



ESTUDIOS

■ **La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario.**

■ Juan López Martínez.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada.
Miembro de la AEDAF.

■ **RESUMEN:**

Dada la necesidad de la existencia de un procedimiento sancionador que respetase las exigencias constitucionales de defensa del presunto infractor, el legislador estableció la separación del expediente sancionador respecto de los procedimientos de aplicación de los tributos. Dicha separación se presentaba como la única manera de que el expediente a través del cual se impusiesen sanciones a los infractores tributarios constituyese un verdadero procedimiento, en lugar de la tradicional tramitación gestora que ocasionaba en la práctica la ausencia de un verdadero procedimiento sancionador respetuoso con los principios que le resultaba aplicables. La separación de procedimientos se erigió en la solución idónea para hacer factible la aplicación de los principios del “lus Puniendi estatal” a la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

Aunque ciertamente es digno de elogio que en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el legislador haya perseverado en su opción por la tramitación separada de procedimientos, la mistificación de principios sigue siendo un hecho. En este trabajo se pone de manifiesto como la nueva LGT y el reglamento sancionador que se promulga en su desarrollo no han sido capaces de articular un auténtico procedimiento sancionador separado, y ello porque no se han conseguido introducir las reglas y técnicas necesarias para la real operatividad.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Procedimiento sancionador tributario; lus Puniendi; separación de procedimientos; principios constitucionales.

■ SUMARIO:

1. Ideas previas
2. Presupuestos necesarios para la existencia de un procedimiento sancionador
3. La separación orgánica como presupuesto básico para la existencia de un procedimiento sancionador
4. A modo de epílogo con cierta resignación

I. Ideas previas

Basta realizar un análisis del contenido esencial del derecho a un proceso público, sin dilaciones y con todas las garantías¹, para comprobar que su núcleo incide en la prohibición constitucional de las “sanciones de plano”. Y en este sentido, han de encabezar estas ideas previas el pronunciamiento de nuestro Tribunal Constitucional en su temprana Sentencia 18/1981², al especificar en su Fundamento Jurídico III^o, con toda claridad, que queda prohibida: “una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga”³. Y al declarar con toda contundencia que: “...esta relevancia conduce a la conclusión inequívoca de que la Administración no puede imponer sanciones con ocasión de su ejercicio (legítimamente o no, ése es otro tema) sin observar las garantías de procedimiento antes expuestas”⁴.

A pesar de la claridad de los indicados pronunciamientos, consideramos que la exigencia de las indicadas garantías no puede verse cumplida, como se ha pretendido, con el establecimiento del trámite de audiencia al interesado contenido en el art. 105, c) CE, sino que

¹ Vid, en este sentido, nuestro trabajo “EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)”. Inédito. Granada. 2003. Págs. 119 y ss.

² Que establece una doctrina “de singular transcendencia, dado que el procedimiento sancionador en nuestro derecho se ha mostrado más como un cauce de información y documentación para que la autoridad administrativa resuelva con mayor acierto, que como un instrumento procesal para que el interesado se defienda”. ZORNOZA PÉREZ, JJ. En “EL SISTEMA DE INFRACIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)”. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas. Madrid 1992. Pág. 114.

³ FJ. III^o de la STC 18/1981, de 8 de junio.

⁴ FJ. IV^o de la STC 18/1981, de 8 de junio. En este sentido, resulta absolutamente palmaria, la obligación de la existencia del procedimiento sancionador, como nos recuerda el voto particular a la Sentencia 164/ 1995, de 13 de noviembre: “En el ámbito de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas no es de recibo su ejercicio de plano, sine strepito e iudicio, prescindiendo del procedimiento ad hoc y de la audiencia al inculpado, garantías esenciales no dependientes de que haya o no flagrancia ni de la cuantía mayor o menor de la sanción (STC 18/1990)”.

requiere el cumplimiento de todos los principios esenciales proclamados en el art. 24 CE en materia de procedimiento⁵, sin que razones fundadas en una hipotética "eficacia" puedan hacer quebrar su estricta observancia⁶.

En nuestro sector del Ordenamiento, frente a la regulación existente en la otra manifestación del orden punitivo del Estado, en la que los "procesos y los procedimientos aparecen regulados por Ley en la materia penal (LECRim), ... resulta excepcional que la ley intervenga en la regulación de los procedimientos; y, si lo hace, se limita generalmente a establecer unos principios básicos, no entrando en cuestiones de competencia, ni de actos, ni de trámites"⁷. Este hecho ha condicionado, a nuestro juicio de manera destacada, que el libérrimo desarrollo reglamentario no resuelva satisfactoriamente los problemas del procedimiento sancionador⁸, y mucho menos los atinentes a la penetración en su seno de los principios del "Ius puniendi del Estado". En esta línea, se ha afirmado que "este desprecio al principio de legalidad o reserva de ley en materia procedimental, máxime si se refiere a la sancionadora, resulta intolerable desde la perspectiva de un Estado de Derecho"⁹, hasta tal punto que se ha sostenido, con toda razón, que muchos de los problemas tradicionales que ha presentado el procedimiento sancionador tributario y "que conducen a resultados tan poco deseados, no tienen respaldo en la legalidad de ninguna disposición jurídica"¹⁰.

El problema aludido ha sido de tal calibre, que la doctrina que analizaba el procedimiento sancionador, que aparecía diluido -con la excepción del que se derivaba de la imposición de sanciones no consistentes en multa- en los de regularización tributaria, acudía a la apli-

⁵ "...Las consideraciones expuestas en relación al Ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional". (FJ. 11º de la STC. 18/1981, de 8 de junio).

⁶ "...En fin, con relación a las sanciones posteriores a la Constitución en materia de orden público, no puede aducirse el argumento de la mayor eficacia de las impuestas de plano, en cuanto no exigen esperar a la tramitación del correspondiente procedimiento. Y ello, porque el legislador ha dado preferencia a las garantías procesales sobre la hipotética eficacia, hasta el punto de que, como dice el art. 6, núm. 5, de la Ley 62/78, de 26 de diciembre, «la interposición del recurso contencioso-administrativo suspenderá, en todo caso, la resolución administrativa cuando se trate de sanciones pecuniarias reguladas por la Ley de Orden Público, sin necesidad de afianzamiento o depósito alguno»". (FJ.Vº de la STC. 18/1981, de 8 de junio).

⁷ "Tal es el caso de la LDG, que recoge sólo parte de lo esencial en sus arts. 33 a 35, dejando para el RD 1930/1998 el desarrollo y la articulación de estos procedimientos. Tampoco la LGT se cuida de la materia, si bien regula con cierto detalle alguno de ellos". (MORILLO MÉNDEZ, A. En INFRACCIONES, SANCIONES TRIBUTARIAS Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, Ed. Ciss. Monografías Nº 29. Valencia. 2000. Pág. 228.

⁸ En este sentido se puede consultar entre otros los trabajos de JUAN LOZANO, A.Mº. En "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales". Rv. Estudios Financieros N. 173-174. 1997. Págs. 3 y ss.

⁹ ARAGONÉS BELTRÁN, E. En LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. (ANÁLISIS DE LA LEY 25/1995 DE 20 de julio). Ed. Cedecs. Barcelona. 1995. Pág. 163. En este sentido, se pronuncia, también, entre otros PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. . En COMENTARIOS A LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, Ed. Civitas. Pamplona. 1996. Pág. 261.

¹⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario". Rv. Técnica Tributaria. N 28. 1995. Pág. 81.

cabilidad directa del art.134.1 de la L.30/1992, para “recordar” la exigencia de que el “ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido” y que “en ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento”¹¹. Puesto que, hasta la promulgación de la LDGC, que consagra cierta autonomía procedimental en la tramitación de los sancionadores¹², no existía un auténtico cauce sancionador¹³.

Por esta razón, la doctrina denunciaba la existencia unitaria de dos procedimientos, el de regularización y el sancionador, donde existían finalidades distintas, intereses protegidos diferenciados y, en consecuencia, principios aplicables en ocasiones incompatibles. Y la respuesta del legislador ha sido tan tenue como peligrosa, proclamando, como veremos, la separación de los procedimientos, pero articulando una simple separación formal, que ha permitido al titular de la potestad reglamentaria cumplir con parte del enunciado legal: la separación; pero no con su consecuencia ineludible: la independencia de dichos procedimientos. Y lo que ha resultado mucho más peligroso a nuestro juicio, ha dejado al intérprete, encargado de aplicar el Derecho unas posibilidades de actuación que están convirtiendo las reformas indicadas en auténtico papel mojado.

Y estas consecuencias que se han derivado, no sólo del tenor literal del malogrado art. 34 de la LDGC, sino de la interpretación que se ha realizado del mismo¹⁴, ha ocasionado que tanto la nueva LGT, como el reglamento sancionador que se ha promulgado en su desarrollo, no sólo no profundice en los aspectos necesarios para lograr una auténtica separación de los procedimientos, sino que, se produzca una deriva hacia la perpetuación de la

¹¹ Como apostilla el párrafo tercero del art.134 de la Ley 30/1992 de RJAP y PAC. En este sentido, se puede consultar entre otros, el espléndido trabajo de SESMA SÁNCHEZ, B. En “Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario”. Rv.Técnica Tributaria. N° 42. 1998. Págs. 94 y ss.

A nuestro juicio, como se desarrollará posteriormente, no resulta en absoluto neutral, sino absolutamente revelador; que entre ambos párrafos del precepto transcrito, se intercale un segundo con el siguiente tenor: “Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberá establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos”.

¹² Al exigir que la “imposición de sanciones tributarias se realizará mediante expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, en el que se dará en todo caso, audiencia al interesado”.

¹³ Ya que, como hemos analizado en otro lugar - “EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)”. Op. Cit.- en la exacción de los tributos, según pensábamos causado por la preconstitucional consideración de la sanción como deuda, en los expedientes administrativos de regularización, singularmente en las actuaciones administrativas de control realizadas por los órganos de la Inspección tributaria, un mismo órgano -la Inspección de los tributos-, en un mismo procedimiento -el de regularización de la deuda-, comprobaba la veracidad de lo declarado, investigaba la posible existencia de hechos imposables o bases tributarias no declaradas o declaradas parcialmente y regularizaba la situación del contribuyente, fijando la cuota, estableciendo recargos, cuantificando los intereses moratorios e imponiendo la sanción. De esta forma, en un mismo procedimiento se aplicaban todas las reacciones previstas por el Ordenamiento ante el no pago tempestivo de los tributos. Insistimos, en teórica coherencia con la visión unitaria del concepto deuda tributaria.

¹⁴ Vid, en este sentido, el análisis que sobre el mismo realizábamos en nuestro trabajo “EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)”. Op. Cit.

situación existente con anterioridad. En efecto, por mucho que la nueva Ley General Tributaria dedique todo un título -el IV^o- a la potestad sancionadora, y aunque en su seno se aludan a los principios de dicha potestad -capítulo primero-, y por vez primera con rango legal se hable del procedimiento sancionador en materia tributaria - capítulo cuarto-, si se hace un análisis detenido de dicho texto normativo, observaremos la absoluta ausencia de las reglas de penetración de los principios del *ius puniendi* que resultan perfectamente aplicables al procedimiento sancionador tributario. Y si ello es así, la pretendida separación de los procedimientos sancionadores perpetuará la fungibilidad de los principios sancionadores con los que se ordenan los procedimientos de gestión de los tributos, con sus perversas compensaciones, tanto para los defraudadores como para los órganos administrativos encargados del *procedimiento de gestión donde se regularizan sanciones*.

La importancia de cuanto queremos significar es de tal calibre, que creemos le hace merecedor de constituirse en el pórtico del análisis de nuestro trabajo, ya que, a nuestro juicio, sólo si se estudia, con cierto detenimiento, el alcance de la nueva normativa, se puede observar, posteriormente, la real o ficticia -siempre hay tiempo para una oportunidad perdida- penetración de los principios del "*ius puniendi del Estado*" en las fases procedimentales del sancionador tributario. Por esta razón, la parte central del trabajo que comenzamos con estas reflexiones previas ha de detenerse en las necesidades técnicas que se precisan para la construcción de un procedimiento sancionador en el orden tributario que sea respetuoso con los principios que le son propios.

Hemos señalado en otro lugar¹⁵, que, a nuestro juicio, la separación de procedimientos impuesta en nuestro ordenamiento por la LDGC, con todas sus carencias, debería ser un punto de inflexión, de no retorno a la situación anterior; pero, como adelantábamos, la incapacidad normativa para establecer las reglas de penetración de los principios del *ius puniendi* a nuestro sector del ordenamiento y las inercias de responsabilidad objetiva en la imposición de la sanción, han creado una atmósfera que ha servido de cuartada para una cierta involución en la nueva normativa, que, como resulta sabido, prevé la renuncia al procedimiento separado -art.208 LGT y 26 y ss RRST-, a la vez que no profundiza en el establecimiento de las reglas y las técnicas que permitan su real operatividad.

Esta última razón es la que ha motivado la realización del presente trabajo, dónde defenderemos que la articulación de un auténtico procedimiento separado es la única garantía para que la imposición de sanciones tributarias se realice en cumplimiento de los principios constitucionales que resultan de aplicación. Pero, para ello, el texto legal y su desarrollo reglamentario han de resolver los verdaderos problemas que hasta el momento han ocasionado que la pretendida separación se convierta en una simple duplicidad de expedientes. Sólo si somos capaces de abordarlos con el rigor exigido a la hora de la protección de los derechos fundamentales, conseguiremos superar en esta materia la ínsula de lo tributario.

