

Infracciones y sanciones tributarias a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional. (*)

José ARIAS VELASCO

Abogado
Ex-Subdirector Gral. de Tributos de la
Generalidad de Cataluña

SUMARIO.— 0: Planteamiento.— 1: Las infracciones administrativas ante la doctrina constitucional.— 2: Una sentencia interpretativa.— 3: La culpabilidad como elemento integrante del concepto de infracción tributaria.— 4: El error de derecho o la discrepancia en derecho como causa exculpatoria.— 5: Los efectos de la conformidad a la propuesta de liquidación.— 6: El valor probatorio de las actas de inspección.— 7: Final no conclusivo.

0. PLANTEAMIENTO.

El objeto principal de mi ponencia será la exposición y comentario en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26 de abril de 1990. El empeño no es fácil, porque me han precedido en él plumas muy cualificadas. Y claro está que no me refiero a la apresurada glosa que, con el título de “Notas al margen” redacté yo mismo en el mes

(*) Ponencia desarrollada en las IV Jornadas de Estudio Catalano-Balear celebradas en Palma de Mallorca, en octubre de 1990.

estudios

de mayo, en uno de mis habituales trabajos para la Asociación, sino a trabajos de más enjundia, como el del profesor Pont Mestres publicado en el último número de "Revista Técnica Tributaria", o el comentario de Falcón y Tella, en "Civitas".

Por ello, más que un análisis sistemático y en profundidad de la sentencia, lo que os ofreceré es un vuelo a baja altura en torno de ella, en la esperanza de dar con algún punto de vista inédito o no demasiado trillado. Sin que, claro está, renuncie a apoyar alguna vez mi cojera doctrinal en la muleta de opiniones más autorizadas.

1. LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS ANTE LA DOCTRINA CONSTITUCIONAL.

La sentencia de 26 de abril de 1990 es la primera dedicada por el Tribunal Constitucional al estudio específico de las infracciones tributarias. Pero, si se rastrea en la jurisprudencia anterior, se encontrará doctrina muy valiosa referida, no ya específicamente al derecho sancionador tributario, sino al derecho sancionador administrativo en general.

Así, la sentencia 18/1981, de 8 de junio, declaró que:

"Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo..., hasta el punto de que un mismo bien jurídico pueda ser protegido por técnicas administrativas o penales..."

La cita no es superflua, como entrada en materia, porque la doctrina expuesta debiera haber cancelado la vieja polémica doctrinal, sobre la que volveré más adelante, en torno a la identidad o contraposición entre delito penal e infracción administrativa y a la supuesta objetivización de esta última.

Si la doctrina de la sentencia citada se hubiera tenido presente durante el proceso de elaboración de la Ley 10/1985, es posible que se hubiera ahorrado la ulterior controversia sobre la vigencia del principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias que constituye uno de los centros principales de interés de la sentencia de 1990.

estudios

Corolarios de la aplicabilidad en el orden sancionador administrativo de los principios de derecho penal son también la aplicación del principio “non bis in idem”, según declara la sentencia de 30 de enero de 1981, el de no retroactividad de las normas sancionadoras, expresamente consagrado por el artículo 24.1 de la Constitución y artículo 9.3 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, y los de legalidad y tipicidad que, igualmente, se deducen del tenor literal del citado artículo 25.1.

2. UNA SENTENCIA INTERPRETATIVA.

La sentencia de 26 de abril de 1990 —en adelante, la sentencia— es, como ha hecho notar en un reciente trabajo el doctor Cano Mata (1), una sentencia interpretativa, en el sentido de que no se limita a constatar la adecuación o inadecuación entre la norma que enjuicia y los preceptos de la Constitución, sino que condiciona la declaración de constitucionalidad a que la norma enjuiciada sea interpretada en un cierto sentido, con lo cual, dicho sea de paso, el Constitucional viene, de alguna manera, a invadir o a prejuzgar la función interpretativa de los tribunales ordinarios.

