

ESTUDIOS

PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION TRIBUTARIA Y PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO^(*)

Ernesto ESEVERRI MARTINEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

I.- El planteamiento

La presente intervención, tiene por objeto evidenciar la perversidad que supone, para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el an y el quantum de la obligación tributaria y aquéllas otras que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario es constitutiva de una infracción tributaria y, por ello, sancionable.

Así es. Los usos que han venido rigiendo en el comportamiento de los órganos de la Administración tributaria encargados de fijar los elementos constitutivos del tributo y su cuantificación, han determinado que la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria se lleve a cabo de forma simultánea con la del procedimiento sancionador. El aforismo clásico nos dice que los usos se convierten en costumbres y las costumbres se tornan en leyes; este modo de actuar por parte de los órganos encargados de instruir el procedimiento tributario, en efecto, devino en costumbre o práctica administrativa, sin embargo, no ha llegado a reflejarse en una Ley –entendido el término en su sentido de fuente formal del Derecho– pero sí en alguna que otra disposición reglamentaria, a la que luego me referiré, que llega a respaldar este irregular comportamiento de los órganos de la Inspección con ocasión de la aplicación de los tributos.

En mi opinión, los principios que informan la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria no son coincidentes con los que inspiran el desarrollo del procedimiento sancionador, el primero tiene su fundamento en el genérico deber de contribuir al sostenimiento del

^(*) Conferencia pronunciada con motivo de las Jornadas de Estudio organizadas por la Delegación Territorial Primera de la AEDAF, en Almagro (Ciudad Real), durante los días 14, 15 y 16 de abril de 1994.

ESTUDIOS

gasto público en función de las capacidades económicas individuales, mientras que el segundo arranca del llamado *ius puniendi* del Estado concretándose en este punto, en la existencia de una potestad sancionadora de la Administración. Por lo mismo, los intereses que deben ser tutelados por el Ordenamiento con ocasión del desarrollo de uno y otro procedimiento difieren notablemente. La actuación administrativa al ser reglada garantiza la ausencia de discrecionalidad en el desarrollo de la instrucción, al tiempo que se repliega a la tutela de jueces y Tribunales la revisión de los actos por él dictados; por otro lado, la presunción de legalidad que se predica del acto administrativo incide sobre su validez y eficacia para recoger el principio del **favor acti propiciando así la inmediata ejecutoriedad de los mismos; junto con éllo, la posibilidad de que el interesado alegue en el curso del procedimiento cuanto mejor convenga a sus intereses y la obtención de obtener información sobre los asuntos que se instruyen con la oncoación del procedimiento, son, desde luego, criterios a observar en cualquier procedimiento administrativo y por ello, con mayor razón cuando el instruido es un expediente sancionador. Sin embargo, en éstos concurren otros criterios y principios que le dotan de una especial singularidad.**

El Tribunal Constitucional ya tuvo oportunidad de decir que: **“Los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicados a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata, por tanto –advierte–, de una aplicación literal,** dadas las diferencias apuntadas [con los criterios que inspiran el orden penal], sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional” (STC de 8 de junio de 1.981). Quiere ello decir que, además de los criterios que rigen en el proceder de los órganos de la Administración, principios como el de presunción de inocencia, el derecho a la prueba, a no confesarse culpables, o a no declarar contra sí mismos, son de estricta aplicación en el ámbito del procedimiento sancionador tributario por lo que el comportamiento de los órganos que lo instruyen debe estar condicionado por el respeto y garantía de esos principios procesalistas, además, de los que resultan ser comunes al desarrollo de cualquier procedimiento administrativo.

Si los principios que fundamentan uno y otro tipo de procedimiento son distintos, sus efectos jurídicos difieren también a poco que se considere que a través del procedimiento de liquidación lo que se propende es constatar la situación tributaria el sujeto pasivo, fijando después el importe de la obligación tributaria, mientras que a través del procedimiento sancionador lo que se persigue es la calificación de las conductas infractoras, la identificación del sujeto infractor y la graduación de la sanción en atención a la relevancia de la conducta. Por lo demás, no deja de ser paradójico que con el comportamiento que se sigue en la actualidad, la diferencia entre un sujeto pasivo y un sujeto infractor resulta inapreciable pues tal parece que todo sujeto pasivo por el hecho de serlo, se convierte, además, en potencial sujeto infractor. Bien está que ambos hayan sido incluidos en el género de los **obligados tributarios**, pero no es aconsejable que se produzca su simbiosis jurídica porque, resulta evidente, la condición de uno y otro es diferente en la aplicación de los tributos, como diferentes son también los efectos jurídicos que se desprenden de una y otra posición subjetiva.