¹⁵ Vid, en este sentido, nuestro trabajo "EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)". Op. Cit.

2. Presupuestos necesarios para la existencia de un procedimiento sancionador

Como hemos indicado líneas arriba, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no es que no existiese un cauce procedimental a través del cual se imponían las sanciones tributarias, sino que dicho cauce, y no sólo en relación con las infracciones graves que se ponían de manifiesto en el procedimiento de Inspección tributaria¹⁶, no podría calificarse -salvo que se quisiera incurrir en un simple nominalismo- como un auténtico procedimiento sancionador; pues en él no concurrían los condicionamientos técnicos que posibilitasen la penetración de los principios del orden punitivo del Estado.

En consecuencia, *"no basta con declarar la aplicación al derecho administrativo sancionador los principios del proceso penal, ya que será una simple declaración de intenciones, si no se arbitra un cauce procedimental en el que adquieran plena virtualidad dichos derechos y garantías"*¹⁷. Y aunque, como también hemos puesto de manifiesto, resulta absolutamente criticable el desprecio que el legislador tributario manifiesta a la hora de ignorar, casi por completo, los aspectos procedimentales del sancionador tributario¹⁸, tampoco las disposiciones reglamentarias que se establecían para ofrecer el cauce procedimental a través del cual se imponían las sanciones, ni por su configuración, ni por su desarrollo normativo, nos ofrecían un auténtico procedimiento sancionador que resultase compatible con los principios y las garantías exigidas por nuestro Ordenamiento jurídico.

Ante esta situación, como ha quedado apuntado, el legislador ha reaccionado imponiendo la separación del procedimiento sancionador del de regularización de la deuda, pero articulando una simple separación formal, que ha permitido al titular de la potestad reglamentaria cumplir con parte del enunciado legal: la separación; pero no con su consecuencia ineludible: la independencia de los procedimientos¹⁹.

¹⁶ Ya que aunque resulta sabido que entre el procedimiento de imposición de las sanciones tributarias fijas, en las sanciones tributarias proporcionales impuestas por los órganos de Gestión y en las sanciones no consistentes en multa existía una cierta independencia procedimental. Ésta nunca fue lo suficientemente desarrollada como para que pudiéramos considerar que en los mismos se arbitrase un auténtico procedimiento sancionador con todas las garantías constitucionalmente exigidas.

¹⁷ Puesto que resulta de todo punto evidente que *"la no observancia de las formas procesales sería contrario al principio de seguridad jurídica y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. El propio artículo 105 de la CE establece la necesidad de un procedimiento para producir actos administrativos, especialmente necesario en el caso de imposición de sanciones tributarias"*. FUSTER ASENSIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Ed. Aranzadi. Elcano. Navarra. 2001. Pág. 141.

¹⁸ En este sentido, recomendamos la lectura del espléndido trabajo de LÓPEZ MOLINO, A. M^º: *"Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de las sanciones tributarias"*. Rv. Impuestos. N^º 2. 1998. Págs. 8 y ss.

¹⁹ Y a todo esto, hemos de añadir que, a nuestro juicio, aunque pueda parecer una afirmación gratuita por parte del redactor de las presentes líneas, la indicada reacción legislativa ha sido causada más por la penetración de algunos derechos y garantías del sancionador tributario en el procedimiento de regularización de la deuda, que por un intento de establecer las reglas de penetración de los principios del ius puniendi al orden sancionador en materia tributaria.

Sea como fuere, también a nuestro juicio, la pretendida separación de los procedimientos, como decíamos, ha de suponer un punto de inflexión –de no retorno²⁰, para la construcción de un auténtico procedimiento sancionador en el que se incorporen los principios estudiados. Y para conseguir el indicado objetivo, no sólo hemos de partir de la necesidad de la existencia de un procedimiento en el que se impongan sanciones, cumpliendo así formalmente la prohibición constitucional de la imposición de sanciones de plano, sino que, tras un análisis de las causas que han originado la necesidad de la separación de los procedimientos, se han de estudiar cuáles han de ser las premisas de su articulación real, para que se den los presupuestos necesarios de la existencia de un procedimiento sancionador en el orden tributario.

Como indicábamos en las ideas previas introductorias a estas consideraciones, la exigencia de un procedimiento sancionador que se deduce de la prohibición de aplicar sanciones de plano, no puede verse limitada al cumplimiento del trámite de audiencia contenido en el art. 105, c) de la CE, sino a todos los principios esenciales proclamados en el art. 24 CE en materia de procedimiento, principios que han de resultar operativos, sin que razones fundadas en una hipotética “eficacia” puedan hacer quebrar su estricta observancia²¹.

Si se realiza un análisis del contenido esencial de los principios del “ius puniendi” aplicables al sancionador administrativo en general, y al tributario, en particular, sin más matices que los que originaran sus reglas de penetración en el indicado orden²², se ha de concluir, sin temor a equivocarnos, que todos y cada unos de ellos han de proyectar su operatividad en el procedimiento objeto del presente trabajo.

En esta línea de pensamiento, consideramos esencial dedicar las presentes consideraciones a poner de manifiesto que la prohibición constitucional de la imposición de sanciones de plano, que nosotros hemos incluido en el seno del derecho a un proceso público, sin dilaciones y con todas las garantías, como un exponente básico de los derechos de defensa²³, no sólo ordena la existencia de un cauce procedimental que derive en la imposición de sanción, ni reduce sus exigencias “a la existencia de un acuerdo de iniciación del expediente debidamente justificado, un trámite de alegaciones y o de prueba y una resolución expre-

²⁰ A pesar de que como resulta sabido, importantes voces doctrinales han demandado la vuelta a la situación anterior, ante la frustración que ha ocasionado la puesta en práctica, que no, necesariamente, los dictados de nuestro Derecho positivo, de la pretendida separación formal que está ocasionando dilaciones procedimentales sin que se encuentren avaladas por un reconocimiento efectivo de las garantías aplicables al procedimiento sancionador:

²¹ “...En fin, con relación a las sanciones posteriores a la Constitución en materia de orden público, no puede aducirse el argumento de la mayor eficacia de las impuestas de plano, en cuanto no exigen esperar a la tramitación del correspondiente procedimiento. Y ello, porque el legislador ha dado preferencia a las garantías procesales sobre la hipotética eficacia, ...”. (F.J. Vº de la STC 18/1981, de 8 de junio).

²² Vid. en este sentido nuestro trabajo “EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)”. Op. Cit.

²³ Vid. En este mismo sentido, entre otros muchos a ZORNOZA PÉREZ, J.J. En EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Op. Cit. Págs. 118 y ss; FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Págs. 138 y ss.

sa y motivada susceptible de recurso"²⁴; sino que exige, tanto desde una perspectiva subjetiva, como objetiva, que en el desarrollo del indicado procedimiento se den los condicionamientos fácticos y jurídicos que permitan la real operatividad de todos los principios aplicables.

Si no se conviene en que nuestro máximo interprete también ha declarado que todos los principios del *ius puniendi* resultan aplicables, los indicados condicionamientos pueden servir de simple excusa para introducir, con toda su dosis de legitimidad, la plasmación de la "teoría de los matices", que tan perturbadora ha sido para la aplicabilidad efectiva de los principios punitivos en nuestro sector del ordenamiento. En efecto, a la hora de la proyección de los principios constitucionales a un concreto sector del Ordenamiento, conviene tanto prevenir "frente los esfuerzos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es..., el de gestión tributaria (STC76/1990, FJ. 10º)"; como realizar la misma previsión en el campo inverso, para no intentar extender el "manto" de los principios constitucionalizados que aluden a los intereses tutelados en los procedimientos de gestión tributaria a otros procedimientos, los sancionadores de tal naturaleza, donde han de tener plena operatividad los derechos fundamentales punitivos.

Para conseguir dicho objetivo, hemos de partir del análisis de los principios del "*ius puniendi del Estado*", intentando localizar su contenido esencial, que habrá de respetarse en los diferentes órdenes punitivos, con los únicos matices que se deriven de su penetración en el orden administrativo, a través de las distintas reglas y técnicas, que básicamente han de atender, según la propia doctrina del Tribunal Constitucional, a la calificación del ilícito, a la competencia del órgano sancionador y al procedimiento para su imposición.

De esta forma, para intentar delimitar las distintas facetas de estudio, se ha de comenzar analizando la fungibilidad de los principios existentes en nuestro sancionador tributario, con los vigentes en el procedimiento de regularización de la deuda tributaria, antes y después de su pretendida separación, puesto que, a nuestro juicio, si no somos capaces de deslindar los condicionamientos que delimitan las interconexiones de ambos procedimientos, no estaremos en condiciones de abordar, con cierto rigor científico, la materia objeto de nuestro estudio. Antes al contrario, incurriríamos en el extendido error consistente en intentar localizar, en las distintas fases procedimentales del sancionador tributario, los elementos técnicos que permitan adormecer nuestras conciencias a través de la rebaja de las exigencias constitucionales, rebaja que "viene demandada" por la ponderación de los teóricos principios en conflicto, que ni pertenecen a un mismo orden, ni son aplicables al administrativo sancionador; ni nos han de servir, salvo que se quiera seguir utilizando el régimen sancionador como un simple instrumento al servicio de la recaudación tributaria, para juzgar la plasmación real de las exigencias constitucionales en el orden punitivo.

²⁴ Por mucho que se considere, no exento de razón teórica, que las mismas "se garantice la utilización de todos los medios de defensa posibles al sujeto infractor". (SESMA SÁNCHEZ, B. En "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 120).

En este sentido, ni la pretendida “razón fiscal”, ni las razones de la consabida “eficacia”, han de permanecer como instrumentos legitimadores para la incorporación de los “matices” y para ello, no basta, por mucho que ayude a erradicar el automatismo en la imposición de la sanción, con proclamar la separación de los procedimientos -mejor, con separar los actos administrativos de liquidación de la deuda tributaria y de imposición de la sanción- si en la articulación de los cauces procedimentales que originan ambos actos administrativos siguen vigentes los condicionamientos que durante años han originado su tramitación simultánea.

Para conseguir nuestro objetivo, nada mejor que recordar, mínimamente, las causas que han motivado el clamor doctrinal que exigía la indicada separación de los procedimientos²⁵. En este último sentido, el profesor ESEVERRI ha intentado reseñar las causas que han motivado la instrucción paralela de ambos procedimientos, señalando que, entre otras, destacan las de índole histórico²⁶. Y junto a ellas, las que se derivaban de los propios preceptos de nuestra LGT, que podría concretarse en la visión unitaria del concepto deuda contenido en el art. 58 de nuestra Ley General de 1963; o en el hecho de que el art. 64 de dicha ley, al regular los plazos de prescripción, configurase que la responsabilidad derivada de la comisión de la infracción corra idéntica suerte que la del pago; o en el art. 38 del mismo cuerpo legal, cuando al regular el ámbito de la subjetividad tributaria identifica como deudores tributarios a quien colaboren o sean causantes en la realización de una

²⁵ Vid, entre otros muchos a GARCÍA DE ENTERRÍA, E. En “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración: dos importantes Sentencias del Tribunal Constitucional”. Civitas. REDA. Nº 29. 1982.; MARTÍN QUERALT, J. En JURISPRUDENCIA FINANCIERA Y TRIBUTARIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Ed. Civitas. Madrid. 1983. Págs. 61 y ss; SUAY RINCÓN, J. En “El Derecho Administrativo Sancionador: perspectivas de reformas”. RAP. Nº 109. 1986. Págs. 185 y ss; ALONSO GARCÍA, E. En “ El art. 24.1 de la Constitución en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: problemas generales y acceso a los Tribunales”. ESTUDIOS SOBRE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. (Homenaje al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA). Vol. IIº. Ed. Civitas. Madrid. 1991. Págs. 986 y ss; ZORNOZA PÉREZ, J.J. En EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Págs 67 y ss; JUAN LOZANO, A. Mº. En LA INSPECCIÓN DE HACIENDA ANTE LA CONSTITUCIÓN. Ief- Marcial Pons. Madrid. 1993. Págs 347 y ss; PALAO TABOADA, C. En “La posición del Contribuyente ante la Administración tributaria”. Rv. Crónica Tributaria. Nº 69. 1994. Pág. 55 y ss; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario” Rv. Información Fiscal. Nº 4. 1994. Pág. 7 y ss; ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S. En PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS. Sexta edición. Marcial Pons. Madrid. 1996. Págs . 379 y ss; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. En el prólogo a la obra de MUÑOZ BAÑOS, C. INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. Edersa. Madrid. 1996. Págs. 21 y ss; LÓPEZ MOLINO, A. En “Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de las sanciones tributarias”. Op. Cit. Págs. 391 y ss...

²⁶ “Puesto que las funciones que tradicionalmente se encomendaron a los órganos de la Inspección en el orden sancionador -que no, en el de comprobación e investigación, ni en el de liquidación- propicia que este órgano nazca para reprimir conductas antijurídicas de contribuyentes lo que ha hecho que las actuaciones sancionadoras acompañen a las actuaciones de la inspección desde sus orígenes y se haya contemplado con toda naturalidad que por sus órganos se lleven a cabo, también, las actuaciones sancionadoras pertinentes”... “la genuina función regularizadora de situaciones tributarias conducente a indagar, comprobar e investigar realidades con trascendencia tributaria, determina asimismo que se asigne a la inspección funciones coactivas para reprimir las conductas irregulares del contribuyente defraudador, lo que motiva en el transcurrir de los tiempos que el órgano encargado de determinar el volumen de la obligación tributaria, sea, al propio tiempo, quien califique la conducta infractora y señale la multa que de ella se derive”. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En “Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”. Op. Cit. Pág. 7.

conducta infractora²⁷. Por último, el profesor ESEVERRI, considera que, junto a las anteriores, se han de reseñar también *"las tradicionales, pero injustificadas, razones de agilidad y simplicidad en el desarrollo tributario"*²⁸.

