



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

Alumno: Sonia Díaz Alcalá

Enero, 2018

EL DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. FUNDAMENTOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA
 - 2.1. Notas preliminares
 - 2.2. Principios de la potestad sancionadora
 - 2.2.1. Principio de legalidad
 - 2.2.2. Principio de tipicidad
 - 2.2.3. Principio de culpabilidad
 - 2.2.4. Principio de proporcionalidad
 - 2.2.5. Presunción de inocencia
 - 2.2.6. Principio de irretroactividad
 - 2.2.7. Principio “*non bis in ídem*”
3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: CUESTIONES ESENCIALES
 - 3.1. Tramitación separada de los procedimientos
 - 3.2. Fases del procedimiento sancionador tributario
 - 3.2.1. Fase de iniciación
 - 3.2.2. Fase de instrucción
 - 3.2.3. Terminación
 - 3.2.4. Recursos susceptibles de aplicación contra sanciones
4. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO Y EL ORDEN PENAL
5. DERECHOS FUNDAMENTALES QUE PUEDEN RESULTAR AFECTADOS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

5.1. Derecho a un proceso justo y con todas las garantías

5.1.1. Derecho a la no autoincriminación

5.1.1.1. Positivización del derecho

5.1.1.2. Problemática entorno a este derecho

5.1.1.3. Derecho a la no autoincriminación versus el deber de colaborar con la hacienda publica

5.2. El derecho a la intimidad y a la propia imagen

5.3. Derecho a contribuir como derecho fundamental

6. CONCLUSIONES

7. BIBLIOGRAFÍA

ÍNDICE DE ACRÓNIMOS

LDGC:	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
LGT:	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
RGRST:	Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario
TEAC:	Tribunal Económico- Administrativo Central
TC:	Tribunal Constitucional
TEDH:	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
CEDH:	Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales
TJCE:	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
LRJAP y PAC:	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
LRJSP:	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público
TS:	Tribunal Supremo
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
LPACAP:	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Resumen

Analizamos el procedimiento sancionador tributario desde la perspectiva de los derechos fundamentales, es decir, la incidencia sobre estos derechos del ejercicio de la potestad sancionadora. Comenzamos con una aproximación a los fundamentos de la potestad sancionadora, haciendo hincapié en los principios constitucionales que rigen el procedimiento sancionador. Un procedimiento que se erige como garantía y salvaguarda del ordenamiento jurídico, a pesar de que pueda afectar a determinados derechos y libertades del contribuyente. Se trata, pues, de un problema de ponderación de principios constitucionales, que nos sitúa en permanente equilibrio inestable. Debimos descender al plano de los hechos para detectar las situaciones de conflicto, y las respuestas que ha ofrecido la práctica administrativa y el propio legislador, a través de las sucesivas reformas. No obstante, destacamos los nuevos atentados que podrían provocar algunos cambios normativos. Por último nos referimos de manera detallada y crítica a los derechos que resultan afectados como consecuencia de este procedimiento, y más concretamente el derecho a la no autoincriminación.

Summary

We analyze the tax sanctioning procedure from the perspective of fundamental rights, that is to say, the impact of these rights on the exercise of the sanctioning power. We begin with an approach to the foundations of the sanctioning power, emphasizing the constitutional principles that govern the sanctioning procedure: a procedure that is established as a guarantee and safeguard of the legal system, despite the possibility of it affecting certain rights and freedoms of the taxpayer. Therefore, it is a problem of weighing constitutional principles that puts us in a permanent state of disequilibrium. We should descend to the levels of the facts to detect the circumstances of conflict, and the responses that the administrative practice and the legislator have offered, through successive reforms. Nonetheless, we highlight the new attacks that could cause some regulatory changes and refer in a detailed and critical way to the rights that are affected as a result of this procedure; more specifically, the right to no self-incrimination.

1. INTRODUCCIÓN

Pretendemos abordar aquí el estudio del derecho sancionador tributario desde la perspectiva de los derechos fundamentales, es decir, en la medida en que pueden resultar afectados los derechos subjetivos del contribuyente como consecuencia del ejercicio de la potestad sancionadora. Por lo que es preciso partir de la necesaria ponderación de los intereses contrapuestos. Comprobar si tiene más peso la defensa del ordenamiento jurídico o la protección de los derechos fundamentales del infractor.

Analizaremos los fundamentos de la potestad sancionadora, la necesidad de un procedimiento sancionador tributario como garantía y protección del ordenamiento jurídico, y a través del estudio de este procedimiento concretaremos los derechos y libertades de todos los ciudadanos que pudieran resultar lesionados. Partiremos de los principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora distinguiendo su adscripción al orden penal o administrativo, en función de la naturaleza que se reconozca a la infracción y a la sanción tributaria.

Será necesario abordar igualmente, las fases que secuencian el procedimiento sancionador tributario, haciendo hincapié en la tramitación separada de procedimientos, que fue incorporada con la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante LDGC) y posteriormente encontró su desarrolló en el art. 208 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante RGRST). Analizaremos los antecedentes normativos y cómo han evolucionado, transformando la actual regulación de la materia. La nueva versión normativa afectaría a todas las fases de procedimientos, iniciación, instrucción, terminación y suspensión en la ejecución de sanciones. Resulta inevitable una breve reseña a la tramitación conjunta y paralela de los procedimientos tributarios de inspección y sancionador.

