

Clave constitucional de la prueba en la actividad inspectora.

Javier LOPEZ ALDEA

Economista

Miembro de la A.E.A.F.

Cotidianamente participamos en la actividad de inspección y aceptamos maneras que ciertamente no responden al decurso de un sistema constitucional. Dicha actuación no es consecuencia de una voluntad expresa, sino que por el contrario, la masificación del trabajo, arrastra en una dirección no correcta, y este trabajo pretende ser una gota de reflexión que ilumine conceptos que, por repetidos, se nos escapan de la praxis diaria.

PRIMERA CUESTION

Cuando la inspección cita a un contribuyente para comprobación de su situación fiscal, lo primero que debe plantearse el contribuyente es la legalidad en cuanto a la pretensión de la inspección en la colaboración de dicho contribuyente en el aporte de datos, información, etc., para llevar a cabo la comprobación.

Es cierto que en algún foro, he oído que el contribuyente está protegi-

estudios

do por algún derecho fundamental recogido en la C.E. tal como el de presunción de inocencia, derecho a no declarar y derecho a no autoinculparse o a no declarar contra sí mismo.

Ciertamente que así es, pero llevado al límite, es decir, el contribuyente no aportara los datos y negara cualquier declaración, podría llegarse al absurdo de que haría totalmente ineficaz el proceso de comprobación e incluso el proceso penal, con lo que dejaría indefensa a la Hacienda Pública o a las víctimas del delito, frente a cualquier infractor.

Según el T.C. en su sentencia de 26 de abril de 1990:

“En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la preserva de los datos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra, lo que impediría una distribución equitativa al sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.”

Si la obligación de soportar la inspección o diligencias en su persona o bienes no se impusiera, el inspeccionado o el imputado no habría, si no quisiera, de someterse a la inspección o de someterse a una simple toma de huellas dactilares, a fotografías para archivos policiales, a formar parte de una rueda de reconocimiento, a que se le efectuara un registro domiciliario, a una interceptación de sus comunicaciones.

El T.C. en su sentencia de 26 de abril de 1990, dice:

“Se impone aquí, de nuevo, la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuación y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria. Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico, la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas.”

estudios

Por ello, el T.C. en su sentencia de 4 de octubre de 1985, mantuvo que la obligación de soportar intervenciones corporales (test de aliento, extracción de sangre o examen médico), que dichas intromisiones gozaban de un especial valor pericial, no siendo técnicamente equiparables a las declaraciones protegidas por los artículos 17.3 y 24.2 de la C.E. por lo que no constituía su práctica vulneración de aquellos derechos fundamentales.

El T.C. en su sentencia de 26 de abril de 1990 ya más concretamente:

“Cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad.”

Lo que la S.T.C. de 4 de octubre de 1985 está expresando es que los derechos a no declarar, y a no declarar contra sí mismo, lo son a no colaborar en la investigación de hechos propios, en virtud de lo cual no se puede en ningún caso exigir al imputado o al contribuyente la realización de una conducta positiva, ni aun incluso la relativa a un ofrecimiento veraz de los datos personales tendentes a su identificación o la obligación de escribir que pueda exigir el juez de acuerdo con el artículo 391.3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

La disyuntiva es si las intervenciones corporales, de establecerse legalmente, lo han de ser con carácter meramente voluntario o si, por el contrario, se deben sancionar al modo de verdaderas obligaciones procesales, con lo que ello comporta de consecuencias sancionadoras para el caso de negativa.

No existe dificultad en establecer legalmente las intervenciones corporales al modo de obligaciones procesales, siempre que al imputado no se le exija la realización de una conducta positiva y permanezca inalterado el derecho de defensa.

Si en el orden penal, una cuestión tan grave como es una intervención corporal, el tema se relaja, no menos lo es en el orden tributario, donde el propio T.C. llega a afirmar que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal —en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad— que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria.

Por ello, en la S.T.C. 110/1984, de noviembre, el T.C. expone la clave de la obligación de colaborar con la inspección, de forma que parte el T.C. de afirmar que:



estudios

“La inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad 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. No se le exige, por tanto, que declare contra sí mismo, sino que se le faculta para entregar unos documentos que en todo caso tendrá que facilitar un tercero.”

También afirma el T.C. en su sentencia de 26 de abril de 1990:

“El legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando, en su caso, los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes estén sujetos a las normas tributarias.”