Siendo cuanto se ha anotado absolutamente coincidente con el pensamiento del redactor de este trabajo, no es menos cierto que la auténtica causa que ha motivado al legislador a mantener la confluencia de los procedimientos, a pesar de la modificación expresa en la nueva normativa de algunas de las causas antes citadas, puede quedar sintetizada en la idea de eficacia en el actuar administrativo²⁹, pero dicha argumentación nos lleva directamente a considerar, con los profesores NIETO y BAYONA DE PEROGORDO, que la potestad administrativa sancionadora resulta aneja a toda potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos³⁰.

Antes al contrario, según pensamos, las funciones administrativas de investigación, liquidación y sanción *"son tres funciones administrativas distintas que no tienen que cabalgar al unísono, desempeñadas por los mismos órganos, ni exteriorizadas a través de los mismos procedimientos"*³¹. El procedimiento sancionador y el liquidador tienen un distinto fundamento, diferentes principios aplicables, y diferenciables objetos de atención, hasta el punto de materializarse a través del ejercicio de separadas potestades³². En consecuencia, la eficacia administrativa, la teórica simplificación y agilidad, se torna en un simple instrumento de legitimación de comportamientos contrarios a nuestro Ordenamiento constitucional.

27 *"Éstas y otras situaciones que se deducen de la lectura de las leyes tributarias no hacen otra cosa que evidenciar ese totum revolutum que se aprecia entre la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria y el procedimiento sancionador que al producirse en unidad de actuaciones distorsionan su curso, sus efectos y la posición de los interesados en su desarrollo"*. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 8.

28 *"La agilidad que debe de inspirar el desarrollo de las actuaciones de la administración no puede instrumentarse a costa de las garantías que asisten a los legitimados en el procedimiento y en el caso que nos ocupa, desde luego, la simultaneidad de las funciones liquidadoras y sancionadoras no queda justificada por razones de simplificación y por el hecho de que sea el mismo órgano administrativo el encargado de fijar los elementos del tributo y de calificar los ilícitos, pues confluendo esas funciones en un mismo órgano, las garantías que deben presidir uno y otro procedimiento no resultan coincidentes"*. Vid. Autor y obra cit. supra. Pág. 8

29 *"Parece, pues, lógico a primera vista que a quienes compete descubrir los hechos imposables no declarados compete también liquidar las deudas e imponer las sanciones correspondientes a los mismos. Un elemental principio de eficacia -artículo 103.1 de la Constitución- aboga por la concentración de estas funciones investigadora-liquidadora-sancionadora en unos mismos órganos y a través de unos mismos procedimientos"*. LAGO MONTERO, J.M^a En "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse". LA CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES. Tomo 2º. Asociación Fiscal Portuguesa. Lisboa. 1998. Pág. 327.

30 BAYONA DE PEROGORDO, J.J.- "El procedimiento sancionador" Rv. Información fiscal. Nº 16. 1996. NIETO, A.: "El derecho sancionador administrativo comunitario". Rv. Justicia Administrativa. Número extraordinario. 2001; y DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. Ed. Tecnos. Tercera edición ampliada. Madrid. 2002.

31 LAGO MONTERO, J.M^a En "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse". Op. Cit. Pág. 329.

32 En este sentido, ver entre otros a LÓPEZ DÍAZ, A. En "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra si mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" LA CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES. Op. Cit. Pág. 127.

Lo anterior se ha puesto claramente de manifiesto al observar las consecuencias de esta unidad procedimental avalada en teóricas razones de eficacia, puesto que la operatividad de los distintos principios aplicables al de regularización y al sancionador tributario, sólo conducían, y aún conducen, a dos posibles vías de actuación: a la judicialización del procedimiento de gestión tributaria³³, con la consiguiente lesión al deber de contribuir; o a la utilización de los principios, técnicas y reglas de gestión tributaria en el procedimiento de imposición de las sanciones, con lo que se imposibilita la operatividad de los principios punitivos vigentes en el orden sancionador.

Para salir al paso de los indicados problemas, como adelantábamos, a nuestro juicio, más para evitar la judicialización del procedimiento de gestión que para articular un procedimiento sancionador ordenado por el conjunto de principios que le son propios, el legislador proclamó la separación de los procedimientos tras la promulgación de la L.1/1998³⁴.

La indicada normativa creemos debe ser analizada en el presente trabajo a pesar de no ser el referente normativo de nuestro actual derecho positivo, y ello no sólo por su importancia como punto de inflexión del problema abordado, si no también por las lagunas que incorporaba en su redacción, y que han ocasionado, en su praxis, la atmósfera que ha conducido a la inadecuada regulación posterior.

Lo primero que llamaba la atención de la lectura del art. 34 de la meritada norma, es que, en su estricto tenor literal, no hablaba de procedimiento separado e independiente, ni siquiera de expediente separado e independiente³⁵, sino de “*expediente distinto o independiente*”³⁶.

³³ No se debe olvidar a este respecto, que los derechos y las garantías recogidas en el CEDH resultarán aplicables en los respectivos procedimientos de gestión tributaria en los países en los que no existe separación de procedimientos y lo serán desde el momento en que existan indicios de infracción, ya que a partir del indicado momento, el procedimiento adquirirá carácter incriminatorio, “*con independencia de la calificación que realice el país contratante*”. (En este sentido ver por todas la STEDH, J. B. contra Suiza, de 3 de mayo de 2001).

Como ejemplo de construcción doctrinal donde se realiza una auténtica judicialización de los procedimientos de regularización tributaria, recomendamos la lectura del trabajo de COLLADO YURRITA, P. En LA ACTUACIÓN DE LA INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA EN LA INSTRUCCIÓN DEL PROCESO POR DELITO FISCAL Ed. Tirant monografías. N° 51. Valencia. 1996.

³⁴ al señalar, en su art. 34, cuanto sigue:«1.La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor; en el que se dará en todo caso audiencia al interesado. 2.Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último. 3.El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses. 4.El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones».

³⁵ Como aparecía en el art. 81.2 de LGT de 1963 al referirse a las sanciones no consistentes en multas.

³⁶ Lo que ha de llevarnos a realizar algunas consideraciones sobre la posibilidad – durante su vigencia- de la existencia de expedientes distintos y no independientes o viceversa; también sobre si lo que estaba ordenando el precepto es que los procedimientos se desarrollasen –se instruyesen- de forma separada, o en expediente distinto –diferente al servido para la incoación del procedimiento de regularización tributaria-, o en expediente independiente –exento de dependencia del instruido para regularizar la situación tributaria del contribuyente-. En relación a la utilización de la forma alternativa, no podemos sino concluir que la còpula ha de ser entendida en el sentido de que a ambos términos se les quiere otorgar un

Todos estos datos, a los que se puede unir la regulación posterior que se dio a cuestiones tales como el momento y la forma de iniciación del procedimiento sancionador, el cómputo y la interrupción de la prescripción en el procedimiento sancionador, o la posible acumulación de recursos en vía de revisión, nos hacían pensar que dicha regulación, que teóricamente apostaba por la separación de procedimientos, en realidad ofrecía una clara ambigüedad -ignoramos si calculada- que permitió que la pretendida separación de los procedimientos sólo sirviese para no judicializar el de gestión, y no para favorecer la penetración de los principios propios al sancionador tributario.

En definitiva, ¿nos encontrábamos ante una simple separación formal ideada por el legislador para conseguir los objetivos de eficacia aludidos o ante un precepto que dejaba las puertas abiertas a la construcción de un procedimiento sancionador separado que el titular de la potestad reglamentaria recondujo hasta convertirlo en una simple duplicidad de expedientes administrativos, que no procedimientos?

Nuestra conclusión, que en estas líneas simplemente apuntamos, es clara: las deficiencias normativas apuntadas trajeron como consecuencia que la práctica administrativa se inclinase hacia la segunda alternativa, y observando la praxis de la reforma, no tardaron en aparecer voces que demandasen la vuelta a la situación anterior a la promulgación de la LDGC³⁷, puesto que con la simple puesta en marcha de los expedientes separados, aunque se ayude a erradicar al inconstitucional automatismo de las sanciones, no se consigue la penetración de los principios aplicables al sancionador administrativo, lisa y llanamente porque con dicho dato no se daban las circunstancias que posibilitasen la construcción de un auténtico procedimiento sancionador tributario.

Y en este trabajo queremos poner de manifiesto que estas razones, absolutamente contingentes, como las normas que se promulgaron, han ocasionado que la legislación posterior –la nueva LGT y el reglamento sancionador que se promulga en su desarrollo-, no hayan sido capaces de articular un auténtico procedimiento sancionador separado, no tanto por la imposibilidad técnica de lograrlo, como porque, en la indicada atmósfera, no se ha conseguido introducir las reglas y técnicas necesarias para la real operatividad, en nuestro sector del ordenamiento, de los principios que han de resultar de aplicación.

sentido sinónimo y prueba de ello, pudiera ser la dición utilizada en la Disposición Transitoria Única de la propia Ley, si bien es cierto, que no podemos obviar que por un lado, como veremos, son los mismos órganos los que instruirán ambos expedientes, que por otro, se prevé la incorporación formal de datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido instruidas en el expediente de regularización de la deuda y sobre todo, como se estudiará, que en el llamado procedimiento abreviado, se produce una instrucción unitaria de ambos procedimientos.

³⁷ Alegando básicamente, que la puesta en marcha de una separación formal de expedientes no resuelve los problemas que se venían poniendo de manifiesto en la sustanciación simultánea de la liquidación de la deuda y la imposición de la sanción y sólo se ha conseguido alargar los trámites administrativos para la declaración de esta última en base a la instrucción que se realiza en los procedimientos de gestión tributaria. Además, se señala que los procedimientos han de ser consecutivos y no simultáneos, ya que existe una dependencia de la cuantía de la sanción en torno a consistir en un porcentaje de las cuotas dejadas de ingresar; lo que obliga a coordinar en la práctica ambos procedimientos, puesto que cualquier modificación de la propuesta contenida en el acta, supone automáticamente una modificación de la cuantía de la sanción. Por último, se señala que la existencia de dos actos administrativos determina mayor litigiosidad y que además, pueden ser resueltos por órganos revisores distintos.

No pretendemos en este estudio realizar un análisis de nuestro derecho positivo que justifique cuanto aquí indicamos, pero sí poner de manifiesto que es posible articular un procedimiento sancionador en el ámbito tributario que resulte respetuoso con los principios del *ius puniendi* estatal. Y para ello, la línea matriz de la que, desde nuestra óptica, se ha de partir para localizar los presupuestos necesarios para la existencia de un verdadero procedimiento sancionador, no es otra que la asunción de nuestros propios dogmas, y hacerlo con todas sus consecuencias. Y la primera de ellas, parece trágico recordarla a estas alturas del devenir histórico, es acabar con la ínsula de lo tributario.

Se afirma, de forma recurrente, que el procedimiento sancionador tributario presenta unas connotaciones susceptibles de considerarlo como singular entre los de su género, y que por esta razón no se le traslada el esquema común de los procedimientos administrativos sancionadores. Pero si se analizan las argumentaciones que se vierten desde esta línea de pensamiento, de una u otra forma, de manera expresa o implícita, la única justificación que aparece para defender la indicada singularidad, no es otra que la proverbial eficacia, que según se dice, ha de acompañar al orden tributario. Pero a nuestro juicio, ni ello es así, ni aún considerando al deber de contribuir como un plus que concede especial eficacia en este sector del Ordenamiento, ha de afectar al procedimiento para la imposición de sanciones.

Junto a lo anterior; que de una u otra forma late en el sustrato de toda la problemática analizada, se afirma, también de forma recurrente, que no hay ningún precepto en nuestra Constitución que exija dicha separación³⁸, cuando, a nuestro juicio, la propia exigencia constitucional de un procedimiento para la imposición de sanciones con los principios que le resultan aplicables es un mandato de obligada observancia que no se compagina con la existencia de un cauce procedimental ajeno a los indicados principios. Por ello, precisamente, la existencia de un auténtico procedimiento separado, se torna en la primera pieza para su construcción y, por ende, para el cumplimiento de los mandatos constitucionales.

Y para la articulación jurídica de un procedimiento separado se precisa, en primer lugar, por obvio que resulte, la necesidad de un procedimiento específico, "*ad hoc*"³⁹, que sea el que determine la imposición de la sanción, sin que venga prejuzgada por el procedimiento de regularización, que, en modo alguno, ha de actuar como instrucción del procedimiento sancionador⁴⁰. Y ello, porque, aunque exista una teórica coincidencia objetiva, -que sólo es cierta si se tiene en cuenta que las actuaciones se refieren a un mismo supuesto de la realidad y una coincidencia subjetiva, ya que una misma persona resulta ser la obligada tributaria y el posible imputado en un procedimiento, ni el objeto a considerar resulta ser el mismo⁴¹; ni la referencia subjetiva se ha de mover en idéntica situación jurídica

³⁸ Y se afirma que el propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia 76/1990, tuvo la oportunidad de señalarlo al declarar la constitucionalidad de los arts. 77 a 89 de LGT de 1963, en la que sólo se exigía un expediente distinto para las sanciones no consistentes en multa.

