
estudios

Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria.

Magín PONT MESTRES

Catedrático de Derecho Tributario

Miembro fundador de la A.E.A.F.

SUMARIO:

1. INTRODUCCION	12
2. TEMAS SOBRE LOS QUE SE PLANTEA INCONSTITUCIONALIDAD Y MOTIVOS EN QUE SE FUNDAMENTA	13
2.1. Responsabilidad e infracciones	13
2.1.1. Artículos de la LGT	13
2.1.2. Motivos de inconstitucionalidad	14
2.2. Suspensión del ejercicio profesional	14
2.2.1. Artículos de la LGT	14
2.2.2. Motivos de inconstitucionalidad	15
2.3. Graduación de sanciones	16
2.3.1. Artículos de la LGT	16
2.3.2. Motivos de inconstitucionalidad	16
2.4. Condonación graciable de sanciones	17
2.4.1. Artículos de la LGT	17
2.4.2. Motivos de inconstitucionalidad	17
2.5. Facultades de la Inspección y naturaleza de las actas	17
2.5.1. Artículos de la LGT	17
2.5.2. Motivos de inconstitucionalidad	18



estudios

2.6.	Falta de aportación de pruebas o negativa	18
2.6.1.	Artículos de la LGT	18
2.6.2.	Motivos de inconstitucionalidad.	19
2.7.	Intereses de demora	19
2.7.1.	Artículos de la LGT	19
2.7.2.	Motivos de inconstitucionalidad.	19
3.	CRITERIO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y ANALISIS DEL MISMO.	20
3.1.	En relación a responsabilidad e infracciones	20
3.1.1.	Inexistencia de responsabilidad objetiva	21
3.1.2.	Responsabilidad solidaria	21
3.1.3.	Toma en consideración del error de Derecho	21
3.1.4.	Análisis crítico	22
3.2.	Respecto a suspensión del ejercicio profesional	23
3.2.1.	Desigualdad de situación respecto de la Administración Tributaria	24
3.2.2.	Análisis crítico	24
3.3.	Acerca de la graduación de sanciones.	25
3.3.1.	La capacidad económica como módulo en la graduación de las sanciones	25
3.3.2.	Conformidad a la propuesta de liquidación	26
3.3.3.	Análisis crítico	27
3.4.	Sobre condonación graciable de sanciones	29
3.4.1.	Agilización del cobro de deudas.	29
3.4.2.	Análisis crítico	29
3.5.	En orden a las facultades de la Inspección y a la naturaleza de las actas	30
3.5.1.	Funciones de inspección y de liquidación tributaria.	30
3.5.2.	Presunción de certeza del contenido de las actas	31
3.5.3.	Análisis crítico	33
3.6.	En cuanto a falta de aportación de pruebas o negativa	34
3.6.1.	Derecho a no confesarse culpable.	34
3.6.2.	Derecho a la presunción de inocencia	35
3.6.3.	Análisis crítico	35
3.7.	En lo concerniente al interés de demora.	36
3.7.1.	Singular relevancia del deber de contribuir.	36
3.7.2.	La Administración en situación de superioridad sobre los contribuyentes	36
3.7.3.	La diferenciación normativa, medida proporcionada	38
3.7.4.	Análisis crítico	39
4.	CONCLUSIONES	45

1. INTRODUCCION.

La Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, no experimentó, apenas, variación alguna en los dos primeros decenios de vigencia. Sólo ligeros retoques tendentes a corregir aspectos muy concretos y delimitados.

Mas, llegado el año 1984, el Gobierno envió a las Cortes un proyecto de ley de represión del fraude fiscal, que tras diversas vicisitudes se convir-

estudios

tió en la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (en lo sucesivo LGT). Esta, introdujo substanciales variaciones al texto original de 1963, especialmente en materia de infracciones y sanciones, aunque no prosperase la denominación original del proyecto. Algunos de los nuevos preceptos dieron lugar a interposición de recurso de inconstitucionalidad presentado por 50 senadores. Así mismo abrieron paso a varias cuestiones de inconstitucionalidad, una planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, y otras por la Sala Tercera del Tribunal Supremo (en lo sucesivo TS).

Me propongo, aquí, efectuar un examen pormenorizado del contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo TC) de 26 de abril de 1990, que resuelve el recurso referido así como las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas, a cuyo efecto, se individualizarán los temas objeto de recurso o de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.

La sistemática del trabajo y método de realización consiste en agrupar, en un primer capítulo, con apartados sucesivos, cada uno de dichos temas, con transcripción de los artículos correspondientes de la LGT que resulten afectados, así como de los motivos de inconstitucionalidad aducidos.

En otro capítulo sucesivo se recoge la doctrina del Tribunal Constitucional en relación a cada concepto cuestionado seguido del análisis crítico de la misma.

2. TEMAS SOBRE LOS QUE SE PLANTEA INCONSTITUCIONALIDAD Y MOTIVOS EN QUE SE FUNDAMENTA.

2.1. Responsabilidad e infracciones. (Planteado en el recurso.)

2.1.1. *Artículos de la LGT.*

El artículo 38 dispone:

"Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria."

El artículo 77.1. establece:



estudios

"Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia."

2.1.2. Motivos de inconstitucionalidad.

Se considera que los artículos 38.1. y 77.1. son inconstitucionales porque este último define de una forma objetiva la infracción tributaria, haciendo desaparecer cualquier exigencia de voluntariedad o intencionalidad, y, en el primero, desaparece toda referencia a las personas que "dolosamente" sean causantes de las infracciones, tal y como antes se decía en este precepto. La conjunción de ambos artículos supone la peligrosa asunción de un régimen de responsabilidad objetiva, ya que se elimina la supresión del requisito consistente en la voluntad de conseguir un resultado injusto. Por lo demás, siguen alegando los senadores, "ni tan siquiera se contempla un factor de corrección como es el error de derecho, de innegable oportunidad habida cuenta de la enorme complejidad técnica que posee la normativa tributaria". Una vez sentado, añaden, que los principios inspiradores del orden penal resultan de aplicación con matices al Derecho administrativo sancionador, por ser ambos manifestación del Derecho punitivo del Estado, como se refleja en el artículo 25.1. de la Constitución y en reiterada jurisprudencia del TS y del TC, debe mantenerse que los citados artículos 38.1. y 77.1. son inconstitucionales al estar en contradicción con el citado precepto constitucional y, también, con el artículo 9.3. que garantiza la seguridad jurídica.

2.2. Suspensión del ejercicio profesional. (Planteado en el recurso y en la cuestión de inconstitucionalidad de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.)

2.2.1. Artículos de la LGT.

El artículo 80.4. dice, en relación a las infracciones tributarias, que se sancionarán, según los casos, mediante:

"Suspensión por plazo de hasta 1 año, del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

A estos efectos, se considerarán profesiones oficiales las

estudios

desempeñadas por Registradores de la Propiedad, Notarios, Corredores Oficiales de Comercio, Agentes de Cambio y Bolsa y todos aquéllos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, Comunidades Autónomas, Provincias, Municipios o Corporaciones Administrativas de Derecho Público."

El artículo 81.1.a) faculta para acordar e imponer sanciones tributarias, entre otras, al Gobierno,

"si consisten en suspensión del ejercicio de profesiones liberales."

El artículo 86 señala:

"Si los sujetos infractores fuesen autoridades, funcionarios o personas que ejerzan profesiones oficiales, la multa que proceda, conforme a los apartados 4, 5 y 6 del artículo 83, llevará aparejada la suspensión por plazo de 1 mes, si fuera superior a 250.000 pesetas; por plazo de 6 meses, si fuera superior a 1.000.000 de pesetas, y por plazo de 1 año, si su cuantía fuera superior a 5.000.000 de pesetas."

2.2.2. Motivos de inconstitucionalidad.

La tacha de inconstitucionalidad proviene, según los recurrentes, de que el artículo 80.4. prevé como sanción, en determinadas infracciones, la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, siendo que el artículo 81.1.a) otorga al Gobierno la facultad de acordar esta sanción, y el artículo 86 regula el plazo de duración de la sanción citada en función de la cuantía de la multa, lo que significa que determinadas personas "sufrirán una doble sanción" que pugna con el principio "non bis in idem". En el recurso interpuesto se afirma que los referidos preceptos vulneran el artículo 9.3. de la Constitución en sus vertientes de principio de legalidad y de jerarquía normativa, el artículo 14 que veda la discriminación, y el artículo 35.1. que garantiza el derecho al trabajo.