A la función de las sentencias interpretativas se refirió la sentencia del Constitucional de 13 de febrero de 1981, cuya cita tomo en préstamo del autor citado:

“Las llamadas en parte de la doctrina sentencias interpretativas, esto es, aquéllas que rechazan una demanda de inconstitucionalidad o, lo que es lo mismo, declaran la constitucionalidad de un precepto impugnado en la medida en que se interprete en el sentido que el Tribunal Constitucional considera como adecuado a la Constitución, o no se interprete en el sentido (o sentidos) que considera inadecuados son, efectivamente, un medio al que la jurisprudencia constitucional de otros países *ha recurrido para no producir lagunas innecesarias en el Ordenamiento*, evitando, al tiempo, que el mantenimiento del precepto impugnado pueda lesionar el principio básico de la primacía de la Constitución. Es, en manos del Tribunal, un medio lícito, *aunque de muy delicado y difícil uso*, pero la emanación de una sentencia de este género no puede ser objeto de una pretensión de los recurrentes. El Tribunal Constitucional es intérprete supremo

estudios

de la Constitución, no legislador, y sólo cabe solicitar de él el pronunciamiento sobre adecuación o inadecuación de los preceptos a la Constitución.”

Me he permitido subrayar en el párrafo transcrito dos incisos: el que afirma que la sentencia interpretativa es instrumento “de muy delicado y difícil uso”; y el que nos dice que su uso está justificado “para no producir lagunas innecesarias en el Ordenamiento jurídico”. Es decir, si me es lícito interpolar, que se trata de un recurso del oficio de jurista en el que se amalgaman sabiamente la ecuanimidad del custodio de la Constitución con la prudencia política, dicho sea esto último sin ningún ánimo peyorativo. El juzgador constitucional aprecia que el precepto que se le somete es susceptible de aplicación anticonstitucional. Pero prefiere limar, a través de su propio proceso interpretativo, las aristas y salientes que pudieran perforar el delicado entramado del cuerpo constitucional, antes que producir, con una decisión drástica, una laguna en el conjunto del ordenamiento.

Ello significa que el fallo favorable a la constitucionalidad de los preceptos impugnados, en una sentencia de este tipo, no ha de ser leído como un “sí”, sino como un “sí, pero...”.

No es de extrañar, ni tal vez de reprochar, que la lectura ministerial de la sentencia haya sido optimista. Es así que el Tribunal Constitucional declara constitucionales todos los preceptos impugnados, luego nos da la razón en todo. El silogismo es aparentemente impecable. Al fin y al cabo, el arte de la política se asemeja al arte de levantar muertos en la ruleta. Quien tiene las manos lo suficientemente ágiles para apuntarse las jugadas propias y las de los demás, siempre saldrá ganancioso del casino.

Pero una lectura reposada y atenta de la sentencia debería hacer rebajar en muchos grados el optimismo oficial, porque la supuesta victoria se revela como más bien pírrica. Ocurre que las líneas interpretativas marcadas por el TC coinciden en buena parte con las que postulaban la jurisprudencia y un sector de la doctrina que se oponía a las líneas maestras de la Ley 10/1985, uno de cuyos primeros anteproyectos se denominaba, significativamente, de “represión del fraude fiscal”.

3. LA CULPABILIDAD COMO ELEMENTO INTEGRANTE DEL CONCEPTO DE INFRACCION TRIBUTARIA.

Comencemos por un tema básico y que está en el trasfondo de toda la reforma de 1985: el de la culpabilidad como elemento integrante del concepto de infracción tributaria.



estudios

Ya he aludido antes a la antigua polémica doctrinal en torno a este tema.

Ya en 1972, el profesor Pérez Royo (2), en un ya clásico estudio, se pronunciaba en el sentido de que las infracciones tributarias son ilícitos de naturaleza análoga a las penales, y la única diferencia entre las infracciones tributarias y las figuras penales se sitúa en el terreno formal, pero no en el estructural.

Como uno de los más esforzados paladines de la postura que pudiéramos llamar objetivista, cabe citar a Fernández Cuevas (3), para quien “el paralelismo entre la Ley General Tributaria y el Código Penal no deja de ser artificioso y forzado”. Precisamente, uno de los criterios diferenciales que señala este autor entre la infracción administrativa y el delito penal, es el del abandono en la primera del principio de culpabilidad, llegando a afirmar que en la infracción administrativa no es necesario, para ser sancionada, que una conducta se califique de culpable, siendo suficiente que no se observe, objetivamente, el mandato contenido en la norma.

Diametralmente opuesto a estas ideas, se manifestó Joaquín del Pozo (4), quien postula “un derecho penal tributario fundamentado en la unidad de la materia que regula, *plenamente informado por los principios generalmente aceptados por el derecho penal*, con las peculiaridades que exige la materia tributaria”.

