



ESTUDIOS

■ **Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario**

■ **Miguel Ángel Sánchez Huete**

Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UAB.
Miembro de la AEDAF

■ **CONTENIDOS:**

1. Necesidad de un procedimiento sancionador y la delimitación de sus derechos y garantías
2. Derechos y garantías del imputado
 - 2.1 Derecho a la presunción de inocencia. Algunas implicaciones procedimentales
 - 2.2 Derechos relativos al procedimiento sancionador
 - 2.3 Derechos en el procedimiento sancionador
 - 2.4 Derechos una vez finalizado el procedimiento sancionador
3. Reflexiones finales

Las normas procedimentales aparecen estrechamente relacionadas con la naturaleza de las pretensiones materiales que vehiculan. De ahí, que la existencia de un procedimiento sancionador tributario resulta una necesidad, requisito sine qua non para la delimitación de las infracciones eventualmente cometidas y la imposición de las consecuencias negativas que conllevan: las sanciones. Lo anterior implica la afirmación de una singular posición jurídica procedimental del sujeto contra quien se dirigen tales trámites. Singularidad, evidenciada por unas mayores garantías y derechos, consecuencia de la medida a imponer. Los trámites de cada fase procedimental comportarán también una específica posición jurídica del sujeto afectado. Posición jurídica, concretada en unas posibilidades de actuación y en unos ámbitos de libertad o de no injerencia del poder sancionador.

A través de estas páginas pretendemos describir los concretos derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario y, evidenciar la necesidad y singularidad que implica la existencia de dichos trámites en tal contexto. En la misma línea observaremos cómo la nueva LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) ahonda en la especialidad del procedimiento sancionador tributario, especialidad de trámites, que comporta una singular posición del imputado respecto de los demás procedimientos sancionadores administrativos, y remarca una acusada dependencia de procedimientos foráneos –procedimientos tributarios–.

1. Necesidad de un procedimiento sancionador y la delimitación de sus derechos y garantías

El procedimiento sancionador resulta un fenómeno indisolublemente unido a la apreciación de infracciones e imposición de las sanciones. Ello es así, por aparecer sus trámites estrechamente conectados a la pretensión material. En el procedimiento sancionador se impone una sanción sobre la base de afirmar una infracción. La infracción no es un mero incumplimiento de una obligación o deber tributario, aunque normalmente se base en él, es un incumplimiento cualificado por constituir un desvalor socialmente reprobado, y por ello, tipificado expresamente, cuya consecuencia no es la reparación de un daño causado, sino la imposición de una sanción, un mal. Así, la infracción tributaria no es un mero incumplimiento tributario, sino un comportamiento expresamente tipificado como ilícito y específicamente cualificado por su entidad al que se le atribuye, como consecuencia de su realización, una sanción. De ahí se deriva la inviabilidad de que una sanción se imponga en un procedimiento sin garantías acordes a su naturaleza, orientado a liquidar o recaudar una deuda y no a valorar o graduar, en su caso, el hecho ilícito cometido. El procedimiento de imposición de sanciones ha de regirse por principios singulares y propios que velan, esencialmente, por las adecuadas garantías del imputado. Principios cualitativamente diversos de los que rigen el procedimiento liquidador. El procedimiento administrativo sancionador posee una función de garantía para los particulares, así SUAY RINCON señala: “hay que volver la vista, fundamentalmente, sobre las garantías de los particulares para explicar la razón de ser de estas reglas especiales para el procedimiento

administrativo sancionador"¹. En el procedimiento sancionador se han de tener presente los singulares principios y garantías que rigen, en particular, la presunción de inocencia, en correlación a la peculiar consecuencia que conlleva: la apreciación de un ilícito y la imposición de una sanción. Se ha de tener presente que, mientras que la actividad de comprobación e investigación trata de asegurar el mejor cumplimiento del deber constitucional de contribuir (art. 31 de la CE), las actuaciones de imposición de sanciones es una actividad represora de conductas ilícitas. En el procedimiento de comprobación e inspección se averigua y determina la existencia de un hecho imponible, mientras que en el procedimiento sancionador se realiza un juicio de reproche².

El procedimiento sancionador es una institución vinculada al fenómeno infractor y sancionador; pues constituye el cauce para el ejercicio de la potestad punitiva limitativa de derechos. Resulta el procedimiento sancionador requisito imprescindible, requisito sine qua non, para el ejercicio de la potestad sancionadora. En el mismo sentido, la articulación en un único procedimiento de pretensiones de diversa naturaleza -tributaria y sancionadora- genera tensiones difícilmente conciliables y subordinaciones no tolerables³.

El Tribunal Constitucional postula la teoría de la unidad del ordenamiento punitivo, que se basa en la afirmación de que el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal son manifestaciones de un mismo ordenamiento punitivo del Estado: "[...]dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal

¹ SUAY RINCON, J.: "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador". RAP, nº 123, 1990, pág. 154-155.

² MARTIN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 13ª edición, Tecnos. Madrid, 2002, pág. 505.

³ La mayoría de la doctrina tributaria enfatiza la diversidad entre el procedimiento de liquidación y sancionador, de ahí que abogue por su separación. Así, ESEVERRI MARTINEZ señala los distintos principios y efectos que rigen en el procedimiento sancionador (ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario". RTT, nº 28, 1995, pág. 73 y 74), ZORNOZA PEREZ, recogiendo la doctrina alemana, habla de "fines diversos, que dan lugar al ejercicio de distintas potestades y producen efectos jurídicos claramente diferenciados entre sí" (ZORNOZA PEREZ, J.J.: *de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas, Madrid, 1992, pág. 162-163). LOPEZ DIAZ señala como distinción: el fundamento, los principios aplicables y los efectos diferentes. (LOPEZ DIAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" en GARCIA NOVOA, C. y LOPEZ DIAZ, A. (Coordinadores): *Temas de Derecho Penal Tributario*. Marcial Pons, Barcelona, 2000, pág. 58). También, en la misma línea SESMA SANCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador". RTT, nº 42, 1998, pág. 92-93, GOMEZ CABRERA, C.: "Art. 34" en ALONSO MURILLO, F., BLASCO DELGADO, C., GOMEZ CABRERA, C. y LOPEZ MARTINEZ, J.: *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*. Mc Graw Hill, Madrid, 1998, pág. 256, CERVERA TORREJON, F., MAGRANER MORENO, J. y JUAN LOZANO, A.M.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)" (I), QF, nº 20, Aranzadi, 1998, pág. 18, LOPEZ MOLINO, A.M.: "Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)". *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 187, 1998, pág. 67 y ss y JUAN LOZANO, A.M.: "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". *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 173-174, 1997, pag. 173.

En contra de la opinión mayoritaria BAYONA DE PEROGORDO postula naturaleza administrativo-tributaria del procedimiento sancionador y su integración en el procedimiento de regularización de las situaciones tributarias. (BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: "El procedimiento sancionador". *Revista de Información Fiscal*, nº 16, 1996, pág. 24 a 27).

y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo”(STC 18/1981, de 8 de junio). Las anteriores afirmaciones, relativas a la potestad sancionadora, se transponen al procedimiento sancionador en base a una interpretación finalista de la norma constitucional y se llega a que “los valores esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración” (STC 18/1981, de 8 de junio). Valores, principios, que están sujetos a un relativismo en su aplicación: “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” (STC 18/1981, de 8 de junio y 14/1999, 22 de febrero).

La traslación de dichos principios aparece condicionada a que se trate de los valores esenciales del art. 24 de la CE y siempre que dichas garantías “resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador”(STC 197/1995 y 7/1998)⁴. La aplicación no es plena ni automática, sino parcial y precisada de medida, ponderación y cautelas. ZORNOZA centra la cuestión señalando : “El problema radica en determinar cuáles de dichas garantías son trasladables al procedimiento sancionador, porque la jurisprudencia de nuestro TC no ha realizado más pronunciamiento de carácter general que el consistente en proclamar la aplicabilidad en ese ámbito de “los derechos de defensa reconocidos en el artículo 24 de la Constitución” (STC 77/1983, de 3 de octubre), empleando términos suficientemente genéricos como para dar cabida a las interpretaciones más dispares”⁵. En este sentido se produce una importación de principios propios del ámbito jurisdiccional penal⁶. Supone el trasvase del acervo de garantías y principios surgidos en el marco del proceso penal al procedimiento sancionador⁷. Se llega a un estado de cosas en

⁴ También existen manifestaciones como las que afirman que “La traslación automática de lo que constituyen instituciones o instrumentos dulcificadores de la responsabilidad de previsión expresa en el Código penal al campo sancionador de la Administración presenta dificultades inherentes a la diversa estructura de ambos ordenamientos”(STS de 21 de diciembre de 1977).

⁵ ZORNOZA PEREZ :El sistema...Op. cit., pag. 116.

⁶ Los principios penales aplicables al ámbito administrativo sancionador, siguiendo a NIETO, son :

1º.Principios penales constitucionalizados que se han de entender comunes a todo el ordenamiento punitivo.

2º.Principios no constitucionalizados, si bien éstos no podrán prevalecer sobre el específico Derecho Administrativo sancionador que tenga rango de ley. (NIETO, A.:Derecho Administrativo Sancionador. 2ª edic., Tecnos, Madrid, 1994, pág. 168-170).

⁷ En tal sentido GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO enfatizan el hecho que el Derecho Penal está construido bajo la preocupación de las garantías individuales mientras que el Derecho Administrativo sancionador se han de tener en cuenta también los intereses generales o colectivos. (GONZALEZ PEREZ, J. y GONZALEZ NAVARRO, F.:Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo común (Ley 30/92, de 26 de noviembre). Vol. II, 2ª Edición. Civitas, Madrid, 1999, pág. 2468).

que se aplican principios, ya de por sí de difícil delimitación, matizados por la doctrina en la medida necesaria para adecuarse al procedimiento sancionador cuyas diferencias de competencia, estructura y configuración son patentes -así las enfatiza la STC 18/1981, entre otras⁸.