Por su parte, la Sala Tercera del TS considera que el art. 80.4. puede ser contrario al principio constitucional de igualdad, en razón a que una infracción tributaria cometida por un funcionario o por alguna de las personas contempladas en el artículo 80.4., genera una responsabilidad agravada respecto del resto de los ciudadanos.

estudios

2.3. Graduación de las sanciones. (Planteado en el recurso y en la cuestión de inconstitucionalidad del TS.)

2.3.1. Artículos de la LGT.

El artículo 82 preceptúa que las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

- "a)
- b) La capacidad económica del sujeto infractor.
.....
- h) La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule."

2.3.2. Motivos de inconstitucionalidad.

El enfrentamiento del artículo 82.b) con la Constitución, se produce, según los recurrentes, por cuanto, si bien en el artículo 31.1. de la misma se recoge como principios básicos del sistema tributario los de igualdad y progresividad, y, este último —dicen— debe ser puesto en conexión con la capacidad económica del contribuyente como factor determinante de su mayor o menor esfuerzo fiscal, sin embargo, este criterio sólo puede operar en la fase de establecimiento, devengo y pago de los impuestos, pero no en la del posible incumplimiento de la obligación tributaria. Junto a esa lesión del artículo 31.1. se produce otra en el artículo 14 que proclama la igualdad, y una tercera al artículo 9.3. que garantiza la seguridad jurídica.

La contravención del artículo 82.h) respecto de la Constitución, surge porque con el señuelo de conseguir la benevolencia de la Administración, se hace que, según estiman los recurrentes, el contribuyente renuncie a su derecho a recurrir las sanciones que se le impongan, ocasionándole una inconstitucional situación material de indefensión, lo cual lesiona el artículo 24.1. de la Constitución que contempla entre sus manifestaciones un derecho de acceso a los Tribunales de Justicia.

A criterio de la Sala Tercera del TS, el artículo 82.b) se sitúa extra-muros de la Constitución, por cuanto no puede extenderse el principio de capacidad económica al ámbito del Derecho administrativo sancionador ya que ello configuraría una injustificada desigualdad: sancionar más al que más tiene. Por el contrario, a conductas iguales deben responder

estudios

sanciones iguales. De ahí que lo previsto en el artículo 82.b) resulte lesivo del principio constitucional de igualdad recogido en el artículo 14.

2.4. Condonación graciable de sanciones. (Planteado en el recurso.)

2.4.1. Artículos de la LGT.

El artículo 89.2. precisa:

"Las sanciones tributarias sólo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual ejercerá tal facultad directamente o por delegación. Será necesaria la previa solicitud de los sujetos infractores o responsables y que renuncien expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo. En ningún caso será efectiva hasta su publicación en el Boletín Oficial del Estado."

2.4.2. Motivos de inconstitucionalidad.

El contenido del artículo 89.2 pugna, según entiende el recurso, con el artículo 106.1. de la Constitución, que atribuye a los Tribunales el control de la potestad reglamentaria y de la legalidad de la actuación administrativa. Esto hace que la Administración tributaria no pueda esgrimir como excepción en un recurso la renuncia operada en virtud de lo previsto en el artículo 89, lo que hace evidente la inconstitucionalidad que de este precepto se predica.

2.5. Facultades de la Inspección y naturaleza de las Actas. (Planteado en el recurso.)

2.5.1. Artículos de la LGT.

El artículo 140.c) atribuye a la Inspección de los Tributos la facultad de:

"Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan."



estudios

El artículo 145.3. ordena que:

"Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario."

2.5.2. Motivos de inconstitucionalidad.

Entienden los recurrentes que los artículos 140 y 145 de la LGT son inconstitucionales en cuanto a la modificación introducida, ya que facultan a la Inspección de los Tributos para practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, así como confieren a las actas y diligencias extendidas por dicha Inspección la naturaleza de documento público, al igual que valor probatorio de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. Considera el recurso que la declaración de que los hechos que constan en las actas de inspección poseen una presunción "iuris tantum" de certeza no resulta compatible con la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2.), y coloca al contribuyente en inconstitucional situación de indefensión (artículo 24.1.), por la práctica imposibilidad de probar en contrario hechos negativos. La cuestión deviene especialmente grave en el orden penal —añade— ya que se está concediendo al acta de inspección trascendencia como soporte de resoluciones judiciales ulteriores. De donde, por un lado se disminuyen sensiblemente las garantías jurídicas del contribuyente y, por otro, aunque íntimamente unido, se quiebra la presunción constitucional de inocencia, que se transforma en una presunción de culpabilidad y obliga al contribuyente a probar su inocencia.

2.6. Falta de aportación de pruebas o negativa. (Planteado en la cuestión de inconstitucionalidad del TS.)

2.6.1. Artículos de la LGT.

El artículo 83.3.f) manda que se sancione con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas, entre otras, la siguiente infracción:

"La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición."



estudios

2.6.2. Motivos de inconstitucionalidad.

Puede estimarse inconstitucional el artículo 83.3.f), a criterio de la Sala Tercera del TS, al establecer como infracción fiscal sancionable, la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición. Considera la Sala que no puede esgrimirse aquí —en contra de lo alegado por la Administración—, un deber de colaboración de los contribuyentes, porque, este supuesto deber, no rebasa el umbral donde comienza el derecho de los ciudadanos a “no autoinculparse” como un elemento de su derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 de la Constitución), y la destrucción de dicha presunción incumbe precisamente a quien acusa y sanciona. De ahí que el referido precepto lesiona los derechos de los contribuyentes a no declararse culpables, y a la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2.).

2.7. Intereses de demora. (Planteado en las cuestiones de inconstitucionalidad del TS y de la Audiencia Territorial de Valencia.)

2.7.1. Artículos de la LGT.

El artículo 58.2.b) dispone que, en su caso, también formará parte de la deuda tributaria:

“El interés de demora que será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente.”

2.7.2. Motivos de inconstitucionalidad.

Considera la Sala Tercera del TS que el artículo 58.2.b) está en contradicción con los artículos 14 y 25.1. de la Constitución, ya que la prestación de intereses de demora es por su propia esencia, una reparación de los perjuicios ocasionados por la morosidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, y su finalidad es únicamente resarcir ese perjuicio patrimonial. Mas, esa naturaleza se adultera cuando se utiliza para un fin distinto, como ocurre en el artículo 58.2.b), puesto que el fin disuasorio que supone el incremento del interés legal en un 25 por ciento transforma el interés de demora en una sanción. En suma, se produce una desigualdad

estudios

de trato entre Administración y administrado en la fijación de la cuantía de los mencionados intereses que podría vulnerar el principio constitucional de igualdad (art. 14). Además, en tanto los intereses de demora no persiguen el equilibrio económico de la relación tributaria, sino imponer una sanción adicional, puede venir transgredido el artículo 25.1. de la Constitución, porque esa “sanción” con fines disuasorios no responde a la conducta infractora ni a una tipificación adecuada.

Por su parte, la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, considera que el contenido del artículo 58.2.b) podría conculcar los artículos 14 y 31.1. de la Constitución. Y ello porque la finalidad del interés legal es resarcir al Estado del coste o perjuicio financiero que supone el retraso en el pago, y, establecido dicho coste por ley en el interés general, hay que preguntarse si el acreedor a una devolución de la Administración no sufre un mismo perjuicio financiero y, en cambio, en virtud de esa regulación obtiene un trato desfavorable en materia de intereses.

Dicho trato es, a juicio de la Sala, discriminatorio, por lo que carece de justificación. Y pudiera conculcar —dice— los artículos 14 y 31 de la Constitución.

3. CRITERIO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y ANALISIS DEL MISMO.

Veamos ahora la posición del TC en relación a los temas planteados en el recurso y en las dos cuestiones de inconstitucionalidad. Para ello, seguiremos la pauta clasificatoria anterior, en cuanto a temas o grupos de los mismos.

3.1. En relación a responsabilidad e infracciones.

Afirma el TC en el pórtico del Fundamento Jurídico 4 —en lo sucesivo FJ—, en relación con la pretendida inconstitucionalidad de los artículos 38.1 y 77.1. de la LGT, que “la impugnación no puede ser acogida ni en su premisa ni en sus consecuencias, debiendo en cambio compartirse la argumentación ofrecida por el abogado del Estado cuando sostiene que la Ley 10/85 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”.

estudios

3.1.1. *Inexistencia de responsabilidad objetiva.*

Tan contundente conclusión anticipada, si bien invita a no proseguir sobre el tema específico, sin embargo, ha de tratar de superarse la tentación para intentar conocer, bien que sucintamente, si resulta posible la pertinente fundamentación. Para el TC es erróneo entender “que se haya suprimido en la configuración del lícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa”. Y añade: “En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento”. A modo de colofón el TC asegura: “No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/85”.