II.- Las causas de la instrucción paralela de ambos procedimientos

No se concretan en una sólo y posiblemente se aprecien otras más a las que aquí dejo apuntadas, pero a mi entender éstas son las que han procurado esa convivencia de actuaciones liquidadoras y sancionadoras en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria. En primer lugar y de origen histórico, las funciones que tradicionalmente se encomendaron a los órganos de la Inspección en el orden sancionador –que no, en el de comprobación e investigación, ni en el de liquidación– propicia que este órgano nazca para reprimir conductas anti-jurídicas de contribuyentes lo que ha hecho que las facultades sancionadoras acompañen las actuaciones de la Inspección desde sus orígenes y se haya contemplado con toda naturalidad que por sus órganos se lleven a cabo, también, las actuaciones sancionadoras pertinentes. La genuina función regularizadora de situaciones tributarias conducente a indagar, comprobar e investigar realidades con transcendencia tributaria, determina asimismo que se asignen a la Inspección funciones coactivas para reprimir las conductas irregulares del contribuyente defraudador, lo que motiva en el transcurrir de los tiempos que el órgano encargado de determinar el volumen de la deuda tributaria, sea, al propio tiempo quien califique la conducta infractora y señale el importe de la multa que de ella se derive.

Los preceptos de la Ley General Tributaria, han contribuido también a fomentar este estado de cosas, y en su propia estructura se advierte la confusión entre lo que es la deuda tributaria y lo que son las sanciones consecuencia de conductas tributarias antijurídicas; así, no existe una sólida diferenciación entre lo que es el procedimiento de gestión y su desarrollo y lo que debe ser la incoación de un procedimiento sancionador, ambos se confunden y se esconden en esa serie de actuaciones encomendadas a los órganos de la Inspección conviviendo en una estrecha fraternidad, cuando por su naturaleza y por sus efectos, se trata de procedimientos asimiles.

Exponente de esta situación es, sin lugar a duda, el artículo 58.2 LGT, cuando entre los componentes de la deuda coloca a las sanciones pecuniarias (letra, e del precepto). Desde mi punto de vista, las sanciones tributarias no son deuda tributaria en el sentido de que no se trata de elementos que deban influir en su cuantificación. Las sanciones tributarias son multas que sobrevienen por la comisión de un ilícito tributario que deben estructurarse aisladas de la deuda y que no pueden influir en el montante de la misma, siempre que se tenga en cuenta, claro está, que la llamada deuda tributaria es la concreción individual del deber de contribuir en razón de las capacidades económicas de cada ciudadano. Si, en la concepción tradicional del tributo se hacía el énfasis de que éste tiene el carácter de una prestación coactiva **que no supone la sanción de un acto ilícito**, no se comprende por qué el redactor de la Ley se empeñó en introducir en el quantum del tributo un elemento que no guarda carta de identidad alguna con la figura que origina esa prestación.

Otro tanto sucede con el instituto de la prescripción recogido en el artículo 64 de la Ley, cuando entre los derechos y acciones que prescriben a los cinco años, cita como es sabido, “la acción para imponer sanciones tributarias”, con lo cual la responsabilidad derivada de la infracción tributaria corre la misma suerte que la responsabilidad en el pago, siendo cuestionable semejante similitud pues quizá convendría diferenciar los efectos jurídicos del paso del tiempo en uno y otro caso.

O, en fin, cuando en el ámbito de la subjetividad tributaria la Ley General identifica como deudores tributarios a quienes colaboren o sean causantes en la realización de una conducta

ESTUDIOS

infractora, como sucede en el artículo 38.1 que califica a los autores de estas conductas de responsables solidarios. El responsable, en cualquiera de sus modalidades, es un deudor tributario que la Ley sitúa junto al sujeto pasivo para garantizar así el cumplimiento de las prestaciones tributarias, pero desde cualquier punto de análisis que se haga, quien colabora en la comisión de una conducta infractora es infractor, no deudor de una obligación tributaria.