El legislador tributario manifiesta una voluntad clara de regular de manera autónoma y específica el procedimiento sancionador: en tal sentido establece una prevalencia normativa de la LGT y de las disposiciones que la desarrollen (art. 207 LGT). El específico régimen del procedimiento sancionador tributario aparece establecido por : la LGT, en el Capítulo IV "Procedimiento sancionador en materia tributaria" (art. 207 a 212) y el R.D. 1930/98, de 11 de septiembre que regula el procedimiento sancionador y los criterios de imposición de sanciones (en adelante RPS). La LGT del 2003 continúa la línea de reconocer la especialidad del ámbito sancionador tributario, respecto del administrativo general. Tal especialidad únicamente puede significar un mero matiz en el reconocimiento de unos mismos derechos y garantías sustantivas, derivado de la peculiaridad del ámbito tributario. En ningún caso se pueden obviar garantías o efectuar regulaciones sustancialmente discordantes de las previstas en la Ley

⁸ Síntesis de la posición de la doctrina del TC respecto de los principios constitucionales aplicables lo constituye el Fundamento 3º de la STC 45/1997, de 11 de marzo de la que fue ponente JIMENEZ DE PARGA :

"3º. Se ha de iniciar nuestra argumentación precisando si son aplicables las garantías del proceso penal al procedimiento sancionador administrativo sancionador, y, en el supuesto de que lo sean, si ha de efectuarse una mera traslación automática, es decir maquinal e indeliberada, o , por el contrario, debe matizarse tal aplicación, dadas las diferencias entre el procedimiento administrativo sancionador y el proceso penal. Importante, al respecto, es la STC 89/1995 (Ar. 89), en cuyo fundamento jurídico 4º puede leerse que es "doctrina reiterada de este Tribunal y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos -así, por ejemplo, Sentencias del TEDH de 8 de junio de 1976 (asunto Engel y otros), de 21 de febrero de 1984 asunto Örtürk, de 28 de junio de 1984 (Asunto Cambell y Fell), de 22 de mayo de 1990 (Asunto Weber), de 27 de agosto de 1991 (Asunto Demicoli), de 24 de febrero de 1994 (Asunto Bendenoun)-, la de que los principales principios y garantías constitucionales del orden penal y del proceso penal han de observarse, con ciertos matices, en el procedimiento administrativo sancionador y, así, entre aquellas garantías procesales hemos declarado aplicables el derecho de defensa [STC 4/1982 (Ar. 4) y sus derechos instrumentales a ser informado de la acusación [SSTC 31/1986 (Ar. 31), 190/1987 (Ar. 190), 29/1989 (Ar. 29)] y a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa [SSTC 2/1987 (Ar. 2), 190/1987 (Ar. 190) y 212/1990 (Ar. 212)], así como el derecho a la presunción de inocencia [SSTC 13/1982 (Ar. 13), 36 y 37/1985 (Ar. 36 y 37), 42/1989 (Ar. 42), 76/1990 (Ar. 76) y 138/1990 (Ar. 138)], derechos fundamentales todos ellos que han sido incorporados por el legislador a la normativa reguladora del procedimiento administrativo común (Título IX de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre) (Ar. 2512, 2775 y 246) ; e incluso garantías que la Constitución no impone en la esfera de sanción administrativa -tales como, por ejemplo, la del derecho al "juez imparcial" [SSTC 22/1990 (Ar. 22) y 76/90] o la del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas [STC 26/1994 (Ar. 26)], también han sido adoptadas en alguna medida por la legislación ordinaria, aproximando al máximo posible el procedimiento administrativo sancionador al proceso penal [...] Se trata, en suma, de la aplicación de los principios constitucionales inspiradores de las leyes procesales penales, pero no de las normas de éstas. No poseen la misma estructura, ni se halla configurado del mismo modo, el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador. Los principios del primero han de proyectarse de manera adecuada sobre el segundo. Es una traslación con matices".

El TC ha estimado inaplicables : el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley (ATC 170/1987, de 11 de febrero), el derecho a un juez imparcial -en su vertiente de separación orgánica de funciones de instrucción y decisión STC 22/1990 y 76/1990-, el derecho a la publicidad del procedimiento -no se considera aplicable a procedimientos administrativos disciplinarios en STC 21/1987, 190/1987-, el derecho a la asistencia jurídica gratuita (STC 74/1985). No obstante, ante la duda de qué principios son aplicables y en qué extensión se ha de atender a la vis atractiva y expansiva de la doctrina del Tribunal Constitucional en el análisis del proceso penal. En tal sentido SUAY alude a la vis atractiva que ejercen los principios del proceso penal (SUAY: "La discutible vigencia...", Op. cit., pág. 164).

30/92, en tanto que ésta contiene principios derivados de la Constitución⁹. En tal sentido, y sobre la base del art. 207 de la LGT, la jerarquía de fuentes a la hora de regular el procedimiento sancionador tributario resulta:

- 1º. Principios constitucionales en materia sancionadora,
- 2º. Normas especiales establecidas en la LGT y las dictadas en su desarrollo (RPS),
- 3º. Normas generales reguladoras del procedimiento sancionador administrativo (Ley 30/92 y el R.D. 1398/1993, de 4 de agosto). Se ha de tener presente que las disposiciones de la Ley 30/92 no establecen procedimiento administrativo alguno, son principios que, o bien, aluden al régimen jurídico de las Administraciones Públicas (en cuyo caso son de aplicación directa), o bien, son la plasmación positivizada de valores y principios ínsitos o derivados de derechos constitucionales aplicables al ámbito sancionador¹⁰. El concreto desarrollo del procedimiento sancionador para el ámbito administrativo general se efectúa en el R.D. 1398/1993, de 4 de agosto, regulador del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora¹¹.

2. Derechos y garantías del imputado

De la regulación de la LGT, del R.D. 1930/98 y de la doctrina del Tribunal Constitucional se deducen una serie de derechos procedimentales del imputado y límites a la potestad sancionadora de la Administración (garantías) que, al margen del tratamiento singularizado de la presunción de inocencia, agruparemos en : derechos al procedimiento, derechos en el procedimiento y derechos una vez finalizado el mismo¹². No hay que olvidar la pri-

⁹ En tal sentido PARADA postula la aplicación de la señalada ley, tanto a aspectos materiales como procesales, en base de que tales principios ya se hayan reconocidos y plasmados en nuestra Jurisprudencia Constitucional y el legislador, con esta legislación, ha querido incorporar estos criterios al ordenamiento jurídico positivo. (PARADA VAZQUEZ, J. R. Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común. (Estudio, comentarios y texto de la ley 30/92, de 26 de noviembre). Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 381).

¹⁰ La Exposición de Motivos del R.D. 1398/1993, de 4 de agosto señala que : "La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común no contiene una regulación por trámites del procedimiento sancionador; sino sólo principios que deben informar los procedimientos concretos que deben establecerse". En tal sentido PARADA en Régimen jurídico... Op. cit., pág. 401, ARAGONES BERTRAN, E. : "Incidencia de la Ley 30/1992 en el procedimiento de recaudación" en PONT MESTRES, M. (Coordinador) : Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común. Marcial Pons, 1995, pág. 161 y PONT CLEMENTE, J.F. : "El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/92, de 26 de noviembre" en PONT MESTRES, M. (Coordinador) : Incidencia... Op. cit., pág. 125. También en la línea de enfatizar que la DA. 5ª de la Ley 30/92 no excluye la aplicación de un procedimiento sancionador y de que las disposiciones de la Ley 30/92 relativos a la materia contienen normas de régimen jurídico o poseen origen constitucional SESMA SANCHEZ, B. : "Sanciones : Procedimiento" en AA.VV. : Derechos y garantías... Op. cit., pág. 498.

En contra QUEROL GARCIA, quien opinaba sobre la dicción de la anterior LGT que del art. 77.2 de la LGT se deriva que tales normas sólo serán de aplicación subsidiaria. (QUEROL GARCIA, M.T. : "Infracciones y sanciones en la nueva Ley de reforma parcial de la LGT". CaT, nº 247, 1996, pág. 4).

¹¹ Efectúa comentarios a tal regulación. GARBERI LLOBREGAT, J. : "Los principios del nuevo procedimiento administrativo sancionador y la jurisprudencia constitucional" Revista Colex, Estudios de Jurisprudencia, nº 10, 1994.

¹² En tal sentido SUAY RINCON, a quien seguimos también en algunos aspectos de la sistemática del presente apartado (SUAY RINCON, J. : "Los principios del procedimiento sancionador" en LEGUINA VILLA, J. y SANCHEZ MORON, M. (Dir) : La nueva ley de régimen jurídico de las administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común. Reimpr., Tecnos, Madrid, 1993, pág. 385 y ss.).

macía que poseen los derechos y libertades de los ciudadanos en nuestra organización jurídica de acuerdo con el art. 10 de la Constitución. Los derechos y libertades son el fundamento del orden público y de la paz social. Constituyen, por tanto, el prius de la organización política y de los intereses comunes tutelados por ésta¹³.

2.1. Derecho a la presunción de inocencia. Algunas implicaciones procedimentales

La presunción de inocencia es un principio general del derecho sancionador; y por tanto vigente en el ámbito sancionador tributario¹⁴. La LGT no reconoce expresamente dicho principio a diferencia de la Ley 30/92 en su art. 137, no obstante se ha de entender implícito en los principios que alude el art. 178 LGT: "La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley[...]" y, expreso, en lo señalado en el art. 3 RPS. El art. 3 del R.D. 1930/98 contiene dos proposiciones de significado no concurrente si bien reconducible a la proclamación de tal derecho. En primer lugar; se establece la presunción de buena fe de la actuación de los contribuyentes: "La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe". Tal presunción posee una clara raigambre civilista, vinculado al cumplimiento de las obligaciones de tal naturaleza¹⁵, si bien el criterio de buena o mala fe también ha sido aplicado como criterio de graduación de las sanciones en el ámbito tributario¹⁶. Así, en una primera aproximación a su exégesis, desde la perspectiva sancionadora -que no es la única a adoptar¹⁷-, parece referirse a una presunción de ausencia de intención defraudadora o de intención dolosa encaminada a perjudicar a la Hacienda Pública¹⁸. La segunda proposición del art. 3 del RPS atribuye la carga de la prueba de la cul-

¹³ Resulta inquietante la polémica STC 76/90, de 26 de abril que señala, en su Fundamento Jurídico 3º: "Para los ciudadanos este deber constitucional (deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) implica más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos[...]. Sin duda el problema estriba en ¿que hay más allá del sometimiento a la Constitución y al ordenamiento jurídico?".

¹⁴ En tal sentido se ha pronunciado la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde la del 4 de junio de 1961 que reconocía aplicable, a todas las jurisdicciones y ordenamientos de carácter sancionador, el principio general del derecho in dubis, reus est absolendus. Más recientemente la doctrina del TC en la STC 26 de abril de 1990.

¹⁵ Art. 7.1 del Cc: "Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe".

¹⁶ Así en el art. 82, a) de la LGT en la redacción anterior a la reforma de la Ley 25/95 señalaba "Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a: a) La buena o mala fe de los sujetos infractores".

¹⁷ Las implicaciones y eficacia del principio de buena fe en Derecho Tributario, contenido en el art. 33 de la Ley 1/98 es tratado por HERRERA MOLINA y CHICO DE LA CAMARA. Los mismos señalan su aplicabilidad no tan sólo al procedimiento sancionador sino a los procedimientos tributarios. Así afirman que "el principio de buena fe tienen su principal manifestación en la prohibición de ir contra los propios actos, de la que constituye una modalidad especial la doctrina del retraso desleal". (HERRERA MOLINA, PM. y CHICO DE LA CAMARA, P.: "El principio de buena fe en Derecho Tributario" en AA.VV.:XIX Jornadas Latino Americanas de Direito, Lisboa, 1998, pág. 319). En tal línea GOMEZ CABRERA señala que se trata de "una presunción general de que los contribuyentes actúan con lealtad en sus relaciones con la Administración tributaria a menos que ésta pruebe lo contrario". (GOMEZ CABRERA, C.: "Art. 33" en ALONSO MURILLO, BLASCO DELGADO, GOMEZ CABRERA y LOPEZ MARTINEZ :Comentarios...Op. cit., pág. 250).

¹⁸ La STS de 29 de octubre de 1997 señala que "la buena fe es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a derecho [...] sin intención abusiva o fraudulenta".

pabilidad del acusado¹⁹ a la Administración: "Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias". En tal precepto, pensamos, que se incorpora la presunción de inocencia en toda su amplitud; no sólo no se presume el dolo en la conducta eventualmente infractora -como se deducía del precepto anterior- sino tampoco se presume la negligencia; y dado que dolo y negligencia son el contenido de la culpabilidad, ésta en ningún caso se presume ya que ha de ser probada por la Administración²⁰. GONZALEZ PEREZ señala, al referirse al derecho a la presunción de inocencia, que se trata de "una manifestación de un principio más amplio y rígido, que está integrado en el respecto debido a la dignidad de la persona, que se concreta en el principio de que el ciudadano actúa siempre de buena fe"²¹.