3.1.2. *Responsabilidad solidaria.*

Explica el TC que el hecho de que el nuevo texto del artículo 38.1. de la LGT regule la responsabilidad solidaria en términos más amplios que en la redacción anterior, no permite deducir que la norma adolezca de vicio de inconstitucionalidad, toda vez que una interpretación sistemática de los artículos 38.1. y 77.1. “permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa, aunque sea leve”, bien entendido, además, “que no es trasladable al ámbito de las infracciones tributarias administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho penal” puesto que, aclara el TC, no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal, que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable *a posteriori* entre los distintos responsables individuales.

3.1.3. *Toma en consideración del error de Derecho.*

El reproche de los recurrentes a la falta de mención expresa del error de Derecho, como causa de exención de responsabilidad por infracción tributaria, es injustificado a juicio del TC, toda vez que sin la existencia de responsabilidad objetiva, “no es necesario que se haga constar expresamente el error de Derecho como causa que exonere de dicha responsabilidad”, lo que no significa que resulte relevante ni que la Ley 10/85 lo haya

estudios

excluido de los supuestos eximentes de responsabilidad. Precisamente porque la Ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho, afirma el TC, “podrá producir los efectos de exoneración 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”.

3.1.4. *Análisis crítico.*

De las tres cuestiones enjuiciadas aquí, sobre las que el TC se pronuncia negando su inconstitucionalidad y, por tanto, desestimándolas en el Fallo, es de observar que dos de ellas —existencia de responsabilidad objetiva y error de Derecho— se alinean en la posición de los recurrentes en el sentido de que les asistiría la razón si realmente la Ley 10/85 se hubiese refugiado en la responsabilidad objetiva o hubiere prescindido del error de Derecho como causa de exención.

Lo que acontece, viene a decirles el TC a los recurrentes, es que han leído mal o han interpretado erróneamente, ya que las nuevas normas ni han evolucionado hacia la responsabilidad objetiva, ni han marginado el error de Derecho.

Cierto que con ello, el TC, enmienda la plana, ahora en el año 1990, al propio legislador de 1985, o si se quiere al Ministro de Economía y Hacienda a la sazón en el cargo, ya que en el debate parlamentario a que dio lugar la presentación de enmiendas a la totalidad del proyecto de Ley, celebrado el 2 de octubre de 1984, dicho Ministro 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” (1), advirtiéndole al propio Ministro que tomaba estas palabras de un profesor de Hacienda Pública. Enmienda la plana, también, al ponente del Grupo parlamentario mayoritario del Congreso que intervino en el debate de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, Sr. Padrón, quien afirmó que “el argüir que no hubo voluntariedad, no hubo dolo, no es razón para que se pueda seguir permitiendo lo que viene ocurriendo hasta la fecha. que consiste en que, amparándose en ese precepto, se sigue produciendo el fraude fiscal en España” (2).

(1) Diario de Sesiones del Pleno del Congreso de los Diputados, núm. 150, de 2-10-84.

(2) Diario de Sesiones de Comisiones del Congreso de los Diputados.

estudios

Con todo, quizá sería más preciso decir que esa enmienda se produjo ya antes, cuando a partir de la publicación de la Ley 10/85, la doctrina por una parte y la jurisprudencia por otra, trataron, razonablemente, de restablecer las cosas en su sitio. Personalmente participé de esas inquietudes, vertidas en un trabajo de tan significativo título como "Hacia la superación de una ceremonia de confusión: delimitación del concepto de infracción en el Derecho vigente" (3). El propio Ministerio de Economía y Hacienda se vio en trance de "evolucionar" en su criterio, lo que hizo a través de una famosa Circular a comienzos de 1988 (4), en la que se hace eco de la sentencia del TS, de 8 de mayo de 1987, que vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales. La Circular señala "que han surgido dudas en la interpretación del artículo 77.1. de la LGT", que trata de superar precisando, entre otras cosas, que "la sanción exigirá el carácter doloso o culposo" cuando la conducta de una persona o entidad se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria. Esto me hizo escribir en el citado trabajo, acerca de la declinación o renuncia del Ministerio a mantener el criterio de responsabilidad objetiva de la que tan tenaz defensa hizo en los primeros treinta y dos meses de vigencia del nuevo ordenamiento sancionador tributario (5).

He aquí, pues, cómo la idea de la responsabilidad objetiva latía en el legislador de 1985, que es cuando se interpuso el recurso de inconstitucionalidad, bien que posteriormente quedó superada, lo que permite ahora al TC argumentar que los recurrentes interpretaron mal. Así las cosas, la sentencia del TC ratifica con carácter definitivo el esclarecimiento de las dos normas recurridas a las que nos referimos en este epígrafe.

3.2. Respecto a suspensión del ejercicio profesional.

También aquí el TC empieza por afirmar que la impugnación debe ser rechazada.

(3) Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 197/1988. Incorporado a la obra "Estudios sobre temas tributarios actuales", vol. III. Universidad de Barcelona, 1990.

(4) Circular, de 22 de febrero de 1988, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria.

(5) Ob. cit., pág. 92.



estudios

3.2.1. *Desigualdad de situación respecto de la Administración tributaria.*

Razona el TC, en el FJ 5, que la Ley no ha pretendido en modo alguno sancionar con una penalidad especial a ciertos sujetos en atención a sus circunstancias personales o a la genérica condición del trabajo que desempeñan, sino, por el contrario, a una condición objetiva de la propia infracción; esto es, a que exista una relación entre la conducta infractora y el desempeño de la función o profesión oficial de que se trate.

Es claro, dice, que la suspensión de funcionarios o profesionales oficiales es una sanción que se añade a la multa, pero se comprende fácilmente que ello no supone una indiscriminación injustificada en el trato que el legislador dispensa a estas personas con relación al que reciben los ciudadanos en general, pues no es igual la situación en que unos y otros se encuentran respecto de la Administración tributaria. Ciudadanos en general y funcionarios o profesionales oficiales que, por razón de su cargo —prosigue—, tienen determinados deberes de colaboración con la Administración tributaria no están *sub specie iuris* en la misma situación, siendo por ello razonable que el legislador recoja esta diferencia para dar un tratamiento sancionador distinto a las infracciones tributarias que unos y otros cometen, pues, lo que se sanciona con la suspensión de funciones no es tanto el quebranto económico derivado de la infracción tributaria, sino la infracción del deber de colaboración con la Administración tributaria. La sanción de suspensión es, en cierto modo, accesoria a la multa en tales supuestos, pero no supone duplicidad injustificada e irrazonable, sino que viene justificada por el hecho de tratarse de un funcionario o profesional oficial en el ejercicio de sus funciones y con observancia de sus específicos deberes de lealtad y colaboración con la Administración tributaria. Así entendido el artículo 86 de la LGT, explica, no hay infracción del derecho a la igualdad proclamada en el artículo 14 de la Constitución. Esto lleva al TC en el Fallo a declarar que el artículo 86 “no es inconstitucional interpretado en el sentido expuesto en el Fundamento Jurídico 5, letra A)”.

Igualmente, estima el TC que tampoco existe infracción del artículo 35.1. de la Constitución que implique una lesión del derecho al trabajo de los afectados ni vulneración de los principios de legalidad y jerarquía normativa.

3.2.2. *Análisis crítico.*

Sin perjuicio de que haya doctrina que pueda entenderlo de otra ma-

estudios

nera, los argumentos del TC en este punto resultan razonables, al reconducir la suspensión a sanción accesoria de la principal (multa).

3.3. Acerca de la graduación de sanciones.

En el FJ 6, el TC no empieza afirmando, al modo de los anteriores, que la impugnación no puede ser acogida, sino que entra a explicar que el criterio de capacidad económica del sujeto infractor es sólo uno de los ocho criterios que el artículo 82 contempla para que se gradúen las sanciones tributarias, criterios, explica, que atemperan o modulan la excesiva rigidez que podría derivarse de una aplicación mecánica de las fórmulas sancionadoras sin atender a la personalización de las sanciones. En el Fallo, desestima, sin más.

Mención aparte merece la graduación por la conformidad del sujeto pasivo, que examinaremos después.