Estas y otras situaciones que se deducen de la lectura de las leyes tributarias, no hacen otra cosa que evidenciar ese totum revolutum que se aprecia entre la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria y el procedimiento sancionador que al producirse en unidad de actuaciones distorsionan su curso, sus efectos y la posición de los interesados en su desarrollo.

Las tradicionales, pero injustificadas, razones de agilidad y simplicidad en el desarrollo del procedimiento tributario, han fomentado también la confusión advertida. La agilidad que debe inspirar el desarrollo de las actuaciones de la Administración no puede instrumentarse a costa de las garantías que asisten a los legitimados en el procedimiento y en el caso que nos ocupa, desde luego, la simultaneidad de las funciones liquidadoras y sancionadoras no queda justificada por razones de simplificación y por el hecho de que sea el mismo órgano administrativo el encargado de fijar los elementos del tributo y de calificar los ilícitos, pues confluyendo esas funciones en un mismo órgano, las garantías que deben presidir uno y otro procedimiento no resultan coincidentes como ya decía con anterioridad.

III.- Las consecuencias de la instrucción simultánea de ambos procedimientos

No son, desde luego, inocuas. La yuxtaposición de procedimientos ha producido –como señalaba al principio– efectos perversos tanto, para el buen desarrollo del procedimiento de liquidación tributaria, como para el mejor entendimiento del procedimiento sancionador tributario.

Por lo que se refiere al primero de ellos, la tendencia marcada en los últimos tiempos a procurar una judicialización del procedimiento de aplicación de los tributos, se presenta como el efecto inmediato de esta conjunción de procedimientos. Sólo así puedo entender la voces alzadas en pro de que en el procedimiento de gestión tributaria tengan acceso principios y garantías que son propias del proceso penal. Sólo así se entiende la reivindicación del principio de presunción de inocencia en el ámbito de la gestión de los tributos, o el derecho a la prueba plena y convincente, o el derecho a la no autoinculpación; principios todos ellos que pudiendo actuar a modo de garanta en la instrucción de un procedimiento sancionador, escasa o ninguna eficacia tienen, en el curso de un procedimiento de liquidación tributaria cauce formal por donde se materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En efecto, si nos situamos en el contenido del principio de presunción de inocencia, es evidente que sus efectos son nulos en el conjunto del procedimiento de liquidación en donde la fijación de los elementos del hecho imponible no tiene que ver con la inculpación del sujeto pasivo; como tampoco produce su efecto en el ámbito de la prueba. El referido principio supone que toda condena debe ir precedida de una actividad probatoria, y que la prueba debe ser objetiva y plena de modo que proporcione la certeza de la culpabilidad, “sin que sea hacedero

acudir, en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, a los hechos presuntos, conjeturas, apreciaciones subjetivas o presunciones de culpabilidad" lo que excluye cualquier grado de responsabilidad presunta y de responsabilidad objetiva. De esta manera su plena eficacia que la tiene, en el curso del procedimiento sancionador, queda diluida injustificadamente cuando éste se entremete en un procedimiento administrativo como es el de liquidación tributaria en sentido estricto.

Otro tanto cabe señalar con el derecho a no declarar contra sí mismo que la Constitución garantiza en su artículo 24.2. Como ha señalado la STC 110/1.984, de 26 de noviembre, "la inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación... No se le exige, por tanto, que declare contra sí mismo". Se le exige que colabore con la Inspección en el análisis de su situación tributaria, sin perjuicio de que tanto la negativa a colaborar, como la incorrecta declaración de datos a la Hacienda Pública pueda dar origen a la instrucción de un procedimiento sancionador que será la causa, no de una autoinculpación del obligado tributario, sino de la infracción de su deber de colaboración con el Fisco.