Pues bien, el anteproyecto de la que luego sería la Ley 10/1985 inicialmente enviado al Parlamento, respondía plenamente al criterio de responsabilidad objetiva y de exclusión del principio de culpabilidad. El texto del artículo 77.1 decía así: “Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas por las leyes”. Punto y a otra cosa. El inciso posterior, según el cual “las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”, y que es lo que ha permitido salvar el precepto desde el punto de vista de su constitucionalidad, se debió a una afortunada enmienda del arriba citado, profesor Pérez Royo.

La jurisprudencia se ha venido manteniendo inalterablemente fiel a la exigencia del principio de culpabilidad, tanto cuando se trató de enjuiciar supuestos anteriores como posteriores a la entrada en vigor de la Ley 10/1985.

Y la propia Administración, que, por una vez al menos, ha preferido “enmendalla a sostenella” —y ello es digno de aplauso—, renunció a sus propósitos inicialmente objetivadores, a través de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 29 de febrero de 1988, cuya instrucción primera prescribe:



estudios

“Cuando la conducta de una persona o entidad se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria descritos principalmente en los artículos 78 y 79 de la Ley General Tributaria, la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esta culpabilidad.”

Repito que el cambio de orientación es perfectamente digno de aplauso, aunque probablemente no se deba tanto a un dolor de contricción perfecta como a los continuados varapalos de los tribunales ordinarios y al santo temor al Tribunal Constitucional.

El hecho es que, en este terreno, el TC no ha considerado necesario llevar al fallo el condicionamiento interpretativo de la declaración de constitucionalidad, sin duda porque da como evidente la interpretación que basa, precisamente en la enmienda, Pérez Royo. Argumenta sí el Tribunal:

“El propio artículo 77.1 de la Ley General Tributaria dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables ‘incluso a título de simple negligencia’, lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa y negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados.”

Y añade más adelante:

“No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.”

Ahora bien, si el TC ha podido confirmar la constitucionalidad del artículo 77.1 sin necesidad de hacer expresa reserva interpretativa en la

estudios

parte dispositiva de la sentencia, ha sido porque la reiterada línea de interpretación de los tribunales ordinarios, aceptada finalmente por la propia Administración, iba ya por el camino que ha prevalecido. Podría decirse, por ello, que los promotores del recurso se curaron en salud, pero no que la impugnación haya resultado inútil.

Porque, como muy oportunamente nos ha recordado el profesor Pont Mestres (5), en el curso del debate parlamentario se pronunciaron, en defensa del proyecto de ley, palabras que revelaban un talante inequívocamente opuesto a la interpretación del Tribunal Constitucional. Así, el ministro de Economía y Hacienda, en debate celebrado el 2 de octubre de 1984, explicó que “para la determinación de una infracción fiscal basta el hecho de la violación legal, sin necesidad de establecer la existencia de dolo o culpa, residiendo la razón de ello en que las dificultades inherentes a la determinación del elemento intencional de las situaciones fiscales harían prácticamente ilusorias muchas normas tributarias de índole represiva”.

La apología de la responsabilidad objetiva, que el Tribunal Constitucional rechaza explícitamente, es patente en este texto. Dígase ahora a qué parte asistía la razón y quién ha levantado el muerto.

4. EL ERROR DE DERECHO O LA DISCREPANCIA EN DERECHO COMO CAUSA EXCULPATORIA.

Intimamente conexo con el tema de la culpabilidad está el del error de derecho como causa exculpatoria, cuya omisión fue aducida por los recurrentes como uno de los motivos de inconstitucionalidad del artículo 77.1.

Quiero recordar que en un borrador o anteproyecto anterior al que finalmente se envió a las Cortes, y en cuya redacción intervino, si no estoy mal informado, la ilustre pluma de mi buen amigo Alfonso Mantero, el error de derecho aparecía expresamente incluido entre las circunstancias eximentes, o entre los supuestos “que no darán lugar a responsabilidad”, como dice la Ley 10/1985, tan cuidadosa en evitar cualquier contaminación de terminología jurídico-penal. En el anteproyecto sometido al Parlamento, la mención del error de derecho había desaparecido, y claro es que las omisiones en los proyectos normativos hablan a veces más claramente que lo que se dice de manera expresa.

La doctrina del Tribunal Supremo, antes y después de la Ley 10/1985,



estudios

había venido admitiendo como causa exculpatoria el error de derecho o, yo preferiría decir —y más adelante lo explicaré—, la discrepancia en derecho. Así, la sentencia de 8 de mayo de 1982 —tomo estas notas jurisprudenciales de un excelente trabajo del profesor Durán-Sindreu Buxadé (6)— declara que:

“...desde una faceta subjetiva, no cabe negar que una diferencia de criterio razonable respecto de la interpretación de las normas tributarias, podría ser causa de exclusión de la responsabilidad.”