La plasmación de tal principio gira en torno a la prueba y a la carga probatoria, pero también comprende el tratamiento general -procesal y extraprocésal- que ha de darse al imputado en un proceso sancionador. Se trata de un derecho fundamental que vincula a todos los poderes públicos, cuyo ámbito de vigencia no queda reducido al enjuiciamiento de las conductas delictivas sino que es de aplicación al ordenamiento sancionador administrativo, en general, y al tributario, en particular (doctrina de las SSTC 13/1982 y 76/1990). El contenido de dicho principio en el ámbito sancionador refiere a : "que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada ; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia ; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio"(STC 76/1990, de 26 de abril). De acuerdo a dicha doctrina la presunción de inocencia comporta:

- 1º. Que la sanción se base en medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada. Lo anterior conlleva a que la prueba se practique con las adecuadas garantías²², quedando proscritas las condenas sin pruebas o basadas en pruebas ilegítimas²³.

¹⁹ Acusado que no infractor, como señalan los preceptos objeto de comentario, pues precisamente se presume la ausencia de culpabilidad y ésta resulta elemento indispensable para constituir la conducta infractora.

²⁰ PALAO TABOADA habla de que actúa como una presunción de ausencia de culpabilidad, o sea de una presunción de inocencia. (PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes". Centro de Estudios Financieros, nº 171, 1997, pág.9).

²¹ GONZALEZ PEREZ, J.: "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria". GF, nº 25, 1985, pág. 99.

²² A este respecto se ha de tener presente que las garantías de la prueba entronca con la problemática a tratar sobre la separación entre instrucción y resolución. Se exige, sobre todo, que las diligencias de prueba en el orden administrativo se efectúen en "unas mínimas condiciones objetivas y subjetivas que hagan posible su fiabilidad. Y si las primeras parecen centrarse en su normatividad y en la posibilidad de contradicción, las segundas aluden a las características del sujeto que las practica"(STC 56/1998).

²³ SSTC 66/1984, de 6 de junio y 106/1986, de 24 de septiembre. La destrucción de la presunción de inocencia puede efectuarse incluso mediante presunciones legales si bien no valen las meras sospechas. En tal sentido la STS de 7 de diciembre de 1988 : "la presunción de inocencia no impide que puedan fijarse unos hechos como probados a través de razonadas y

- 2º. Que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia.
- 3º. Que la insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio. La valoración de la prueba, se ha de efectuar con la adecuada motivación de las razones que permiten al juzgador alcanzar la convicción. La valoración de la prueba no forma parte de la presunción de inocencia²⁴ y, por tanto, no podrá alegarse en amparo, únicamente es revisable ante la jurisdicción ordinaria²⁵.
- 4º. Que el imputado en un procedimiento sancionador no puede ser tenido por culpable, en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada (STC de 8 de junio de 1984). Por tanto, el trato y denominación que habrá de recibir estará en consonancia a tal consideración. En tal sentido, la Administración se abstendrá de dirigirse al imputado en un procedimiento infractor como infractor o presunto infractor; designaciones que no se compadecen con la presunción de su inocencia. A este respecto se ha de hacer notar que el RPS no es respetuoso con tal presunción, pues alude al sujeto imputado como presunto responsable (art. 29.2 a)) o como sujeto infractor (art. 29.3), sin que haya recaído la resolución sancionadora de condena.

Relacionada con la afirmación de dicho principio resulta la viabilidad de la aplicación de medidas sancionadoras provisionales o medidas cautelares. Son medidas provisionales las destinadas a asegurar la eficacia de la resolución final que pueda recaer en el procedimiento sancionador y se imponen al imputado antes de haber demostrado su culpabilidad, según el art. 136 de la Ley 30/92. Dicha finalidad en el plano sancionador tributario se concreta en asegurar las pruebas o el cumplimiento de obligaciones tributarias, así se deduce del art. 146 LGT. La regulación de las medidas cautelares se efectúa en remisión a las previstas en el procedimiento de inspección (art. 210.3 LGT), las cuales, en el contexto de inspección, tienen por finalidad el asegurar la correcta determinación de la deuda tributaria. Tal remisión evidencia la accesoriedad de los trámites sancionadores a

convincentes presunciones, pero para ello es menester que se prueben de manera directa y certera los hechos de los que es posible deducir mediante un enlace lógico y preciso, con la particularidad de que la referida presunción normativa de los hechos sea destruida bien directamente o bien por la misma vía de presunciones, pero de una mayor entidad de convencimiento". A este respecto ALONSO GONZALEZ: "Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal" en GARCIA NOVOA y LOPEZ DIAZ (Coord.): Temas...Op. cit., pág. 26.

²⁴ En tal sentido "la valoración de la prueba queda a extramuros de la presunción de inocencia" (SSTC 212/1990, 211/1993 y 157/1995).

²⁵ "[...] la valoración de la prueba es una cuestión de legalidad ordinaria la apreciación que el órgano administrativo realice sólo es susceptible de revisión ante la jurisdicción ordinaria, sin que la valoración que esta haga de la prueba pueda ser sustituida por la que mantenga la parte que discrepe de ella, ni por la de este Tribunal cuya función de defensa de la presunción de inocencia en la vía de amparo se limita a comprobar si esta prueba existe, debiendo en tal caso considerar satisfechas las exigencias de la presunción, la cual sólo se vulnera cuando no ha existido prueba o cuando la apreciación judicial de la misma es arbitraria o carente de conexión lógica con el contenido de las pruebas sobre las que se realiza" (SSTC 138/1990 y 212/1990).

otros tributarios y enfatiza la falta de reconocimiento, por parte del legislador, de unas garantías específicas acordes a la naturaleza de la medida a aplicar. Recordemos que la sanción se aplica por la realización de un ilícito, no porque necesariamente se sea deudor tributario, y éste es el trato y las garantías que se da al imputado con tal remisión. El reconocimiento de la aplicación de dichas medidas recoge la práctica administrativa prevista en el apartado 14.2.1, d) de la Instrucción 9/1998²⁶. Las medidas cautelares se podrán adoptar en cualquier momento, desde el inicio del procedimiento sancionador hasta su finalización –“en el curso del procedimiento sancionador” señala el art. 210.3 LGT- y se han de adecuar a los requerimientos legales del art. 146 de la LGT:

- a) Han de atender a la finalidad legal: evitar la desaparición de pruebas o el incumplimiento de obligaciones tributarias. En la medida que pretendan evitar la desaparición de pruebas su operatividad principal lo será en fase de instrucción del procedimiento. Por otro lado, se ha de tener presente que la sanción no es deuda tributaria, aunque se le aplique en su recaudación el Capítulo V del Título III de la LGT (art. 58.3 de la LGT), por lo que la mención al cumplimiento de la obligación tributaria resulta discordante a la finalidad sancionadora.
- b) Han de ser alguna de las medidas siguientes “en el precinto, en el depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate” (art. 146 LGT). Tales medidas, en tanto que se persiga evitar la pérdida de pruebas perecederas, resultarán justificadas, no así cuando pretendan asegurar la eventual deuda tributaria ya que tal finalidad es ajena al procedimiento sancionador.
- c) Han de ser motivadas, proporcionales y limitadas temporalmente de acuerdo con los fines, levantándose cuando desaparezcan las circunstancias que las motivaron.
- d) Han de ser ratificadas en el plazo de 15 días por el órgano competente para liquidar

Por consiguiente, las medidas cautelares han de estar expresamente previstas en las normas que regulan el procedimiento, en su aplicación han de darse razones de necesidad inaplazables para su adopción, y se han de ajustar en intensidad y proporcionalidad a los objetivos a garantizar en el caso concreto de lo contrario se vulneraría el principio de presunción de inocencia²⁷ y sería susceptible de impugnación independiente, además de poder fundamentar una eventual reclamación de daños y perjui-

²⁶ El párrafo 14.2.1, d) señala que “[...] el instructor del procedimiento formulará propuesta de resolución en la que se fijarán de forma motivada los hechos[...] especificándose la sanción que se propone y las medidas provisionales que, en su caso, se hubieran acordado para asegurar su eficacia”.

²⁷ La aceptación de tales medidas resulta apreciar límites al derecho de presunción de inocencia por lo que su exigencia habrá de ser legítima, en tal sentido SUAY DEL RINCON, J.: “Los principios del procedimiento sancionador” en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coordinadores) :La nueva...Op. cit., pág. 391.

cios²⁸. Así la STC 108/1984, de 26 de noviembre: "cuando una medida cautelar suponga pérdida o menoscabo de derechos individuales puede suponer una sanción encubierta o anticipada, incompatible con los principios del Estado de Derecho y, particularmente, con el principio de presunción de inocencia", continua señalando la resolución, que las medidas provisionales deben ser adoptadas "por resolución fundada en derecho que cuando no es reglada, ha de basarse en juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso".

2.2. Derechos relativos al procedimiento sancionador

Tales derechos aluden a la necesidad de un procedimiento previo para la imposición de la sanción tributaria, que éste sea diverso al instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria, y que contenga material instructor que justifique la tramitación del mismo.

- a) **Derecho a un procedimiento sancionador.** El derecho a un procedimiento para la imposición de sanciones no hace más que plasmar el principio general en este ámbito, profusamente reiterado por la Jurisprudencia, por el cual se proscriben las sanciones impuestas de plano, o sea, aquellas impuestas sin haber efectuado tramitación administrativa alguna²⁹. Tal derecho resulta una garantía de orden constitucional que exige que las sanciones se impongan a través de un procedimiento en el que el inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer pruebas que estime pertinentes, y alegar lo que a su derecho convenga (STC 18/1981, de 8 de junio). El reconocimiento de dicho derecho puede verse reflejado en el art. 1.1 del RPS, al señalar imperativamente que para la imposición de sanciones tributarias "se seguirán las normas de procedimiento y se

²⁸ La aplicación por la Administración tributaria de tales medidas será susceptible de recurso de manera independiente, a pesar de ser un acto trámite al comportar indefensión o perjuicio irreparable de un derecho constitucional. El art. 107.1 de la Ley 30/92 y el art. 25.1 de la L. 29/98, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa señala: "1. El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si éstos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derecho o intereses legítimos". En tal sentido la jurisprudencia emanada de las STS de 8 de febrero de 1980, 28 de enero de 1985. También SUAY DEL RINCON, J.: "Los principios del procedimiento sancionador" en LEGUINA VILLA y SÁNCHEZ MORON (Coordinadores): La nueva ley... Op. cit., pág. 391. Resulta tal actuación, amen de nula, eventualmente constitutiva de vía de hecho al proceder la Administración sin la debida cobertura legal, siendo susceptible, la lesión producida, de ser indemnizable por funcionamiento anormal. La nulidad derivaría por causa de haber lesionado un derecho o libertad susceptible de amparo constitucional, según la previsión de tal causa del art. 62.1, a) de la Ley 30/92 en relación con el derecho de defensa reconocido en el art. 24 de la Constitución y con el art. 53 de la Constitución que determina su protección mediante el procedimiento de amparo ante el Tribunal Constitucional.

²⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA señala que tal técnica permite a la Administración sancionar en base a sus propias investigaciones, dando por probados los resultados de las mismas y determinando, unilateral y secretamente, la realidad y la ilegalidad de la conducta, la culpabilidad del sujeto pasivo y la licitud de la sanción a imponer (GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional. Civitas, Madrid, 1981, pág. 254).