Sin embargo, la confusión de procedimientos se proyecta sobre el orden jurídico sustantivo, causando unos efectos que en buena medida no deben ser queridos por contrarios a Derecho. Es el caso concreto, por ejemplo, de la suspensión en vía económico-administrativa, o en sede jurisdiccional, del acto de liquidación tributaria con la garantía de aval suficiente de la cantidad adeudada. Sabido es que en vía económico-administrativa la suspensión opera de manera automática con la garantía aportada por el interesado, del **importe de la deuda tributaria**, según dice el artículo 81.1 del RPREA. Si tenemos en cuenta que la deuda tributaria se integra por diversos componentes entre los que se encuentran las sanciones pecuniarias, es lógico deducir que en tales casos el aval prestado cubre también el importe de la multa que se incorpora al montante de la deuda tributaria. Con ello, se está quebrantando no ya el principio de presunción de inocencia –al avalarse una sanción sobre la que aún no se ha pronunciado Tribunal alguno–, cuanto el de tutela judicial efectiva que propende el acceso, sin trabas, a Jueces y Tribunales en defensa de los intereses ciudadanos. Si para recurrir una deuda tributaria que lleva incorporado el importe de una sanción en vía revisora, sea ésta la administrativa o la jurisdiccional, es preceptivo avalar junto con el importe de la liquidación tributaria, el montante de la sanción que la deuda lleva adherida, es fácil deducir que se está obstaculizando el libre acceso de los interesados a la vía jurisdiccional para que el Juez determine la procedencia de la sanción. De donde entiendo que existen argumentos contundentes para sostener que en el caso de la recurribilidad de deudas que incorporan el importe de la sanción tributaria consecuencia de la apreciación de conductas ilícitas, el aval que ha de prestarse si se accede a la suspensión del acto de liquidación, sólo puede alcanzar al principal de la deuda con los intereses de demora, mas no al importe de la sanción por resultar su exigibilidad contraria a los principios que nuestra Constitución garantiza en orden a procurar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos.

Igual acontece con la utilización de las presunciones legales como instrumentos de prueba. Es conocida la frecuencia de la presunción legal en el ámbito de aplicación de los tribu-

ESTUDIOS

tos como consecuencia de que nos encontramos con un procedimiento inquisitivo y que se instruye de oficio, por lo que cuando se prevé que los interesados en él no van a aportar los elementos necesarios de prueba que permiten la cuantificación de la deuda tributaria el Ordenamiento la procura, acudiendo al expediente legal de la presunción en su doble vertiente de relativa o absoluta, según permita la prueba en contrario o no. La presunción por tanto, sin ser una prueba en sentido estricto, es un instrumento que facilita a los órganos de la Administración tributaria el acceso a la prueba.

Pues bien, dicho lo anterior, es lo cierto que los efectos de las presunciones no operan con la misma intensidad en el conjunto del procedimiento de liquidación tributaria que en el ámbito de un procedimiento sancionador. La presunción permite sustituir la verdad material por la verdad formal o aparente y siendo procedente la liquidación de los elementos de un tributo en base a alguna regla de presunción —piénsese en la que determina la existencia de incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta, o en este mismo tributo, la que establece que toda prestación del trabajo y del capital se entiende retribuida por su valor de mercado—, la solución no resulta tan lógica cuando la presunción, además de fijar algún elemento del tributo, deviene determinante para calificar la existencia de una conducta ilícita. Si bien, sobre este extremo no se pueden hacer pronunciamientos aligerados, pues quizá sería interesante diferenciar la sanción tributaria que deriva de la aplicación de una presunción legal, de la sanción basada en la responsabilidad presunta del infractor, ya que siendo esta última, desde luego, rechazable, la primera puede ser consecuente con el Derecho, pues a fin de cuentas, la norma presuntiva es un expediente técnico que se pone a la disposición del órgano administrativo para que proceda en los supuestos en los que le resulta imposible o con cierto grado de dificultad probar los elementos que integran un hecho imponible. En cualquier caso, la aplicación de la regla de presunción en el curso del procedimiento de liquidación tributaria no tiene los mismos efectos que su extensión a la conducta infractora del contribuyente y por ello, su admisibilidad, debe ser matizada en el discurso del procedimiento sancionador tributario.

En materia de información, alegaciones y medios de prueba, la intensidad y calidad con que esas conductas se requieren de los órganos instructores difiere, a mi entender, según que se trate de un procedimiento de liquidación tributaria o de un procedimiento sancionador. El derecho del ciudadano a ser informado de que se le está incoando un procedimiento administrativo, las causas que lo han motivado, la apertura de un período de alegaciones para la defensa de sus intereses y de que se le permita aportar los medios de prueba que estime pertinentes, se han convertido en garantías consustanciales a respetar en el desarrollo de cualquier actividad de la Administración frente a los particulares, así lo ha venido a reconocer la Ley 30/1.992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 35), y por ello resultan aplicables en cualquier procedimiento administrativo, también en el sancionador; ahora bien, en el curso de éste lucen con especial significado, por ejemplo, el deber de la Administración de informar al administrado, en pieza separada, que se le incoa un procedimiento sancionador, la razón que lo motiva, el plazo que tiene para alegar y por supuesto, no deben restringirse los mecanismos de prueba que tenga a bien emplear el particular para la defensa de sus intereses. Incluso, alguna de las prerrogativas de las que goza el actuar administrativo, desaparece cuando de la instrucción de un expediente sancionador se trata.