Según la sentencia de 21 de septiembre de 1987:

“...la complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos —activo o pasivo— de la relación jurídica.”

También en este punto, la muy plausible Circular de 29 de febrero de 1988 fue plenamente receptiva a las orientaciones jurisprudenciales, al manifestar, en su instrucción segunda:

“En particular y de acuerdo con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada, efectuada por el sujeto pasivo u obligado tributario.”

En el terreno doctrinal, las conclusiones del citado trabajo de Durán-Sindreu, publicado en 1988, vienen a anticipar en cierto modo la postura que más tarde adoptaría el Tribunal Constitucional. Me permito reproducirlas parcialmente, en aquello que afecta al tema que ahora trato:

“Cuarta. ...a pesar del silencio que guarda al respecto la Ley General Tributaria, el error, cuando es invencible, excluye

estudios

todo tipo de responsabilidad. Por el contrario, cuando aquél es vencible, deja subsistente la responsabilidad a título de simple negligencia...

Quinta. Para la determinación de si el error es vencible o no, hay que tomar en consideración tanto las circunstancias objetivas como subjetivas que concurren en el caso particular.

Sexta. La discrepancia interpretativa, en la medida que ésta obedezca a una diferencia de criterio razonable respecto a la interpretación de las normas tributarias, debe ser considerada, en principio, como un error invencible, excluyente, por tanto de culpabilidad."

Veamos ahora en qué términos se pronuncia la sentencia del TC sobre el mismo tema:

"Es cierto que dicho supuesto —se refiere al error de derecho— no se recoge entre las causas de exención de responsabilidad contenidas en el apartado 4 del artículo 77 de la Ley General Tributaria. Pero ello no es prueba, como pretenden los demandantes, de la configuración de un régimen de responsabilidad objetiva ni de la inexistencia de esa causa de exención. Si no hay responsabilidad objetiva, no es necesario que se haga constar expresamente el error de Derecho como causa que exonere de dicha responsabilidad, mas ello no significa que resulte irrelevante ni que la Ley 10/1985 lo haya excluido de los supuestos que eximen de responsabilidad por infracción tributaria. Precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho —singularmente el error invencible— podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad."

Permítaseme decir que la formulación del Tribunal, aun siendo impecable en sí misma, me produce una cierta alarma, porque, sacada fuera de su contexto, podría servir de soporte a interpretaciones regresivas en relación con el criterio que la Administración ya había admitido en la Circular de 1988. El toque estriba en determinar qué grado de diligencia es exigible

estudios

para que el error se considere como invencible. Porque, si el artículo 77.1 considera punible la simple negligencia —premisa número 1—, la Administración no cesa de bombardearnos, a través de los medios de comunicación, con mensajes informativos e interpretativos —premisa número 2— y el ciudadano tiene a su disposición un procedimiento de consulta —premisa número 3—, alguien podría sentirse tentado a entender que el error de derecho invencible y, por lo tanto, plenamente exculpatorio, es una criatura de ficción, como los centauros o las sirenas.

Por ello decía antes que, mejor que de error de derecho, prefería hablar de discrepancia en derecho o discrepancia interpretativa, figura a la que también alude Durán-Sindreu, equiparándola, en cuanto obedezca a una diferencia de criterio razonable, al error de derecho invencible. Porque puede ocurrir que el contribuyente conozca perfectamente el criterio de la Administración sobre la aplicación de una norma, pero no lo comparta y, por ello, ajuste su autoliquidación a un criterio distinto. Quien obra así, no incurre propiamente en error, sino que ejerce su legítimo derecho a la discrepancia. Y esta conducta es perfectamente lícita, del mismo modo que es lícita la conducta del funcionario que, ante una duda interpretativa, se inclina por la solución más favorable a la Administración. Si en todos los casos en que se declara no ajustada a derecho una autoliquidación, el contribuyente hubiera de ser sancionado, habría que entender, a la recíproca, que, siempre que se anulase una liquidación administrativa, habría que procesar por prevaricación al funcionario responsable.