Por último, y a través del curso procedimental de imposición de sanciones -- detectada la infracción--, analizaremos los derechos fundamentales que podrían resultar afectados, y la fórmula adoptada para minimizar su lesión. Entre estos derechos se encuentra principalmente el derecho a un proceso justo y con todas las garantías, el derecho a la intimidad y a la propia imagen y derecho a contribuir como derecho fundamental. Un derecho este último que podemos considerar como una credencial de ciudadana, la “cuota de club” que tenemos derecho a pagar para acceder al “mejor de los mundos”, nuestros Estados del Bienestar. Siempre es conveniente recordar que no solo tenemos la obligación de contribuir a los gastos

públicos, sino que esa misma contribución es también un derecho, en la medida en que a través del pago de los tributos obtenemos una serie de beneficios por parte del Estado.

No obstante, estudiaremos de forma más detenida las cuestiones de mayor interés en este campo de estudio, como el derecho a la no autoincriminación. Juzgamos que en el procedimiento sancionador tributario es el derecho subjetivo que resulta más afectado, lo que nos exige un escrutinio más pausado, el análisis las cuestiones esenciales que sustentan este derecho y las posibles lesiones que pudieran producirse en el curso del proceso.

2. FUNDAMENTOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA

2.1. Notas preliminares

La potestad sancionadora es aquella mediante la cual se castiga por parte de la Administración Pública la comisión de infracciones tributarias que estén tipificadas en las Leyes y Reglamentos como prohibidas y cuyo ejercicio tiene asignado la imposición de una sanción. Con esta potestad sancionadora se pretende tanto obtener una contraprestación por la infracción cometida, como evitar la futura comisión de las mismas.

Esta potestad ha sido muy controvertida y en función de la postura a la que nos acojamos llegaremos a distintas conclusiones sobre la aplicación de los principios penales en el procedimiento que actualmente estudiamos.

Algunos autores consideran que son los Tribunales Contencioso-Administrativos los que deberían ejercer la potestad sancionadora sin embargo, para la mayoría de la doctrina el ejercicio de esta potestad por la Administración Pública – siempre bajo el control de los Tribunales— constituye un eficaz instrumento de autotutela, que refuerza la propia acción pública, no carente de legitimidad. La justificación de la potestad sancionadora estaría pues en la necesidad de dotar a la Administración del refuerzo necesario para el ejercicio de su función. Al mismo tiempo, la propia Administración cuenta con suficientes medios materiales y personales como para poder ejercerla con plenas garantías y absoluto respeto a los derechos fundamentales de los infractores. De hecho cuenta con más medios de los que dispone el aparato judicial, que solo lleva a cabo el control de la legalidad de la actividad ejercida por la Administración. Otra razón, que emana directamente de la anterior, es la especialización de la Administración para detectar infracciones, una facultad que el orden judicial no podría ejercer de forma autónoma.

Por otra parte, tiene razón Cosculluela Montaner en señalar que el proceso judicial es en sí mismo percibido socialmente como una condena, con independencia de un resultado favorable o adverso. *“Percepción que no se tiene respecto del procedimiento sancionador, en el que el ciudadano ve muchas veces un «accidente» que estadísticamente alguna vez le puede ocurrir, dada la proliferación de normas prohibitivas existentes”*.¹

En España, del mismo modo que en el resto de países del sistema continental, el ejercicio de la potestad sancionadora para castigar la desobediencia de los deberes contemplados en las Leyes fiscales, se tramita a través de dos vías diferentes. Por un lado la vía penal – con sede regulatoria en el Código Penal-- que contempla las figuras de delito contra la Hacienda Pública y sus correspondientes penas; por otro, la vía administrativa que prevé sanciones de este carácter para aquellas conductas que son tipificadas como infracción tributaria.

Para Pérez Royo, es pacífica la opinión según la cual *“las diferencias entre estas sanciones y las jurídico-penales propiamente dichas no son sustanciales, sino puramente formales. Por ello se solicita unánimemente la aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal...”*².

Además es conveniente tener en cuenta lo dispuesto en el art. 25.1 de la Constitución Española (en adelante CE) *“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”*³. De este precepto se desprende una regulación unitaria de los ilícitos penales y administrativos a la hora de poner en práctica el poder punitivo del Estado.

En materia tributaria la potestad sancionadora viene contemplada en el art. 178 LGT que establece que *“La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades*

¹ Cosculluela Montaner, L. (2016), “Modalidades de la acción administrativa”. *Manual de Derecho Administrativo*, Pamplona, Civitas, p. 2. (Disponible on line: <https://0proview.thomsonreuters.com>).

² Pérez Royo, F. (2016), *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Pamplona, Civitas, p. 419.

³ Constitución Española, 1978, (BOE núm. 311, de 29/12/1978)

establecidas en esta ley”⁴ y en concreto, indica que estos principios son los de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad.

2.2. Principios de la potestad sancionadora

2.2.1. Principio de legalidad

Se encuentra contemplado en el art. 25 de la CE y es la expresión del principio *nullum crimen, nulla poena sine lege*, es decir, debe existir una ley previa que contemple el delito así como la sanción que corresponda.