Declara igualmente en dicha sentencia el T.C.:

“Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento jurídico a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.”

estudios

Reitera el T.C. que:

“Para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobativa de la Administración tributaria...”

Y reconoce nuevamente:

“Una actividad inspectora especialmente visitante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta.”

El T.C. recuerda:

“No puede haber duda de que la Administración está habilitada también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente y que esta exigencia es predicable, de todos y cada uno de los ciudadanos en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto, y no sólo de terceros como son las entidades intermediarias en el área económica y las crediticias.”

Con estas afirmaciones, puede concluirse que el deber de aportar datos, documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, etc., es una obligación procesal, regulada en los artículos 109, 110, 111 y 112 de la L. G. T., cuya base constitucional es el artículo 31.1, pero es una obligación procesal que ofrece al contribuyente una posibilidad de probar un elemento que le disculpa y ello no equivale a establecer una presunción de culpabilidad, sino que es un medio de prueba que puede ser tanto favorable como desfavorable.

Y todo ello porque la facultad ofrecida al contribuyente de aportar datos, información, etc., siendo de carácter necesario, es decir, obligatorio por imperativo de los artículos 109 y siguientes de la L. G. T., sólo puede exigírsele mediante un sometimiento colaboracionista que no implique la realización de una conducta positiva.

En base a lo expuesto, no es preciso que la inspección sea aceptada por el contribuyente, sino que si ésta se realiza formal y materialmente, atendiendo a todos los requisitos exigibles, puede ser compelido a suje-



estudios

tarse a su ejecución, mediante la advertencia de las consecuencias sancionadoras que pueden seguirse de su negativa o de la valoración que de esta negativa quepa hacer en relación con los indicios ya existentes. (Véase S.T.C. 37/1989, de 15 de febrero.)

La sanción posible de la negativa a la colaboración en la comprobación e inspección, en cuanto al aporte de datos, informaciones, etc., es la del delito de desobediencia, arresto mayor y multa —artículo 237 C.P.—, pero no es posible la utilización de dicha actitud como indicio que unido a otros permiten sancionar por defraudación o por infracción tributaria; de lo contrario se estaría utilizando el indicio “contra reo”, cuya naturaleza es ciertamente dudosa, ya que una presunción así podría oponerse a la presunción de inocencia contenida en el artículo 24.2 de la C.E.

Por ello, el T.C. en su sentencia de 26 de abril de 1990, afirma que la sanción de multa por la falta de aprotación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición, regulada por el artículo 83.3-f de la L.G.T., no es más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el artículo 35.2 de la propia L.G.T.: llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

Precipitándose, rápidamente el T.C. para no declarar inconstitucional el artículo 83.3-f de la L.G.T., que:

“...y a esta conclusión no cabría oponer como un obstáculo insalvable el tenor del artículo 83.3-f de la L.G.T., pues el sustantivo “pruebas” no es utilizado por dicho precepto en su sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión “documentos contables” que la propia norma emplea.”

No debe olvidarse que la presunción de inocencia no es una verdadera presunción, ya que una presunción consiste en “aquella actividad intelectual del juzgador, realizada en base a la fijación, por la cual se afirma un hecho distinto del afirmado por las partes instrumentales, a causa del nexo causal o lógico existente entre ambas afirmaciones”, y ninguno de los tres elementos presuntivos (hecho base o indicio, hecho consecuencia o presumido, y el hecho causal o lógico que une los anteriores en aten-

estudios

ción a máximas de experiencia aplicadas al caso), son propios de la presunción de inocencia.

Si el hecho base o indicio quedara probado, implicaría la desvirtuación de la presunción de inocencia, por lo que la presunción de inocencia no ha de reputarse como una presunción, sino como una verdad interina o provisional que sólo se desvirtúa mediante prueba en contrario.

A este respecto deben tenerse en cuenta las sentencias del T.C. 174/1985, de 17 de diciembre, y 256/1988, de 21 de diciembre, que vedan la posibilidad de valorar el contraindicio o coartada como elemento base de la presunción de culpabilidad. No parece arriesgado afirmar que la prueba de la falsedad de la coartada, únicamente permite presumir que quien la argumentó no realizó aquello que manifiesta, y tal afirmación de falsedad no garantiza que el sujeto pasivo realizó el hecho imputado, conclusión que requiere otro indicio que directamente pruebe tal evento de forma positiva y no simplemente por deducción de un hecho negativo.