Valga decir que, si se admitiese la discrepancia en derecho como exculpatoria sin reserva alguna, la posibilidad del abuso en contra de los intereses públicos sería evidente, ya que todo es sostenible cuando se permite llegar hasta el dislate. Tal vez esta consideración es la que hizo mostrarse tan cauteloso al Tribunal Constitucional a la hora de medir el alcance exculpatorio del error de derecho. Una cosa es el error de derecho o la discrepancia en derecho, y otra la argucia leguleyesca. Ahora bien: ¿dónde está la frontera? La Circular de 29 de febrero de 1988, siguiendo fielmente la doctrina del Tribunal Supremo, nos lo dice: no existe infracción tributaria cuando la conducta materialmente típica obedezca a una interpretación *razonable* de la norma. “Razonable”, según el Diccionario de la Academia, es lo “arreglado, justo, conforme a razón”. Aproximándonos a nuestro tema, permítaseme ensayar una definición más expresiva, aun a costa de servirme de una locución vulgar (como no dijo, pero debió decir Gracián, más valen vulgarismos que fárragos): Interpretación razonable es aquélla que podría sustentar un jurista medianamente experto sin que se le cayese la cara de vergüenza.

estudios

La causa última de todo el confusionismo introducido en esta materia viene de un precepto que, en un anterior trabajo (7), me permití calificar, no de inconstitucional, que tal vez no lo sea, pero sí de tosco, zafio y grosero. Me refiero a la nueva redacción del artículo 79.a) de la LGT cuando tipifica como infracción grave la falta de ingreso, sin más especificaciones.

Como todos recordaréis, en la redacción originaria de la LGT las infracciones entonces llamadas de omisión y de defraudación se tipificaban en torno al incumplimiento o al cumplimiento incorrecto de la obligación de declarar. En la actual redacción se mezclan en un mismo saco indiscriminado la obligación de declarar, la obligación de autoliquidar y la obligación de ingreso.

Ahora bien, entiendo que no es exigible el mismo grado de diligencia en el cumplimiento de la obligación de declarar, que en el de la obligación de autoliquidar. La obligación de declarar es un presupuesto necesario para la correcta autoliquidación de la deuda de cada contribuyente y, por ello está cargada de un fuerte contenido ético, porque va indisolublemente unida a la obligación de contribuir en la justa medida. La obligación de autoliquidar —de relativamente reciente generalización en nuestro sistema— tiene por objeto una prestación personal que se sobreañade a la obligación contributiva. Es exigible jurídicamente, puesto que ha sido establecida por ley, pero su soporte ético es más débil: primero, porque si se ha declarado correctamente, la Administración tiene en su baraja las cartas necesarias para exigir la deuda tributaria justa, aunque la autoliquidación fuese incorrecta; segundo, porque la práctica correcta de las operaciones de autoliquidación pueden exigir conocimientos no siempre al alcance del ciudadano medio.

En la pieza teatral de Sartre “Huis-Clos”, tres personajes aparecen encerrados en una habitación de hotel, que se supone pertenece a la cadena de las estancias infernales. A medida que avanza la acción, los personajes se extrañan de que no aparezcan los demonios encargados de aplicar el tormento acostumbrado. Cuando la situación entre los tres ha llegado a ser tensa, insoportable, el más lúcido de ellos dice: “Ya lo comprendo. Se trata de un ahorro de personal: el infierno son los demás”.

Pues bien, nuestra Administración tributaria practica un ahorro de personal análogo. Sólo que, en este caso, los liquidadores no son los demás: somos nosotros mismos. Hemos de recordar que el verbo “liquidar”, en una de sus acepciones aún no recogidas por la Academia, tiene una connotación macabra. La autoliquidación es un suicidio pequeño.

Ciertamente, en la práctica no siempre es fácil distinguir las operaciones de declaración de las de autoliquidación, sobre todo porque unas y otras

estudios

tienen como soporte material los mismos impresos. Pero, conceptualmente, son operaciones distintas. Se declara cuando se ponen de manifiesto datos de hecho, generalmente cuantitativos. Se autoliquida cuando estos datos son sometidos, por el propio declarante, a operaciones aritméticas o a calificación jurídica. Por ejemplo, cuando un contribuyente cifra la cuantía de los rendimientos brutos que ha obtenido por arrendamiento de inmuebles, está declarando. Pero, cuando ubica esta cifra en la casilla correspondiente a los rendimientos empresariales, está autoliquidando, puesto que ello implica una calificación jurídica que puede influir en la cuantía de la deuda tributaria.

Tras estas explicaciones, que espero no juzguéis superfluas, mi tesis, que creo que concuerda con la de la jurisprudencia y la doctrina más solvente y no discrepa del espíritu de la sentencia del Tribunal Constitucional, puede enunciarse así:

- Las infracciones contra la obligación de declarar son punibles hasta la simple negligencia.
- Las infracciones contra la obligación de autoliquidar sólo son punibles por dolo y por negligencia grave.