La diferencia más significativa del principio de legalidad en el ámbito tributario respecto del penal, es que en el ámbito penal el carácter de la Ley debe ser una Ley orgánica, mientras que para las infracciones y sanciones administrativas es suficiente la Ley ordinaria

Ahora bien, al contemplar el art. 25 de la CE el término “legislación” y no “ley” induce a confusión sobre si se está refiriendo a una reserva de ley o a cualquier norma. Existen razones determinantes en favor de la reserva de ley, en primer lugar resulta indudable la aplicación de esta para el caso de las infracciones penales y el art. 25 CE prevé una similitud entre estas y las infracciones administrativas⁵. Por otro lado al tener, el mencionado art. 25 el carácter de derecho fundamental, hace que sea necesario introducir aquí el art. 53.1 CE que establece que “...sólo por ley... podrá regularse el ejercicio de tales derechos...”⁶. Por último y como señala García de Enterría y Fernández “*delimitando la Ley sancionatoria el ámbito de lo lícito y de lo ilícito sancionable, y por tanto, las fronteras de la libertad, este efecto capital en la vida social no puede quedar deferido a una simple norma reglamentaria*”⁷.

Por último, es conveniente mencionar, que la mayor parte de la doctrina opina que dentro del art. 25.1 CE se consagra el principio de legalidad tanto en el ámbito penal como administrativo. Antes de la entrada en vigor de la CE era normal que se establecieran

⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

⁵ Ahora bien, el Tribunal Constitucional, ha precisado en las Sentencias de 11 de Noviembre y 16 de Diciembre de 1986, que en el caso de penas privativas de libertad necesitan además de Ley Orgánica, ya que entra en juego el art. 17 de la CE.

⁶ CE.

⁷ García de Enterría, E y Fernández, T. (2015), “Las sanciones administrativas”. *Curso de Derecho Administrativo II*, Madrid, Civitas, p.11. (Disponible on line: <https://0proview.thomsonreuters.com>)

infracciones y sanciones en reglamentos, actualmente es ilegal ya que se recoge tanto en la CE como en el art. 25 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP) de forma expresa la reserva de ley.

2.2.2. Principio de tipicidad

Conviene diferenciar este principio del de legalidad, pues mientras este último se refiere a la forma, el de tipicidad hace referencia al contenido. La ley debe delimitar las infracciones dando a conocer a sus destinatarios de manera precisa la prohibición y sanción que corresponde al tipo concreto que se haya infringido. Así el principio de legalidad deriva del principio de separación de poderes, mientras que el de tipicidad emana de la garantía de seguridad jurídica que como dice García de Enterría y Fernández “*no se cumpliría si la descripción de lo sancionable no permitiese un grado de certeza suficiente para que los ciudadanos puedan predecir las consecuencias de sus actos (lex certa)*”⁸.

De este principio se deriva la prohibición de la analogía, que por el contrario no existe en los sectores en los que solamente opera el principio de reserva de ley. Así el art. 27.1 de la LRJSP establece --como en la anterior Ley 30/1992-- que “*Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una Ley*”⁹.

Con la reforma de la LGT, sin embargo, se ha mantenido, al tipificar las infracciones tributarias ciertos elementos a los que cabe oponerse, así por ejemplo, en la redacción de los tipos algunos presentan carácter abierto, utilizando permanentemente la expresión “entre otros”, esto debe ser admitido excepcionalmente y teniendo siempre en cuenta que no perjudique la seguridad jurídica.

Por lo que respecta a la aplicación analógica, debemos tener en cuenta que el apartado 4 del art. 27 LRJSP dispone que “*Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica*”¹⁰.

De la misma manera se ha pronunciado la jurisprudencia, así lo podemos ver en la Sentencia de 15 de noviembre de 1990 de Tribunal Constitucional (en adelante TC) que defiende que lo

⁸ García de Enterría, E y Fernández, T. (2015), “Las sanciones administrativas”, *Op. Cit.* p. 13

⁹ Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE núm. 236, de 2/10/ 2015).

¹⁰ LRJSP

dispuesto en el art. 25.1 CE (mencionado anteriormente) no es susceptible de aplicación analógica en perjuicio de la legislación penal y obliga a que su aplicación se realice de forma precisa para *“que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnan todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta doctrina... es sin duda aplicable a las infracciones y sanciones administrativas, pues a ellas se refiere también expresamente el art. 25.1 de la Constitución”*¹¹

En este ámbito la prohibición de analogía solo es aplicable a las normas que le sean desfavorables al presunto infractor (*analogía in malam partem*), pero no cuando las normas favorables (*analogía in bonam partem*).

2.2.3. Principio de culpabilidad

Por lo que respecta al principio de culpabilidad han sido muchos los avances conseguidos, actualmente no se puede imponer una sanción si no existe dolo o culpa, así lo establece el TC en la Sentencia 76/1990 *“Ciertamente, en nuestro ordenamiento punitivo fiscal, constitutivo de una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, rige el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”*¹²

Para entender este principio desde la perspectiva de la LGT debemos tener en cuenta una serie de elementos que pasamos a explicar a continuación.

Debemos tener en cuenta que aunque el principio de culpabilidad no se recoge dentro de los principios de la potestad sancionadora (previstos en el Capítulo I del Título IV), sí que aparece regulado en el art. 183.1 cuando señala que *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*¹³.

Este principio de culpabilidad que como hemos dicho antes no aparece regulado entre los principios de la potestad sancionadora, ha sido suplido por el principio de responsabilidad que fue introducido por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAP y

¹¹ Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 182/1990 de 15 de noviembre.

¹² Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 76/1990 de 26 de abril.

