes comentadas del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, resuelve el expediente diciendo que no hay autoincrimación porque no coincide el sujeto condenado con el sujeto comprobado por la Inspección. Este razonamiento, obviamente, defraudó a toda la doctrina al considerarlo, en palabras de GARCÍA-HERRERA BLANCO⁴⁹ y HERRERA MOLINA, un formalismo infundado. Así, por ejemplo, SANZ DÍAZ-PALACIOS⁵⁰ critica la postura del Tribunal Constitucional diciendo: «Por supuesto, no compartimos la premisa del Tribunal de cara a solucionar este tipo de controversias, es decir, nos desmarcamos a esos efectos de la distinción entre "persona jurídica coaccionada" y "persona física finalmente condenada", ya que esta dicotomía no da una solución satisfactoria a supuestos en los que, como apuntábamos, el administrador sea socio único, o tenga una participación relevante en el capital de la entidad». Desde luego, esta doctrina ha quedado obsoleta tras la publicación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de modificación del Código penal, porque las personas jurídicas, si bien no pueden cometer delitos, sí pueden responder criminalmente del delito contra la Hacienda pública cometido por sus directivos y administradores.

⁴⁹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales», *Impuestos*, núm. 14, 2005.

⁵⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: «Las sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen: reflexiones sobre inspección tributaria y autoincrimación», *Impuestos*, núm. 2, 2006.