En efecto, sabido es que el art. 145.3 LGT califica a las actas y diligencias de la Inspección de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización,

mas esa presunción de veracidad de las actas adquiere plena eficacia en el curso del procedimiento de liquidación tributaria y en cuanto a la fijación de hechos, pero no se extiende al procedimiento sancionador que deriva de la apreciación de una conducta ilícita por parte del sujeto pasivo. En el conjunto de este procedimiento el acta inspectora no goza de veracidad absoluta e indiscutible, y su contenido puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a soluciones distintas, dicho en otros términos, el acta inspectora en sí, no es determinante de ninguna sanción pues con ellas se pone fin a la fase de instrucción del procedimiento de liquidación que da paso a la fase de liquidación en sentido estricto y, en su caso, a la iniciación del expediente sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la fundamental presentada por la parte contraria (STSJ Canarias, 17 septiembre de 1.993).

En este extremo fue, sin duda, aleccionadora la STC 76/1.990, de 26 de abril, cuando entendió que efectivamente, el acta inspectora únicamente cierra la fase de liquidación tributaria debiendo después y, en su caso, iniciarse el expediente sancionador, en el transcurso del cual el contribuyente podrá efectuar alegaciones y aportar los medios de prueba que combatan la fundamental presentada por la parte contraria de manera que, aunque se presuma legal el acto administrativo sancionador la prueba de la infracción y la sanción recae sobre la Administración. "En vía judicial –dice el TC–, las actas de la Inspección de los Tributos incorporadas al expediente no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho". "Ello no quita –según el TC– sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo".

Esto es interesante destacarlo. El TC relativizando el valor del acta como medio de prueba en el enjuiciamiento de un expediente sancionador, está reconociendo –como no podía ser de otro modo– que, en cualquier caso, es el juzgador quien debe enjuiciar libremente la prueba que se trasluce del acta inspectora. Esta reflexión me parece interesante para conectarla con el contenido actual de las actas de la Inspección, a través de las cuales el actuuario propone la regularización de la situación tributaria de contribuyentes, pero en cuya tramitación, por ejemplo, se priva al interesado de la puesta en su conocimiento del informe del instructor que razona las actuaciones practicadas; junto con ello, es notorio que la mayoría de las actas que contienen propuestas de sanción se limitan a consignar no tanto las conductas contrarias a Derecho cuanto el precepto de la LGT que delimita la infracción en su modalidad de simple o grave; y como colofón, hay una ausencia prácticamente total a cualquier referencia indicativa del criterio conforme al que se ha procedido a graduar la sanción tributaria. Todos estos defectos evidentes que se vienen cometiendo en la tramitación de las actas, han de ser alegados ante el juez de lo contencioso-administrativo, pues es la fórmula adecuada para lograr su convicción de que la eficacia probatoria del acta no se corresponde con la realidad de lo actuado y por tratarse de un expediente sancionador el que a ella se incorpora, debieron ser observados con más rigor las garantías constitucionales que propenden la presunción de inocencia.

ESTUDIOS

Es de destacar que los Tribunales de Justicia ya vienen detectando estas irregularidades y en vía revisora se corrigen oportunamente en los términos que, por ejemplo, indica la STSJ de Cataluña, de 11 de mayo de 1.993, "Si el acta de la Inspección debe tener un contenido que puede considerarse como tipificado por la norma anteriormente expuesta [se refiere el Tribunal al art.49 RGIT], y de la que no puede prescindir los Servicios de las Inspección, cuando se trate de recoger los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo. Pero cuando se trate de la aplicación de una norma propia del derecho Administrativo Sancionador, en este caso, en materia de infracciones tributarias, las cautelas deben ser extremas, con el fin de evitar causar una situación de confusión, oscuridad o indefensión al sujeto pasivo". "Es por ello –concluye en su razonamiento– que la imposición de cada sanción debe ir acompañada de los hechos que la justifican y la correspondiente valoración a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad. No es suficiente, pues, la mera indicación de la norma aplicable y el tanto por ciento correspondiente, pues, dicho tanto por ciento de sanción impuesto debe guardar una directa e íntima relación con los hechos que se pretenden sancionar, en caso contrario la sanción es nula".