3.3.1. *La capacidad económica como módulo en la graduación de las sanciones.*

Razona el TC que la Ley parte de una previa igualdad formal ante las sanciones que se respeta con la previsión de unos límites máximo y mínimo en la cuantía de las multas, permitiendo luego que se recorra la totalidad de la escala en atención a los distintos criterios de graduación que sean aplicables. Aclara que, graduar, supone tanto agravar como atenuar la sanción, y ello permite, en consecuencia, no sólo aumentar sino también disminuir la cuantía de las multas, con lo que el criterio de la capacidad económica no juega sólo y en todo caso, como parece creerse, en perjuicio del contribuyente, sino también en su beneficio; efecto éste último que resulta obligado —afirma— por imperativo del artículo 3.2. del Código Civil que manda ponderar la equidad en la aplicación de las normas.

El TC no acepta, tampoco, el reproche de inconstitucionalidad efectuado por la Sala Tercera del TS consistente en que no sería posible aplicar el principio de capacidad económica en materia sancionadora sin transgredir al tiempo la igualdad formal de los ciudadanos ante la ley, ya que a conductas iguales corresponden sanciones iguales, en base a que el criterio de la capacidad económica del infractor no es una novedad en nuestro ordenamiento, pues está consagrada en el artículo 63 del Código Penal. Afirma, asimismo, el TC que la razón de que no haya en la norma del artículo 82.b) de la LGT discriminación alguna se revela en el hecho in-

estudios

objetable de que la pura igualación de las multas puede conllevar un muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados si las circunstancias económicas de éstos son desiguales.

Entiende el TC que la modulación de las sanciones a tenor de la capacidad económica del sujeto infractor, resulta no sólo compatible con el artículo 14 de la Constitución, sino también *justificado o exigido* por el artículo 31.1. en relación con el 9.2. del propio texto constitucional. Considera que la impugnación incurre en errónea interpretación de la estructura y contenido normativo de dicho precepto que si bien establece que los principios de igualdad y progresividad habrán de inspirar el sistema tributario, nada dice acerca de que la eficacia de tales principios, queda reducida al momento de ordenar el ingreso público, ni se prohíbe expresamente (como es obligado en las interdicciones constitucionales) que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias. Más bien, prosigue, debe afirmarse que desde el momento en que el artículo 31.1. atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones. El TC rechaza, asimismo, que lesione el principio de seguridad jurídica.

3.3.2. Conformidad a la propuesta de liquidación.

En cuanto a la modulación de las sanciones a tenor de la conformidad del obligado tributario a la propuesta de liquidación que se le formule, afirma el TC, en el FJ 7.A), que se trata de una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios y cuyo empleo es por ello frecuente en la legislación comparada. Razona, que nada obliga a que los interesados presten conformidad y que si lo hacen es porque esperan obtener un beneficio, por lo que se trata de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho. Mantener la conformidad, afirma, es, pues, una facultad —no una obligación, ni siquiera un deber— para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación *in melius* de la cuantía de la sanción. A esto, añade, que, tal como destaca el abogado del Estado, debe excluirse, por carecer de sentido, una interpretación de la letra h) del artículo 82, que propiciara una agravación de la sanción tributaria en el caso de que no se acepte la propuesta de liquidación que la Administración formule.

estudios

En el Fallo, el TC declara que el artículo 82.h) no es inconstitucional interpretado en el sentido expuesto en el FJ 7, letra A).

3.3.3. *Análisis crítico.*

A tenor del contenido de la sentencia que examinamos, el criterio de capacidad económica como módulo sancionador supone tanto agravar como atenuar la sanción, lo que permite no sólo aumentar sino también disminuir la cuantía de las multas. Esto será así, en abstracto, tanto como se quiera, pero cosa bien distinta es su concreto reflejo en las disposiciones que desarrollan la Ley, toda vez que éstas, se limitan a establecer que “la multa podrá incrementarse o disminuirse hasta en 50 puntos porcentuales, atendiendo a la capacidad económica del sujeto infractor”. Y que “la capacidad económica se apreciará en función de la importancia de la renta, el patrimonio o el capital fiscal del sujeto infractor” (6). Corolario: se aplica, a menudo, el incremento de 50 puntos por este concepto, mas ¿cuándo se aplica en la práctica la disminución?

Pero, no es esto lo más relevante en relación al módulo de la capacidad económica a efectos sancionadores, sino, por una parte, la réplica a la posible tacha de inconstitucionalidad formulada por la Sala Tercera del TS con invocación del artículo 63 del Código Penal y, por otra parte, la afirmación de que dicha modulación viene *justificada o exigida* por el artículo 31.1. de la Constitución.

Respecto a la primera, ha de decirse que la existencia del precepto del artículo 63 del Código Penal, no significa que se consagre nada, sino simplemente que está ahí, y si el TC estima que “en este punto hay identidad de razón entre unas y otras sanciones, las multas penales y las tributarias”, así ha de aceptarse, bien que en el FJ 4 B) entiende, también en materia de infracciones y sanciones “que no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal”, así como que “la recepción de los principios constitucionales del orden penal no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencia a uno y otro sector del ordenamiento jurídico”.

En cuanto a la segunda, constituye una nueva aportación a la doctrina, ya que hasta ahora, existía pacífica aceptación respecto a que en un sistema

(6) Artículo 13.1.e) del Real Decreto 2631/1985 sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

estudios

tributario justo debía operar la capacidad económica a la hora de concebir el sistema, esto es, en fase legislativa, al objeto de que dicha capacidad coloree cada figura tributaria y el sistema en su conjunto (7), pero ello al margen del régimen sancionador que es cosa distinta del sistema tributario. El sistema tributario para que sea justo, según la Constitución, ha de conseguir que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se efectúe de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y que dicho sistema esté inspirado en los principios de igualdad y progresividad, sin que, en ningún caso, tenga alcance confiscatorio. Pero todo esto, en el delimitado marco del sistema tributario, que, al menos hasta ahora, se entendía diferenciado y distinto del régimen sancionador, régimen que es deseable sea también justo, bien que para ello ha de ser respetuoso y tomar en consideración los principios generales del ordenamiento sancionador del Estado en sus manifestaciones penal y administrativa.

En lo que concierne a la modulación de las sanciones por la conformidad a la propuesta de liquidación, el razonamiento del TC entendido como abstracción, puede ser todo lo correcto que se quiera, pero la realidad es que 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. Se trata de un tema sumamente delicado en relación al que la doctrina más autorizada, se ha venido mostrando acorde desde hace mucho tiempo en el sentido de postular la desaparición de cualquier valoración jurídica de dicha conformidad, por los peligros susceptibles que puede llevar implícitos (8). Cabe que no sea constitucional, pero su mantenimiento es una temeridad.

(7) La doctrina es extensísima al respecto. Ver por todos SANZ DE BUJANDA, Hacienda y Derecho, Vol. III. Madrid, 1967. Personalmente he dedicado especial atención al tema en sucesivas monografías, la última de las cuales en 1989 con el título “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario” incorporada a ESTUDIOS SOBRE TEMAS TRIBUTARIOS ACTUALES; Vol. III, ya citada.

(8) El problema viene de lejos, como lo prueba el hecho que, ya en 1969, lo expuse en una colaboración titulada “Deformaciones del exceso de celo” (La Vanguardia, 22-5-69), incorporado a la obra LA FISCALIDAD A DEBATE. Ed. Marcombo, Barcelona 1973, pág. 328 y ss. Escribí, entre otras cosas: “Al contribuyente se le puede plantear, ante concretas acciones comprobatorias de la Inspección, la alter-

estudios

3.4. Sobre condonación graciable de sanciones.

En el FJ 7, B), el TC afronta el enjuiciamiento de la tacha de inconstitucionalidad atribuida por los senadores recurrentes al artículo 89.2., que contempla la condonación graciable de sanciones.

3.4.1. *Agilización del cobro de deudas.*

Para el TC, el legislador, al regular esa condonación, que requiere la renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación, pretende agilizar y flexibilizar el cobro de las deudas tributarias, bien que para el sujeto responsable no supone una renuncia al derecho a la tutela judicial efectiva, lo que sería inconstitucional, dado el carácter irrenunciable e indisponible de este derecho fundamental, sino simplemente al uso de tal derecho y de las acciones en que se manifiesta por un período de tiempo y en relación con un acto administrativo concreto. El artículo 89.2., por tanto, afirma el TC, no impide acceder a los Tribunales de Justicia a los contribuyentes infractores, sino que sólo condiciona la obtención de un beneficio a la no impugnación del acto administrativo correspondiente. La libertad del contribuyente para elegir entre una y otra vía, según mejor le convenga a sus intereses, queda así salvaguardada y, por ello, concluye, no existe vulneración alguna del artículo 24.1. de la Constitución.