PARADA alude al carácter y origen histórico de tales sanciones (PARADA: Régimen... Op. cit., pág. 399-400).

aplicarán los criterios de graduación previstos en el presente Real Decreto". En tal sentido, la Exposición de Motivos de dicha norma establece : "El principio de seguridad jurídica exige que en todo momento exista un procedimiento que permita la salvaguardia del interés general mediante la sanción de aquellas conductas que están legalmente tipificadas como infracciones administrativas".

- b) **Derecho a un procedimiento sancionador distinto del procedimiento de comprobación e investigación.** El derecho a un procedimiento sancionador "distinto o independiente" del de comprobación e investigación constituye una de las grandes novedades³⁰ introducidas por el art. 34.1 Ley 1/98³¹, recogido posteriormente en el art. 28 del R.D. 1930/98. O sea, se precisa un expediente específico, de carácter sancionador; y siempre previo a la imposición de cualquier sanción tributaria. Se reconoce el derecho a una tramitación del procedimiento sancionador formalmente separada de cualquier otro procedimiento. La separación procedimental establecida, y sin perjuicio de lo que más adelante señalaremos, es de carácter eminentemente formal pues no se garantiza la separación orgánica, ni la incomunicación de datos³². En tal sentido resulta que :

1º. No se posibilita la independencia del órgano resolutor del procedimiento sancionador respecto de otros procedimientos –independencia ad extra-, ni respecto de la fase de instrucción del procedimiento sancionador –independencia ad intra. Así, el órgano resolutor del procedimiento sancionador podrá serlo quien, en el procedimiento de inspección, haya realizado la liquidación correspondiente³³. Tampoco se garantiza la separación entre el órgano resolutor y el instructor del procedimiento sancionador³⁴. Tales aspectos dificultan, cuando no imposibilitan, la imparcialidad objetiva que ha de poseer el órgano decisor cuyo juicio se verá enturbiado, particularmente, por la decisión de procedimientos previos diversos - de liquidación- que en buena medida comportarán un pre-judicio sobre la conducta del sujeto imputado.

³⁰ Ello no quiere decir que anteriormente, en la regulación del R.D. 2631/1985, no existiera ningún procedimiento sancionador independiente del procedimiento liquidador, v.gr. la imposición de sanciones no pecuniarias (art. 4) y la imposición de sanciones pecuniarias derivadas de un procedimiento de comprobación llevado a cabo por órganos distintos a la inspección de tributos (art. 5, 6 y 7).

³¹ PALAO TABOADA señala que es la norma de mayor calado (PALAO TABOADA : "Lo "blando..." Op. cit., pág.27) y GOMEZ CABRERA lo califica como el artículo más importante de toda la Ley (GOMEZ CABRERA, C.: "Art. 34" en ALONSO MURILLO, BLASCO DELGADO, GOMEZ CABRERA y LOPEZ MARTINEZ: Comentarios... Op. cit., pág. 254).

³² A este respecto resulta especialmente crítica la Editorial de Quincena Fiscal, n° 21, Aranzadi, Madrid, 1998.

³³ Así determina tal competencia el art. 63 bis y art. 63 ter del RGI.

³⁴ Se señalan en el art. 25, 26 y 27 del RPS los órganos competentes para la instrucción y resolución. La instrucción y resolución pueden quedar atribuidas a un mismo órgano, así la regla supletoria que establece el art. 29.1 del RPS : "Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente aquél a quien se haya atribuido la competencia para su resolución".

2º. No se efectúa una tramitación de instrucción propia, sino que, en buena medida, puede venir determinada -el art. 210.2 de la LGT no lo impide- por el material obtenido en el procedimiento de gestión. A este respecto se ha de tener presente que el aporte de material proveniente de otros procedimientos, estará en relación inversa a la independencia predicable al procedimiento sancionador. No hay que olvidar que los elementos probatorios del procedimiento sancionador se habrán obtenido en procedimientos tributarios, sin la vigencia de los derechos y garantías propios del ámbito sancionador.

Respecto a la primera de las cuestiones planteadas -separación del órgano resolutor de ambos procedimientos (tributario y sancionador), separación ad extra- CERVERA TORREJON, MAGRANER MORENO y JUAN LOZANO señalan que "el problema no radica en la acumulación en un mismo órgano, aún con separación personal, de la fase instructora y decisora del procedimiento sancionador; sino en si alguna de éstas dos fases puede quedar encomendada a los mismos órganos inspectores que hayan desarrollado las actuaciones de comprobación o liquidación"³⁵. Ante tal pérdida de imparcialidad objetiva de los funcionarios actuantes, hemos de convenir con los autores citados en la viabilidad de promover la recusación de los funcionarios en base al art. 28.2, d) de la Ley 30/92³⁶. La separación entre instrucción y resolución del procedimiento sancionador -separación ad intra- pretende la imparcialidad y objetividad de los órganos decisores. Imparcialidad y objetividad que posee distinto significado y extensión a la exigible judicialmente. En el procedimiento sancionador no existe una separación estricta y plena entre la instrucción y resolución, basta la separación en distintas unidades administrativas, aunque pertenezcan a un mismo órgano³⁷. La fase de instrucción y decisión no se encomiendan a órganos diversos por lo que no existe una vigencia plena del principio de imparcialidad en el procedimiento sancionador, pues el órgano decisor carece el alejamiento necesario de las posiciones de las partes implicadas³⁸. GARCIA DE ENTERRIA y

³⁵ CERVERA TORREJON, MAGRANER MORENO y JUAN LOZANO : "Análisis...", nº 21, Op. cit., pág. 13.

³⁶ Se ha de tener presente que la LGT no hace referencia a la abstención y recusación pero el art. 33 del RGIT alude a ellas en referencia a la Ley de Procedimiento Administrativo. En virtud de tal referencia y atendiendo a la vigencia de la Ley 30/92 tales alusiones se han de entender efectuadas a su art. 28.

³⁷ En tal sentido la STC 76/1990 señala que "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 a un 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". En tal línea la separación entre decisor e instructor se efectúa, no en distintos órganos sino en base a distintas unidades administrativa ínsitas en dichos órganos así la Exposición de Motivos del R.D.1398/1993, de 4 de agosto que regula el reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora : "el concepto de órgano que ejerce -iniciando, instruyendo o resolviendo- la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que, en el marco del procedimiento de ejercicio de la potestad sancionadora ya sus efectos, se constituyen en órganos, garantizándose que no concurren en el mismo las funciones de instrucción y resolución".

³⁸ SUAY RINCON efectúa propuestas para optimizar la imparcialidad administrativa. (SUAY RINCON : "La discutible ..." Op. cit., pág. 170-173).

Se ha de tener presente la doctrina del TC al respecto : "[...] tanto si separan las funciones inspectoras de las liquidadoras

TOMAS RAMON FERNANDEZ señalan que “lo menos que parece exigible es que el instructor quede exento de toda dependencia jerárquica en el ejercicio de su función respecto del órgano de resolución, extremando el principio de “objetividad” que a la Administración impone en términos generales el artículo 103.1 de la Constitución”³⁹.

Tampoco se impide la incorporación del material obtenido en actuaciones de comprobación e inspección al procedimiento sancionador (art. 210.2 de la LGT). En tal línea también se manifiesta la doctrina de la STC 76/1990. No obstante, con tal incorporación, no se puede pretender eludir y desconocer los derechos y garantías propias del procedimiento sancionador en la fase de instrucción. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en una exégesis del derecho de defensa proclive a perspectivas materiales o sustanciales, señala que “Si bien es verdad que los derechos de defensa han de respetarse en los procedimientos administrativos susceptibles de concluir en una sanción, hay que evitar que los derechos de defensa puedan quedar irremediamente comprometidos en el marco de los procedimientos previos inspección que puedan resultar determinantes para el establecimiento de pruebas de carácter ilegal sobre el comportamiento de empresas de tal naturaleza como para comprometer su responsabilidad” (Caso Solvay v. Comisión, arret de 18 de octubre de 1989). ZORNOZA en recepción de la doctrina alemana aboga, a fin de delimitar tales prácticas, por la aplicación de los principios de adecuación al fin y claridad de procedimiento⁴⁰. Así, a fin de salvaguardar derechos y garantías se ha de tener presente dicha vertiente material. La utilización de potestades administrativas, en el procedimiento de liquidación para obtener material instructor utilizable en un futuro procedimiento sancionador, resulta un supuesto de desviación de poder, pues supone el ejercicio de potestades administrativas para fines diversos a los atribuidos por el ordenamiento jurídico⁴¹. En la desviación de poder la Administración posee la facultad pero no se ejercita conforme a la finalidad en que fue

como si atribuyen a 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 o que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución 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 7 966/1987).

³⁹ GARCIA DE ENTERRIA, E. y TOMAS RAMON FERNANDEZ : *Curso de Derecho administrativo*. Vol. II. Editorial Civitas, Madrid, 1995, pág. 187-188.

⁴⁰ ZORNOZA PEREZ : *El sistema...* Op. cit., pág. 165-166.

⁴¹ “Se entiende por desviación de poder el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados en el ordenamiento jurídico” (art. 70.2 de la Ley 29/198, reguladora de la jurisdicción contenciosa administrativa). Los poderes administrativos no son abstractos, utilizables para cualquier finalidad, son poderes funcionales, otorgados por el ordenamiento jurídico en vista de un fin específico. La doctrina Jurisprudencial señala que : “La teoría de la desviación de poder se basa en que la Ley de donde arranca la facultad de decisión de la autoridad administrativa tiene un fin determinado que cumplir, y si el acto en que se concreta su actuación no lo cumple, la decisión administrativa no expresará la voluntad de que la Ley

otorgada aunque, aparentemente y de forma objetiva, responde a la legalidad. Es un vicio de legalidad según el art. 106.I de la CE ya que afirma el “sometimiento de ésta a los fines que la justifican”. Determina la anulación de tal conducta, ya sea en vía administrativa así el art. 63 de la Ley 30/92 : “Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico incluso la desviación de poder”, ya sea por la estimación del recurso contencioso (art. 70.2 Ley 29/98). La gran dificultad es la prueba de la divergencia de fines pues nunca puede ser plena, ya que no es presumible que el acto viciado confiese expresamente que el fin que lo anima es otro distinto al señalado por la norma. La STS 27 de marzo de 1979 señala que la Administración cuenta con la presunción de que ejerce sus potestades con arreglo a derecho, mientras que no se pruebe otra cosa, prueba que tiene que partir de unos hechos concretos, y de ellos deducir tras una demostración concluyente haberse separado del cauce jurídico. Evidencia objetiva de actuar en desviación de poder lo constituye la resolución de un procedimiento sancionador en base a elementos probatorios obtenidos en un procedimiento no sancionatorio. Se trata, por tanto, de elementos esenciales que determinan la culpabilidad del imputado obtenidos a extramuros de los derechos y garantías propios de un procedimiento punitivo.