Por ello, el T.C. en su sentencia 110/84, señala:

“La presunción de inocencia habría sido desconocida en cuanto se presume que el contribuyente ha defraudado y debe probar que no lo ha hecho, cuando debía presumirse lo contrario y asumir la inspección de la carga de la prueba.”

Y ha establecido reiteradamente el T.C.:

“El derecho a la presunción de inocencia requiere en todo caso de una mínima actividad probativa, producida con todas las garantías procesales y que sean de cargo.”

Antes de pasar a la cuestión siguiente, es necesario fijar a qué fases extiende su vigencia la presunción de inocencia. La respuesta es que la vigencia se extiende a la fase probatoria y al momento mismo de la investigación, siempre que en dicho momento se limiten los derechos; así lo tiene declarado el T.C. y el T.E.D.R., que han afirmado la presunción de inocencia en materia de adopción y duración de la prisión provisional, en materia de procedimiento y, en general, en todos aquellos actos de investigación o medidas cautelares que limitan derechos.

También el T.C. (sentencia 13/1983, de 1 de abril; A.T.C. 339/1984, de 6 de junio) entiende que la presunción de inocencia es aplicable en otros procedimientos distintos del penal, como el civil, laboral, contencioso administrativo, en los supuestos en que en éstos se trate de cuestiones que

estudios

supongan una valoración de la conducta del sujeto, de la cual derivase un resultado sancionador o limitativa de derechos.

Conclusión: El contribuyente tiene obligación de atender la inspección para la que es requerido, siempre que ésta se realice atendiendo a todos los requisitos formales y materiales exigibles (¿PLANES DE INSPECCIÓN?), así como tiene la obligación procesal de aportar datos, información, facturas, libros, etc., pero exigible mediante la realización de una conducta que no tiene que ser positiva, es decir, no puede obligar la inspección, vg. a que el contribuyente prepare estadísticas, resúmenes y/o papeles de trabajo en general que, para facilitar la inspección, ésta crea oportunos. Basta con aportar los datos e información que por obligación legal se tienen que disponer el contribuyente o sujeto pasivo.

SEGUNDA CUESTION.

Iniciada la inspección y previa entrega de la documentación requerida, ¿cuál es la forma idónea de llevar a cabo la inspección? Es decir, qué es probar, a quién corresponde probar y, en caso de falta de prueba, qué consecuencias se derivarán.

Se entiende por prueba aquella actividad de carácter personal cuya finalidad consiste en lograr la convicción del juez o tribunal acerca de la exactitud de las afirmaciones de hecho operadas por las partes en el proceso.

La traducción en derecho sancionador administrativo sería:

La prueba que se encuadra en la exigencia general de la "mínima actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo y que tratándose de infracción y sanción administrativa, corresponde a la Administración; recae sobre un objeto determinado, del cual pretende obtener la convicción del actuario, estando constituido dicho objeto no por los hechos en sí, los cuales son o no son y, en consecuencia no requieren ser probados, siendo así que, además, los hechos se caracterizan por ser fenómenos exteriores ya acontecidos y no presenciados, por tanto, por el actuario, ni susceptibles de volver a acaecer; el objeto de la prueba viene determinado por las afirmaciones que respecto a tales hechos realiza el contribuyente".

Fíjese que el T.C. expone:



estudios

“...el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción.”

El actuario debe presentar la prueba fundamental en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción. Añade el T.C.:

“Pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de pruebas de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción. En tal sentido, la intervención del 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...”

El derecho de presunción de inocencia implica la producción de un desplazamiento de la carga de la prueba a la inspección, a la que compete la función de allegar al proceso esa mínima actividad probatoria de cargo respecto de los hechos constitutivos de la infracción, y además de las circunstancias atenuantes y eximentes, es decir, de los hechos constitutivos, impositivos y extintivos.

La S.T.C. de 26 de abril de 1990 contiene la afirmación:

“...pudiendo obviamente basarse la impugnación en la FALTA DE PRUEBA de los hechos imputados o de la CULPABILIDAD necesaria que justifique la imposición de la sanción.”

Esta referencia a la culpabilidad, viene a aclarar una duda en cuanto a si se impone al contribuyente la carga de probar la realidad de los hechos impositivos, extintivos y excluyentes en tanto que no resultarían amparados por la presunción de inocencia.