3.4.2. *Análisis crítico.*

Estamos, aquí, en similar posición a la que deriva de la aplicación del artículo 82.h) sobre conformidad del sujeto pasivo a la propuesta de regu-

nativa entre dar su conformidad a una base imponible deducida de unos hechos de dudosa calificación legal, con todos los efectos favorables que su aceptación puede producir en cuanto a la sanción aplicable, incluida una supuesta benignidad en la cuantificación de dicha base, o bien hacer frente al riesgo de un expediente que se incoe por mostrar disconformidad con el criterio del inspector reflejado en la correspondiente acta en la que, lejos de contemplarse aquella benignidad, puede perfilarse una acentuación de la rigurosidad que, incluso, cabe vaya más allá de lo normalmente admisible... Piénsese, si no, en la diferencia que existe, por ejemplo, entre aceptar una base imponible de un millón de pesetas con una sanción del 25 por 100, o promover disconformidad a igual o superior base, con calificación anexa de defraudación por estimarse mala fe, lo que en cifras representa una sanción del 300 por 100".

estudios

larización. Es posible que de la literalidad del precepto regulador de la condonación graciable no se desprenda, ni de la redacción anterior a la Ley 10/85, ni de la posterior, motivo de inconstitucionalidad, apreciación, ésta, susceptible de múltiples consideraciones, que aquí queda dicha al sólo efecto de centrar la atención y poner el énfasis no tanto en la mera literalidad de la norma, cuanto en las consecuencias susceptibles de producirse en su dinámica aplicativa, por poco y hasta poquísimo que se manipule. Y ahí, en esa aplicación que puede arrastrar vicio de inducción a la renuncia, por motivos similares a los expuestos en el epígrafe anterior, es donde se produce de facto socavamiento y violación del principio constitucional al derecho fundamental, irrenunciable e indisponible, a la tutela efectiva. Y se produce por causa de voluntad viciada, ya que el contribuyente no decide libre y asépticamente, sino condicionado, a menudo, por la cuantía de la sanción. En definitiva, la condonación graciable, de existir, no debiera condicionar en absoluto el derecho a la tutela efectiva, aparte cambiarle el nombre, pues, éste, arrastra reminiscencias absolutistas anteriores al Estado de Derecho, cuando la justicia era gracia, esto es, arbitrio, en vez de aplicación correcta del ordenamiento jurídico.

3.5. En orden a las facultades de la Inspección y a la naturaleza de las actas.

Afecta el recurso a los artículos 140.c) y 145.3.

3.5.1. *Funciones de inspección y de liquidación tributaria.*

En lo que concierne al primero, empieza por señalar el TC, en el FJ 8, A), que “no puede hacer suyo” el razonamiento efectuado por los recurrentes en el que fundamenta su posición de separación de las funciones de inspección y de liquidación. El hecho de que la Sala Quinta del TS declarase nulo, por sentencia de 24 de abril de 1984, el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, que regulaba funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos, no significa, a juicio del TC, que el legislador atribuya arbitrariamente de nuevo tales funciones a los agentes de dicha Inspección en la modificación del citado artículo 140.c). Aquella anulación se hizo sobre la base de que tal disposición reglamentaria violaba el principio de jerarquía normativa, consagrado en el artículo 9.3. de la Constitución, en la medida en que contradecía la dispuesto en la LGT. Ahora bien, el TC matiza y puntualiza “que lo que es ilegal —que un Reglamento vul-

estudios

nere una Ley— no es necesariamente causa de inconstitucionalidad, puesto que nada impide que el legislador, haciendo uso de su libertad de configuración normativa, pueda modificar la ley anterior”. Y esto, dice, es, justamente, lo que ha hecho la Ley 10/85, que ha modificado en este punto lo que establecía al respecto la LGT.

En relación a la tacha de inconstitucionalidad del mismo precepto ceñida a que la dualidad de funciones inspectoras y liquidadoras en un mismo órgano vulnera el principio que prohíbe ser juez y parte en un mismo asunto, y pugna con ello, aparte de hacerlo con los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad, con el derecho a un proceso con todas las garantías (artículo 24.2. de la Constitución) y, en concreto con el derecho a un juez imparcial, tampoco es compartida, dicha tacha, por el TC. Se acoge plenamente a la doctrina del abogado del Estado para fundamentar su rechazo, consistente en que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano, el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia *ad extra* de los órganos administrativos tributarios. Afirma que el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías —entre ellas la independencia e imparcialidad del juzgador— es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos.

3.5.2. Presunción de certeza del contenido de las actas.

En el FJ 8, B), el TC empieza por afirmar que las objeciones formuladas por los senadores recurrentes a la redacción del artículo 145.3. “tienen sin duda mayor relevancia constitucional y una más sólida consistencia argumental”.

Considera el TC que el razonamiento del abogado del Estado no es convincente en este punto y debe respaldarse el planteamiento que hacen los recurrentes sobre la pertinencia de enjuiciar el nuevo precepto a la luz de las exigencias que comporta la presunción de inocencia enunciada como derecho fundamental en el artículo 24.2. de la Constitución, bien que, anticipa, que las conclusiones a que llegará, diferirán de las que sostienen los recurrentes. Dedicó ocho folios a razonarlas.



estudios

Para el TC no puede haber ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, ya que el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2. de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. Considera que la perspectiva desde la que los senadores recurrentes formulan su censura es la adecuada al caso, por lo que centra su atención en indagar si es o no merecedor de los reproches de inconstitucionalidad que la demanda imputa, a cuyo efecto, las cuestiones atinentes al caso a las que entiende ha de dar respuesta son: Una, si las actas y diligencias extendidas por la Inspección de Tributos merecen o no la consideración de medio de prueba admisible en Derecho. Dos, si la eficacia que el artículo 145.3. de la LGT otorga a tales actas y diligencias es o no compatible con el derecho constitucional a la presunción de inocencia.

Respecto a la primera, entiende que ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias de inspección como medios probatorios, en el marco del ordenamiento jurídico vigente.

En cuanto a la segunda, estima que ha de excluirse *a limine* que el citado artículo 145.3. establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. A juicio del TC 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 la libre valoración de la prueba. Invoca al ATC 7/1989, de 13 de enero, en relación con los supuestos análogos planteados por las actas de la Inspección del Trabajo, que señala que el correspondiente precepto no otorga a aquéllas una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que pueden ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas. 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.

Sobre la eficacia que a los citados documentos de la Inspección haya de darse, según el artículo 145.3., en el orden penal, afirma el TC que no es admisible, a la luz de la doctrina constitucional, que el proceso penal pueda

estudios

resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Tal interpretación, manifiesta, sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los senadores recurrentes. Mas, acontece —prosigue— que no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección 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 y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el juez penal libremente aprecie. Y así interpretado, concluye, el referido precepto no es inconstitucional.

3.5.3. *Análisis crítico.*

En lo que concierne a la acumulación de las funciones de inspección y liquidación a un mismo órgano, es evidente, por mucho empeño que se ponga de contrario, que rompe la indispensable neutralidad e imparcialidad del órgano liquidador, por más que se acoja la sutil matización del abogado del Estado consistente en que tanto si se separan como si se atribuyen a un mismo órgano, se estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía. Precisamente este argumento abunda más en la necesidad de separación. Cuando se publicó el Real Decreto 412/1982, que se cita en la Sentencia, escribí que “deja estupefacto al más avezado a cualquier tipo de sorpresas” (9), ya que es a la vez “juez y parte, o como reza el refrán popular, se incurre en aquello de Juan Palomo...” (10). La experiencia posterior ha venido a demostrar hasta la saciedad la inutilidad de ese “invento”, por más que a la anulación del referido Real Decreto por sentencia del TS, siguiera, como

(9) La Vanguardia, 12-3-1982, en una colaboración titulada: “Síntomas de indefensión”.

(10) Ibid. En otra colaboración, también en La Vanguardia, con el título “Otro Juan Palomo”, escribí —28-4-1982—: “Contra toda lógica se sustrae una función de las oficinas gestoras de la Administración para atribuirle a la novedosa Dependencia de Inspección, lo que representa cercenar la tutela y las garantías jurídicas del contribuyente, toda vez que resuelve una de las partes, por lo que mejor hubiese sido prescindir de este trámite, pues, al menos se habría evitado el gasto público que representa poner en marcha y mantener en funcionamiento una Oficina cuya misión resulta un mucho tautológica”.

estudios

es costumbre en los últimos años, una Ley que lo re-impone. El que sufre las consecuencias es, en último término, el contribuyente.