En términos parecidos ha tenido oportunidad de manifestarse TSJ de Madrid (S. 2 de diciembre de 1.993)- "Como la Sala ha reiterado en numerosas ocasiones, recogiendo al respecto la doctrina legal y constitucional recaída sobre este punto, las Actas en las que se propongan sanciones han de recoger escrupulosamente tanto el hecho infractor como la tipificación del mismo y esto tanto en su aspecto material como en su encuadre en el específico precepto que los contempla", por lo que como en el caso de Autos no existía una sola mención ni al hecho ni a su tipificación y tampoco se citaban disposiciones de las varias que constan en la LGT, el Tribunal estima la demanda y anula la sanción deducida del acta inspectora.

A los mismos resultados llega la misma Sala (TSJ de Madrid) en sentencia de 25 de noviembre de 1.993: "En orden a la aplicación de los principios constitucionales al derecho sancionador y dentro del primero de ellos, que es el de presunción de inocencia proclamado en el art. 24.2 de la Carta, se hace preciso examinar los antecedentes del litigio a efectos de concluir sobre su debido respeto. Pues bien –dice el Tribunal– el citado principio junto con el de tipificación que exige el precepto constitucional siguiente, suponen la necesidad de constancia expresa de la infracción cometida y a continuación su encuadre en un tipo previamente definido. Posteriormente, una vez constatados los elementos contrarios sería, en su caso, el momento de decidir sobre la concurrencia del resto de los requisitos legalmente exigibles y, en concreto, los elementos subjetivos de la culpabilidad que, con carácter previo, pretende incumplidos la demandante". "En consecuencia con lo expuesto –prosigue en el siguiente FJ– es preciso examinar la imputación efectuada en el caso de autos y, en relación con la misma, el Acta menciona estrictamente los arts. 77 y siguientes de la Ley General Tributaria. Tal mención es absolutamente insuficiente a los efectos descritos en el fundamento precedente pues ni define la infracción supuestamente cometida ni la encuadra correctamente en la tipificación legal que en su caso le fuera aplicable. Por ello procede la anulación de la sanción impuesta, sin perjuicio de la validez del resto de los conceptos que contiene la liquidación, estimando con ello el presente recurso".

De todo lo cual cabe deducir que, si bien los efectos probatorios del acta –en particular, la presunción de veracidad y certeza de la que gozan según el art. 140.3 LGT– se presentan contundentes para acreditar la validez de las actuaciones administrativas que conducen al acto de liquidación tributaria y para la acreditación, por tanto, de éste, no resultan de la

misma transcendencia en el curso del procedimiento sancionador en lo que se refiere a la calificación de las conductas infractoras, su tipificación y la determinación de los elementos subjetivos de la culpabilidad, así como de los criterios utilizados para la graduación de la sanción, cuestiones todas ellas que en atención al principio de presunción de inocencia y para evitar inseguridad jurídica del administrado, han de quedar manifiestos en el cuerpo del acta, o lo que es lo mismo, en el curso de las actuaciones instructoras del procedimiento sancionador. En consecuencia en el ámbito sancionador tributario no basta, por ejemplo, citar el artículo 77 y ss. LGT para con ello entender definida y calificada la infracción tributaria y su encuadre dentro del tipo correspondiente. Todo lo cual significa que las cautelas que deben desarrollarse en el ámbito del procedimiento sancionador han de ser diferentes, por más severas, de aquellas otras que conducen a pronunciar el acto de liquidación tributaria.