El T.C. ha venido a confirmar que el principio de presunción de inocencia afecta a la infracción en su sentido lato, es decir, conteniendo todos sus elementos (acción, culpabilidad, antijuridicidad y tipicidad) y no a parte de ellos.



estudios

Si no queda demostrado por la inspección la culpabilidad del contribuyente infractor, se vulnerará el derecho constitucional a la presunción de inocencia, al sancionar al contribuyente por un hecho que, tal vez, pudiera no ser punible por diversas circunstancias, esto es, un hecho que en cualquiera de sus manifestaciones resulta dudoso por falta de prueba al respecto.

Siendo cierto que el juez o tribunal, a la hora de fundamentar su fallo no tiene por qué ir desmontando una a una todas las circunstancias atenuantes o eximentes, también lo es que si la inspección no ha probado en el acta la culpabilidad, siendo éste un elemento necesario que justifica la sanción, aun con el conjunto de pruebas prácticas, no puede el juez, en base a la sola prueba de los hechos constitutivos, dictar una sentencia condenatoria.

La prueba tiene una finalidad inmediata, cual es lograr la convicción judicial acerca de la exactitud de una afirmación de hecho, convicción que no ha de girar en torno a la veracidad o falsedad del hecho base de la afirmación, ni tener como apoyo el dato de la existencia o no de tales hechos, antes al contrario, la convicción lo es respecto de la exactitud de la afirmación fáctica, no residenciándose tampoco dicha convicción en términos de certeza absoluta, sino únicamente de probabilidad; se trata, pues, de un juicio de probabilidad, de mayor o menor acercamiento entre la afirmación y el hecho acaecido, y en tanto no es conocido y es hecho pasado, la probabilidad ha de ser medida en términos de verosimilitud, habida cuenta de que de acuerdo con las leyes de la lógica humana y las máximas de la experiencia se suele aceptar en la vida como verdadero aquello que se corresponde al uso habitual de las cosas y a su decurso natural.

Lo fundamental en el concepto de la carga de la prueba es el carácter objetivo que hace referencia al problema de la distribución entre las partes de la probanza de las afirmaciones que sobre los hechos se vierten en el proceso de comprobación e investigación.

Si la inspección no estuviera facultada para completar la actividad probatoria del contribuyente, ésta llegaría a una verdad formal, ya que la carga formal o subjetiva de la prueba es la actividad realizada por cada parte en apoyo de su interés en aras de evitar el perjuicio de una sentencia desfavorable.

Es decir, si a tenor del artículo 116 de la L.G.T. "*Las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo 102 se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho*", y el artículo 102 define "*se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o*

estudios

reconozca espontáneamente ante la Administración...”, bastaría al contribuyente o sujeto pasivo el realizar las declaraciones en tiempo y forma y presentar los justificantes que respaldan o conforman los hechos o datos que en ellas se contienen para que la verdad formal estuviera demostrada.

La función de 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 (S.T.C. 100/1985). Por ello la inspección debe llegar a la verdad material, para ello la inspección está obligada a complementar la actividad necesaria de investigación para esclarecer totalmente los hechos, porque la inspección goza de dicha facultad que como contrapartida limita el alcance de la actividad probatoria del contribuyente.

La inspección, versus, tiene la obligación de investigar y hacer constar en su caso, tanto las circunstancias adversas, como las favorables.

No obstante, el contribuyente tiene derecho a defenderse de la imputación realizada por la inspección, tanto moviéndose en forma activa, esto es, contestando a la imputación, negando los hechos o alegando otros nuevos, como pasivamente o, lo que es lo mismo, manteniendo

SUPERCUENTA SANTANDER

AHORA DESDE

200.000

Ptas.

**Infórmese en el
900 17 17 17**



**Banco
Santander**



estudios

silencio, sin que en ningún caso de su conducta no colaboracionista pueda extraerse conclusión alguna de culpabilidad.

Dado que el interés de la Administración consiste tanto en dictar una resolución sin sanción, como con sanción, pues lo que importa es el descubrimiento de la verdad, es decir, constatar la veracidad de las declaraciones del contribuyente a la Hacienda Pública, no es posible en el proceso comprobatorio hablar de carga de la prueba en el sentido formal o subjetivo.

Pero, el punto esencial predominante en materia de carga de prueba no es tanto el aspecto formal, es decir, quién debe probar cada uno de los hechos, cuanto las consecuencias que han de derivarse, precisamente, de la falta de prueba de los mismos (hechos planteados pero no probados). Es precisamente el problema de la duda del hecho incierto el que viene a resolver la teoría de la carga de la prueba en sentido material u objetivo.