En cuanto a la presunción de certeza de las actas y diligencias, poco cabe decir después de las luces que aporta al respecto la doctrina del TC. En efecto, ésta nos dice que si la interpretación del artículo 145.3. fuera la que le atribuyen los senadores recurrentes, el precepto sería inconstitucional, pero como esa interpretación —que dicho sea de paso, es la que mantenía la doctrina más autorizada— pasa a desguace para dejar sitio a la contenida en la recién emanada sentencia, resulta que el artículo 145.3. queda prácticamente evanescido o casi.

3.6. En cuanto a falta de aportación de pruebas o negativa.

3.6.1. *Derecho a no confesarse culpable.*

Razona el TC, en el FJ 10, en relación con la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala Tercera del TS sobre el contenido del artículo 83.3.f), que establece como infracción fiscal sancionable la falta de aportación de pruebas o la negativa a su exhibición, 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 a terceras personas. Entiende que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria, ya que tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública. Además —continúa—, la Sala Tercera del TS parte en su argumento de una equívoca comprensión de lo que supone la aportación de documentos contables en el artículo 83.3.f), ya que éstos son elementos acreditativos de la situación económica del contribuyente que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección. Afirma el TC que 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, por lo que no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable. Advierte que se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánica-

estudios

mente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria.

3.6.2. *Derecho a la presunción de inocencia.*

Considera el TC que la deducción que efectúa la Sala Tercera del TS, basada en el enlace o conexión del derecho a no confesarse culpable con el derecho a la presunción de inocencia, acerca de que podría considerarse como un genérico derecho del contribuyente a la reserva de sus datos económicos frente a la Administración tributaria, que tal construcción argumental no puede ser acogida. Y ello porque tal como ya declaró la sentencia del TC 110/1984, la Inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación.

3.6.3. *Análisis crítico.*

Las dudas de la Sala Tercera del TS que le llevaron a plantear esa cuestión de inconstitucionalidad, son, según entiendo, muy razonables, puesto que el deber de colaboración ha de conjugarse y armonizarse con el derecho a no autoinculparse en tanto que elemento del derecho a la presunción de inocencia. Claro que si donde la Ley dice *pruebas* (artículo 83.3.f)), el TC, acogiendo, una vez más, la tesis del abogado del Estado, entiende que “el sustantivo *pruebas* no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión *documentos contables* que la propia norma emplea”, y, además, resulta que la aportación o exhibición de esos documentos contables no puede considerarse “como una colaboración equiparable a la *declaración* comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3. y 24.2. de la Constitución”, entonces está claro, *rebus sic stantibus*, que la inconstitucionalidad se diluye con pareja facilidad a como lo hace un bolado en el agua. Como puede verse, todo es cuestión de interpretación...

estudios

3.7. En lo concerniente al interés de demora.

El TC dedica el extenso FJ 9, a argumentar y razonar su posición respecto a la cuestión de inconstitucionalidad planteada, por una parte, por la Sala Tercera del TS y, por otra, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia. Para ello, en el FJ 3, que tiene, al igual que los FJ 1 y 2, un cierto carácter propedeutico, destaca con rasgo firme el suprarrelieve que atribuye al deber de contribuir, proclamado en el artículo 31.1. de la Constitución, en tanto mandato que vincula lo mismo a los poderes públicos que a los contribuyentes. Veámoslo brevemente.

3.7.1. *Singular relevancia del deber de contribuir.*

Para el TC la recepción constitucional de este deber llega hasta el punto de incidir en la naturaleza misma de la relación tributaria. Explica que para los ciudadanos este deber constitucional implica, “más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1. de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”. Estima el TC, en el FJ 3, que esta consideración general sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que impone el artículo 31.1. de la Constitución, resulta previa y necesaria, ya que sólo a partir de esa consideración, que entiende constituye *prius* lógico, puede entenderse la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos en cuanto sujetos pasivos con deber de contribuir.

3.7.2. *La Administración en situación de superioridad sobre los contribuyentes.*

Advierte el TC que en la duda constitucional que ha surgido sobre supuesta discriminación entre el interés de demora y el interés legal a que se refieren, respectivamente, los artículos 58.2.b) y 155.1. de la LGT, que vulneraría el principio constitucional de igualdad, faltan los elementos necesarios para configurar la situación de discriminación que se denuncia. Explica que sobre el alcance del principio de igualdad el TC ha elaborado

estudios

una matizada doctrina que sintetiza así: a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14, sino que la infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce diferencias entre situaciones iguales; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas; y d) que para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin.

A la vez de esta doctrina, considera el TC que “es obligado convenir con el Fiscal General del Estado y con el abogado del Estado” que no son iguales ni homogéneos los supuestos de hecho que contemplan los artículos 58.2.b) y 155.1. de la LGT, de cuya comparación extraen los órganos judiciales la referida duda de inconstitucionalidad.

Afirma, a este respecto, el TC:

“No cabe, en efecto, sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara. Como antes se vio, esa pretendida igualdad resulta desmentida por el artículo 31.1. de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias, para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.”

Coincide el TC con el abogado del Estado en que, en el mismo sentido del texto transcrito, la importancia de la puntualidad en el pago es incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presenta como acreedor de aquélla, ya que cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede suponer un daño a la Hacienda Pública de muy grandes proporciones. Además, la fijación de un bajo interés de demora, tendría un efecto inducido en numerosos casos que podría propiciar retrasos en el pago de la deuda tributa-

estudios

ria para obtener un beneficio patrimonial en clara discriminación respecto de los ciudadanos que cumplen puntualmente sus obligaciones tributarias.

Como colofón, el TC, dice:

"En conclusión, los artículos 58.2.b) y 155.1. de la LGT no contemplan supuestos de hecho iguales, puesto que existen razonables elementos de diferenciación entre la situación en que se encuentra el contribuyente que incurre en mora en el cumplimiento del deber tributario y la Administración que devuelve lo indebidamente cobrado."

Esclarece el TC que la clave de la diferenciación normativa —incremento del 25 por ciento sobre el interés legal en los intereses de demora— se halla

"...en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso les supondría, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr. Y no parece que se pueda dudar del carácter objetivo y de la razonabilidad de preservar aquel interés público."

3.7.3. La diferenciación normativa, medida proporcionada.

Considera el TC, que además de que los supuestos de hecho que se comparan no son homogéneos, ni resulta injustificada ni arbitraria la finalidad perseguida con la diferenciación normativa, resulta que "la medida adoptada por el legislador no es tampoco desproporcionada respecto de las consecuencias a que se llega". No puede razonablemente sostenerse —añade— que el incremento del 25 por ciento sobre el interés legal del dinero resulte desproporcionado, dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero, por lo que es constitucionalmente legítimo que el legislador pueda adoptar una medida como la que se enjuicia que persigue un progresivo acercamiento a dicha realidad financiera, sin que ello suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso, ya que en definitiva, el tipo de interés que viene obligado a pagar no supera el habitualmente aplicable en las relaciones entre particulares.

Entiende, asimismo, el TC, en el FJ 9, B), que las consideraciones efectuadas "obligan a rechazar también la pretendida infracción del art. 25.1. de la Constitución" ya que la norma cuestionada no trata de sancionar

estudios

una conducta ilícita, sino que “su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al Erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos”. Concluye afirmando que los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, por lo que, “más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica”. Y si no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, ello excluye sin más —termina— cualquier transgresión del artículo 25.1. de la Constitución.

3.7.4. *Análisis crítico.*

Como puede apreciarse, la doctrina del TC parte de lo que considera un *prius* lógico, cual es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este deber implica para los ciudadanos —afirma textualmente en el FJ 3— “más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1. de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”. Esto lleva al TC en el FJ 9, A), a afirmar que al configurarse ese deber tributario como deber constitucional está autorizando al legislador para que atribuya a la Administración las potestades necesarias, “potestades” que por esencia sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes”.