¹³ LGT

PAC) y que actualmente se ha mantenido en la LRJSP. Esta es una cuestión problemática en el sentido de que el principio de responsabilidad responde a una concepción distinta a la prevista para el principio de culpabilidad en el derecho sancionador. Para ello conviene examinar el art. 179 LGT que contempla el principio de responsabilidad.

El primer apartado de este artículo señala que *“Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”*¹⁴. Aquí se establece que tanto las personas físicas como jurídicas y los entes de hechos pueden cometer infracciones, sin embargo, a continuación indica que se sancionadora en el caso de que sean responsables. En el segundo apartado encontramos una lista que contiene una serie de circunstancias que eximen de responsabilidad, aun cuando se halla llevado a cabo la conducta infractora tipificada en la Ley, dándonos a entender que cumpliendo el tipo de la infracción es suficiente para sancionar la conducta, siempre que el autor no muestre que se da una conducta prevista en esta lista de eximentes. Sin embargo el Tribunal Supremo (en adelante TS) ha establecido en numerosas ocasiones que la Administración debe motivar la culpabilidad del contribuyente, sin fundar la sanción en que el mismo no haya respaldado la presencia de cualquiera de las circunstancias de supresión de la responsabilidad.

Ha causado especial interés la causa prevista en la letra d), ya que es la más utilizada en la práctica. Establece que se considera causa de exclusión de responsabilidad cuando el obligado tributario obre con la debida diligencia, continua diciendo que se considera que ha puesto diligencia cuando acogándose a una interpretación coherente de la norma o actuando según los criterios establecidos por la Administración Tributaria en las comunicaciones y publicaciones escritas previstas en los art 86 y 87 de la LGT. En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia mencionada anteriormente para corregir la interpretación del precepto, en defecto de una actividad probatoria de la culpabilidad no se puede apoyar la sanción en que el obligado tributario no declaró en que interpretación de la norma ha fundado su conducta, pues en este caso se estaría transformando la carga de la prueba, en oposición con el principio de presunción de inocencia.

2.2.4. Principio de proporcionalidad

Tiene su origen en la Declaración de derechos del hombre y del ciudadano de 1789 como regla del Derecho Penal, concretamente el art. 9 de esta Ley establecía que *“La Ley sólo debe*

¹⁴ LGT

*establecer penas estricta y evidentemente necesarias”, posteriormente este principio fue incluido en la Declaración Universal de Derechos Humanos en su artículo 8 y cuya positivización en nuestro ordenamiento se encuentra en la CE en el art. 10.2 que establece que “Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”*¹⁵.

Este principio trata de que exista una equivalencia entre la infracción que se ha cometido y la sanción que se vaya a imponer evitando las medidas que sean excesivas. Tanto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH) como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) han formulado de manera más expresa este principio en materia sancionadora.

Por su parte el TS en numerosas sentencias ha establecido que este principio forma parte de nuestro Estado de Derecho, así por ejemplo podemos citar la Sentencia de 10 de junio de 1981 en la que se dispone que *“el elemental principio de la proporcionalidad... es de suyo principio informante del Ordenamiento jurídico al cual deben de ajustarse en un Estado de Derecho todos los actos de la Administración Pública”*¹⁶

Actualmente se encuentra regulado en el art. 29 LRJSP que establece en su apartado 3 que *“...las Administraciones Públicas se deberá observar la debida idoneidad y necesidad de la sanción a imponer y su adecuación a la gravedad del hecho constitutivo de la infracción”*, además se establecen una serie de criterios que se tienen que tener en cuenta a la hora de fijar la sanción, entre ellos se encuentra la intencionalidad, naturaleza del perjuicio causado, persistencia y reincidencia.

2.2.5. Presunción de inocencia

Se encuentra recogido en el art. 24.2 de la CE, y es conocido comúnmente con la frase de *“todo el mundo es inocente mientras no se demuestre lo contrario”*. Implica la ausencia de culpabilidad y comporta que es la acusación la que tiene que presentar las pruebas necesarias para desvirtuar la presunción de inocencia.

¹⁵ CE

¹⁶ Tribunal Supremo (Sala Tercera). Sentencia núm. 962/1981 de 10 de junio

El TC entiende que este derecho no se puede entender limitado a condenar aquellas conductas que presuntamente resulten punibles, al contrario debe concebirse *“que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisprudencial, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos”*.¹⁷

Por su parte, el art. 53.2 b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPACAP) establece que el interesado tendrá derecho *“A la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario”*.¹⁸ De la misma manera se establece para el procedimiento sancionador tributario, al así disponerlo el art. 178 de la LGT ya enunciado con anterioridad.

Con esta nueva regulación de la presunción de inocencia, la esfera sancionadora de la administración ha perdido una serie de privilegio de los que disponía, en concreto el Derecho de policía. Estos derechos consistían en la presunción de veracidad de las denuncias formuladas por estos o de las actas, la atribución de verdad del mismo acto sancionatorio, se favorecería de la posición de los actos administrativos que fuerzan a quien discrepa de ellos a una impugnación en la que la persona recurrente es la que ostentaría la carga de la prueba, para encubrir o destruir las pruebas se admitía de manera general la prueba por presunciones, etc.