Opino que esta tesis es perfectamente conciliable con el tenor literal del artículo 77.1, gracias al “incluso” incrustado en la impagable enmienda de Pérez Royo. El “incluso” significa que la simple negligencia es un límite que no es posible traspasar; pero al que cabe no llegar. Y así parece entenderlo el TC cuando nos dice que ello significa “de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados”.

5. LOS EFECTOS DE LA CONFORMIDAD A LA PROPUESTA DE LIQUIDACION.

Uno de los puntos en que las reservas interpretativas del Tribunal se ponen de manifiesto en el fallo de la sentencia es el que se refiere a la impugnación del artículo 82.h), que considera la conformidad del sujeto pasivo a la propuesta de liquidación que se le formula, como uno de los criterios de graduación de las sanciones. El motivo de inconstitucionalidad alegado por los recurrentes era que con el señuelo de conseguir la bene-

estudios

volencia de la Administración, se hace que el contribuyente renuncie a su derecho a recurrir, ocasionándole una situación de indefensión, lo que, supuestamente, lesionaría el artículo 24.1 de la Constitución, que contempla el derecho de acceso a los Tribunales de Justicia.

La sentencia razona que la conformidad a la propuesta de liquidación es una opción del contribuyente “para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar”. Por otro lado, el hecho de prestar la conformidad “no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva”.

Pero a continuación la sentencia, recogiendo una argumentación del abogado del Estado, introduce el matiz interpretativo que condiciona la declaración de constitucionalidad del precepto. Transcribo literalmente:

“Sólo la conformidad del contribuyente tiene expresamente reconocido en la ley un efecto graduatorio de la sanción, y obviamente con un sentido mitigador de las mismas. En consecuencia, no puede admitirse que dicho criterio —o, por mejor decir, su contrario: la disconformidad— pueda jugar también “in peius” para agravar la sanción al sujeto pasivo, retenedor o responsable, pues ello conllevaría un injustificable efecto intimidatorio que menoscabaría el derecho de defensa de los interesados dentro de un procedimiento sancionador contradictorio.”

En resumen: la conformidad puede servir como criterio para reducir la sanción; pero la disconformidad no puede ser motivo para agravarla.

En este punto me permitiré la audacia de ser crítico con el Tribunal, porque entiendo que la sentencia introduce aquí una contradicción lógica insoluble. Porque la pareja conformidad-reducción y la pareja disconformidad-agravación no son sino caras opuestas de la misma moneda.

No existen curvas que sólo sean cóncavas o sólo sean convexas, porque las cualidades de concavidad o convexidad no hacen referencia a la curva en sí, sino al punto de vista desde el que se la contempla.

Por si acaso expreso mi idea de una manera demasiado abstracta, permitidme poner un ejemplo de otra índole. Imaginemos que alguien impugnase, por contrario al principio de igualdad, el precepto del Código civil que permite dedicar una parte de la legítima a mejorar a determinado o determinados hijos. La hipótesis es absurda, pero por ello mismo, sirve



estudios

como ejemplo para reducir al absurdo. Y supongamos que el Tribunal falla que no es inconstitucional que el testador atribuya a ciertos hijos mayor porción legitimaria, en atención a sus cargas familiares, su comportamiento u otros motivos justos; pero siempre que ello se interprete en el sentido de que las porciones de los hijos no mejorados no podrán ser inferiores a las de los mejorados.

Pues bien, si no me equivoco mucho —cosa que es posible, porque me ocurre con frecuencia— ésta es la clase de lógica que la sentencia ha esgrimido en este caso.

Para cerrar este punto, quisiera recoger aquí una atinada observación del profesor Pont Mestres (8), que no hace ya referencia a la doctrina del Tribunal en sí, sino a la aplicación práctica del criterio de conformidad o disconformidad. Es la siguiente:

“Cualquier tributarista que opere en la esfera aplicativa de los tributos, sabe y le consta, por triste experiencia, que en la práctica se utiliza con alguna frecuencia —no como excepción— a modo de “presión” para conseguir la conformidad por parte de la Inspección. La aceptación de la propuesta de liquidación, no sólo se circunscribe al referido módulo, sino que, en ocasiones, va bastante más allá.”

Dicho de otro modo lo que con tanta pulcritud expresa nuestro admirado amigo, no es insólito que las propuestas de liquidación en caso de disconformidad, difieran de las de conformidad no ya sólo en cuanto a la sanción sino en cuanto a la cuota. Seguramente sería injusto decir que la práctica es generalizada. Pero, sin duda, muchos de los presentes conocen ejemplos concretos. Ahora bien, creo que, en este caso, el mal no habría que buscarlo precisamente en la norma legal.