Una última apreciación en este mismo orden de consideraciones. El artículo 77 LGT, tras su modificación operada por Ley 10/1.985, determinó que los ilícitos tributarios se castigarían a título de mera negligencia, lo que significó un cambio ostensible en el comportamiento de los órganos sancionadores que en una primera aproximación al precepto habían entendido que con la nueva redacción dada se estaba introduciendo en el ámbito sancionador tributario un criterio de responsabilidad objetiva, conforme al cual, la mera inobservancia de la norma determinaba el ilícito tributario. La doctrina asentada por el Tribunal Constitucional –STC 76/1.990, de 26 de abril– es concluyente: “La Ley 10/1.985 no ha alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el cual sigue rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa... Es cierto que... en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad... Por el contrario... sigue rigiendo el principio de culpabilidad principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”. Es evidente que la interpretación efectuada por el TC es la correcta, como lo fue también la señalada por el Tribunal Supremo en profusa y reiterada jurisprudencia (SS.21.IX.1.987; 2.XI.1.987; 8.V.1.987; 22.IX.1.987; 13.X.1.989; 6.II.1.989) no obstante, contribuye poco a su operatividad la conjunción de los procedimientos de liquidación tributaria y sancionador. En efecto, la instrucción del expediente sancionador, sin más referencia que a la genérica tipificación de las infracciones tributarias en el artículo 77 LGT, sin determinar el grado de dolo o culpa que ha acompañado la actuación de los sujetos pasivos; la falta de descripción de las conductas ilícitas; y en ocasiones, la falta de apertura de un período de alegaciones por el interesado, determinan que aún cuando la Ley General haya mantenido el principio de responsabilidad subjetiva de los infractores, en la práctica, el uso administrativo conduce a que la misma se objete en bastantes ocasiones, sin dar respuesta a los contenidos esenciales de cualquier expediente sancionador. Considero que esta forma viciada de operar por parte de los órganos instructores es también el resultado de conjugar ambos procedimientos, sin separación entre las actuaciones que a cada uno corresponden.

IV.- La fórmula de solución

Es curioso observar que unas actuaciones procedimentales que conducen a resultados tan poco deseados, no tienen respaldo en la legalidad de ninguna disposición jurídica que venga

ESTUDIOS

a establecer la confluencia de procedimientos. Ni la Ley General Tributaria, ni ningún otro texto legal, ordenan que el procedimiento sancionador debe instruirse conjuntamente con el procedimiento de liquidación.

A nivel reglamentario, por su parte, el artículo 7º del RD 2631/1.985, de 18 de diciembre, sobre Procedimiento para sancionar las Infracciones Tributarias, dice: "Cuando la Inspección de los Tributos haga cosntar en sus actas o diligencias acciones u omisiones constitutivas, en su caso, de infracciones tributarias simples o graves, el procedimiento para sancionar tales infracciones se ajustará a los dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de las actas o diligencias". En el art. 49.2 de este Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD.939/1.986, de 25 de abril, cuando se refiere a los datos que han de consignarse en las Actas de la Inspección, la letra e) afirma que entre ellos debe reproducirse: "En su caso, la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que se aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones tributarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario". Y en el art. 59, a propósito de la tramitación de las diligencias, se dice en su apartado 4 que en la misma diligencia se le comunicará al sujeto pasivo que entendiéndose incoado el correspondiente expediente sancionador, dispone de un plazo de quince días después del tercero siguiente a la fecha de la diligencia, para formular alegaciones ante la dependencia inspectora; sin que por lo demás, en el artículo 60, a propósito de la tramitación de las Actas, nada se diga sobre cómo debe procederse cuando de su instrucción deriven la apreciación de ilícitos que deban ser sancionados.

Todo lo anterior, no hace sino poner de manifiesto que, primero, la simultánea tramitación de los procedimientos de liquidación y sancionador tributario –caso de estar prevista a nivel normativo– trae su causa de la redacción dada en ciertas disposiciones reglamentarias a las actuaciones que deben seguirse en la tramitación de actas y diligencias; segundo, que es en el art. 49.2 del RGIT donde se dice que en el cuerpo del acta inspectora el actuario, al regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, indicará las infracciones apreciadas y especificará los criterios de graduación de la sanción que se proponga; tercero, por las razones aquí apuntadas y otras de mayor calado argumental que pudieran añadirseles, no parece que sea suficiente el contenido de esa, o de esas, disposiciones reglamentarias para mantener el ejercicio de una práctica administrativa que violenta principios declarados constitucionalmente y atenta contra la seguridad jurídica de los obligados tributarios al hacer confluir dos procedimientos que, por su naturaleza y su carácter, no pueden ser identificables.

La situación mantenida en la instrucción de esos procedimientos no debe prolongarse por más tiempo y su práctica demuestra que, en el ámbito tributario, tan importante como buscar la defensa del contribuyente a través de la invocación de principios declarados constitucionalmente, lo es también, observar las conductas y comportamientos de los órganos de la Administración desarrollados a través de los oportunos procedimientos pues viene siendo éste el lugar donde se conculca la elemental seguridad jurídica que la Constitución garantiza.