³⁹ En este sentido, ver entre otros muchos a FUSTER ASENCIO, C. En PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 144.

⁴⁰ En esta misma línea, entre otros vid a ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L. En " Procedimiento sancionador tributario" -Segunda parte- Rv. Gaceta Fiscal N° 191. 2000. Pág. 165.

cuando está siendo objeto de un procedimiento administrativo de regularización y cuando es imputado en un procedimiento sancionador:

Como consecuencia de lo anterior, la separación de los procedimientos requiere, como condición imprescindible, que cada uno de ellos se articule en función de la finalidad para la que está previsto. A nuestro entender, si nos creemos nuestros propios argumentos, los procedimientos han de ser disociados porque los fines y los principios aplicables en los mismos son distintos⁴². Y si los separamos, las actuaciones que se realicen y las armas que se empleen, en cada uno de ellos, han de ser proporcionadas y fundamentalmente adecuadas al fin: en el de regularización, la localización de los hechos imponibles y las bases tributarias no declaradas o no declaradas totalmente. Pero nada más. En el sancionador tributario, no sólo la constatación de los hechos, sino su imputación al tipo objetivo, a las condiciones de imputabilidad y culpabilidad del sujeto, para lo que habrá de realizarse una actividad probatoria, no idéntica, sino absolutamente diferente a la realizada en el procedimiento de gestión tributaria⁴³.

En realidad, sólo demandamos la aplicación de los dos principios en los que el profesor ZORNOZA sintetizaba las relaciones entre ambos procedimientos: el principio de "*adecuación al fin*" (*Zweckrichtigkeit*), en cuya virtud en el ámbito de cada procedimiento sólo podrán realizarse las actuaciones tendentes al fin que le resulta propio, operando únicamente con las facultades que el ordenamiento ha otorgado en relación a cada función encomendada al correspondiente órgano; y el principio de "*claridad del procedimiento*" (*Klarheit des Verfahrens*), que, para conseguir la seguridad jurídica, ordena hacer posible una nítida delimitación de los derechos y los deberes de la Administración y del obligado tributario en función al ámbito de las correspondientes actuaciones administrativas⁴⁴.

⁴¹ Puesto que en el procedimiento de regularización se tiene en cuenta exclusivamente el *an* y el *quantum* de la prestación tributaria y en el procedimiento sancionador la existencia de un hecho antijurídico, típico y culpable. En este sentido CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^º. En "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)". Rv. Quincena Fiscal. N^º24. 1998. Pág. 12, señalan que "*El procedimiento de liquidación trata sólo de verificar el an y el quantum de la prestación tributaria derivada de la realización del hecho imponible, mientras que en el procedimiento sancionador la cuestión relativa al presupuesto de hecho de la norma tributaria es sólo una entre las que se tomarán en cuenta para determinar la tipicidad y antijuricidad de la conducta, la presunta imputabilidad y culpabilidad del presunto infractor y la posible concurrencia de circunstancias excluyentes de la responsabilidad*".

⁴² Ver en este sentido, entre otros a ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario". Rv Técnica Tributaria. N^º 28. 1995; LÓPEZ MOLINO, A. M^º. En "Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias". Rv. Impuestos N^º 2.1998.

⁴³ En este sentido compartimos las afirmaciones realizadas por JUAN LOZANO, A. M^º. En "Una propuesta para la articulación...". Op. Cit. Págs. 41 y ss. ya que como señalan CERVERA, MAGRANER y JUAN LOZANO, en "Análisis crítico del reglamento..." Op. Cit. Pág. 12, "en el ámbito de cada procedimiento han de realizarse sólo las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio, operando exclusivamente con las facultades y respetando las circunstancias subjetivas que a tal efecto establecen las Leyes". No hemos de olvidar, por otra parte, que la operatividad del art. 24.2 de la propia Constitución, exige no sólo certeza en los hechos, sino también la certeza en el juicio de culpabilidad sobre los mismos. En este último sentido ver a ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L. En "Procedimiento sancionador tributario (I)". Rv. Gaceta Fiscal. N^º 190. 2000.

⁴⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.J. En EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. (Los principios constitucionales del derecho sancionador). Op. Cit. Págs. 165 y ss.

Junto a lo anterior, la articulación jurídica de un auténtico procedimiento separado requiere de un acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador, convenientemente motivado, que no puede ser considerado como un acto trámite dentro del procedimiento de regularización, puesto que si bien los datos y pruebas obtenidos en el procedimiento de regularización pueden actuar como *noticia criminis*, ha de ser el órgano encargado de la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador, quien ha de valorar y motivar, en cumplimiento del derecho de ser informado de la acusación, si de ella se ha de derivar la correspondiente apertura.

A cuanto antecede hemos de señalar que, una vez iniciado formalmente el correspondiente procedimiento sancionador a través de la notificación del acuerdo de iniciación indicado, la articulación jurídica de un procedimiento separado exige, junto al derecho de formular alegaciones a dicho acuerdo, la sustanciación, en sede sancionadora, de la correspondiente instrucción del procedimiento, y ésta, como adelantábamos, no puede verse sustituida, en ningún caso, por la desarrollada en el procedimiento de regularización tributaria⁴⁵. La separación e independencia de los procedimientos no significa que no pueda existir comunicabilidad entre los mismos, y por ello no nos parece que la incorporación formal de datos, pruebas y antecedentes, obtenidos en el procedimiento de regularización antes del trámite de audiencia correspondiente al procedimiento sancionador, lesiona la separación de los procedimientos, ni pone en entredicho ninguno de los principios punitivos estudiados; antes al contrario, ha de resultar una exigencia del derecho a ser informado de la acusación como elemental derecho de defensa del imputado⁴⁶. Lo que convierte la separación en una simple respuesta formal atentatoria contra los principios señalados es que no se realice una auténtica instrucción en el sancionador tributario, y ello sucederá sólo si se incorporan en el sancionador los datos obtenidos del procedimiento de regularización y con este sólo elemento probatorio se pretende la carga de la prueba exigida para la sanción tributaria, puesto que, a nuestro juicio⁴⁷, con dicho proceder, o estamos vulnerando la Constitución volviendo a épocas desterradas de la responsabilidad objetiva⁴⁸; o no se ha cumplido el principio de la adecuación al fin en el procedimiento de gestión tributaria, yendo más allá de lo que le está facultado, utilizando deberes y sanciones para

⁴⁵ Como realiza con toda claridad el art. 210.5 de la LGT y el art. 23.6 del RRST.

⁴⁶ Lo que no significa que no estemos en absoluto acuerdo con la editorial de la Rv. Quincena Fiscal N° 10. 2001. Págs. 5 y ss, al señalar que la indicada incorporación de datos sólo será constitucional si la misma resulta compatible con los principios punitivos aplicables.

⁴⁷ Vid. En este sentido, nuestros trabajos "El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 91; "El derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 500.

⁴⁸ Al menos formalmente, porque en materia tributaria, a nuestro juicio, existen varios expedientes técnicos que en realidad son auténticas sanciones impuestas de plano: recargos por pago extemporáneo, interés moratorio superior al interés legal del dinero, recargos ejecutivos sin actuaciones ejecutivas. Para un estudio detenido de cuanto aquí sólo se apunta ver nuestra monografía RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS LLAMADOS INTERESES MORATORIOS EN MATERIA TRIBUTARIA. -Un análisis de su ubicación dogmática en el seno de la deuda tributaria-. Estudios de derecho Financiero y Tributario. Ed. Civitas. Madrid. 1994.

obtener pruebas no ajustadas a la finalidad para la que se concibieron⁴⁹, y, por tal motivo, habrían de ser calificadas como ilícitas; o encierran una presunción de culpabilidad contraria a los principios aplicables y a la propia literalidad de nuestro derecho positivo.

Por esta razón, consideramos que con todos los problemas existentes en la articulación jurídica del procedimiento sancionador; la incorporación de pruebas y datos al expediente sancionador; lejos de suponer una separación simplemente formal, ha de servir; y de forma clara, para enervar la inercia administrativa en la imposición de sanciones a través de la simple responsabilidad objetiva⁵⁰, desapareciendo, como sucedía en el anterior sistema, el automatismo en la imposición de la sanción, y abriendo la fase de prueba, no de inversión de su carga, en el procedimiento sancionador tributario⁵¹.

Con todas las premisas indicadas, entre las que habrá que destacar el estudio del valor de las pruebas obtenidas en el procedimiento de regularización e incorporadas formalmente al expediente administrativo que origina la instrucción del sancionador tributario y su idoneidad y suficiencia, la tramitación y la documentación separada se torna en un elemento esencial para posibilitar la adecuada separación objeto de estudio⁵², que habrá de quedar completada con *"la imposición motivada, no automática de las sanciones, con la debida acreditación de los medios probatorios empleados para imponerlas"*⁵³. Así como con un sistema de revisión, administrativo y judicial, que no imponga la preceptiva acumulación de recur-

⁴⁹ Hemos de tener en cuenta que el deber de colaborar no se extiende a pronunciarse sobre la culpabilidad, y en consecuencia, la colaboración del ciudadano no es, ni tiene por qué ser; en todo caso, un supuesto de autoinculpación. En esta línea se puede consultar a MÁRQUEZ y MÁRQUEZ, A. En "La Inspección de los Tributos y el nuevo procedimiento sancionador tributario". Rv. Estudios Financieros. CEF. N° 193. 1999. Pág. 42.

⁵⁰ JUAN LOZANO, A. M^a. En "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de Gestión e Inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales" Rv. Estudios Financieros. N° 173-174. En este sentido, coincidimos con la mencionada autora en señalar que la incorporación de datos y pruebas tiene la sola función de «noticia criminis», a partir de la cual el instructor del procedimiento sancionador ha de realizar la prueba de cargo de la culpabilidad. En idéntica línea SOLER ROCH, M.T. y ALIAGA AGULLÓ, E. En "La configuración autónoma del procedimiento sancionador tributario". Op. Cit, Págs 436 y ss.

Coincidimos también, en consecuencia, con FALCÓN Y TELLA, R. En su editorial en Quincena Fiscal ("El fracaso de la separación de los procedimientos sancionadores operado por la L.1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la Sanción"), ya que en la misma se sostiene que no nos encontramos ante una cuestión de mera técnica normativa, sino de un derecho fundamental cuya observancia resulta imposible, cualquiera que sean los términos de la norma -Pág.6-, ya que la separación de los procedimientos debería haber servido para una más completa motivación de la sanción -Pág.7-, pero en la práctica, no se está produciendo así.

⁵¹ Sin que ello signifique que la propia normativa no introduzca elementos que prácticamente intiman al automatismo en el procedimiento sancionador (ver los arts 210.5 de la LGT y 23.6 del RRST). En este sentido se pronuncia entre otros LAGO MONTERO, J. M^a. En "Procedimiento sancionador separado del procedimiento sancionador tributario..." Op. Cit. Pág 336; ver también a CERVERA, MAGRANER y JUAN LOZANO. En "Análisis crítico del Reglamento..." Op. Cit. Pág. 14.

⁵² Ya que la separación, como indicaremos, no sólo ha de ser orgánica, sino también funcional. FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 161.

⁵³ Vid, en este sentido, entre otros a LAGO MONTERO, J. M^a En "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse". LA CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES FISCALES. Op. Cit. Pág. 354.

sos, aun en los supuestos en los que se impugne la regularización y la imposición de la sanción, puesto que, si somos coherentes con nuestro planteamiento, una vez más sólo la pretendida eficacia y la agilidad, no los aspectos fácticos ni jurídicos que se solventan en los respectivos recursos, “justificarán” esta acumulación.

Los elementos indicados⁵⁴ son, a nuestro juicio, los elementos básicos que han de conformar la existencia de un auténtico procedimiento separado capaz de incorporar, con plena operatividad, los principios del *lus puniendi* del Estado al procedimiento sancionador. Y sobre ellos se debería construir el procedimiento separado como única garantía de la existencia de un auténtico procedimiento sancionador en materia tributaria.

No obstante, junto a todo lo anterior, y con una incidencia destacada en cada uno de los mencionados criterios, se torna trascendental el análisis del segundo pilar básico que, a nuestro juicio, precisa la articulación de un auténtico procedimiento separado; nos referimos a la separación orgánica. Y esta separación orgánica, a nuestro juicio, ha de enjuiciarse desde una doble perspectiva: desde la óptica de los órganos que resultan competentes para sustanciar el procedimiento de regularización y sancionador tributario, y desde la de los órganos competentes para la instrucción y resolución de este último.

La importancia de este segundo pilar, que, a nuestro juicio, exige la separación de los procedimientos para la verdadera operatividad de los principios que han de regirlo, es de tal calibre que creemos que es merecedor de un estudio particularizado que nos proponemos abordar en las líneas que siguen.

3. La separación orgánica como presupuesto básico para la existencia de un procedimiento sancionador

Sin duda, al menos a nuestro entender, el déficit más importante que cabe poner de manifiesto de nuestro actual derecho positivo, a la hora de establecer el procedimiento separado, es el absoluto silencio que nuestra Ley General guarda al respecto de los distintos órganos que han de sustanciarlo; silencio, que, aunque quede justificado por la huída en el texto legal a cualquier asignación orgánica, en modo alguno resulta neutral, puesto que al no pronunciarse sobre la problemática abordada, nos remite a la solución tradicional de nuestro ordenamiento.