García de Enterría y Fernández opinan que tal presunción dota de cierta protección a los actos administrativos en tanto que gozan de validez hasta el momento que esta se extingue mediante un procedimiento de impugnación y señalan que *“la impugnación podrá basarse, justamente, en que la Administración no ha alcanzado con sus pruebas a destruir esa presunción constitucional de inocencia ... es inimaginable imponer a alguien la carga de probar su inocencia, lo que normalmente equivale a una probatio diabólica”*.¹⁹

En el ordenamiento sancionador tributario podemos hacer referencia a una sentencia del TC, en concreto la 76/1990 que viene a decirnos que tal presunción *“ha de ser respetada en la*

¹⁷ Tribunal Constitucional Sala Primera). Sentencia núm. 37/1985 de 8 de marzo

¹⁸ Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE núm. 236, de 2/10/2015).

¹⁹ García de Enterría, E y Fernández, T. (2015), “Las sanciones administrativas”, *Op Cit*, p. 16.

imposición de cualesquiera sanciones...tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi...está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio...”²⁰

Sin embargo, este principio en el pasado, se ha visto afectado por incluir la sanción tributaria en el concepto de deuda tributaria, esto estaba previsto en el art. 58.2 e) de la LGT de 1963 cuando dice que *“En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria... Las sanciones pecuniarias”*. Esto provoca una confusión entre el deber de contribuir con los gastos públicos con la prohibición de las conductas contrarias a la ley.

En este sentido, podemos hacer referencia a un auto del Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de 28 de febrero de 1996 en el que señala que *“...otra consecuencia directa de la aplicación del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, es el contenido de las actas tributarias...donde en función de lo expuesto anteriormente, el Inspector tributario impone una sanción sin observar procedimiento sancionador alguno, vulnerando el principio de presunción de inocencia”²¹*.

Sin embargo, el TC en el auto 112/ 1996, de 29 de abril inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad prevista por el TSJ de Cataluña por entender que el principio de presunción de inocencia no se veía vulnerado y que el art. 58 de esta ley no contemplaba las consecuencias que el TSJ de Cataluña le imputa.

Actualmente la LGT ha modificado el art. 58.3 de la misma, excluyendo de la deuda las sanciones pecuniarias, en su tenor literal nos indica que *“Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley”²²*.

2.2.6. Principio de irretroactividad

Este principio viene a significar que la ley que prevé la conducta infractora y la correspondiente sanción debe estar vigente a la hora de producirse los hechos que componen

²⁰Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 76/1990 de 26 de abril

²¹Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso- Administrativo). Auto núm. 1996/113 de 28 de febrero.

²²LGT

la infracción. Está regulado por una parte en el art. 9.3 de la CE que establece que *“La Constitución garantiza... la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales...”* y también en el art. 25.1 CE cuando dice que *“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”*²³.

Está dividido en dos vías, por un lado la irretroactividad de la normas desfavorables y por otro lado la posibilidad de retroactividad de aquellas normas que favorezcan al presunto infractor, contemplado en el art. 26.2 de la LRJSP.

En materia tributaria está recogido en el art. 178 cuando dispone que *“El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley”*. Es decir, estas normas tendrán carácter irretroactivo, aplicándose a los tributos que no tengan periodo impositivo y que estén devengados desde su entrada en vigor y a aquellos cuyo periodo impositivo se inicie a partir de ese instante. Sin embargo, si tendrán efecto retroactivo aquellas normas que regulen el régimen de sanciones e infracciones tributarias y el de los recargos, en relación a los actos que no sean firmes cuando su aplicación implique más beneficios para el interesado.

2.2.7. Principio *“non bis in ídem”*

Este principio significa que nadie puede ser sancionado dos veces por el mismo hecho, es decir, la imposibilidad de sancionar en la vía penal y en la administrativa a un sujeto por los mismos hechos y fundamentos, o de ser sancionado dos veces por idéntica infracción en la esfera administrativa.

La finalidad de este principio según el TC es *“...evitar una reacción punitiva desproporcionada... pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente”*²⁴.

En el ámbito tributario el art. 180 de la LGT establece el principio de no concurrencia de sanciones, en su primer apartado prevé una limitación expresa cuando dice que *“Una misma*

²³ CE

²⁴ Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia num.2/2003 de 16 de enero.

acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente” por su parte, el apartado segundo dispone que *“La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas”*²⁵ estableciendo posteriormente la compatibilidad de la sanción prevista en el art. 191 con la que se establece en el art. 194 y 195. Y la prevista en el art. 198 con las que proceda de los arts. 199 y 203. Por último, el tercer apartado nos indica que la exigibilidad del interés de demora y los recargos del periodo ejecutivos son compatibles con las sanciones que provengan de la comisión de infracciones tributarias.

3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: CUESTIONES ESENCIALES

3.1. Tramitación separada de procedimientos

Como consecuencia de la gran insistencia por parte de la doctrina sobre la necesidad de separar los procedimientos, para acabar con los privilegios que poseía la deuda tributaria y que se aplicaban a las sanciones, y por otra parte para que la aplicación de dichas sanciones se realizara acatando las garantías que prevé la CE y la Ley aplicables al presunto infractor, el artículo 34 de la LDGC lo incorporo como principal novedad estableciendo en su apartado 1 lo siguiente: *“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado”*²⁶

La novedad que introducía el artículo 34 de LDGC radicaba en que la separación de ambos procedimientos (liquidación y sancionador) se debía causar independientemente de si el órgano competente para su tramitación era gestor o inspector y del tipo de sanción a aplicar, pues incorporaba las sanciones pecuniarias, ya que la LGT de 28 de diciembre de 1963, a partir la reforma propiciada por la Ley 10/1985, establecía una tramitación separada de los procedimientos para las sanciones no pecuniarias.