Tal doctrina, novedosa, además de sorprendente, en el marco del Estado de Derecho, resuelve, ciertamente, todos los problemas. Si el deber de contribuir va más allá de lo que el artículo 9.1. de la Constitución proclama (11), es decir, si dicho deber se erige en *super deber* para los contribuyentes frente al que los derechos individuales reconocidos y proclamados en la Constitución declinan irremisiblemente, esto es, si el artículo 31.1. que establece el deber de contribuir lleva implícito “per se” un mayor

(11) Artículo 9.1.: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.”

estudios

rango jerárquico de su contenido normativo ante el que los demás preceptos constitucionales doblan y han de supeditarse, si la *sujeción* de los ciudadanos y los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que establece el artículo 9.1. reza para todo el ámbito que delimita con la salvedad, a modo de *addenda*, del deber constitucional de contribuir, que tiene, además, otra sujeción específica más allá de la genérica, cual es el sometimiento a la Administración tributaria; si esto es jurídicamente así, conforme predica el TC, es claro el corolario al que éste llega consistente en la declaración y reconocimiento de una situación de superioridad de la Administración sobre los contribuyentes. Esto significa, tal como tengo escrito en otro lugar (12), que cuando el 6 de diciembre de 1978 el pueblo español ratificó mediante referéndum la Constitución y mostró su voluntad expresa de que España se constituyese “en un Estado social y democrático de Derecho que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político” (art. 1), el propio pueblo español se mostró acorde a que el deber de contribuir se erige en un super deber y, como tal, lleve aparejado, por excepción, dado el privilegiado rango jurídico que le otorga la voluntad popular, “la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”.

Ahora bien, sentado esto y aceptado que, a tenor de la doctrina del TC, la Constitución adorna con muy excepcionales atributos al deber de contribuir, hasta convertirlo, a fuer de privilegios, en el deber por excelencia, ha de reconocerse que la proclama constitucional con que se inicia la ley fundamental de 1978, que acaba de transcribirse, quiebra, o, al menos, sitúa extramuros de la misma al deber de contribuir, bien que sea a modo de excepción, ya que al imponer limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales de igualdad y de libertad más allá del sometimiento genérico del artículo 9.1., que se concretan en una situación de superioridad de la Administración sobre los contribuyentes, desajusta, altera o desequilibra la balanza jurídica de derechos y deberes en las relaciones de la Administración tributaria con los contribuyentes al acrecentar —dicho deber— los derechos de aquella en demérito de los de éstos, y viceversa con los deberes respectivos.

De donde, el deber de contribuir coloca a la Administración en una situación de dominio, imperio, prevalencia, señorío, preponderancia, primacía o preeminencia, que se convierte, para el contribuyente, en subordi-

(12) “En torno a la superioridad de la Administración sobre los contribuyentes.”
(Diario ABC, 4-6-90, pág. 81)

estudios

nación, dependencia, acatamiento o sumisión, es decir, en inferioridad. Con ello se eclipsa, al menos parcialmente, la condición de ciudadano para hacer acto de presencia la de súbdito, o si se prefiere, la de feudatario o vasallo. Al ser la relación establecida entre Administración y contribuyentes de superior a inferior, obviamente una parte manda y la otra obedece, con lo que cabe pensar que esa luminosa doctrina coadyuvará decisivamente a suavizar, atemperar e incluso dulcificar las relaciones entre Fisco y ciudadanos toda vez que al saberse constitucionalmente inferiores los contribuyentes —por haberlo así decidido voluntariamente en referéndum— frente a la Administración, su actitud no puede ser otra que la de plasmarse en conductas y comportamientos de obediencia y sumisión, que lejos de generar enfrentamientos o colisiones, se manifiestan mediante diligencia, esmero, pulcritud y respeto. Lo cual enfatiza, más si cabe, el mérito que tiene, si se piensa que esa renuncia a derechos declarados valores superiores del ordenamiento jurídico español, se efectuó voluntaria y expresamente por los ciudadanos en el referido referéndum de 1978.

Cierto que la flamante e insólita doctrina podrá requerir la revisión de convencimientos asaz arraigados, que, a su vez, exigirá un notable esfuerzo de adaptación en razón a que hasta ahora siempre se había entendido que en el marco del Estado de Derecho, la posición de la Administración y la del ciudadano, en la relación tributaria, era una relación jurídica; no una relación de poder. Y, como tal relación de derecho, con igualdad de derechos y deberes de los sujetos de la misma. Esta concepción, cara al futuro, va a resultar obsoleta si se consolida la nueva y chocante doctrina recién alumbrada.

El TC efectúa una clara aplicación de esa innovación interpretativa en la propia sentencia que se analiza, al referirse a las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por las dos Salas reiteradamente mencionadas, en relación a la discriminación del interés legal respecto del interés de demora.

En efecto, acoge el TC, como es sórito en los 43 folios que ocupan los diez FJ, la tesis del abogado del Estado —sólo en una ocasión disiente— y acorde con la misma declara que no son iguales ni homogéneos los supuestos de hecho que contemplan los artículos 58.2.b) —interés de demora a favor de la Hacienda Pública— y 155.1. —interés legal a favor del contribuyente—. Y no son iguales por mor del artículo 31.1. de la Constitución, que al configurar el deber tributario como deber constitucional, explica, está autorizando al legislador para que atribuya a la Administración las potestades necesarias, potestades que, por esencia —repitémoslo aquí una vez más— “sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes”.

estudios

A partir de este *prius*, todo lo demás viene rodado. La *superioridad* rompe el equilibrio jurídico, y esto abre paso sin franquicia a cualquier juicio de valor que emane de esa posición privilegiada. Así, se puede glorificar la importancia de la puntualidad en el pago de las deudas tributarias, como hace el TC, acogiendo expresamente la argumentación del abogado del Estado que afirma que “la importancia de la puntualidad en el pago es incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla”. Y ese juicio de valor, esa supuesta mayor importancia, constituye la cimentación en que se apoya lo que la sentencia llama “diferenciación normativa”, consistente en el 25 por ciento de incremento del interés de demora sobre el interés legal, diferenciación que según el TC tiende a evitar el grave perjuicio que supondría para la Hacienda que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso les supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés del mercado del dinero. Esta es, puntualiza el TC, “la clave de la diferenciación normativa”.

Y esto se razona y argumenta de esta guisa, haciendo depender la diligencia en el pago, del tipo del interés de demora, diferenciado por primera vez del interés legal en la Ley 10/85, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT, que centra su atención en la ampliación de las infracciones tributarias y en el incremento de las sanciones. Tanto es así, que el artículo 79 tipifica como infracción grave “dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener”, y el artículo 61.2. —en su texto original— precisa que “los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán, asimismo, el abono de interés de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas”. Esas infracciones graves, a tenor del artículo 87 de la LGT, modificada por la citada Ley 10/85, se sancionan con multa del medio al triple de la cantidad adeudada y no pagada en plazo.

No obstante la elevada cuantía de las sanciones y la ampliación de los presupuestos normativos configuradores de las infracciones, el TC, acogiendo la tesis del abogado del Estado, justifica el incremento del interés de demora respecto del interés legal, en el poder de disuasión de ese incremento. “Su sola finalidad —afirma— consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias”.

Es significativo que ese acento en la morosidad, como pretendida justificación legitimadora de la diferenciación normativa —que también

estudios

podría considerarse discriminación subjetiva— ya aparece en una contestación dada por el Gobierno a un parlamentario que se interesó por un posible proyecto de ley que terminase con lo que considera en la pregunta “discriminatoria situación... que resulta vejatoria para los ciudadanos afectados”. El Gobierno explica, en la respuesta, que con el incremento de los intereses de demora,

“... se pretende evitar morosos intencionados, es decir, aquéllos que como consecuencia de que el interés de un préstamo puede ser superior y lo será normalmente, se aprovechan del dinero que no ingresan a la Hacienda Pública a su debido tiempo. Ciertamente que la cuota tributaria va acompañada de las sanciones y recargos pertinentes, pero también juega a favor del moroso la posible prescripción.” (13)

Como puede apreciarse, la similitud argumental es manifiesta, por más casual que sea, pues también el azar cuenta.

En la misma contestación, el Gobierno empieza por explicar la existencia de una situación de superioridad de la Administración frente a los contribuyentes, al modo como lo hace la sentencia, bien que esto sea producto de otra casualidad, que, en este caso, por aseo literario, podría llamar coincidencia. Dice así:

“Es comúnmente admitido por la doctrina administrativa la existencia de ciertos privilegios administrativos en tanto en cuanto la Administración, al tutelar el interés general como administradora de bienes y entidades públicas, necesita de una serie de prerrogativas que en última instancia redunden en beneficio de la colectividad.