En este sentido, las precisiones contenidas en el Reglamento que regula el régimen sancionador tributario – RD. 2063/2004, de 15 de octubre- no hacen sino confirmar nuestra sospecha, ya que el órgano competente para iniciar el procedimiento será el “*que se deter-*

⁵⁴ Existencia de un procedimiento ad hoc para la imposición de las sanciones, que se diferencie del de regularización por su respectiva adecuación al fin; independencia del acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador respecto a las noticias criminales observadas en el de regularización; instrucción independiente de ambos procedimientos basada en los distintos objetos a apreciar y en el diferente valor que en consecuencia han de tener las pruebas obtenidas en uno y otro procedimiento bajo armas diferentes; tramitación y documentación separada; imposición motivada y no automática de la sanción fundada en la acreditación de las pruebas practicadas en la instrucción sancionadora; y un sistema de revisión del acto de imposición de la sanción no necesariamente acumulado con el del acto de liquidación.

mine en la normativa de organización aplicable...” y en su defecto “el que tenga atribuida la competencia para su resolución –art. 22.3-; y aquellos iniciados por los órganos de la inspección “será competente el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación”, salvo que el inspector jefe designe otro diferente –art. 25.1- o, “el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae causa la infracción”- art. 22.3. Mientras que el órgano competente para realizar la instrucción será “el que determine la normativa de organización aplicable” –art. 23.1- y si son iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector, la instrucción se encomendará por el inspector jefe “al equipo o unidad competente para acordar el inicio, o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso” –art. 25.3-. Mientras que el órgano competente para resolver, será “el órgano competente”- art. 24-; y en los sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento inspector elevará la propuesta “ el jefe de la unidad que haya suscrito o vaya a suscribir las actas... o al funcionario que determine el inspector jefe”-art. 25.3-, que será el competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador –art. 25.7-.

Con esta forma de entender la separación de los procedimientos, una vez más se pone de manifiesto la ínsula de lo tributario, ya que no sólo se impone la identidad orgánica entre la dependencia regularizadora y sancionadora, sino que no se recoge la separación orgánica entre las distintas fases del procedimiento sancionador al modo que se precisa en el art. 134.2 de la L.30/1992⁵⁵.

Para entender en sus justos términos el alcance de la indicada medida y su importancia en relación al tema abordado, no se debe olvidar que nuestro Derecho positivo no sólo no impone la separación orgánica entre la instrucción y la resolución del procedimiento sancionador, sino que determina, insistimos, que sea el mismo órgano que ha actuado en el procedimiento de regularización el que resulte el competente para la imposición de la sanción. Y el análisis que ha de realizarse, también desde la perspectiva constitucional, de la idoneidad de la separación orgánica no puede hacerse sin estudiar de forma conjunta ambos datos que se acumulan en el sancionador tributario.

Por dicha razón, y para entender la verdadera importancia de la separación orgánica como pilar en el que ha de basarse la existencia de un auténtico procedimiento sancionador, estudiaremos, en primer lugar, los principios constitucionales que pueden verse afectados; en segundo término, las implicaciones que sobre dichos principios proyecta el hecho cierto de que los órganos encargados de la regularización de la deuda sean los competentes para la instrucción e imposición de la sanción; en tercer lugar, se estudiará la necesidad de la separación orgánica entre el instructor y el órgano competente para la imposición de la sanción; y, por último, se presentarán las consecuencias de la situación objeto de análisis, tanto desde la óptica de los principios constitucionales, como desde las posibilidades de su

⁵⁵ En el seno del Capítulo Segundo de su título noveno –“Principios del procedimiento sancionador”- al disponer cuanto sigue: “Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos”.

penetración en las reglas y técnicas del Derecho vigente, apuntando algunas propuestas de modificación normativa para acomodar las carencias observadas.

Desde la primera óptica de análisis, los principios que han de orientar la problemática estudiada han de situarse, por un lado, en la órbita del derecho a un Juez ordinario pre-determinado por la Ley, como derecho fundamental que pretende la independencia e imparcialidad del órgano juzgador⁵⁶, que se encuentra especialmente conectado, por otro lado, con el principio que ordena la existencia de un proceso con todas las garantías.

De esta forma, el derecho a un Juez imparcial tiene una doble vertiente: subjetiva, que trata de evitar la parcialidad del criterio del Juez o su mera sospecha derivada de sus relaciones con las partes; y objetiva, que trata de evitar esa misma parcialidad derivada de su relación con el objeto del proceso o de su relación orgánica y funcional con el mismo. Y junto a lo anterior, no debemos olvidar, como hemos tenido la oportunidad de analizar en otro lugar⁵⁷, que la garantía de imparcialidad adquiere su verdadera dimensión en el derecho a un proceso público con todas las garantías⁵⁸.

En esta línea de pensamiento, la imparcialidad y objetividad del juzgador aparece no sólo como una exigencia básica del proceso, derivada del mandato constitucional de actuar únicamente sujeto al imperio de la Ley, sino que además se erige en garantía fundamental de la Administración de Justicia propia del Estado de Derecho, de forma que la decisión adoptada sea conforme con el Ordenamiento jurídico y pronunciada por un tercero ajeno a los intereses del litigio y a sus titulares.

En el sentido antes indicado, la imparcialidad judicial constituye una garantía procesal que condiciona la existencia misma de la función jurisdiccional que obliga al Juez, por un lado, a no asumir procesalmente funciones de parte, y, por otro, a no mantener con las partes relaciones jurídicas o conexiones de hecho que puedan poner de manifiesto o exteriorizar una previa toma de posición anímica a favor o en su contra⁵⁹.

Y la indicada exigencia de imparcialidad, a nuestro juicio, forma parte del contenido esencial de los meritados principios constitucionales y, en consecuencia, de obligado cumpli-

⁵⁶ Vid STC 100/1996. F.J. 1º.

⁵⁷ Vid, en este sentido, nuestro trabajo "EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)". Op. Cit.

⁵⁸ Ya que como nos reconoce el propio Tribunal Constitucional, la falta de imparcialidad del juzgador, "se ha encuadrado en la más reciente doctrina de este Tribunal dentro del derecho a un proceso con todas las garantías (por todas, STC 145/1988), pues entre las citadas garantías debe incluirse, aunque no se cite de forma expresa, el derecho a un Juez imparcial que pretende salvaguardarse mediante las causas de abstención y recusación que figuran en las Leyes" (STC 119/1993, de 19 de abril. F.J. IVº).

⁵⁹ "En tal sentido nuestra jurisprudencia viene distinguiendo entre una «imparcialidad subjetiva», que garantiza que el Juez no ha mantenido relaciones indebidas con las partes, y una «imparcialidad objetiva», es decir, referida al objeto del proceso, por la que se asegura que el Juez o Tribunal no ha tenido un contacto previo con el thema decidendi y, por tanto, que se acerca al objeto del mismo sin prevenciones en su ánimo"...(por todas, SSTC 47/1982, de 12 de julio, FJ 3; 157/1993, de 6 de mayo, FJ 2; y 47/1998, de 2 de marzo, FJ 4; 47/1998, de 2 de marzo, FJ 4; 11/2000, de 17 de enero, FJ 4; y 52/2001, de 26 de febrero, FJ 3)".(STC 154/2001, de 2 de julio, FJ. IIIº).

miento, en ambas manifestaciones del *ius Puniendi* del Estado⁶⁰. No debemos olvidar que es el propio Tribunal Constitucional quien enlaza la necesaria imparcialidad del juzgador con el mandato de separación orgánica entre el órgano instructor y decisorio⁶¹, puesto que el propio principio acusatorio y el derecho a un proceso público con todas las garantías exige, en cumplimiento de la indicada imparcialidad, la pertinente separación orgánica⁶².

⁶⁰ A las mismas conclusiones deberíamos de llegar a través del estudio de los derechos contenidos en el CEDH y desarrollados por los pronunciamientos de sus órganos del control, y en dicho sentido, entre los derechos contenidos en el art. 6º del Convenio de Roma se encontraba aquél que señala “*Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá...*”; que en consecuencia ha de cumplir, entre otras, las siguientes exigencias: 1ª) **Independencia**: que ha de entenderse en un sentido amplio; ha de serlo tanto del ejecutivo, como de las partes en la causa (Vid. STEDH de 23 de junio de 1981. – caso *Le Compte...* contra Bélgica-); si bien ésta última tiene una estrecha relación con el principio de imparcialidad, al que aludiremos con posterioridad, la primera ha de tener en cuenta, para poder ser juzgada, tanto el sistema de elección de los miembros del tribunal, como la duración de su mandato; de igual forma, deberá observarse la existencia de protección contra presiones externas, así como la existencia de apariencia de independencia (Vid. STEDH de 22 de junio de 1989. – caso *Langborger* contra Suecia-). 2ª) **Imparcialidad**: que ha de apreciarse según un doble criterio: Desde una perspectiva objetiva y desde una óptica subjetiva (Vid. STEDH de 1 de octubre de 1982. – caso *Piersak* contra Bélgica-). En esta última hace referencia al fuero interno del juzgador en relación con la predisposición de favorecer a cualquiera de las partes, presumiéndose la imparcialidad subjetiva hasta que no se pruebe lo contrario (Vid. STEDH de 23 de junio de 1981. – caso *Le Compte...* contra Bélgica-). Aunque, en función del principio de apariencia, se puede recusar al Juez sobre el que legítimamente se pueda temer una falta de imparcialidad, ya que está en juego la confianza de los Tribunales que en una sociedad democrática han de inspirar a los justiciables (Vid. STEDH de 1 de octubre de 1982. – caso *Piersak* contra Bélgica-). Desde el punto de vista de la imparcialidad objetiva, se prohíbe al Tribunal, o a cualquiera de sus miembros, haber actuado ejerciendo jurisdicción en una instancia o fase previa del proceso Vid. STEDH de 26 de octubre de 1984. – caso *De Cubber* contra Bélgica-).

⁶¹ Si bien dicha doctrina se concreta en una dimensión estrictamente judicial, a nuestro juicio, dicho hecho obedece en exclusividad a la índole de la cuestión planteada, - ya que la STC 145/1988, de 12 de julio, enjuiciaba la constitucionalidad de las causas de recusación y en consecuencia de abstención de la Ley Orgánica 10/1980-.

⁶² “*la actividad instructora, en cuanto pone al que la lleva a cabo en contacto directo con el acusado y con los hechos y datos que deben servir para averiguar el delito y sus posibles responsables puede provocar en el ánimo del instructor, incluso a pesar de sus mejores deseos, prejuicios e impresiones a favor o en contra del acusado que influyan a la hora de sentenciar. Incluso, aunque ello no suceda, es difícil evitar la impresión de que el Juez no acomete la función de juzgar sin la plena imparcialidad que le es exigible...*”. “*Por ello el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en su decisión sobre el caso «De Cubber», de 26 de octubre de 1984, y ya antes en la recaída sobre el caso «Piersack», de 1 de octubre de 1982, ha insistido en la importancia que en esta materia tienen las apariencias, de forma que debe abstenerse todo Juez del que pueda temerse legítimamente una falta de imparcialidad, pues va en ello la confianza que los Tribunales de una sociedad democrática han de inspirar a los justiciables, comenzando, en lo penal, por los mismos acusados. Esta prevención que el Juez que ha instruido y que debe fallar puede provocar en los justiciables viene aumentada si se considera que las actividades instructoras no son públicas ni necesariamente contradictorias, y la influencia que pueden ejercer en el juzgador se produce al margen de «un proceso público» que también exige el citado art. 24.2 y del procedimiento predominantemente oral, sobre todo en materia criminal, a que se refiere el art. 120.2, ambos de la Constitución... Es de señalar también que a las mismas conclusiones ha llegado el TEDH interpretando el art. 6.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950. El citado artículo del Convenio, de conformidad con el cual deben interpretarse las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, afirma el derecho de toda persona a que su causa sea oída «por un Tribunal independiente e imparcial». Pues bien, en su citada Sentencia «De Cubber», el TEDH entendió que la actuación como Juez en el Tribunal sentenciador de quien había sido Juez Instructor de la causa suponía, por las razones ya expuestas, una infracción del derecho al Juez imparcial consagrado en el citado artículo del convenio.”. (F.J.Vº)... “*Dado que la forma típica que adopta la instrucción en nuestro Derecho es el sumario puede definirse la instrucción, de acuerdo con el art. 299 de la L.E.Cr., como «las actuaciones encaminadas a preparar el juicio y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que puedan influir en su calificación, y la culpabilidad de los delinquentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarias de los mismos». Instructor de una causa, será por tanto, el Juez que lleve a cabo esas actuaciones y participe de forma activa en la investigación. Es precisamente el hecho de haber reunido el material necesario para que se celebre el juicio o para que el Tribunal sentenciador tome las decisiones que le corresponda y el hecho de haber estado en contacto con las fuentes de donde procede ese material lo que puede hacer nacer en el ánimo del instructor prevenciones y prejuicios respecto a la culpabilidad del encartado, quebrantándose la imparcialidad objetiva que intenta asegurar la separación entre la función instructora y la juzgadora”.* (F.J.VIIº de la STC 145/1988, de 12 de julio).*

No obstante, cuando se ha planteado ante el mismo Tribunal Constitucional la plasmación de la indicada doctrina al sancionador administrativo, en el pronunciamiento de nuestro Máximo Intérprete, de nuevo aparece “*la teoría de los matices*”, sin que se delimite, con la precisión que sería de desear, las diferencias existentes en el actuar administrativo, cuando la Administración actúa como tal y cuando lo hace ejerciendo el “*ius puniendi estatal*”; y, en consecuencia, sin la debida diferenciación de los principios aplicables en las diferentes actuaciones administrativas⁶³.