En el proceso comprobatorio, dado que puede terminar con una sanción, las situaciones de duda o incertidumbre deben ser probadas por la inspección, ya que no es posible como en el proceso civil, proceder a distribuir equitativamente entre las partes el daño resultante de la incertidumbre. Además, por imperativo constitucional del principio de presunción de inocencia y atendiendo a razones de justicia, habida cuenta del mayor daño que provocaría la sanción de un inocente que la no sanción de un culpable, obligaría a la inspección a dictar una resolución sin sanción.

Debe recordarse la S.T.C. de 26 de abril de 1990, en la que se muestra una significación muy interesante en materia de procedimiento, en lo referente a la instrucción probativa y los medios de prueba.

“El acta no es pues, determinante por sí misma de ninguna sanción, pues con ella se pone sólo fin a la fase de instrucción del procedimiento de liquidación que da paso a la fase siguiente, la de liquidación en el sentido estricto, y, en su caso, a la incoación del correspondiente expediente sancionador. En consecuencia, si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba

estudios

fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción.

Si ello es así en la vía administrativa, con mayor razón lo es en el orden jurisdiccional contencioso administrativo ante el cual el contribuyente pide la anulación del acto administrativo sancionador. La presunción de legalidad que adorna a este último no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de pruebas de los hechos impugnados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción..."

CON EL SANTANDER LLEGUE AHORA

HASTA EL

14'5%*

DEPOSITO SANTANDER

Mensual Desde 5 Mill. Ptas.

* EJEMPLOS DE T.A.E.

Para 5 Mill. Ptas. — 12,33%

Para 25 Mill. Ptas. — 14,06%

Para 50 Mill. Ptas. — 14,5%



**Banco
Santander**



estudios

Conclusiones:

Primera: La prueba entendida como actividad, es la garantía de un proceso justo, es eliminación de la arbitrariedad. El derecho a la presunción de inocencia requiere para su desvirtuación la existencia en el proceso de una mínima actividad probatoria de cargo, actividad probatoria que en función del lugar preferente que ocupan en el ordenamiento jurídico los derechos fundamentales, ha de ser obtenida respetando la eficacia de tales derechos, resultando limitados determinados métodos de búsqueda y obtención de pruebas e incluso, ciertos temas han de quedar excluidos de la posibilidad de constituirse en objeto de prueba.

Segunda: Las pruebas que llevan a la convicción, no han de obtenerse a cualquier precio y sin freno alguno, sino que lo ha de ser siempre en atención a medios de prueba concretos, específicos y lícitos.

Tercera: La carga de la prueba, en sentido material o de búsqueda de la verdad material, corresponde a la inspección. La prueba requerida tiene que ser producida con todas las garantías procesales y debe ser de cargo, es decir, que quede demostrado por la inspección la culpabilidad del contribuyente o sujeto pasivo.

TERCERA CUESTION.

¿Cuál es el valor y la eficacia de las afirmaciones vertidas por la inspección? Es decir, ¿debe considerarse en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados como una simple denuncia o, por el contrario, son susceptibles de valorarse como pruebas por los tribunales ordinarios?

Las diligencias y actas de la inspección, formalizadas en el expediente sancionador no tienen la consideración de simple denuncia, sino que 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.

En el proceso penal no puede quedar condicionado por una presunción previa, derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente. El acta de inspección

estudios

contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez libremente aprecie, con respecto a todos los derechos sancionados en la Constitución...

En el orden penal se reitera la doctrina del T.C. (SS.T.C. 31/1981, de 28 de julio; 101/1985, de 4 de octubre; 145/1985, de 28 de octubre, etcétera), el atestado goza de un menor valor de denuncia y, por tanto, es objeto de prueba y no medio de verificación, por lo que, evidentemente, y en la línea de principios, tan sólo constituye un modo de transmisión de la *notitia criminis* para su constatación posterior por las vías legales consagradas al efecto.

En el proceso penal, nada hay que objetar a la doctrina del T.C., mas en la vía judicial contencioso-administrativa es preciso realizar algunas consideraciones.

Si las actas y diligencias no tienen la consideración de simple denuncia, como sí ocurre en el proceso penal, sino que 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, lo que el tribunal contencioso-administrativo deberá constatar, en primer lugar, si las actas y/o diligencias no están viciadas *ad initio* de la vulneración del principio de presunción de inocencia.