En consecuencia, la separación procedimental reconocida no ha de ser meramente formal, sino que ha de implicar y obligar al órgano actuante a resolver y tratar al procedimiento sancionador de acuerdo con los principios propios de tal ámbito. Se ha de velar por la adecuada imparcialidad del órgano resolutor del procedimiento sancionador respecto de la controversia tributaria planteada, respetando los derechos y garantías del imputado en la obtención del material que puede servir para su incriminación. En caso de no actuar con tales criterios, el procedimiento sancionador no dejará de ser sustancialmente accesorio o instrumental del de liquidación, aunque formalmente se tramite en otro expediente. La nueva LGT no ha hecho más que afianzar la debilidad de la separación procedimental al permitir una disponibilidad de los trámites del procedimiento sancionador. Por un lado afirma una disponibilidad total de los trámites del procedimiento sancionador en caso de renuncia por el imputado o en caso de suscribir actas con acuerdo (art. 208.2 LGT). La renuncia del imputado implica el reconocimiento de un derecho de modificación jurídica sobre las normas procedimentales aplicables, es un hecho sorprendente ya que la regla general es que los trámites procedimentales son de orden público y, de suyo, no disponibles, y más cuando se trata de un procedimiento en el que se pretende verificar la realidad de ilícitos (actos lesivos a la comunidad) e imponer sanciones (males), no se trata de deudas tributarias ni de amparar el interés de un acreedor. La existencia de un acta con acuerdo tiene la virtualidad de, ope legis, conllevar una renuncia al procedimiento separado y la consiguiente disminución de garantías. Por otro

al desvincularse de su espíritu, por lo que faltará el obligado ligamen entre la idea de poder y la de fin de servicio y, en consecuencia, el acto de la Administración, aun cuando tenga apariencia legal, deja de satisfacer la objetividad jurídica que motivó el nacimiento de la norma positiva ; que la desviación de poder supone que el acto administrativo, aun cuando pueda estar revestido de legalidad extrínseca, nació como vicio de nulidad por no responder en su motivación interna al sentido teleológico de la actividad administrativa orientada a la promoción del interés público[...]"(STS 7 de octubre de 1971).

lado, se mantiene la disponibilidad parcial de los trámites del procedimiento sancionador por parte de la Administración, así no precisará instrucción o parte de la misma cuando se encuentre en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de proposición de sanción (art. 210.5 LGT), tampoco no será necesario la resolución del procedimiento sancionador si existe conformidad con la propuesta de resolución (art. 211.1 LGT) o acta con acuerdo (art. 155.5 LGT).

- c) **Derecho o garantía a que no se inicie un procedimiento sancionador, como consecuencia de un procedimiento tributario, una vez transcurridos 3 meses desde el acto que puso fin al mismo.** El art. 209.2 de la LGT señala "Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución". Se trata de un plazo de caducidad que se vincula a un determinado presupuesto de hecho: que el procedimiento sancionador sea consecuencia de otro, de carácter tributario. Para apreciar dicha relación de "consecuencia" se ha de afirmar la correspondencia lógica entre los hechos determinados en el procedimiento tributario y los que inician el procedimiento sancionador; de manera que no podría existir el segundo sin el primero. No obstante, tal criterio se restringe desde la perspectiva subjetiva al exigir que únicamente afecte a la persona que hubiera sido objeto de dicho procedimiento tributario, por lo que tal plazo no resultará aplicable a terceros. Tal precepto tiene su antecedente próximo en la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que introdujo el apartado 6 en el antiguo artículo 81 de la LGT: "6. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación." Tal regulación ya entendíamos que había de interpretarse (extensivamente) y/o integrarse (analogía en beneficio del inculpaado) de manera que no discriminara infracción alguna, como sucede en la actualidad.
- d) **Derecho a la existencia de material instructor.** El procedimiento sancionador requiere la existencia del material instructor; necesario y mínimo que fundamente la imputación correspondiente. La necesidad, de un contenido instructor propio se concreta en la existencia de una fase procedimental específica reconocida en el art. 31 del RPS⁴². En la fase de instrucción del procedimiento sancionador se admite que se

⁴² Es un derecho que no puede ser ignorado por la admisión de elementos de prueba provenientes de otros procedimientos administrativos no sancionadores, ni por la vinculación que la prueba del proceso penal posea en el procedimiento sancionador. En tal sentido el art. 108.1 in fine de la LGT: "[...] De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará su actuación de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados" en parecidos términos el art. 5.4 del RPS.

tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que hayan sido obtenidos en otros procedimientos tributarios, en particular en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del imputado⁴³, siempre que se incorporen formalmente al procedimiento sancionador antes de la propuesta de resolución (art. 210.2 LGT) en parecidos términos el art. 28.3 del RPS señala antes del trámite de audiencia. La incorporación, antes de la propuesta de resolución, resulta una exigencia temporal que pretende garantizar la contradicción de los elementos así obtenidos. Además de tal límite, se ha de entender ínsito otro de carácter cualitativo, relativo a que la aportación de tales elementos sea accesorio, no decisiva, a las diligencias propias de la fase de instrucción del procedimiento sancionador. De otra manera, difícilmente podrá hablarse de fase de instrucción del procedimiento sancionador y de separación entre procedimientos ; se resolvería, uno y otro procedimiento sobre unos mismos elementos obtenidos, sin contemplar las garantías y principios propios que rigen en el procedimiento sancionador. La separación de procedimientos -de gestión y sancionador- no ha de implicar, ni la judicialización del procedimiento de inspección para la vigencia de los derechos y garantías propias del procedimiento sancionador⁴⁴, ni transformar dicha separación procedimental en una mera separación formal, un doble papeleo sin referencia a un contenido material en donde los imputados puedan ejercitar los derechos propios de su posición jurídica. La separación de procedimientos ha de conllevar una efectiva y material vigencia de los criterios que sustentan el procedimiento de imposición de sanciones⁴⁵.

Respecto al ejercicio del derecho a no declarar contra sí y a no declararse culpable, la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a raíz de la aplicación del artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, ha enfatizado que "son sanciones de carácter penal las medidas que cumplan una función preventiva y represiva, y en consecuencia deben ajustarse a un auténtico procedimiento penal tributario donde el sujeto pasivo pueda ejercer su derecho a no autoinculparse"⁴⁶. Todo ello tiene por base el hecho de que las infracciones tributarias, si bien se originan con ocasión de la aplicación de los tributos, per-

⁴³ A este respecto se ha señalado la existencia de una cierta intercomunicación entre los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones (ALFONSO GALAN, R.M.: "La inclusión de las sanciones pecuniarias en el artículo 58 de la LGT y la separación de los procedimientos liquidador y sancionador". Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 8, 1999, pág. 69).

⁴⁴ ESEVERRI MARTINEZ habla de tal judicialización derivada del hecho de la anterior coexistencia del procedimiento de liquidación y sancionador. (ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Procedimiento..." Op. cit., pág. 76). También ZORNOZA PEREZ: "El sistema..." Op. cit., pág. 159 y ss.

⁴⁵ En tal línea se efectúan lúgubres augurios sobre el procedimiento sancionador en GOMEZ CABRERA, C.: "Art. 34" en ALONSO MURILLO, BLASCO DELGADO, GOMEZ CABRERA y LOPEZ MARTINEZ: Comentarios... Op. cit., pág. 266. TEJERIZO LOPEZ alude a una mayor burocratización sin que hayan aumentado las garantías de los interesados (TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Procedimientos tributarios y garantías de los contribuyentes. Una perspectiva constitucional". REDF, nº 100, pág. 718).

⁴⁶ ALFONSO GALAN: "La inclusión...", Op. cit., pág. 68-69. A tal respecto tener presente LOPEZ DIAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria" en GARCIA NOVOA y LOPEZ DIAZ: Temas... Op. cit., pág. 70-74.

siguen una finalidad punitiva, de represión y prevención de la conducta efectuada y no la reparación de un eventual perjuicio patrimonial producido, como sucede con la deuda tributaria⁴⁷. La previsión permisiva de trasvase del procedimiento liquidador al sancionador puede resultar lesiva a los derechos a no autoinculparse, en la medida que se obtengan declaraciones en un procedimiento administrativo previo bajo la amenaza de sanción. En tal sentido, en el caso Saunders: "No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para inculpar al acusado durante el proceso penal" (Sentencia de 17 de diciembre de 1996 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, *Saunders v. United Kingdom*⁴⁸). Respecto de la alegación del derecho a no autoinculparse⁴⁹ entendido de manera amplia, en sentido de declaración y aportación documental, se ha de considerar:

- 1º. El derecho a no autoinculparse no opera fuera del procedimiento sancionador.
- 2º. El material obtenido en procedimiento de gestión, facilitado por el sujeto imputado, no puede obtenerse en miras del procedimiento sancionador posterior. En ningún caso será admisible el uso, en clara desviación de poder, consistente en retardar la apertura del procedimiento sancionador para así, y amparada la Administración en los deberes de colaboración del administrado, obtener la información necesaria para su inculpación⁵⁰.
- 3º. La resolución sancionadora no puede basarse únicamente, ni esencialmente, en las declaraciones y demás documentos aportados por el imputado en otros procedimientos,⁵¹ ya que constituye una manifestación de utilización del procedimiento de gestión para formular la imputación. O sea, la utilización de facultades en desviación de poder, con fines diversos a los que fueron otorgadas.

Respecto del valor y eficacia de las actas de inspección en el procedimiento sancionador se ha de tener presente que difiere del otorgado por el art. 144.I de la LGT⁵², ya que

⁴⁷ ALFONSO GALAN : "La inclusión... Op. cit., pág. 70.

⁴⁸ HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*". Impuestos. n° 15-16, 1997, pág. 141 y ss.

⁴⁹ SESMA SANCHEZ comenta diversas posturas frente a tal problemática. (SESMA SANCHEZ: "Aspectos...", Op. cit., pág. 126-127).

⁵⁰ Respecto a la difícil vigencia del derecho a no autoinculparse en la tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario ALONSO GONZALEZ efectúa interesantes propuestas de lege ferenda: bien partiendo de la iniciativa de la Inspección –haciendo saber al imputado sus sospechas sobre la eventual culpabilidad del inspeccionado-, bien a instancia del imputado –exigiendo un pronunciamiento del actuario sobre su posible responsabilidad- (ALONSO GONZALEZ, L.M.: "El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada" en prensa, facilitado amablemente por su autor).

⁵¹ TEJERIZO LOPEZ señala que "no debe ser posible imponer una sanción utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado". (TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Procedimientos...", Op. cit., pág. 720).

⁵² Art. 144.I de la LGT : "Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario".

mira al procedimiento de liquidación regido por principios diversos⁵³. La doctrina establecida por la STC 76/1990, de 26 de abril señala:

- 1º. La presunción legal del art. 144.1 de la LGT (en puridad la resolución alude al anterior art. 145.3 LGT de idéntico contenido) no dispensa a la Administración de toda prueba respecto de los hechos objeto de sanción.
- 2º. La afirmación anterior no priva a las actas de ser un medio de prueba sobre los hechos que recogen, cuyo valor y eficacia en el ámbito sancionador se ha de medir de acuerdo con el principio de libre valoración de la prueba.
- 3º. Si las actas contienen calificaciones jurídicas, juicios de valor o simples opiniones carecerán de valor probatorio.

La STS de 27 de junio de 1995 señala que el fundamento de la verosimilitud de las actas "se encuentra en la imparcialidad y especialización que, en principio debe reconocerse al inspector actuante". Respecto al ámbito otorgado a tal eficacia refiere, únicamente, a "los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector o a los inmediatamente deducibles de aquéllos o acreditados por medios de prueba consignados en la propia acta como pudieran ser documentos o declaraciones incorporadas a la misma[...]" (STS de 27 de junio de 1995). O sea, es sobre los hechos directamente comprobados por el funcionario los que poseen valor probatorio. Todo ello subordinado a su introducción en el proceso para su contradicción y para ser sometidos a la apreciación del juzgador⁵⁴. En tal sentido no se puede negar la posibilidad de que el acta constituya un medio de prueba, especialmente en la fijación de los hechos, pero en ningún caso invierte la carga de la prueba. En particular, cabe cuestionar la eficacia probatoria del acta de inspección respecto la calificación de las conductas infractoras, su tipificación, la determinación de los elementos subjetivos, de la culpabilidad y los criterios utilizados para la graduación de la sanción⁵⁵. Se ha de tener presente el fundamento no objetivo, sino psicológico y subjetivo que reviste el juicio de culpabilidad.