6. EL VALOR PROBATORIO DE LAS ACTAS DE INSPECCION.

También el artículo 145.3, que se refiere al valor probatorio de las actas de inspección se declara constitucional bajo condición interpretativa, al mismo tiempo que el Tribunal manifiesta que las razones de los recurrentes tienen mayor relevancia constitucional y más sólida consistencia argumental.

Los motivos de impugnación, en este caso, eran, en síntesis, que la



estudios

atribución de una presunción “iuris tantum” de certeza a las manifestaciones hechas por los inspectores en las actas y diligencias era incompatible con la presunción de inocencia establecida por el artículo 24.2 de la Constitución y colocaba al contribuyente en situación de indefensión, lo que infringiría el artículo 24.1.

Valga decir que yo, desde el primer momento, me alineé entre los defensores del artículo 145.3. Espero que, quienes me conocen, admitan que mi alineamiento no obedeció a mi pertenencia a la Administración en aquel momento, ya que hace muchos años que, desde dentro o desde fuera de la Administración, he tenido por norma criticar lo que me ha parecido criticable.

He aquí lo que al respecto escribía hace cuatro años (9):

“El precepto... dio lugar, en su momento, a una considerable alarma y rechazo, debidos, a mi juicio, a una insuficiente comprensión de su alcance. La alarma y el rechazo quedarían plenamente justificados si se entiende que los hechos ‘que motivan la formalización’ son cualesquiera que pueden recogerse en el acta. Según esta interpretación, bastaría que el actuario consignase en el acta un volumen de ventas o de beneficios, para arrojar sobre el interesado la carga de la prueba en contrario, cosa que, evidentemente, produciría indefensión.

Ahora bien, entiendo que los hechos que motiven el otorgamiento del acta o de la diligencia, y de los que se hace prueba, no pueden ser otros que aquéllos que pueden ser objeto de inmediata y directa percepción por parte del actuario, como pueden ser el contenido de un asiento contable, el de un documento que ha sido directamente examinado por el inspector o el resultado de un recuento material de existencias.

En este sentido, el Reglamento de la Inspección puntualiza —coincidiendo con la interpretación que desde tiempo atrás vengo sosteniendo— que ha de tratarse de hechos que ‘resulten de su constancia personal para los actuarios’.

En todos los restantes casos, es decir, cuando se trata de hechos no personalmente constatados por los actuarios, la presunción de certeza y, en definitiva, la inversión de la carga de la prueba, sólo se produce, conforme al párrafo segundo del citado artículo 62.2 del Reglamento, cuando se trate



estudios

de hechos manifestados o aceptados por los interesados.

La consignación en acta de un volumen de operaciones o beneficios, cuando no resulte de contabilidad ni haya sido aceptada, no es un hecho, sino una apreciación o estimación del actuario, que, en tal caso, habría de acudir ineludiblemente al régimen de estimación indirecta, previa prueba de que se habían dado los supuestos que legitiman a la Administración para ello, y con las garantías para el interesado que se derivan del correspondiente procedimiento.”

El Tribunal puntualiza este extremo de manera que no deja lugar a dudas al decirnos que el valor probatorio de las actas y diligencias de la Inspección “sólo puede referirse a los hechos comprobados *directamente* por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignan en las actas y diligencias”.

Así pues, hechos y sólo hechos constituyen el objeto al que el acta de inspección puede servir como vehículo de prueba. Pero no hechos cualesquiera, sino los hechos que, como dice la LGT, “motivan el otorgamiento” del acta o diligencia; o como, con mayor precisión aclara el RGI, aquéllos que “resulten de su constancia personal para los actuarios”; o como concisamente puntualiza el Tribunal, que hayan sido “comprobados directamente por el funcionario”.

Así, por ejemplo, los datos sobre compras o ventas obtenidos por la inspección a través del “buscano” o el “basoci”, son hechos; pero no hechos comprobados directamente por el inspector actuario. Los listados informáticos no constituyen por sí solos medio de prueba idóneo; y el hecho de que los datos de ellos resultantes sean recogidos en el acta de inspección no les añade ni un ápice de valor probatorio. Por lo tanto, si fuesen negados por el interesado, la Administración habría de acudir a la fuente documental originaria para probar su aserto.