Esta ley intento acercarse a la posición que la CE y de la LRJAP Y PAC tenían en la equiparación de la figura del contribuyente a la de administrado.

²⁵ LGT

²⁶ Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regula los Derechos y Garantías del Contribuyente (BOE núm. 50, de 27 /2/ 1998).

El motivo por el cual se produce tal separación de procedimientos se debe a la diferencia de sus funciones, ya que como señala Eserverri Martínez *"el procedimiento de liquidación tributaria es un procedimiento inquisitivo que persigue la calificación y cuantificación de los elementos que se integran en un hecho imponible"* mientras que *"el procedimiento sancionador persigue constatar la existencia de una conducta infractora y restablecer el orden jurídico perturbado por la vía de una sanción administrativa"*²⁷. Además de esto también se produce porque el procedimiento de liquidación y el sancionador se rigen por principios distintos.

Aunque la regla general es la tramitación separada de procedimientos, actualmente la LGT y el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante RGRST) establecen distintas maneras de tramitación del procedimiento sancionador, permitiéndose la tramitación conjunta en los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador principalmente por dos vías:

- Por renuncia a la tramitación separada
- Por las actas de acuerdo

La tramitación separada, está prevista en el artículo 208.1 LGT que establece *"El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente"* por su parte el apartado 2 nos informa que los aspectos relativos a las infracciones se estudiarán en el procedimiento de aplicación de los tributos ajustándose a la normativa de reguladora del mismo, en los casos de actas con acuerdo y en los que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada de dicho procedimiento, todo esto en consonancia con lo establecido reglamentariamente²⁸. En este sentido y según Perez-Piaya Moreno *"dicho acto supone la renuncia a la operatividad de los principios jurídico-penales que han de regir este orden sancionador"*²⁹

²⁷ Eserverri Martínez, E. (1995), *La reforma de la Ley General Tributaria (análisis de la Ley 25/1995, de 20 de Julio)*, Barcelona, Cedecs, pp. 77-78.

²⁸ LGT

²⁹ Perez-Piaya Moreno, C. (2008), *El procedimiento sancionador tributario: Especial referencia a su tramitación separada* (Tesis Doctoral), Universidad de Granada, Granada, p. 171.

Por otra parte el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante RGRST) contempla la tramitación separada de procedimientos en el artículo 21. 1 que establece “*Como regla general, la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos...*”.³⁰

Esta renuncia debe ser expresa como señala el art. 26.1 del RGRST y una vez ejercida dispone el apartado 3 que “*tampoco podrá rectificarse con posterioridad a su ejercicio*”.

En cuanto a los plazos tenemos que acudir a los artículos 26, 27 y 28 del RGRST que regulan respectivamente el ejercicio del derecho a la renuncia, la tramitación y resolución del procedimiento sancionador y la tramitación conjunta en caso de actas con acuerdo.

Ahora bien, la consecuencia más inmediata de la tramitación separada es que se ve afectado el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto que todos los documentos que le sean solicitados al obligado tributario en el procedimiento de inspección deben de ser aportados por éste y por tanto, utilizados en el procedimiento sancionador para imponerle la correspondiente sanción.

3.2. Fases del procedimiento sancionador tributario

3.2.1. Fase de iniciación

La iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria se encuentra regulada en el art. 209 LGT, que en su primer apartado establece lo siguiente: “*El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente*”³¹, también está previsto en el art. 22.1 del RGRST donde indica que dicha notificación deberá contener los datos previstos en el artículo 22 del RGRST³².

³⁰ Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (BOE núm. 260, 28/10/2004).

³¹ LGT

³² Estos datos son los siguientes:

a) *Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.*

b) *Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.*

Por lo que respecta al órgano competente para iniciar dicho procedimiento, este viene determinado en el apartado 2 del artículo 22 RGRST y nos indica que este será el que establezca la norma de aplicación a los órganos con capacidad sancionadora y en su defecto *“el que tenga atribuida la competencia para su resolución”*³³ y que se encuentran enumerados en el art. 211.5 de la LGT.

Lo anterior rige solo en caso de que el procedimiento se lleve a cabo por órganos de gestión tributaria, en el caso de que dichos procedimientos se hayan iniciado por órganos de inspección tenemos que acudir al apartado 3 de este mismo precepto que nos establece las reglas a seguir en dichos casos (concretamente dos):

- a) Habrá de aplicar lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 25 de este mismo reglamento cuando el procedimiento sancionador se haya iniciado como resultado de un procedimiento de inspección.
- b) Será competente, en el caso de que existan acciones inspectoras diferentes a las incluidas en el procedimiento de inspección, el grupo que haya llevado a cabo las funciones de las que deviene la infracción.

Por otra parte, como ha declarado el Tribunal Económico- Administrativo Central (en adelante TEAC) en su Resolución 24 de Septiembre de 2008 *“la firma de los acuerdos de iniciación del procedimiento sancionador por el jefe de sección o de servicio de gestión tributaria se adecua a la normativa de organización aplicable a los órganos de gestión tributaria”*³⁴ y continua diciendo que en dicha esfera de actuación no es necesaria autorización precedente a dicha iniciación.