⁵³ En tal línea de pensamiento se pronuncia PONT I CLEMENTE refiriéndose a los diversos requerimientos de prueba del orden liquidatorio y del sancionador: "[...]en el orden liquidatorio, aunque la Administración debe probar los hechos constitutivos de su derecho, puede aplicar para ello las presunciones que establecen las normas o aquellos procedimientos indiciarios que el legislador haya previsto. El contribuyente puede también aceptar determinados hechos como válidos en ese preciso orden liquidatorio. Pero en el orden sancionador, la prueba de los hechos debe ser radicalmente estricta, dado que rige el principio de presunción de inocencia y aquí no caben ni presunción ni estimaciones indiciarias, sino pura y llanamente prueba de los hechos" (PONT I CLEMENTE, J-F: "El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/92, de 26 de noviembre" en PONT MESTRES, M.(Coordinador): *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág.138).

⁵⁴ En tal sentido ZORNOZA PEREZ: *El sistema...* Op. cit., pág. 129.

⁵⁵ ESEVERRI MARTINEZ: "El procedimiento..." Op. cit., pág. 17.

2.3. Derechos en el procedimiento sancionador

En otro orden, cabe señalar que los derechos en el procedimiento sancionador constituyen manifestaciones de la vigencia, en este ámbito, del principio acusatorio⁵⁶ y del derecho de defensa⁵⁷. Este último puede salir mal parado ante determinadas interpretaciones literales que permiten los preceptos referidos a la utilización de los medios de prueba.

- a) **Derecho a ser informado de la acusación.** El contenido del derecho se establece en el art. 29.2, b) del RPS, como elemento a notificar dentro del acto de iniciación: "b) Hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder; incluyendo la cuantificación de las mismas". No obstante, el acto de iniciación posee un contenido heterogéneo, necesario -por imperativo-, y mínimo, cuya ausencia o defecto puede producir un menoscabo en el derecho de defensa.
- b) **Otros derechos de contenido informativo.** El art. 210.1 LGT remite a los derechos y obligaciones del art. 99 LGT donde se recogen algunos derechos de contenido informativo que anteriormente se preveían en el art. 3 de la derogada Ley 1/98, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Se regulan en el art. 99 LGT un conjunto de derechos fuertemente limitados que hacen referencia: derecho a rehusar la presentación de documentos —únicamente los ya presentados, y sin perjuicio de su ratificación-, derecho a que se expida certificación —de documentos tributarios presentados por el solicitante-, derecho a obtener copia de los documentos del expediente —en el trámite oportuno-, derecho al acceso a registros y documentos —si ha sido parte en el procedimiento tributario-, derecho a la práctica de la prueba —sin que exista un periodo específico para ello, ni se comunique previamente las actuaciones- y el derecho a la documentación de las actuaciones de la Administración. El art. 135.1 de la Ley 30/92 señala el derecho a conocer la identidad del titular de órgano decisor⁵⁸. Tal exigencia se plasma expresamente en el ámbito tributario en el art. 29.2, c) del RPS al tener que comunicar el acto de iniciación en el que conste el "(c) Órgano competente para la resolución del expediente". El derecho a conocer la identidad del instructor y, sobre todo, del resolutor resulta fundamental como mecanismo que permite contrastar su imparcialidad y posibilitar la alegación de las causas de recusación.

⁵⁶ La STC de 8 de noviembre de 1990 reconoce en el ámbito sancionador la vigencia de tal principio y desarrolla su virtualidad en tres finalidades: 1ª La delimitación del objeto del proceso. 2ª El posibilitar una defensa eficaz. 3ª El fijar los límites de la resolución, en el sentido de no poder ser sancionados por hechos que no han sido comunicados previamente.

⁵⁷ SUAY RINCON: "Los principios..." en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coord.): *La nueva Ley... Op. cit.*, pág. 387.

⁵⁸ En el caso que se produzca la avocación de tal competencia GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO postulan que deberá notificarse al imputado no sólo el acto de avocación sino el nombre y apellidos del avocante. (GONZALEZ PEREZ y GONZALEZ NAVARRO: *Comentarios... Op. cit.*, pág. 2742).

- c) **Derecho a efectuar alegaciones.** Se concreta en que nadie puede ser condenado sin haber sido oído previamente, resulta una de las manifestaciones del derecho de defensa (SSTC 69/1983, 48/1983 ; SSTs de 2 de junio de 1981, de 12 de noviembre de 1981 y 8 de junio de 1982). Tal derecho se reconoce en la fase instructora, en la posibilidad de alegar y aportar pruebas desde la iniciación del procedimiento hasta el trámite de audiencia (art. 29.4 del RPS) y, específicamente, se concreta en el trámite de audiencia el cual tiene lugar una vez notificada la propuesta de resolución con la puesta de manifiesto el expediente por un término de quince días (art. 210.4. 3er párrafo LGT y art. 33 del RPS).
- d) **Derecho a aportar y a proponer pruebas.** Del art. 28 y 33 del R.D. 1930/98 se deduce el derecho a aportar y proponer pruebas : “[...] aportar los documentos, justificantes y pruebas que estimen convenientes.” (art. 28.4) ; “[...] y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos” (art. 33.1). No obstante, de una interpretación literal de tales preceptos se deduce la imposibilidad de proponer pruebas que no se puedan aportar o presentar y, consiguientemente, no se podrán aportar aquellas que el interesado no posea o disponga de ellas⁵⁹. Tal interpretación estricta nos negaría la posibilidad, por ejemplo, de remitirnos a registros públicos o a otros expedientes administrativos, aspecto que no se compadece con la proclamación efectiva del principio/derecho a la defensa y la proscripción de la indefensión reconocido en el art. 24.2 la Constitución, ni tan siquiera con el pacato reconocimiento del derecho al acceso a registros o a la obtención de copias del art. 99.4 y 5 de la LGT. El no permitir la adecuada prueba de las pretensiones que se esgrimen vulnera el derecho de defensa ; el derecho a la prueba es la manifestación de la posibilidad real de defensa jurídica del imputado⁶⁰. En tal sentido, la doctrina del TC ha señalado que el derecho de defensa se concreta para el inculcado en “la oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga”(STC 125/83, de 26 de diciembre)⁶¹.

Tal derecho no podrá ser mermado por la tramitación abreviada pues, en caso de proponerse, la negativa justificada de su práctica únicamente residirá en su imperti-

⁵⁹ También resulta posible interpretar los verbos “aportar” y “presentar” de manera diversa poniéndolos en relación a distintos momentos procedimentales. La referencia a la aportación lo es a un momento inicial del procedimiento, que servirá para formar la propuesta de resolución correspondiente por lo que su sentido es el literal y refiere a aquellos medios de prueba que posea el acusado. El verbo “presentar” ha de referir, en relación con la expresión “pruebas”, a la idea de propuesta de tales medios probatorios, propuesta no circunscrita a los elementos de prueba que se posean sino a todos aquellos que se quieran hacer valer como prueba para ejercitar con plenitud su derecho de defensa.

⁶⁰ GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS RAMON FERNANDEZ :Curso..., Vol II, Op. cit., pág. 190.

⁶¹ También la STC 21/1990 señala : “[...]en lo que a medios de prueba se refiere este Tribunal ha reconocido que, pese a no ser enteramente aplicable el artículo 24.2 a los procedimientos administrativos sancionadores, el derechos del expedientado a utilizar las pruebas para su defensa tienen relevancia constitucional (SSTC 21/1987, 190/1987 y 192/1987), si bien ha declarado también que ni siquiera en el proceso penal, donde sería plenamente aplicable el precepto citado existe un derecho absoluto e incondicionado al uso de todos los medios de prueba (SSTC 21/1987 y 22/1990).”

nencia. El Tribunal Constitucional ha declarado que, en lo que a medios de prueba se refiere, “el derecho del expedientado a utilizar prueba en su defensa tiene relevancia constitucional” (STC 20 de diciembre de 1990). Así, la eventual negativa habrá de ser razonada y motivada convenientemente, de manera que quede patente su impertinencia. La STC 212/1990 sintetiza su doctrina al respecto :“Lo que del artículo 24.2 de la Constitución nace para el administrado, sujeto a un expediente sancionador; no es el derecho a que practiquen todas aquellas pruebas que tengan a bien proponer; sino tan sólo las que sean pertinentes o necesarias (STC 192/1987), ya que -como también ha declarado este Tribunal- sólo tiene relevancia constitucional por provocar indefensión la denegación de las pruebas que, siendo solicitadas en el momento y la forma oportunas, no resultase razonable y privase al solicitante de hechos decisivos para su pretensión (STC 149/1987). Todo lo cual significa que no se produce una indefensión de relevancia constitucional cuando la inadmisión de una prueba se ha producido debidamente en aplicación estricta de normas legales cuya constitucionalidad no se pone en duda, ni tampoco cuando las irregularidades procesales que hayan podido producir en la inadmisión de alguna prueba no han llegado a causar un efectivo y real menoscabo en el derecho de defensa”. Respecto al juicio de necesidad de la prueba se ha de considerar; de acuerdo a la jurisprudencia, su relevancia para el esclarecimiento de los hechos que mediante ellos se tratan de acreditar y su carácter ineludible, insustituible, fundamental y de posible realización⁶².

El derecho a la prueba debería comprender una intervención activa en la práctica de la misma, ya sea, con la presencia del interesado o con la de su representante; por tanto, se habría de desterrar el secretismo en su práctica. No obstante, el art. 99.6 de la LGT veda la existencia de un periodo de práctica de prueba específico, y cualquier participación en la misma, ya que no reputa necesaria la comunicación previa de las actuaciones probatorias a los interesados.

- e) **Derecho a una resolución expresa, dictada en plazo, motivada y congruente.** Independientemente del contenido de la resolución del expediente sancionador, ésta ha de ser expresa, dictada en plazo, motivada y congruente, pues, de forma correlativa, tal es la obligación de la Administración (art. 35 RPS). En mayor medida, cuando la resolución administrativa consista en la imposición de una sanción, los requisitos de la resolución resultan derechos exigibles ; como garantía de racionalidad -en la necesaria motivación-, para una correcta formación del principio acusatorio -en la congruencia con los extremos de la acusación formulada-, o bien, para preservar la garantía de seguridad -plazo de 6 meses para dictar resolución so pena de caducidad del expediente-.

Sin una resolución en la que expresamente se condene al acusado no se podrá imponer sanción alguna. No obstante, tal regla se haya excepcionada en caso de con-

⁶² STSs de 19 de febrero de 1990 y 5 de marzo de 1997.

formidad con la propuesta de resolución del expediente sancionador “se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto [...]” (art. 211.1 párrafo 2º) y en caso de las actas con acuerdo (art. 155.5 LGT). La motivación es una obligación de exigencia rigurosa a los órganos administrativos cuando resuelven adoptando medidas restrictivas de derechos, con especial trascendencia en materia sancionadora, así la STC 158/1996. La motivación no implica, ni un razonamiento exhaustivo y detallado, ni una mera fórmula convencional y rituarial, sino que exige la especificación de la causa, la concreción de la adecuación del acto al fin previsto. Es por ello que habrá de fijarse los hechos, su subsunción a la norma y una especificación suficiente de las razones por las que de ésta se deduce y resulta adecuada la resolución adoptada⁶³. MARTIN REBOLLO concluye señalando que : “Eso es, suficiente para lograr la finalidad última de la motivación que es constituir un elemento de control del propio acto”⁶⁴.