No obstante, el contribuyente puede optar por recurrir a la Ley 62/1978 de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, en el supuesto de considerar que dichos documentos están viciados por la violación del principio de presunción de inocencia.

En previsión de esta situación, el T.C. manifiesta sobre la prueba de los hechos sancionados, contenidos en las actas y diligencias:

“El precepto combatido, constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio 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.”

estudios

La valoración libre de la prueba no se opone, sino que la exige, a la fundamentación fáctica (motivación) del acto administrativo, si se entiende que apreciación en coincidencia es valoración racional y lógica.

Hasta la constitución de 1978, la no aplicación del derecho de presunción de inocencia en materia de prueba se asentó sobre tres dogmas:

1.º *La apreciación en conciencia de la prueba:*

Entendiendo ésta como facultad omnímoda o libérrima y sin necesidad de apoyarse en pruebas de carácter objetivo.

2.º *La inmotivación de los actos administrativos:*

Fruto de conceptuar la libre apreciación como una operación secreta.

3.º *La inatacabilidad de los hechos declarados probados.*

Superada la creencia de acuerdo con la cual la libre valoración de la prueba venía a contraponerse a la motivación fáctica de la sentencia penal (léase sancionadora), la exigencia de tal motivación resulta una consecuencia imperativa de los dictados de los artículos 24.1, 24.2 y 120.3 de la C.E., integrándose en el derecho de defensa y en el principio de tutela judicial efectiva.

Habida cuenta de que la motivación no constituye una nueva exigencia formal, el cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 120.3 de la C.E. no resulta colmado con la simple fundamentación jurídica que, no obstante, viene a ser requisito necesario y por similares argumentos que los utilizados para demandar una motivación sobre el hecho.

Por el contrario, el artículo 120.3 de la C.E. sólo se satisface si la sentencia penal o sancionadora es fundamentada fácticamente, ya que de no hacerse así resultaría imposible ejercitar el oportuno derecho a los recursos, implícito en el más general a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 C.E.), y podría vulnerar el propio artículo 24.2 C.E. en lo relativo a la presunción de inocencia, al no poder constatar si, a efecto de argumentar el fallo, se hizo uso de elementos no constitutivos de prueba o practicados sin garantía e, incluso, si el proceso de valoración fue irracional o ilógico.

Se trata de expresar los elementos objetivos de la prueba que permitan constatar si la misma era incardinable en la exigencia de: 1) mínima actividad probatoria; 2) producida con todas las garantías; 3) y de cargo y por otra parte indicar el iter formativo de la convicción, es decir, las reglas



estudios

de la experiencia, la lógica o la razón en función de las cuales, de las pruebas practicadas, se ha podido afirmar la existencia del hecho por el que se sanciona.

En consecuencia, la sentencia habrá de contener:

- 1) Expresión clara y terminante de los hechos que han conducido a su afirmación.
- 2) Los fundamentos jurídicos.
- 3) Los elementos probatorios que han llevado al juzgador a concluir su fallo.
- 4) Las reglas de la experiencia, la lógica o la razón en función de las cuales, de las pruebas practicadas, se ha podido afirmar la existencia del hecho por el que se sanciona.

No es suficiente la narración histórica clara, expresa y terminante, relatos fácticos nítidos, diáfanos, transparentes, sino que además hay que dar una explicación y un razonamiento de los hechos.

Quede claro que no es necesario detallar los diversos momentos de razonamiento, sino las líneas generales de ese razonamiento, es decir, no prueba a prueba, sino una motivación genérica del camino seguido para llegar a la solución, pero ello no tiene que servir para excluir la motivación de la sentencia. (ATC. 307/85, de 8 de mayo, y 732/85, de 23 de octubre).

No resulta difícil, simplemente guardando silencio, mostrar al juez o tribunal la falta de pruebas de cargo presentadas por la inspección, así como la vulneración del derecho de defensa por no estar motivadas en clave constitucional las actas de la inspección. Si los hábitos de la inspección o los modelos de las actas no varían, la consecuencia puede ser la paralización de la administración de justicia por saturación, dados los múltiples asuntos que en ellos se residencian por la *"carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción, ya que la presunción de legalidad que adorna el acto administrativo sancionador no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración"*.



estudios

Es preciso indicar que lo más difícil de reflejar, y por lo tanto de atacar, es si la prueba ha sido de cargo o incriminadora, por lo que siguiendo al T.C., expondremos lo que se entiende por prueba de cargo:

- 1.º La prueba que va referida siempre a la infracción, por la que se produce la sanción, esto es, han de probarse todos los elementos fácticos de la infracción, por lo que la actividad probatoria ha de recaer sobre el conjunto de tales elementos.