En efecto, si atendemos a la doctrina vertida por el TC en su Sentencia 22/1990⁶⁴, que como ha señalado CAAMAÑO ANIDO, no fue controvertida en la fecha en la que fue dictada, porque en ella la separación de los procedimientos “*no pasaba de ser una mera reivindicación de la doctrina y cuya conversión en Derecho vigente era impensable*”⁶⁵, el argumento de nuestro Máximo Intérprete, una vez más, parte de los consabidos “*matices*”, sin que, de nuevo, sean precisados en relación a su fundamento y a su concreto alcance. Ya que, a nuestro juicio, para no aplicar la necesidad de la separación orgánica como elemento de garantía de la imparcialidad al administrativo sancionador, no basta con la alusión al derecho al Juez preordenado por la Ley -puesto que el indicado derecho no constituye el monopolio del principio de imparcialidad-, sino que la propia doctrina del Tribunal Constitucional la ubica entre el contenido esencial del derecho a un proceso público con todas las garantías.

De igual forma, tampoco podemos residenciar el fundamento y el alcance de los indicados matices -y en consecuencia el de la no obligatoriedad constitucional de la existencia de la separación orgánica-, en las relaciones de independencia versus jerarquía que se encuentran en el orden administrativo, tal y como parece realizarlo nuestro Tribunal Constitucional, puesto que los recurrentes “*matices*” que pretendidamente se incorporan de las reglas de jerarquía en el actuar administrativo, posibilitan, en virtud del principio de autotutela, que la Administración sea juez y parte, que su estructura se configure con criterios jerárquicos, obligando a acatar las órdenes e instrucciones de sus superiores, y que

⁶³ En esta misma línea, entre otros, vid a FUSTER ASENCIO, C. En PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Págs. 154 y ss.

⁶⁴ “*En primer lugar, no es ocioso traer a colación la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al derecho administrativo sancionador, se trata; esta delicada operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. De este modo, en distintas ocasiones el Tribunal Constitucional ha sostenido que no puede pretenderse que el Instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aún el órgano llamado a resolver el expediente, goce de las mismas garantías que los órganos judiciales; porque en este tipo de procedimientos el Instructor es también acusador en cuanto formula una propuesta de resolución sancionadora y, por otra parte, el órgano llamado a decidir es el mismo que incoa el expediente y, por ello, no deja de ser Juez y parte al mismo tiempo (ATC 320/1986, fundamento jurídico 5.º). En el mismo sentido y todavía con mayor rotundidad, en ATC 170/1987, fundamento jurídico 1.º, se dijo que el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo porque, sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable en la misma medida de un órgano administrativo*”. (FJ. IVº de la STC 22/1990, de 15 de febrero).

⁶⁵ CAAMAÑO ANIDO, M.A. En “Separación de procedimientos -de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. Rv Impuestos. Nº 15-16. 2000. Pág.160.

los hechos acreditados en la instrucción, sean tenidos en cuenta en la resolución. Todo ello propicia que en la Administración sancionadora el instructor pueda acusar y que el órgano sancionador pueda incoar el expediente, que pueda recibir órdenes jerárquicas, o que la fase probatoria pueda desarrollarse durante la instrucción, pero no impide, como puede fácilmente desprenderse del análisis de los principios punitivos aplicables⁶⁶, que deba haber una acusación formal, que deban existir dos fases claramente diferenciadas -instrucción y resolución-, y que cada una de estas fases, según pensamos, deba ser encomendada a órganos distintos como única forma de salvaguardar el principio de imparcialidad.

Por otra parte, cuestión que creemos basilar a los efectos del tema estudiado, hemos de recordar que el Tribunal Constitucional no alude en la Sentencia de referencia y, en consecuencia, no niega, la necesidad del desinterés objetivo de la Administración y sobre todo, no entra a valorar, cuestión de extraordinaria importancia, las diferencias existentes, insistimos, en el actuar administrativo, cuando la Administración actúa como tal, y cuando lo hace ejerciendo el *"ius puniendi estatal"*. Y conviene prevenir, una vez más, que los principios aplicables no pueden ser los mismos en el ejercicio de ambas actuaciones⁶⁷.

A nuestro juicio, tanto la Administración, como la Jurisdicción, en el ejercicio del *"ius puniendi del Estado"*, operan siempre con desinterés objetivo, por cuanto que no tutelan un interés propio. Ni las penas, ni las sanciones, se aplican para tutelar ninguna situación jurídica del Orden Jurisdiccional o de la Administración. Y en consecuencia, en su ejercicio, no se puede predicar la autotutela que *"supone la actuación del derecho en un asunto propio: se es juez y parte; y todo ello en aras de la expeditividad y eficacia en la gestión de los servicios y asuntos públicos"* -ya que- *"la extensión de la autotutela fuera de los supuestos específicos de gestión, como es el ámbito sancionador, no encuentra hoy justificación. Y, no la encuentra porque aquí las sanciones no se aplican para tutelar ninguna situación jurídica de la Administración, ningún interés propio, sino el orden social en su conjunto. De ahí que sea más adecuado en este ámbito hablar de heterotutela, y exigir la neutralidad e independencia en los órganos que la imparten"*⁶⁸.

Pensar de forma distinta supone volver a calificar las sanciones administrativas y las tributarias como de autoprotección, considerarlas como una reacción ante la lesión de los intereses de la Administración, y a estas alturas del devenir histórico, no debe quedar duda de que el interés protegido por los preceptos dedicados al régimen de infracciones y sanciones de nuestra *"LGT no es sólo el interés recaudatorio de la Administración tributaria, sino también el interés colectivo de que se cumpla el Ordenamiento tributario"*⁶⁹; en definitiva, el inte-

⁶⁶ Vid, en este sentido, nuestro trabajo *"EL IUS PUNIENDI DEL ESTADO EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO (Análisis de los principios del primero en la articulación jurídica positiva del segundo)"*. Op. Cit

⁶⁷ En esta línea, se debe consultar a FUSTER ASENCIO, C. En *EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO*. Op. Cit. Págs. 154 y ss.

⁶⁸ FUSTER ASENCIO, C. En *EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO*. Op. Cit. Pág. 155.

⁶⁹ RUFÍAN LIZANA, M^a.D. En *"La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la Ley General Tributaria"*. Civitas. REDF.N^o 58. 1988. Pág.225.

rés de la lesión del derecho tributario es el interés general, no el interés de la Administración⁷⁰. Y todo ello, salvo que una y otra vez se proclame la sustancial identidad entre el ilícito penal y administrativo y no se deriven de tal afirmación las consecuencias ordenadas por nuestros principios constitucionales.

Por tanto, insistimos, es imprescindible que se realice, también desde la perspectiva de los pronunciamientos de nuestro Máximo Intérprete, una clara distinción cuando la Administración actúa en el ejercicio de la autotutela de sus propios intereses, y cuando lo hace ejerciendo el “*lus puniendi*” estatal, puesto que el grado de imparcialidad en ambos órdenes es cualitativamente distinto⁷¹. A nuestro juicio, resulta evidente que ambos tipos de imparcialidad vienen claramente condicionados por la finalidad del procedimiento a desarrollar; aun por la misma Administración, ya que como ha significado SUAY RINCÓN⁷², en el procedimiento administrativo sancionador, el órgano administrativo competente para resolver no se encuentra preordenado en su decisión por el interés primario de la Administración, no actúa como parte, y, en consecuencia, ha de valorar con plena objetividad los intereses en conflicto, con desinterés tanto en relación a las partes como al objeto del procedimiento. Por tanto, es el derecho a un proceso con todas las garantías el que ha de demandar la independencia e imparcialidad del juzgador. Y para ello, aunque no sea suficiente, es imprescindible, no sólo la separación orgánica entre quien instruye y resuelve, sino también, y quizás de forma prioritaria, entre quien sustancia el procedimiento de regularización de la deuda y quien instruye y resuelve el procedimiento sancionador; recordemos, una vez más, con principios que han de ser claramente diferenciados.

No obstante todo lo anterior, la situación de nuestro Derecho positivo configura no sólo la ausencia de la indicada separación, sino que impone que sean los mismos órganos los que sustancien ambos procedimientos. Y como señalábamos, para estudiar la idoneidad constitucional de nuestro sancionador tributario debemos analizar de forma conjunta ambos datos que se acumulan en el mismo, ya que, a nuestro juicio, si ambas resultan ser exigencias derivadas de los principios analizados, su incumplimiento acumulado nos conduce a una situación que los lesiona claramente.

⁷⁰ Vid. Fundamento Jurídico IIIº de la STS 76/1990.

⁷¹ “Cuando actúa en el ámbito administrativo, también el funcionario ha de ser imparcial –como así lo refrenda el art. 103 de la CE– y para garantizar esta imparcialidad se regula la abstención y la recusación. Con ello se trata de garantizar la neutralidad de las partes en el procedimiento, pero con la imparcialidad del funcionario lo que se quiere es asegurar el desinterés subjetivo de la persona concreta, pero ello no está al servicio del desinterés objetivo de la Administración. Esta tiene que ser imparcial en relación con los administrados sin favorecer a unos en perjuicio de otros, esto es, actuando con objetividad, pero al servicio de los intereses generales, lo que su pone que la actividad de la administración se ejerce en asunto propio y por tanto no hay desinterés objetivo. Pero cuando actúa el “*lus puniendi*” Estatal a través del cauce procedimental establecido para ello es exigible una imparcialidad administrativa que se asimile a la imparcialidad de tipo jurisdiccional porque de lo contrario de qué serviría declarar la aplicación de los principios penales al procedimiento administrativo sancionador, y establecer un concreto cauce procedimental en que dichos principios puedan desplegar toda su virtualidad si al final nos encontramos que todas esas garantías no se cumplen por la parcialidad de la administración”. (FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 155).

⁷² Vid. Entre otros, su trabajo “La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador”. RAP. Nº 123. 1990. Pág. 169 y ss.

En esta línea, una vez que hemos identificado los principios constitucionales que pueden verse afectados, debemos centrar nuestras actuales consideraciones en el análisis de las implicaciones que sobre dichos principios ha de operar la constatación de que nuestro derecho positivo encarga al mismo órgano las actuaciones de regularización de la deuda, y la instrucción y resolución del procedimiento sancionador tributario.

De esta forma, la separación de los procedimientos, ordenada por el artículo 208 de nuestra LGT, no ha afectado a la atribución de competencias orgánicas para su ejercicio, de manera que, por un lado, los órganos competentes para la resolución de los expedientes sancionadores siguen siendo los que tienen atribuidas las funciones de regularización de la deuda, mientras que por otro, los competentes para la iniciación y la instrucción del procedimiento van a ser los órganos que han realizado las indicadas actuaciones de regularización, lo que supone, como ha denunciado gran parte de la doctrina que se ha ocupado del tema, por ejemplo en la regularización inspectora⁷³, que en la inmensa mayoría de los supuestos el inspector actuario en las actuaciones de comprobación e investigación va a ser el funcionario competente para iniciar e instruir el expediente sancionador «en el llamado procedimiento separado», y que el inspector-jefe que efectúa la liquidación es también quien dicta el acto de imposición de la sanción⁷⁴.

Y si se separan los procedimientos, porque los principios aplicables en ambos y los deberes del obligado tributario y del imputado en el procedimiento sancionador son claramente diferenciables, y las armas de defensa absolutamente distintas, no se puede pretender la imparcialidad del órgano que actúa en ambos procedimientos⁷⁵, porque ni en la teoría, ni en la práctica, ni por las disposiciones de nuestro Derecho positivo⁷⁶, es posible que

⁷³ De igual forma se podía especificar, en relación a los órganos gestores que realizan actuaciones de regularización y son competentes para instruir y resolver los procedimientos sancionadores derivados de los mismos. Para su análisis, ver por todos a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. En *LA GESTIÓN TRIBUTARIA: UNA REFORMA NECESARIA*. Publicaciones de la Universidad de Alicante. 2001. Págs. 162 y ss.

⁷⁴ En este mismo sentido, con la normativa anterior se expresan CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MOREMO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^º. En "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)". Op. Cit. Pág. 12.

⁷⁵ En palabras del profesor ESCRIBANO LÓPEZ, F^º "*La idea de no procurar la contaminación entre el órgano que realiza la comprobación y la liquidación y aquél que lleva a cabo el procedimiento sancionador no se ha producido. Aquí puede estar uno de los talones de Aquiles de la novedosa dualidad procedimental*". (En "El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario". Rv. Estudios Financieros. N^º 45. 1999. Pág 9.

En este mismo sentido, entre otros muchos, se pueden consultar los trabajos de ANIBARRO PÉREZ, S y BLASCO DELGADO, C. En "Las infracciones y sanciones tributarias en el marco de la LGT". Op. Cit. Pág. 67 y ss; DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B. En "La posición jurídica del contribuyente desde el estatuto que regula sus derechos y garantías". Rv. Jurisprudencia Tributaria. 1998-II. Págs. 1190 y ss; PETER H.J. ESSERS y ERIC C.C.M. KEMMEREM. En "L'esperienza olandese. LE SANZIONI TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA EUROPEA. Ed. Giuffrè. Milano. 2001. Pág. 30 y ss.