Pero es que, además, el Tribunal no sólo reduce a sus justos términos el alcance objetivo del artículo 145.3, sino que excluye expresamente la interpretación que pudiera conducir a privilegiar el acta de inspección frente a otros medios de prueba, al razonar que “la intervención de funcionario público no significa que las actas gocen, en cuanto a tales hechos, de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia. En vía judicial, las actas de la Inspección de los Tributos incorporadas al expediente sancionador no gozan

estudios

de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas”.

De manera análoga, y por lo que se refiere a la eficacia de las actas y diligencias de la Inspección en el orden penal, el Tribunal invoca su propia doctrina anterior sobre la presunción de inocencia, que comporta, entre otras exigencias, la de que no es exigible a la defensa una “probatio diabolica” de los hechos negativos y la libertad de valoración de la prueba por el órgano judicial. Por ello, considera la sentencia que sería inconstitucional una interpretación del artículo 145.3 de la LGT que atribuyese a la documentación de la Inspección, a efectos penales, un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, lo que obligaría al pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante prueba en contrario de su inocencia.

La interpretación que el Tribunal juzga como adecuada es la de que “el acta de Inspección contiene una constatación de los hechos de los cuales se infiere una ‘notitia criminis’ suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual, y en la fase del juicio oral, tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba”.

7. FINAL NO CONCLUSIVO.

Como ya adelanté al comenzar, mi propósito no era el de ensayar un análisis sistemático y exhaustivo de la sentencia, cosa que iría más allá de mi capacidad y de los límites de tiempo y espacio que me son otorgados.

Me he limitado, como también dije, a un revoloteo en torno, permitiéndome en algún caso la audacia de glosar o extrapolar por cuenta propia, y, en algún otro caso, la audacia, mayor aún, de manifestar puntos de vista críticos. Porque audacia es, y grande, criticar a quienes individual y colectivamente atesoran mucha mayor sapiencia que el atrevido críticón.

En todo caso, pese a que la sentencia deja intacto el texto literal de la



estudios

ley impugnada, no creo que sea correcto inferir de ello que no ha cambiado nada. Si ha de respetarse el espíritu de la sentencia —continuador, justo es decirlo, del muy encomiable esfuerzo de los tribunales ordinarios—, muchas cosas habrían de cambiar en la práctica administrativa.

Y también, ¿por qué no?, en las normas legales. No comparto el punto de vista de quienes, ante la reforma de la LGT que parece volver a estar sobre el tapete del legislador, consideran que la sentencia ha hecho innecesaria la modificación de las normas relativas a infracciones y sanciones. Si ha sido preciso que el Tribunal excluya de manera expresa aquellas interpretaciones que traspasaban los límites constitucionales, es porque tales interpretaciones eran posibles sin violación patente de la letra del texto legal; es decir, que la letra de la ley permitía aquellas interpretaciones y, en algún caso, casi las propiciaba. Por ello, no sólo no estaría de más, sino que se impone, ajustar aquella letra a la música constitucional.

La valoración de conjunto de la sentencia desde un gran sector de la doctrina, ha sido, en términos generales, negativa. Tal vez, porque, a través de la prolongada espera y de la difusión de supuestas filtraciones, se habían creado expectativas de pronunciamientos más tajantes. Y la expectativa fallida siempre produce un sentimiento de decepción.

Por mi parte, si hubiera de sintetizar un juicio de valor en un adjetivo, diría que ha sido una sentencia prudente.

¿Es éste un juicio positivo o negativo? Habré de volver a la imagen de la curva cóncava y convexa.

Depende...

NOTAS

- (1) "Una sentencia interpretativa. Constitucionalidad de la modificación parcial de la Ley General Tributaria, operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 207, mayo-junio 1990.
- (2) "Infracciones y sanciones tributarias". Madrid, 1972. Págs. 20-26.
- (3) "Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias". EDERSA, tomo I, Madrid, 1982. Pág. 676.
- (4) "La culpabilidad en los ilícitos tributarios". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1982.
- (5) "Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria". Revista Técnica Tributaria, núm. 9, abril-junio 1990.



estudios

- (6) "El error como causa excluyente de responsabilidad por infracción". Gaceta Fiscal, núm. 61, diciembre 1988.
- (7) "La nueva normativa sobre infracciones y sanciones tributarias". Reunión Nacional de Estudio de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Madrid, 1986.
- (8) Op. cit., pág. 28.
- (9) "Documentación de las actuaciones inspectoras". II Jornadas de Estudio Catalano-Balear. Viella, 1986.