Estrechamente vinculado a lo anterior, la resolución será congruente a lo contenido en el expediente⁶⁵. La STC de 28 de febrero de 1991 declara que “el pronunciamiento del Juez o Tribunal ha de efectuarse precisamente sobre los términos del debate, tal como ha sido formulado en las pretensiones de la acusación y defensa, lo cual significa, entre otras cosas, que ha de existir siempre una correlación entre la acusación y el fallo [...]”. En concreto: “No se podrán aceptar en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados al mismo por haber sido acreditados previamente”(2º párrafo del art. 35.2 del RPS). En tal sentido la apreciación de cualquier hecho agravatorio —constitutivo de la infracción o de cualquier circunstancia accesoria de agravación— ha de ser objeto de una previa acusación, así también la STC de 18 de marzo de 1992. En principio no se prohíbe que, siendo unos mismos hechos, se califiquen de forma diversa. En tal línea, el no ajustarse a los hechos contenidos en la acusación comporta indefensión, de acuerdo al art. 24.1 de la CE y de la interpretación que efectúa al respecto la STC de 23 de julio de 1981.

⁶³ En tal sentido MARTIN REBOLLO, L.: “Disposiciones administrativas y actos administrativos” en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coordinadores) :La nueva ley... Op. cit, pág.164.

⁶⁴ MARTIN REBOLLO, L.: “Disposiciones...” en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON (Coordinadores) :La nueva ley... Op. cit, pág.164. En tal sentido FERNANDO PABLOS señala que “nuestro derecho ha establecido la exigencia de motivación como un requisito esencial del propio contenido del acto a fin de que la posibilidad de recurrir en las mejores condiciones posibles y con pleno conocimiento de causa se ofrezca totalmente al interesado desde el primer momento”. (FERNANDO PABLOS, M.M.: La motivación del acto administrativo. Tecnos. Madrid, 1993, pág.161).

⁶⁵ Tal exigencia resulta más relevante cuando la acreditación de los hechos se efectúa por la prueba de indicios. En tal sentido la STC 124/2001 señala que en la prueba de indicios “la exigencia de razonabilidad del iter discursivo del Tribunal cobra una especial trascendencia pues, en estos casos, [...] es preciso analizar, [...] tanto que el hecho base ha resultado probado, como que el razonamiento (en definitiva el engarce entre el hecho acreditado y el hecho presumido) es coherente, lógico y racional”.

La resolución del procedimiento se ha de efectuar en el plazo de 6 meses⁶⁶, a contar desde la fecha de notificación a la contribuyente de la iniciación del expediente sancionador; so pena de caducidad del mismo. La LGT modifica con su art. 211.4 la regulación del art. 36.I del RPS, y establece una singularidad del procedimiento sancionador tributario en relación al procedimiento sancionador general⁶⁷ en tanto que “Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador”. La literalidad del precepto no señala que la infracción prescriba –según el art. 189.2 LGT lo hace a los 4 años–, sino que no puede iniciarse otro procedimiento sancionador; pero si no existe procedimiento sancionador... ¡no podrá determinarse la infracción!, por consiguiente, no existe infracción. Se crea una nueva forma de extinción de la infracción: la caducidad del procedimiento sancionador. Existen, por tanto, dos plazos para la extinción de las infracciones por el transcurso del tiempo: en caso que derive de la caducidad del procedimiento sancionador -6 meses- y en caso que no exista tal caducidad procedimental –plazo de prescripción de 4 años-. Tal efecto tendría que hacerse extensible a aquellos procedimientos tributarios en los que se tramiten la imposición de sanciones, no solamente a los procedimientos sancionadores, como expresa la letra del precepto.

En el ámbito de la resolución cabe tener presente la vigencia del principio non bis in idem o derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismos hechos. Dicha garantía/derecho tiene un reconocimiento expreso en el art. 180 de la LGT, junto a otras normas relativas a los concursos. En tal sentido una sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de la sanción administrativa, no obstante, en caso de no haberse apreciado la existencia de delito la Administración tributaria iniciará o continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Por lo tanto, existe una vinculación de los órganos sancionadores a los hechos declarados probados por los tribunales penales, de forma positiva, en el sentido de que no pueden ser ignorados, y negativa, en sentido de que no pueden ser objeto de nueva sanción. La vertiente negativa señalada es la que conlleva el reconocimiento del “principio llamado non bis in idem íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el artículo 25 de la Constitución. El principio non bis in idem determina la interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismo hechos, pero

⁶⁶ La existencia de un derecho a obtener resolución en plazo razonable se expresa la exigencia objetiva del plazo máximo de 6 meses. Tal derecho también se deriva de lo señalado en el art. 24 de la C.E. En tal sentido se pronuncia la STC 24/1981, de 14 de julio: “Este derecho a la jurisdicción reconocido en el párrafo 1 del mencionado artículo 24 no puede entenderse como algo desligado del tiempo en que debe prestarse por los órganos del Poder Judicial, sino que ha de ser comprendido en el sentido de que se otorgue por éstos dentro de los razonables términos temporales en que las personas lo reclaman en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos[...]”. A su vez, este plazo razonable fue interpretado por el Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre, primeramente, para los procesos penales (asuntos Neumeister y Ringeisen) y, posteriormente, extendido para los procedimientos ante las jurisdicciones administrativas (caso König) en el sentido de que el carácter razonable de la duración de un procedimiento debe apreciarse según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta fundamentalmente “la complejidad del asunto, el comportamiento del recurrente y la forma en que el asunto haya sido llevado por las autoridades administrativas y judiciales” (Cour Eur. D.H., Affaire König, decisión du 23 avril 1977, serie A, núm. 27, p. 34).

⁶⁷ Los procedimientos caducados no interrumpen el plazo de prescripción a tenor del art. 92.3 de la Ley 30/92.

conduce también a la imposibilidad de que, “cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico pueda producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismo hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado”(STC 77/1983, de 3 de octubre). No existe, por contra, regulación expresa de que sucederá en caso de que se tramiten diversos procedimientos sancionadores sobre unos mismos hechos. En principio en éstos también rige dicho criterio⁶⁸, pero no se concreta la competencia del órgano para su tramitación preferente. Todo ello parece llevar a pensar que el competente será el que primeramente conoció, no obstante, atendiendo al carácter irrenunciable de la competencia administrativa, la solución demanda una regla expresa al respecto.

2.4. Derechos una vez finalizado el procedimiento sancionador

Se concretan en el derecho a la revisión administrativa de la sanción impuesta, derecho a la suspensión automática en caso de recurso, y el derecho a la non reformatio in peius.

- a) **Derecho a que la sanción sea revisada administrativamente.** Al margen del consabido y constitucional derecho a la tutela judicial efectiva referido a la vía jurisdiccional, el administrado posee el derecho a que la sanción impuesta sea revisada en vía administrativa⁶⁹. El empleo de la vía administrativa no puede llegar a significar demoras o privilegios de la Administración, por ello se ha de garantizar una efectiva revisión administrativa, así se ha de encomendar a un órgano distinto y no subordinado al resolutor del expediente⁷⁰. Tal garantía se cumple con la posibilidad de interponer la reclamación económico administrativa, art. 212.1, art. 226 de la LGT y art. 37.1 del RPS. En tal sentido, se ha de valorar positivamente el carácter potestativo del recurso de reposición ante su escasa garantía, al ser el órgano resolutor es el mismo que emitió el acto que se impugna (art. 225.1 LGT). Por otro lado este derecho a la revi-

⁶⁸ La STC 94/1986 señala que: “el principio non bis in idem impone, por una parte, la prohibición de que por Autoridades de un mismo orden y a través de procedimientos distintos se sancione repetidamente una misma conducta, por entrañar esta posibilidad una inadmisibles reiteración en el ejercicio del ius puniendi del estado y, por otro lado, una prohibición de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos[...]”. En tal sentido TRAYTER distingue entre el principio non bis in idem externo para referirse a las relaciones entre el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador y el interno que alude a la imposibilidad de seguir dos procedimientos sancionadores por infracción de la misma norma. (TRAYTER JIMENEZ, J.M.: “Sanción penal-sanción administrativa: el principio “non bis in idem” en la jurisprudencia”. Poder Judicial, nº 22, 1991, pág. 127).

⁶⁹ El recurso como garantía y derecho del administrado y no como mero presupuesto de la jurisdicción es tratado en GARCIA DE ENTERRIA y TOMAS RAMON FERNANDEZ :Curso... Vol II, Op. cit, pág. 506-509.

⁷⁰ En tal sentido SANCHEZ MORON justifica la existencia de los recursos administrativos como forma de garantía sencilla y efectiva de los derechos e intereses legítimos de los particulares y como forma de autocontrol administrativo, siempre que no entorpezca el ejercicio del derecho a la tutela judicial. (SANCHEZ MORON, M.: “Recursos administrativos.” en LEGUINA VILLA y SANCHEZ MORON(Coord.): La nueva Ley... Op. cit, pág. 322).

sión administrativa se ve excepcionado en caso de impugnar actas con acuerdo, quedando para tales supuestos únicamente la vía jurisdiccional, la vía contencioso-administrativa (art. 212.2 párrafo 2º LGT). La eliminación de tal derecho parece obedecer, a juzgar de la Exposición de Motivos de la LGT, a la filosofía general que inspira las actas de conformidad de reducir la conflictividad. Pero, ¿el legislador pretende que la suscripción de dichas actas, en ningún caso, contendrán vicios, o defectos en la aplicación de la normativa?, pensamos que no resulta lógica tal pretensión, y que los eventuales vicios o defectos bien pudieran ser verificables y subsanables en el ámbito administrativo. No resulta lógico tan reducción de derechos del imputado, pues evidencia su fundamento próximo a una sanción indirecta, derivada del hipotético quebranto de la buena fe que inspiró el suscribir por ambas partes la señalada acta. Sea como fuere, pensamos que el efecto jurídico obtenido –la reducción de derechos– no se adecua al fin que ha de inspirar la institución, no se puede pretender una reducción de la conflictividad sobre la base de la privación de derechos o pretender una lealtad al pacto suscrito, aún siendo manifiestamente ilegal.

- b) **Derecho a la suspensión de la sanción.** La sanción tributaria es ejecutiva desde que se dicta, no obstante, se suspende su ejecución de manera automática en caso de interposición en tiempo y forma del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa (art. 212.3 LGT y art. 37.1 del RPS). Tal solución difiere de la prevista para las demás sanciones administrativas en el art. 138.3 de la Ley 30/92, las cuales, no son ejecutivas hasta que pongan fin a la vía administrativa, o sea, hasta su firmeza. La discrepancia de tal régimen respecto del administrativo general no resulta justificable, dada la vigencia del principio de presunción de inocencia para todo el ámbito sancionador administrativo y su prevalencia sobre el privilegio de ejecutividad administrativa⁷¹. FALCON Y TELLA señala que “La inercia no justifica el mantenimiento de una situación que ni siquiera puede apoyarse en el significado tradicional de la autotutela ; y menos aún se justifica, si cabe, la existencia de especialidad alguna en el ámbito tributario[...]”⁷². En tal sentido la última doctrina del Tribunal Supremo negaba incluso la posibilidad de exigir interés de demora sobre una sanción que no era susceptible de ser reclamada o ejecutada hasta su firmeza en vía administrativa, sobre la base de que “no constituye una verdadera indemnización de

⁷¹ En tal sentido la doctrina de los Tribunales Superiores de Justicia se pronuncian en tal línea, v.gr. SSTSJ de Valencia 22 de abril de 1995, 3 de mayo de 1995 y 28 de diciembre de 1995, de Catalunya auto de 28 de febrero de 1996, entre otros. También sobre el tema GOMEZ CABRERA, C.: “Art. 35” en ALONSO MURILLO, BLASCO DELGADO, GOMEZ CABRERA y LOPEZ MARTINEZ :Comentarios...Op. cit., pág. 267 y ss., CHECA GONZALEZ, C.: “Sanciones :suspensión de la ejecución” en CALVO ORTEGA, R y CHECA GONZALEZ, C.: *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*. Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 559.