⁷⁶ Baste a estos solos efectos recordar la literalidad del art. 210.5 de nuestra Ley general "*Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, esta se incorporará al acuerdo de iniciación...*", que como nos aclara el art. 23.6 del Reglamento del régimen sancionador tributario se advertirá expresamente al interesado que "*de no formular alegaciones, ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta*".

el órgano de regularización ignore, a lo largo de dichas funciones, los aspectos concernientes al procedimiento sancionador que se están poniendo frente a sus ojos⁷⁷. Podemos adormecer nuestras conciencias reivindicando en cada procedimiento el principio de adecuación al fin, proclamando la separación de los distintos expedientes, ordenando la independencia de los mismos, pero todo ello sólo será un instrumento de legitimación de las mismas conductas existentes con anterioridad a la proclamación de los procedimientos separados, puesto que los *“vicios de inconstitucionalidad que se pretenden salvar difícilmente no se reproducirán si en la instrucción del expediente sancionador actúa no sólo el órgano sino el particular funcionario que intervino en las previas actuaciones de comprobación e investigación”*⁷⁸.

Y junto a lo anterior; que, a nuestro juicio, constituye el eje central de la lesión de los principios constitucionales analizados, no se puede desconocer que en nuestro actual sistema, la instrucción de los expedientes sancionadores sólo se inicia si, después, quien ha de resolver lo autoriza, y que la instrucción se desarrollará por quien designe quien después ha de resolver; teniendo en cuenta, además, que los encargados de resolver son puestos de libre designación en la estructura administrativa⁷⁹.

Y no es ocioso recordar, en este momento, que la doctrina que se deriva sobre la imparcialidad de los órganos de control del Convenio de Roma, ha señalado no sólo que dicha doctrina ha de enjuiciarse desde una perspectiva objetiva y desde una óptica subjetiva⁸⁰, sino que en función del principio de apariencia, se puede recusar al órgano decisorio sobre el que legítimamente se pueda temer una falta de imparcialidad, ya que está en juego la confianza de los órganos que en una sociedad democrática han de inspirar a los imputa-

⁷⁷ Vid. En este sentido a DEL PASO BENGÓA, J.M^a. En “Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo”. PRINCIPIOS, DERECHOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO. Documentos de trabajo del IEF. N^o 19/01. Vol. I^o. Pág. 67 y ss.

⁷⁸ CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^a. En “Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)”. Op. Cit. Pág. 13. En este mismo sentido ver entre otros a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. En LA GESTIÓN TRIBUTARIA: UNA REFORMA NECESARIA. Op. Cit. Pág. 166.

⁷⁹ Por lo que no podemos sino concluir con MARTÍNEZ HORNERO que *“la concentración real de competencias decisorias de todos los procedimientos de inspección en los puestos unipersonales cubiertos mediante el sistema de libre designación –y libre remoción–, sin mecanismos de control interno o externo suficientes, configurada, objetivamente considerada, y con independencia de las propias cualidades personales de quienes los puedan ocupar en cada momento dado, un área de riesgo muy considerada...si se tiene confianza en la estructura basada en la confianza el modelo es de plena seguridad...pero haciendo abstracción de este factor de confianza personal, ajena al mundo del Derecho y a la reflexión jurídica, un modelo de estas características y con esas fisuras ... produce muy poca seguridad y garantía de una actuación imparcial y objetiva”*. MARTINEZ HORNERO, F^o. J. EN “Idoneidad constitucional de la actuación sancionadora de la inspección de los tributos”. Rv. Estudios Financieros. N^o 226. 2002. Págs. 3 y ss. No se puede desconocer que en su excelente trabajo, en el que trata de analizar no el régimen de infracciones y sanciones, sino la idoneidad de los órganos inspectores para el ejercicio objetivo e imparcial de la potestad sancionadora, ha ido poniendo de manifiesto algunos aspectos que ponen en duda la indicada imparcialidad, que van desde la ausencia de independencia económica, puesto que el complemento de productividad decidido por el responsable de la gestión de cada programa de gastos puede dar al traste con la misma, hasta la elección definitiva de los sujetos que van a ser objeto de actuaciones de regularización, que también aparece reservada al Inspector Jefe.

⁸⁰ Vid entre otras muchas la STEDH de 1 de octubre de 1982 – caso Piersack contra Bélgica–.

dos, y que desde el punto de vista de la imparcialidad objetiva, el art. 6 del Convenio prohíbe que el órgano decisorio haya actuado en una instancia o fase previa⁸¹.

Y a este respecto, puede ser especialmente ilustrativo el análisis de la STEDH *Castillo Algar Contra España*, de 28 de octubre de 1998, en el que resulta condenado el Estado español, puesto que en ella el Tribunal de Estrasburgo precisa cual debe ser el ámbito de la imparcialidad objetiva del órgano encargado de enjuiciar la causa⁸². En la indicada Sentencia se señala que el derecho contenido en el art. 6 del Convenio a un órgano independiente e imparcial⁸³ pretende evitar que el órgano decisorio carezca de toda “*idea preconcebida*” a la hora de ejercer su función como consecuencia de haber intervenido previamente en la causa, bien en su fase de instrucción, bien en el denominado período intermedio, como garantía de que no se prejuzgue la culpabilidad del acusado en el correspondiente procedimiento sancionador. El Tribunal subraya que ha de rodearse de las máximas garantías al principio de imparcialidad objetiva del órgano sancionador, e insiste que ha de quedar disipada toda duda legítima de “*contaminación*” al respecto.

Y como la indicada jurisprudencia es perfectamente aplicable a los procedimientos preparatorios en los que, existiendo indicio de infracción, la investigación se dirija contra una persona concreta⁸⁴, a partir del *Asunto Castillo Algar/España*⁸⁵, parece que no deben existir dudas de que este principio es perfectamente operativo en la coincidencia en un mismo funcionario de la condición de órgano competente para la instrucción y resolución de los procedimientos de regularización y de imposición de la sanción, ya que dicha condición mancha el procedimiento sancionador de “*suspicio partialitatis*”, convirtiéndolo, en palabras del Tribunal Europeo, en “*iudex suspectus*”.

Pero con todo cuanto antecede, que a nuestro juicio resulta suficiente para fundamentar la tacha de inconstitucionalidad a la asignación orgánica del tributario sancionador; como decíamos, a esta realidad no ha de resultar ajeno el hecho de que, además, en el mismo, no sólo no existe separación orgánica entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario, sino que en este último no existe separación entre el órgano encargado de la instrucción y resolución. Dedicaremos las siguientes reflexiones a este último aspecto, sin perder de vista, insistimos, que su enjuiciamiento constitucional no puede realizarse sin tener presentes las consideraciones previamente indicadas.

⁸¹ Vid. Entre otras muchas la STEDH de 26 de octubre de 1984 .caso De Cubber contra Bélgica-.

⁸² Para su desarrollo recomendamos la lectura del trabajo de CAAMAÑO ANIDO, M.A. “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. Op. Cit. Págs. 158 y ss.

⁸³ Derecho que aparece también recogido en el art. 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos. Para un análisis de los mismos, recomendamos la lectura del trabajo de PETER H.J. ESSERS y ERIC C.C.M. KEMMEREM. En “L’esperienza olandese. LE SANZIONI TRIBUTARIE NELL’ESPERIENZA EUROPEA. OP. Cit. Pág. 30 y ss.

⁸⁴ Vid. Por todas, la STEDH J.B. contra Suiza de 3 de mayo de 2001.

⁸⁵ Con anterioridad, como nos pone de manifiesto CAAMAÑO ANIDO, M. A. (“Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”. Op. Cit. Pág. 165); tanto la jurisprudencia europea, como también la penal y la constitucional española, eran reticentes a sublimar la relevancia del principio de imparcialidad judicial objetiva.

Decíamos en el análisis de los principios constitucionales afectados, que el propio Tribunal Constitucional es el que ha vinculado la necesaria imparcialidad del juzgador con el mandato de separación orgánica entre el instructor y el órgano encargado de la imposición de la sanción, señalando que el principio acusatorio y el derecho a un proceso público con todas las garantías exige, en cumplimiento de la indicada imparcialidad, la pertinente separación orgánica.

En definitiva, el principio acusatorio, consagrado en el derecho a un proceso público con todas las garantías exige: 1º.- la existencia dentro del proceso penal de dos fases claramente diferenciadas -la fase de instrucción y de juicio oral⁸⁶; 2º.- la atribución de la instrucción y el juicio oral a dos órganos diferentes⁸⁷; 3º.- el deslinde de las funciones de acusación y decisión que han de ser encomendadas también a órganos distintos⁸⁸; 4º.- la correlación entre la acusación y el fallo⁸⁹.

Como hemos venido desarrollando a lo largo del presente trabajo, sólo las reglas y técnicas de penetración de los principios al sancionador tributario han de justificar la inclusión de los matices que deben instalarse, según la propia doctrina del Tribunal Constitucional, en la calificación del ilícito, en la competencia del órgano sancionador y en el procedimiento para su imposición. Ya se ha indicado, líneas arriba, que los señalados matices no pueden obedecer, a nuestro juicio, al principio de autotutela de la Administración, ya que las sanciones administrativas no pueden considerarse como de autoprotección, y, en consecuencia, cuando actúa en el ejercicio del ius puniendi, es más correcto hablar de heterotutela. De igual forma, hemos precisado que aunque, la Administración se estructure conforme a principios jerárquicos, éstos no impiden la exigencia de imparcialidad en el ejercicio de sus funciones por mandato del art. 103.3 de la propia Constitución.

Y aunque los matices pueden penetrar en la estructura del procedimiento sancionador; puesto que por un lado, la Administración sancionadora puede al mismo tiempo sostener la acusación⁹⁰ y, por otro, en el procedimiento sancionador; los hechos acreditados en la instrucción son aquéllos que han de ser tenidos en cuenta en la resolución⁹¹, ya que la fase probatoria se realiza en la instrucción del procedimiento, limitándose la resolución a calificar y sancionar los hechos fijados por el instructor; los indicados matices, que pueden

⁸⁶ En la primera se pretende verificar si existen indicios suficientes de delito para que las partes acusadoras puedan ejercer su derecho a acusar; en la segunda, enjuiciar, a la luz de las normas penales, los hechos que en ella se prueben, lo que impide otorgar valor probatorio a las diligencias sumariales, cuya única virtualidad es determinar si existe base para acusar.

⁸⁷ Con la finalidad de evitar el prejuzgamiento y por lo tanto que el acusado pueda ser juzgado por un órgano falto de imparcialidad.

⁸⁸ Este principio exige no sólo que el Tribunal sentenciador no pueda condenar si no existe acusación, sino que ni siquiera se pueda iniciar el juicio oral si falta aquélla.

⁸⁹ Es decir, que sólo se puede condenar a quien ha sido acusado y en base a los hechos que le imputa la acusación.

⁹⁰ De ahí que el órgano instructor pueda acusar y el órgano sancionador pueda incoar el expediente.

⁹¹ A diferencia que en proceso penal dónde no pueden ser valorados más hechos que aquellos que se acrediten en el juicio oral y con la inmediación del Tribunal sentenciador.

hacerse derivar de las características propias atinentes a la competencia del órgano y del procedimiento administrativo, no justifican que no se mantenga, en el administrativo sancionador, el resto de las garantías constitucionales derivadas del principio acusatorio.

Desde esta perspectiva creemos difícilmente rebatible: 1º que aunque la realice la propia Administración, debe haber acusación formal, de manera que no se pueda sancionar a quien no ha sido acusado o por hechos distintos de aquéllos que se le imputó en la acusación; 2º.- que deben existir dos fases claramente diferenciadas, una instructora y otra decisoria; 3º.- que cada una de estas fases ha de ser encomendada a órganos distintos, como única garantía de evitar prejuzgamientos, contrarios, sin duda, al principio constitucional de imparcialidad del juzgador.

Puede ser cierto, como ha declarado el Tribunal Constitucional, que la imparcialidad e independencia exigibles a los Tribunales sentenciadores no debe ser equiparable a la exigible a los órganos administrativos con competencia sancionadora, pues éstos, por ser Administración, pertenecen a la misma organización que acusa, y además, están sujetos a las exigencias derivadas de la jerarquía. Ello no significa que la Constitución no les imponga el deber de ser imparciales. Deben serlo en toda su amplitud, sin más limitaciones que las que exige su ubicación dentro de la organización administrativa, que no son otras que las que han sido citadas, entre las que no se encuentra, por tanto, la posibilidad de que las labores instructoras y sancionadoras recaigan en un mismo órgano. Y prueba de cuanto estamos señalando es que la propia norma administrativa -art. 134.2 LRJAP y PAC- impone la preceptiva separación orgánica, que, a nuestro juicio, no resulta ser sino una exigencia constitucional derivada del derecho a un proceso con todas las garantías.

Somos conscientes de que un sector muy importante de la doctrina ha considerado que *"de la Constitución no se deriva directamente, y así lo ha entendido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la exigencia de que se articule un separación entre el órgano de resolución en los procedimientos administrativos sancionadores"*⁹². Pero repasemos la doctrina del Tribunal Constitucional, para cerciorarnos de nuestras consideraciones.