(13) Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie D, núm. 117, de 26 de octubre de 1987, pág. 6013. La pregunta, formulada por el propio autor de este trabajo en su condición —en aquella fecha— de diputado, publicada en el B.O. de las C., de 21-10-87, Serie D, núm. 102, dice: “¿Tiene en proyecto el Gobierno terminar con la actual discriminatoria situación, consistente en que los créditos tributarios vencidos y no satisfechos devengan el interés de demora del 12 por ciento a favor de la Hacienda Pública, mientras que los débitos de la Hacienda Pública por ingresos indebidos de los contribuyentes devengan el interés de demora del 9’50 por ciento a favor de éstos, lo que resulta vejatorio para los ciudadanos afectados?”. (Página 4981)

estudios

La posición privilegiada de la Hacienda Pública se manifiesta, fundamentalmente, en el ámbito procesal y económico, encontrando su justificación en los altos intereses que tutela. Como uno de estos últimos privilegios se citan los intereses de demora en el ámbito tributario, cuya cuantía ha variado mucho más que otros aspectos o elementos de la deuda tributaria, pretendiéndose con ello adecuarlos a la realidad socio-económica de los tiempos actuales.” (14)

La explicación del Gobierno centra su atención y justifica la discriminación del interés de demora que nos ocupa, “en la existencia de ciertos privilegios” una de cuyas últimas manifestaciones o aplicaciones de esos privilegios se produce con los intereses de demora, fenómeno éste que en la doctrina del TC se reconduce a “una situación de superioridad (de la Administración) sobre los contribuyentes. Claro está que si se parte de la existencia “ontológica” de privilegios de la Administración todo se explica y justifica. Lo único que restaría por explicar sería la compatibilidad del Estado de Derecho con la permanencia de privilegios, toda vez que la propia esencia del Estado de Derecho se erige en antítesis de regalías.

Continuando con el análisis de la sentencia en lo atinente al interés de demora, se dice en la misma que “la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al Erario público...”. Y en otro párrafo, en línea con éste, se explica que “el legislador trata de compensar o resarcir al Erario público por el perjuicio que le supone...”. Pues bien, en la contestación del Gobierno a la pregunta parlamentaria ya citada, se afirma que:

“La razón del incremento de los intereses de demora a la Hacienda Pública cuando de deudas tributarias se trata, está tanto en la lucha contra el fraude como en el mero resarcimiento de daños y perjuicios. Es decir, se configuran como un elemento corrector de la conducta de los morosos...” (15)

Como puede apreciarse, en este caso no se produce una plena identifi-

(14) Ob. cit., pág. 6012 in fine.

(15) Ob. cit., pág. 6013.

estudios

cación de criterios entre el TC y el Gobierno, lo que impide, en esta ocasión, hablar de casualidad y de coincidencia, ya que de producirse, el propio aseo literario, al que se ha hecho referencia hace poco, nos llevaría a denominarlo “fuerza de la costumbre”.

Quizá resulte innecesario añadir, a modo de epílogo, que del análisis efectuado se desprende que la doctrina sentada por el TC para desestimar las dos cuestiones de inconstitucionalidad planteadas, referidas al interés de demora, si bien persuade, dista de convencernos.

4. CONCLUSIONES.

PRIMERA.— En relación a responsabilidad e infracciones, la sentencia del TC al propio tiempo que desestima el recurso, se alinea en la posición de los recurrentes en el sentido que les asistiría la razón si realmente la Ley 10/85 se hubiese ubicado en la responsabilidad objetiva o hubiere prescindido del error de derecho como causa de extinción; mas, sucede que no es así, y que los recurrentes interpretaron mal. Con ello, el TC esclarece definitivamente el contenido y alcance de las dos normas recurridas que aquí se contemplan.

SEGUNDA.— Respecto a suspensión del ejercicio profesional, el TC desestima el recurso y la cuestión de inconstitucionalidad planteada, sentando la doctrina que la suspensión constituye una sanción accesoria de la principal (multa).

TERCERA.— Acerca de la graduación de sanciones, estima el TC que la modulación de las mismas en función de la capacidad económica permite no sólo aumentar, sino también disminuir la sanción, si bien ha de decirse que, en la práctica sólo se aplica como incremento. Respecto a que la modulación viene justificada o exigida por el artículo 31.1. de la Constitución, cual sostiene el TC, constituye una novedosa aportación doctrinal, toda vez que hasta el presente la doctrina había sido pacífica en cuanto a que en un sistema tributario justo debía operar la capacidad económica a la hora de concebir legislativamente el sistema tributario en su conjunto y en cada figura tributaria, al margen del régimen sancionador que es cosa distinta del sistema tributario, régimen que, por supuesto, debe ser

estudios

igualmente justo, bien que para ello ha de ser respetuoso y tomar como punto de referencia los principios generales del ordenamiento sancionador del Estado en sus manifestaciones penal y administrativa.

En relación a la modulación de las sanciones minorándolas por la conformidad del sujeto pasivo, si bien es cierto que se produce merced a una manifestación de voluntad del sujeto pasivo, sin embargo en la práctica puede ser utilizada viciadamente a modo de presión para conseguir dicha conformidad.

CUARTA.— Sobre condonación graciable de sanciones, la doctrina que el TC sienta para desestimar el recurso, se basa en que, la renuncia al ejercicio de toda acción impugnatoria, pretende agilizar y flexibilizar el cobro de las deudas tributarias, bien que no supone una renuncia al derecho a la tutela judicial efectiva, sino simplemente al uso de tal derecho y de las acciones en que se manifiesta por un período de tiempo y en relación a un acto administrativo concreto. Con todo, la aplicación de la norma puede arrastrar vicio de inducción a la renuncia por la cuantía de la sanción.

QUINTA.— En orden a las facultades de la Inspección y a la naturaleza de las actas, el recurso se desestima en lo concerniente al derecho a un juez imparcial, porque es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos. Pero, precisamente, este argumento abunda más, de contrario, en la necesidad de separación. Y en relación a la presunción de certeza de las actas, la doctrina del TC en virtud de la que se desestima el recurso, es esclarecedora, ya que el precepto combatido se limita a constituir un primer medio de prueba sobre los hechos, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz de la libre valoración de la prueba, que, en el orden penal, y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio que el juez penal libremente aprecie, por lo que, sentado esto, cualquier otra interpretación, cual la mantenida por los senadores recurrentes y por un sector de autorizada doctrina, pasa a desguace.

SEXTA.— En cuanto a falta de aportación de pruebas o negativa, que la norma del artículo 83.3.f) manda que se sancione con multa, y sobre

estudios

la que la Sala Tercera del TS plantea cuestión de inconstitucionalidad porque podría lesionar los derechos constitucionales de los contribuyentes a no declararse culpables y a la presunción de inocencia, la desestimación del TC se fundamenta en que el sustantivo *pruebas* no es utilizado en sentido técnico-jurídico sino como concepto sinónimo de *documentos contables*. Y su aportación no puede considerarse como una colaboración equiparable a la *declaración* comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3. y 24.2. de la Constitución. Todo es, pues, cuestión de interpretación.

SEPTIMA.— En lo concerniente al interés de demora, la doctrina del TC se cimenta, para desestimar las dos cuestiones de inconstitucionalidad planteadas, en la excepcional relevancia que atribuye al deber tributario de contribuir que recoge el artículo 31.1. de la Constitución. Tal es la valoración que hace del mismo que le lleva a afirmar que implica “más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1. de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sometimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”, así como que coloca a la Administración “en una situación de superioridad respecto de los contribuyentes”. Esta doctrina, ciertamente novedosa, en el Estado de Derecho, al reconocer que el deber de contribuir impone limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales de igualdad y de libertad más allá del sometimiento genérico del artículo 9.1., desequilibra la balanza jurídica de derechos y deberes en las relaciones de la Administración tributaria con los contribuyentes al acrecentar los derechos de aquélla en demérito de los de éstos, y viceversa con los deberes respectivos.

El TC efectúa una clara aplicación de esa innovación interpretativa al referirse a los intereses de demora, a cuyo efecto declara que no son iguales ni homogéneos los supuestos de hecho que contemplan los artículos 58.2.b) y 155.1. de la LGT, referidos, respectivamente, al interés de demora a favor de la Hacienda Pública y al interés legal a favor de los contribuyentes, ya que basa esa diferenciación en la superioridad de la Administración frente a aquéllos. Ese *prius* rompe el equilibrio y abre paso franco a cualquier juicio

estudios

de valor que emane de esa posición privilegiada. Así, se puede encumbrar la importancia de la puntualidad en el pago de las deudas tributarias, como lo hace el TC, y ese juicio de valor se toma como basamento en el que se apoya la sentencia para justificar la diferenciación normativa consistente en el 25 por ciento de incremento del interés de demora sobre el legal. En definitiva, la doctrina sentada por el TC para desestimar las dos cuestiones de inconstitucionalidad planteadas, referidas al interés de demora, puede persuadir, pero está lejos de convencer.