Por lo que respecta a los plazos para iniciar el procedimiento sancionador tenemos que acudir al art. 209.2 de la LGT que nos indica que se dispone de un plazo de caducidad de tres meses a partir de la notificación o desde que se entendiese notificada la pertinente liquidación o

c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.

d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

³⁴ Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución núm. 03024/2007/00/00 de 24 de septiembre. (Disponible on line en: <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es>)

resolución, ahora bien, esto afecta en los casos en los que el procedimiento se inicie con motivo de un procedimiento iniciado mediante declaración o de verificación de datos, comprobación o inspección y afectando exclusivamente a la persona o entidad que haya sido objeto de tal procedimiento.

A modo de ejemplo podemos ver la Resolución del TEAC de 30 de enero de 2008 que señala *“El plazo de tres meses contemplado en el artículo 209 de la LGT (Ley 58/2003) para la iniciación del procedimiento sancionador se inicia en el momento de la notificación del acuerdo de iniciación dictado por el órgano competente”* en este caso concreto, al haber adoptado el acuerdo antes de que transcurran los tres meses se anula la sanción, sin embargo la notificación se realizó fuera de dicho plazo³⁵.

Anteriormente este plazo estaba previsto en el art. 49.2 j) y establecía en el caso de actas firmadas en conformidad el plazo de un mes desde la fecha de la firma o en el caso de disconformidad desde que finalizara el plazo de alegaciones, transcurrido el cual no se podría iniciar el procedimiento sancionador.

Podemos citar una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 25 de abril de 2008 que nos recuerda que el plazo previsto anteriormente era de un mes, concretamente señala que *“en base al artículo 49.2 j) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos... había transcurrido el referido plazo que alcanzaba el periodo de un mes a contar del transcurso de los quince días siguientes otorgado para formular alegaciones al acto”*³⁶

Otro ejemplo lo encontramos en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2007 que dispone que dicho artículo *“exige que se notifique al sujeto pasivo la iniciación del procedimiento sancionador, dentro del plazo de un mes desde que se firmó el acta de conformidad, o desde la finalización del plazo para formular alegaciones al acta suscrita en disconformidad”*³⁷.

Con posterioridad la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, recogía el plazo de tres meses, concretamente en el apartado 6 del artículo 81, que fue introducido por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su

³⁵Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución núm. 00/1635/2007 de 30 de enero de 2008

³⁶Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Sentencia núm. 410/08 de 25 de abril.

³⁷Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso). Sentencia núm. 834/2004 de 20 de diciembre de 2007

artículo 37 y que difiere de la redacción actual en que solamente estaba previsto para actuaciones de comprobación e investigación, extendiéndose hoy en día a todos los procedimientos, tanto de gestión tributaria como de inspección.

Por último, vamos a hacer referencia a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de Noviembre de 2009 donde se analiza el art. 81.6 de la antigua LGT relativo al inicio del procedimiento sancionador (actualmente regulado en el art. 209.2 LGT) así como el art. 29.1 del Real Decreto 1930/1998 (actual art. 22.1 del RGRST). En esta sentencia la Audiencia Nacional señala que el procedimiento sancionador se inicia con *“la notificación del acuerdo de inicio de dicho expediente al sujeto pasivo...dentro del parámetro temporal previsto en el precepto – tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación-“* y continua diciendo que dicha notificación *“constituye un requisito inexcusable para la legitimidad de la actuación administrativa sancionadora y, por consiguiente, para la validez del acto que la ponga fin”*.³⁸

Por tanto, se rechaza el criterio establecido en el art 29.1 del Real Decreto 1930/1998 que establecía como momento de iniciación la fecha del propio acuerdo.

Debido a que el legislador ha establecido un plazo de caducidad, resulta imposible la interrupción de su cómputo, así se deduce del art. 211.4 LGT que establece que finalizado el plazo sin resolver se producirá la caducidad del procedimiento y por tanto no se podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador.

Cabe finalizar diciendo que en el caso de detectarse infracciones tributarias relacionadas con la modificación de la cantidad a devolver por parte de la Administración, esta deberá llevarse a cabo por un procedimiento distinto al de declaración, ya que como hemos indicado con anterioridad el art. 209 LGT nos indica expresamente para *“Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección”*.³⁹

Por último y en relación con el número de procedimientos sancionadores el apartado 4 del art.22 RGRST nos indica que sin tener en cuenta aquellos procedimiento que deban iniciarse como consecuencia de aquellas conductas que constituyan infracción y que no comprendan

³⁸Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso). Sentencia núm. 287/2006 de 26 de Noviembre de 2009.

³⁹ LGT

liquidación, en función de tantas propuestas de liquidación como existan así será el número de procedimientos a iniciar. Ahora bien, también nos indica que se podrán juntar la iniciación e instrucción de diferentes procedimientos cuando los motivos que establezcan la apreciación de diversas infracciones sean idénticos, no obstante esto obliga a dictar una resolución específica para cada uno de estos procedimientos.

3.2.2. Fase de instrucción

Por lo que respecta a la instrucción del procedimiento sancionador se encuentra regulada en el art. 210 de la LGT y 23 del RGRST.

El apartado 1 del art. 210 LGT nos remite a las normas especiales para el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios contenidas en el art. 99 de esta misma ley. Esto nos lleva a la hipótesis de que el procedimiento sancionador no difiere del resto de procedimientos tributarios.

El apartado 1 del art. 23 nos indica que *“Será órgano competente para instruir el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable”*. En el caso de que estemos ante un procedimiento sancionador iniciado con motivo de un procedimiento de inspección, el órgano competente será el personal que haya llevado a cabo la actividad de comprobación e investigación excepto que se designe otro diferente por el inspector jefe como nos indica el art. 25.3 RGRST.