Por un lado, la STC 76/1990, de 26 de abril, en la que se enjuiciaba la L. 10/1985 que atribuía a la Inspección de los Tributos, además de sus tradicionales funciones investigadoras y comprobadoras, funciones de liquidación, señaló que: *"...debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano, el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución*

⁹² CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^º. En "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)". Op. Cit. Pág.12; en este mismo sentido se expresan entre otros ZORNOZA PÉREZ, J.J. En EL SISTEMA DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, Op. Cit. Pág. 118; SESMA SÁNCHEZ, B. En "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario". Op. Cit. Pág. 120.

de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías - entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos (SSTC 175/1987 y 22/1990; AATC 320/1986, 170/1987 y 966/1987)⁹³.

Por otro lado, la STC 22/1990, de 15 de febrero, reiterando lo ya manifestado en Autos anteriores⁹⁴, ha afirmado, como indicábamos líneas arriba, que: “En primer lugar, no es ocioso traer a colación la cautela con la que conviene operar cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al derecho administrativo sancionador, se trata; esta delicada operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. De este modo, en distintas ocasiones el Tribunal Constitucional ha sostenido que no puede pretenderse que el Instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aún el órgano llamado a resolver el expediente, goce de las mismas garantías que los órganos judiciales; porque en este tipo de procedimientos el Instructor es también acusador en cuanto formula una propuesta de resolución sancionadora y, por otra parte, el órgano llamado a decidir es el mismo que incoa el expediente y, por ello, no deja de ser Juez y parte al mismo tiempo...”⁹⁵.

Y de la indicada doctrina jurisprudencial, al menos a nuestro juicio, puede no resultar descabellado extraer, junto a las consideraciones formuladas líneas arriba, dos claras conclusiones: 1ª.- En los procedimientos administrativos no sancionadores⁹⁶ no es exigible la separación orgánica entre el instructor y el decisor; 2ª.- En los sancionadores administrativos, por el contrario, sí es preceptiva esta separación orgánica, es decir, que el órgano que instruya sea distinto del que resuelva, sin perjuicio de que se admita aquel grado de dependencia o parcialidad que pueda resultar por la pertenencia a la Administración de dichos órganos.

⁹³ F.J.VIIIº-A. de la STC 76/1990, de 26 de abril.

⁹⁴ Vid. ATC 320/1986 –F.J.Vº-; y ATC 170/1987 –F.J. Iº-.

⁹⁵ “...(ATC 320/1986, fundamento jurídico 5.º). En el mismo sentido y todavía con mayor rotundidad, en ATC 170/1987, fundamento jurídico I.º, se dijo que el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo porque, sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable en la misma medida de un órgano administrativo” (F.J. IVº de la STC 22/1990, de 15 de febrero).

⁹⁶ En este sentido FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 155, califica la doctrina emanada de la STC 76/1990, de apresurada y excesivamente generalista, puesto que si bien es cierto que la imparcialidad de la Administración no tiene el mismo alcance en todas sus actuaciones, la indicada doctrina no debería ser aplicable al procedimiento sancionador.

Para llegar a dicha conclusión⁹⁷, hemos de insistir que los principios del *lus puniendi* sólo se excepcionan en su penetración al sancionador administrativo en aquello que resulte incompatible con la naturaleza peculiar de éste último, siendo evidente que la separación orgánica instructor/sancionador no resulta incompatible con el carácter administrativo de un procedimiento sancionador –art. 134.2 LRJAP y PAC-. Sí lo será, por el contrario: exigir que la acusación se sostenga por partes distintas de los órganos implicados en el procedimiento, que el órgano sancionador tenga un grado de independencia absoluto respecto de cualquier otro órgano, negar valor probatorio a los hechos fijados en la fase de instrucción, impedir que el órgano instructor proponga la sanción, que el sancionador tenga competencia para incoar el procedimiento..., todos esos matices del principio acusatorio⁹⁸ derivan de la propia pertenencia a la Administración de los órganos que intervienen en el procedimiento, pero, entre ellos, no se encuentra la separación orgánica demandada por el principio de imparcialidad, por lo que no nos parece desacertado afirmar, con convicción, que de la doctrina de nuestro Máximo Intérprete no sólo no se deriva la imposibilidad en el ámbito administrativo de la separación orgánica, sino que, al contrario, se ha de imponer la misma, por la necesaria imparcialidad del juzgador, que exige tanto el principio acusatorio como el derecho a un proceso con todas las garantías.

Y a todo ello, en la situación actual de nuestro Derecho positivo, ha de agregarse –insistiremos una vez más- que el órgano competente para la instrucción e imposición de la sanción resulta ser el mismo que instruye y resuelve el procedimiento de liquidación, con lo que, sin ninguna duda, carece de la imparcialidad constitucionalmente exigida para no pre-juzgar la sanción que ulteriormente ha de ser impuesta.

Como consecuencia de todo cuanto antecede, creemos que en nuestro actual derecho positivo, no sólo se lesionan los derechos constitucionales que se proclaman vigentes, sino que no se dan las circunstancias necesarias para la articulación de un procedimiento separado, que, a nuestro juicio, es imposible construirlo mientras que no se deslinden desde la perspectiva orgánica las funciones de regularización de la deuda y de imposición de la sanción. Y una vez realizada la indicada distinción, se separen, también desde dicha perspectiva, las fases de instrucción y resolución del pertinente procedimiento sancionador.

Mientras que se adquiere por parte de nuestro legislador la conciencia de todo ello⁹⁹, o exista un pronunciamiento de nuestro Máximo Intérprete en el sentido defendido en las presentes consideraciones¹⁰⁰, la separación de los procedimientos no solventará los pro-

⁹⁷ Que parece compartir, entre otros GOROSPE OVIEDO, J. I. En CONSECUENCIAS DEL IMPAGO DE LOS TRIBUTOS, INTERESES, RECARGOS Y SANCIONES. Op. Cit. Pág. 193.

⁹⁸ En este sentido MORILLO MÉNDEZ, A. Pone de manifiesto que “*la imposibilidad de que el procedimiento sancionador tributario esté sometido a los principios de publicidad, inmediación, ni oralidad, obliga al menos a analizarlo desde la perspectiva de la objetividad. Para ello, es necesario examinar antes la independencia y la imparcialidad del juzgador. Requisitos exigidos en el procedo por el art. 6.1 del CEDH*”. (En “El procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado”. Rv, Gaceta Fiscal. N° 208. 2002. Pág.131).

⁹⁹ Que ha de englobar, como se ha estudiado, como primer pilar, la independencia de expedientes y como segundo la orgánica, puesto que dicha independencia ha de ser por un lado funcional y por otro, orgánica. Vid. En este sentido a FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág.161.

blemas denunciados durante décadas por nuestra doctrina, y sólo conllevará una penetración parcial y absolutamente insuficiente de los principios estudiados. Sin que, a nuestro juicio, sea suficiente con proclamar la posibilidad de recusación del órgano instructor o sancionador por haber intervenido en el procedimiento de regularización, por mucho que los *"motivos de abstención y/o recusación deriven directamente del principio constitucional de imparcialidad, cuyas exigencias se extremen en la actuación de la potestad sancionadora de la Administración que, no se olvide, no deja de constituir una quiebra parcial y consentida del principio de separación de poderes en la medida que constituye la aplicación de normas que participan de la misma naturaleza que el Derecho penal"*¹⁰⁰.

La doctrina ha venido señalando la necesidad de que en el procedimiento sancionador tributario se confíe a órganos distintos de los de gestión tributaria, como en su momento se decidió con el de reclamaciones económico-administrativas¹⁰², puesto que las tesis de judicializar las sanciones tributarias a partir de los juicios de faltas¹⁰³, hoy por hoy, resultan inviables.

A partir de aquí, las propuestas presentadas han sido muy distintas: desde la atribución de la competencia para instruir y resolver el sancionador tributario a un órgano distinto del de regularización¹⁰⁴; o en su caso, a una unidad administrativa distinta¹⁰⁵; o incluso, adoptando una tercera opción, autodenominada conciliadora, que consiste en la estructuración no de una separación orgánica, sino personal, de tal forma que no se permitiese al funcionario que actúe en los procedimientos de regularización participar en el procedimien-

¹⁰⁰ Como parece sostener PONT MESTRES M. En "El procedimiento sancionador tributario". Rv. Técnica Tributaria. N° 51. Págs. 149 y ss.

¹⁰¹ CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MORENO, F.J. y JUAN LOZANO, A. M^º. En "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (II)". Op. Cit. Pág. 13. En Este mismo sentido recomendamos la lectura del comentario realizado al respecto por ARIAS VELASCO, J. En " El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares (fabula)". Rv. Quincena Fiscal. N° 16. 1999. Pág. 43 y ss; CAAMAÑO ANIDO, M.A. En "Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos". Op. Cit; MORILLO MÉNDEZ, A. En "El procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado". Op. Cit. Pág. 131 y ss; BANACLOCHE PÉREZ, J. En su editorial en la Rv. Impuestos N°5. 2000. Pág. 11.

¹⁰² En este sentido ver entre otros a ALBIÑANA GARCÍA- QUINTANA C. En el prólogo a la obra de MUÑOZ BAÑOS, C. INFRACCIONES TRIBUTARIAS Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. Op. Cit. Pág. 20; FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 162.

¹⁰³ Vid. En este sentido a MORILLO MÉNDEZ, A. En "El procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de las garantías del imputado". Op. Cit. Pág. 133.

¹⁰⁴ Vid. Entre otros muchos a JUAN LOZANO, A.M^º. En "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de Gestión e Inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales". Rv. Estudios Financieros N° 173-174. Págs. 3 y ss; FENELLÓS PUIGCERVER, V. En EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE. Ediciones Tro. Valencia. 1998. Pág. 389; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. En LA GESTIÓN TRIBUTARIA: UNA REFORMA NECESARIA. Op. Cit. Pág. 163; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. En "La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador". Ponencia presentada a las Jornadas sobre técnica tributaria aplicada organizadas por el IEF y el Consejo de Defensa del Contribuyente. Madrid. 2001; ANIBARRRO PÉREZ, S. En "La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y de imposición de sanciones". Ponencia presentada a las Jornadas sobre Técnica Tributaria Aplicada organizadas por el IEF y el Consejo de Defensa del Contribuyente. Madrid. 2001.

¹⁰⁵ MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; CASADO OLLERO, G; y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. En CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 472.

to sancionador, proponiendo, por ejemplo, que el actuario inicie el procedimiento y que se cree una dependencia orgánica -ad hoc- para su instrucción y resolución¹⁰⁶.

A nuestro juicio, la solución ha de venir de la mano del mayor respecto a los principios que han quedado referenciados líneas arriba, y para ello, nada mejor que respetar, en todos su extremos, la doctrina de la separación antes indicada, que ha de partir de la distinción de entre quien inicia el expediente, quien lo instruye -que debe ser un órgano ad hoc¹⁰⁷, especializado, por preparación, en los principios aplicables en los órdenes punitivos-, y quien lo resuelve, que ha de pertenecer a una dependencia orgánica diferente a aquél a quien corresponda la competencia de instrucción del procedimiento sancionador.

Se elija el modelo que se quiera, a nuestro juicio, como hemos intentado poner de manifiesto en las consideraciones que anteceden, la separación orgánica se torna no sólo en una exigencia constitucional derivada del principio de imparcialidad ordenado por el derecho a un procedimiento con todas las garantías, sino también como el segundo pilar básico sobre el que se ha de construir la articulación jurídica de un auténtico procedimiento separado capaz de responder a las exigencias de los principios constitucionales aplicables.

4. A modo de epílogo con cierta resignación

A lo largo del presente trabajo hemos intentado poner de manifiesto la necesidad, perentoria a nuestro juicio, de la construcción de un auténtico procedimiento separado como única garantía de la existencia en nuestro sector del ordenamiento de un procedimiento sancionador que sea respetuoso con los principios constitucionales que han de regularlo.

Hemos intentado huir del análisis pormenorizado de nuestro derecho positivo, aunque, evidentemente, se ha de partir de su regulación, que ha sido incapaz de introducir las técnicas y las reglas de penetración de los principios del orden punitivo estatal.

La nueva Ley General Tributaria y el RRSST que se ha promulgado en su desarrollo, suponen, a los efectos del presente trabajo, una nueva oportunidad perdida, no sólo por su incapacidad de introducir los elementos técnicos necesarios para la construcción del sancionador tributario, sino por los atisbos de involución que parecen contemplarse ante el fracaso que en la praxis supuso la separación de los procedimientos ordenada en nuestro sector del ordenamiento por la llamada Ley de derechos y garantías de los contribuyentes.

Las cosas son lo que son. Las normas jurídicas han de responder a la naturaleza y a la teleología de las instituciones que pretenden regular. Basta su articulación coherente para conseguir sus objetivos. A estas alturas del devenir histórico hemos de empeñarnos en acabar, definitivamente, con la ínsula del tributario. Aunque no corren buenos tiempos para la lírica. Seguiremos intentándolo. ■

¹⁰⁶ Como propone el informe presentado por el Consejo para la Defensa del Contribuyente a las Jornadas sobre Técnica Tributaria Aplicada organizadas por el IEF y el Consejo de Defensa del Contribuyente. Madrid. 2001.

¹⁰⁷ Puesto que a nuestro juicio, para conseguir la imparcialidad en el procedimiento sancionador, se ha de reforzar, con carácter prioritario el status del Juez instructor, que ha de estar al margen de la dependencia administrativa a la que corresponda la competencia para sancionar: En esta misma línea se expresa entre otros FUSTER ASENCIO, C. En EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. Op. Cit. Pág. 162.