Otras posiciones críticas postulan la ejecutividad únicamente desde la firmeza judicial de la sanción CERVERA TORREJON, MAGRANER MORENO y JUAN LOZANO: “Análisis...” Op. cit, nº 21, pág. 19 y ss.

⁷² FALCON Y TELLA, R.: “El carácter no ejecutivo de las sanciones tributarias”. QF, nº 13, 1995, pág. 6.

algo de lo que la Administración no le era posible disponer" (STS de 18 de septiembre de 2001, FJ. 4º).

No obstante la afirmación de la ejecutividad de las sanciones tributarias en la actualidad, y sobre la base del art. 212.3 LGT, las sanciones suspendidas no devengan interés de demora alguno hasta su firmeza. Se consagra así la paradoja de admitir sanciones ejecutivas (pero suspendidas) las cuales no devengarán intereses de demora hasta la notificación que ponga fin a la vía administrativa. Si la ejecutividad de la sanción queda suspendida y no se devengan intereses de demora ¿qué eficacia adicional queda a la resolución sancionadora para afirmar que es ejecutiva?. En otros términos, la suspensión automática –sin caución-, ope legis –por la presentación de recurso o reclamación en tiempo y forma- de la eficacia de la sanción y su consecuencia directa –el devengo del interés de demora- conlleva, en la práctica, a que las sanciones tributarias no serán ejecutivas hasta su firmeza, según los criterios del régimen general.

Respecto al plazo máximo de duración de la suspensión de la sanción se ha de enfatizar que, aún siendo ya firme la resolución, "no se iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer en recurso contencioso-administrativo[...]" (art. 38 del RPS). Dicho precepto prejuzga las determinaciones del órgano judicial, sobre si conviene o no prestar caución para mantener la suspensión, al señalar la necesidad de ofrecimiento de caución para garantizar la deuda como requisito para la suspensión judicial. A tal respecto se ha de tener presente la prevalencia de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa al señalar el carácter potestativo -a criterio del juzgador- de la presentación de caución o garantía suficiente para la adopción de las medidas cautelares adecuadas, así el art. 133.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio⁷³.

- c) **Derecho a que en las sucesivas instancias no pueda empeorarse la situación inicial del recurrente o prohibición de la reformatio in peius.** Resulta un principio/derecho que no aparece declarado expresamente en el RPS, si bien se ha de entender aplicable en virtud de lo dispuesto en el art. 24 de la CE (a tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional citada), en la Ley 30/92⁷⁴ y según lo establecido en la jurisprudencia⁷⁵. Dicho principio "es una garantía de la no indefensión, incluida en el dere-

⁷³ Un mayor tratamiento en GOROSPE OVIEDO, J.I.: "La suspensión de la ejecutividad de las sanciones tributarias no firmes en vía administrativa y jurisdiccional". QF, nº 3, 1999, pág. 26 y 27.

⁷⁴ El art. 113.3 de la Ley 30/92: "[...] No obstante, la resolución será congruente con las pretensiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial".

⁷⁵ Al respecto de la reformatio in peius cabe traer a colación la precursora Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de diciembre de 1975, que señala "la tesis negativa de la reforma gravosa[...]" tiene entre otras motivaciones de carácter teórico. 1º, los principios sustantivos de seguridad jurídica y de los actos propios declarativos de derechos, que reconducen en definitiva al ya formulado de la garantía del administrado, y 2º el principio procesal de la congruencia [...] y como motivaciones de índole práctica, la necesidad de sustraer a la Administración de un instrumento coactivo que podría producir en la realidad el desuso mismo del ejercicio del derecho a recurrir".

cho protegido por el artículo 24.1 de la C.E., cuyo objeto es impedir que la situación jurídica establecida sea modificada en perjuicio del que recurre contra ella[...]” (STC 17/89, de 30 de enero). También se señala que “es un principio general de nuestro Derecho en el ámbito sancionador, tanto penal como administrativo, que en las segundas o sucesivas instancias cualquiera que fuere la naturaleza del recurso utilizado, ordinario o extraordinario, no pueda agravarse la condena del recurrente por encima de la que había impuesto la sentencia impugnada, salvo que la parte contraria -el acusador en suma- hubiera recurrido independientemente, o se adhiriera al recurso ya formulado” (STC 18 de diciembre de 1988).

3. Reflexiones finales

Según hemos analizado la reciente LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) ha introducido novedades en la posición jurídica del imputado en el procedimiento sancionador tributario. Algunas de dichas novedades, las más importantes, aparecen vinculadas o derivadas de su comportamiento en el procedimiento tributario. Así se establecen singularidades en la tramitación del procedimiento sancionador que afectan a su autonomía, ya que dependen de la clase de actas suscritas en el procedimiento de inspección. Si se suscriben actas con acuerdo -aquellas en las que reviste una especial complejidad la aplicación de la norma al caso concreto⁷⁶, o la obligación tributaria no puede cuantificarse de forma cierta (art. 155.1 LGT)- conlleva una renuncia ope legis del imputado a la tramitación de un procedimiento sancionador separado, y las sanciones que procedan se impondrán en el procedimiento de aplicación de los tributos (art. 208.2 LGT); asimismo, no existirá resolución sancionadora expresa, ya que transcurridos diez días desde la fecha del acta la sanción se entenderá impuesta y notificada (art. 155.5 LGT). Si se suscriben actas de conformidad se sigue la tramitación separada del procedimiento sancionador, pudiendo no obstante el imputado renunciar a dicha tramitación (art. 208.1 LGT). La renuncia al procedimiento sancionador instituida no resulta admisible sobre la base de su naturaleza -de orden público-, y de su objeto -la determinación de un ilícito y la imposición de una sanción- pues ambos resultan indisponibles. Tal posibilidad supone una negación al derecho-garantía a un procedimiento sancionador separado y propio. Nuevamente, se mixtifican naturalezas diversas, la sancionadora y tributaria, privilegiándose a la segunda al seguirse su tramitación en el procedimiento de inspección. Cabe, por tanto, afirmar que el procedimiento sancionador tributario no solamente tiene una tramitación separada excesivamente formal -ya que admite el aporte de material probatorio obtenido en procedimientos tributarios-, sino que, además, actualmente resulta condicionada a la existencia de un acta de acuerdo o a una renuncia del imputado a tales trámites. Respecto a la impugnación de las sanciones impuestas derivadas de actas con acuerdo, sólo podrá efectuarse en vía jurisdiccional, ya que la suscripción de dichas actas cierra la vía administrativa. En el mismo sentido, la impugnación de tales sanciones comporta la exigencia del importe de la reducción aplicada (art. 212.2 LGT). Por el con-

⁷⁶ En tal sentido se manifiesta la Exposición de Motivos de la LGT

trario, la impugnación de las sanciones –no de su regularización tributaria- derivadas de actos de conformidad no supone ni la pérdida de la reducción, ni detrimento a la hora de impugnar en vía administrativa. Por consiguiente, la facilidad y flexibilidad negociadora a la hora de concretar una deuda tributaria de difícil determinación que origina una u otra acta, impone una posición jurídica diferenciada del imputado. Se evidencia cómo suscribir tales actos tributarios afectará a la posición jurídica del imputado, manifestando una subordinación y dependencia del procedimiento sancionador de los trámites tributarios.

Iniciábamos estas páginas enfatizando la distinción entre infracción e incumplimiento tributario, entre deuda y sanción, para afirmar la necesidad de un procedimiento sancionador separado de los previstos para la aplicación de los tributos. Necesidad que no se ha de reducir a una mera declaración legal, excepcionada y matizada; necesidad, reiteramos, que no resulta una mera afirmación condicionada a la existencia o no de acuerdo sobre la deuda tributaria. Pero, no nos equivoquemos, el problema no estriba en el hecho de que el consentimiento del infractor disminuya la sanción, sino que dicho consentimiento no se presta en un procedimiento sancionador; no se presta sobre unos hechos ilícitos en los que reconoce su realización ilícita y se asume, de manera directa, la sanción que corresponde a su actuar infractor. El verdadero problema estriba en que dicho consentimiento se presta en un procedimiento de liquidación, de determinación de la deuda tributaria, sobre hechos que no son constitutivos, en principio, de infracción y que, en ningún caso, podrán verificarse con las garantías legales en dicho ámbito. Tal aspecto no hace más que evidenciar la dependencia y accesoriedad con la que se concibe el sistema sancionador tributario respecto a la aplicación de los tributos, pues cabe cuestionarse si el desvalor de la conducta infractora depende de la existencia de un procedimiento de liquidación. La respuesta no puede ser más que la negativa, la valoración sancionadora de una conducta no puede depender más que de las propias consideraciones sancionadoras, y no de la facilidad para recaudar o determinar una deuda.

Los anteriores criterios establecidos en la LGT, que no resultan novedosos, pueden significar una regresión en el tímido reconocimiento que se venía haciendo de la separación de procedimientos. Es preciso afrontar de manera coherente una visión del procedimiento sancionador en claves estrictamente sancionadoras y no como accesorio, un instrumento de coacción para la consecución de otros fines. La concepción sancionadora es divergente de la propiamente tributaria; son perspectivas diferentes cuya convergencia práctica no ha sido deslindada convenientemente. Así, el procedimiento sancionador tributario mantiene una separación precaria de los procedimientos tributarios, apegada a un formalismo excesivamente labil y frágil. Sin embargo, no nos cansaremos de reiterar, el ámbito sancionador posee una autonomía y singularidad propias, diversas a la tributaria, por lo que corresponde ser aplicado desde una concepción y sensibilidad diferenciadas. Un tratamiento coherente de tal realidad es aquel que parte de desterrar concepciones sociológicas que vinculan la sanción administrativa general con aspectos represivos del antiguo régimen político, y la sanción tributaria con aspectos aplicativos de la redistribución de la riqueza. Significa desterrar la sanción como instrumento de aplica-

ción del impuesto, como elemento que coadyuva a que se redistribuya la riqueza y se posibilite la justicia económica. Tal concepción conduce, según GARCIA AÑOVEROS, a “la sacralización del interés recaudatorio público y la denigración política del contribuyente afectado por una presunción de incumplimiento y fraude”⁷⁷. Hasta que no se superen tales confusiones y prejuicios ideológicos, no tendremos un procedimiento sancionador con unas garantías para el imputado acordes a su naturaleza.

Son las anteriores consideraciones las que nos llevan a plantear la necesidad de un procedimiento genuino y exclusivamente sancionador independiente de los procedimientos tributarios, y aplicado por órganos especializados. ■

⁷⁷ GARCIA DE AÑOVEROS, J.: “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”. REDF, nº 90, 1996, pág. 216.