En resumen, constatar que la prueba va referida al hecho por el que se sanciona.

No sería prueba de cargo, si aquélla fuera tendente a demostrar de forma parcial el hecho de la acusación o si lo fuera de otro hecho distinto de aquél por el que se sancionó.

La convicción lo ha de ser siempre sobre la base de una prueba, siendo así que la convicción no es en sí misma prueba.

- 2.º Ha de tener sentido incriminador, es decir, es prueba referida a hechos, datos o acontecimientos directa y sustancialmente unido a la infracción por la que se sanciona, exigencia que se extiende a la culpabilidad (entendida como nexo psicológico entre el autor y la conducta reprochada).

- 3.º La prueba en relación con los elementos subjetivos del tipo cuando éstos sean determinantes de la culpabilidad.

En definitiva, la prueba tiene que ser suficiente y competente, no tratándose de rehusar la valoración de la prueba realizada, sino de constatar que tal valoración se asiente sobre pruebas que objetivamente permitan una conclusión como la alcanzada (si a partir de unos datos externos es posible llegar a una conclusión de forma racional), erradicando la arbitrariedad, la intuición o el capricho del actuario, y tratándose de una prueba, habría que revisar que el proceso subjetivo que liga indicio y hecho presunto, lleva a una conclusión lógica y racional.

Sobre el indicio, y a pesar de la opinión generalizada de que éste goza de una base objetiva o externa, a veces se confunde el indicio con la sospecha que descansa precisamente en el indicio, de modo tal que viene a reputarse como el dato racional lo que surja de la apreciación del hecho, pero no el hecho mismo. Por el contrario, el indicio no es la misma presunción, sino el hecho base de ésta.

El indicio no es un medio de prueba, sino un hecho que en sí no prueba

estudios

nada. Para que el indicio goce de valor probatorio ha de estar absolutamente probado.

El indicio es objeto de prueba, hecho a demostrar por cualquier medio de prueba admisible y, en especial, por vía de la prueba pericial.

Una vez se ha probado plenamente el indicio, éste goza de la cualidad de ser fuente de prueba en tanto posibilita dar como cierto un hecho distinto que se exige así en fundamento de una resolución sancionadora.

Por ello, en la prueba indirecta deben analizarse dos cuestiones. La primera, que esté plenamente probado por cualquier medio de prueba admisible en derecho, y como expone el T.C. en su sentencia 174/1985, de 17 de diciembre, no es posible que puedan construirse certezas partiendo de simples probabilidades. La falta de prueba del indicio, la duda a su respecto, veda la presunción. Como consecuencia debe de contarse con pluralidad de indicios y éstos han de ser graves, precisos y concordantes. La segunda cuestión es que el indicio debe ser probado con respecto al principio de presunción de inocencia.

Conclusión: Si las actas no desvirtúan el principio de presunción de inocencia, el juez o tribunal ordinario de cualquier jurisdicción debe absolver, ya que la presunción de legalidad de los actos administrativos no invierte la carga de la prueba, sino que simplemente comporta la carga de recurrir.

Además, el T.C. afirma que la carga de la prueba en materia de infracción y sanción administrativa corresponde a la Administración, por ser la que propugna el derecho de impugnación.

RESUMEN.

La S.T.C. de 26 de abril de 1990 en materia de procedimiento sancionador, puede considerarse positiva. No obstante, en mi opinión, se ha tratado de evitar la devolución de oficio que hubiera conllevado una declaración de inconstitucionalidad por tratarse de materia sancionadora, pero si la Administración no aplica el contenido interpretativo de esta sentencia, puede avocar a un colapso de la administración de justicia por la cantidad de recursos que es de esperar se produzcan.

Mis noticias son que no hay noticias. La inspección sigue actuando como si la sentencia no existiera, y el Gobierno no ha cambiado el modelo de ACTA, que como ha quedado expuesto, es insuficiente; basta recordar



estudios

el poco espacio que contiene, para incluir una exposición literaria de la motivación, e incluso en lo referente a sanciones, se sigue haciendo una simple referencia legal al derecho de graduación de sanciones como si de una simple cortesía se tratara.