El órgano competente que resulte designado deberá llevar a cabo de oficio todas las actuaciones que resulten necesarias para detectar las infracciones susceptibles de sanción, para ello indica el apartado 2 del art. 210 LGT que *“Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador...”* y el apartado 3 del art. 23 RGRST que deberán incorporarse las pruebas, declaraciones e informes que resulten idóneos para resolver tal procedimiento.

Para garantizar el derecho de defensa previsto en el art. 24.2 de la CE, el art. 23.4 del RGRST ofrece al interesado --en cualquier momento de la instrucción-- la posibilidad de formular alegaciones así como aportar pruebas, justificantes o documentos que considere oportunos. Pero como indica Sesma Sánchez y Anibarro Pérez *“dado que en la generalidad de los casos*

se seguirá la tramitación abreviada del procedimiento, esta fase de alegaciones no existirá con carácter previo a la propuesta de resolución’’⁴⁰

Por otra parte, el apartado 3 del art. 210 LGT permite adoptar medidas cautelares en el curso de la instrucción de acuerdo con lo establecido en el art. 146 de dicha norma, por tanto son medidas idénticas a las que se pueden adoptar en el procedimiento de inspección. Dicho artículo nos indica que son medidas idóneas para proteger pruebas, para evitar que con posterioridad se rechace su existencia o para favorecer la observancia de las obligaciones tributarias, dichas medidas podrán consistir como indica el mismo precepto *“en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate⁴¹”*.

Dichas medidas tienen como límite la proporcionalidad y la temporalidad, así la proporcionalidad impedirá adoptar una medida que pueda suponer algún tipo de perjuicio o daño en relación con la infracción y la sanción que se vaya a imponer. La temporalidad se refiere a que una vez cumplidos los objetivos descritos anteriormente, deberá extinguirse ya que su utilidad, una vez que ya se haya resuelto el procedimiento, habrá finalizado.

Por lo que se refiere al órgano competente que puede llevar a cabo estas medidas -- y dado que el art. 210 LGT no nos indica cual debe ser-- Sesma Sánchez y Anibarro Pérez señalan que *“la adopción de estas medidas solo podrá ser efectuada por los órganos de inspección o recaudación que instruyan el procedimiento sancionador, pero no por los de gestión dado que no tienen reconocida esa potestad’’⁴²*

Una vez finalizadas todas las actuaciones, el instructor expresara propuesta de resolución que se notificara al interesado, en la que consten de forma clara los hechos, calificación jurídica e infracción que puedan producir o en su caso declaración de ausencia de infracción, también deberá indicar la sanción expresando los criterios de graduación aplicados, así como el origen de los mismos. Todo esto se hará proporcionándole al interesado el plazo de 15 días para

⁴⁰ Sesma Sánchez, B. y Anibarro Pérez, S. (2005), *Infracciones y Sanciones tributarias*, Valladolid, Lex Nova, p. 238.

⁴¹ LGT

⁴² Sesma Sánchez, B. y Anibarro Pérez, S. (2005), *Infracciones y Sanciones tributarias*, Op.Cit. p. 239

formular las alegaciones y presentar los justificantes, pruebas y documentos que considere convenientes (art. 210.4 LGT).

El trámite de alegaciones, como anteriormente hemos visto, da al interesado la oportunidad de expresar su conformidad o disconformidad sobre la propuesta de resolución que se le ha notificado, para ello el apartado 5 del art. 23 RGRST prevé dos alternativas por un lado *“Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver”* y por otro *“Si se hubieran formulado alegaciones, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente”*⁴³.

Por último, encontramos la tramitación abreviada del procedimiento en el apartado 5 del art. 210 LGT, en este caso no resulta necesario el desarrollo de la fase de instrucción y de la propuesta resolución, esto se da cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se disponga de los elementos necesarios para formular la propuesta de imposición de sanción por parte de la Administración. Dicha propuesta se añadirá al acuerdo de iniciación y se notificará al interesado (operando esa iniciación como propuesta de resolución) otorgándole un plazo de 15 días para formular alegaciones con puesta de manifiesto del expediente.

3.2.3. Terminación

Se encuentra regulada en el art. 211 LGT, según este precepto dicho procedimiento podrá concluir de dos formas diferentes, bien por resolución, que es la forma natural de finalizar el procedimiento, o bien por caducidad, esto es por el vencimiento del plazo fijado para ello.

Hay otra forma de finalizar el procedimiento, que se produce cuando el interesado presta su conformidad a la propuesta de resolución en un procedimiento sancionador que se haya iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección. En este caso, prestada la conformidad, el transcurso del plazo de un mes desde la fecha que se manifiesta la conformidad da lugar a que se entienda dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción.

La resolución mediante la cual termina el procedimiento sancionador debe ser motivada, teniendo en cuenta la propuesta que ha sido formulada en la fase de instrucción y las

⁴³ RGRST

alegaciones presentadas en esta fase por el imputado (art. 24.1 RGRST). Este requisito de la motivación es indispensable, ya que está íntimamente relacionado con el derecho a la información previsto en el art. 20 de la CE, en el sentido de que el imputado tiene derecho a conocer que los hechos que se le atribuyen de manera detallada para poder ejercer, asimismo su derecho de defensa.

El mismo art. 24.1 RGRST continua diciendo “*No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados a éste por haber sido acreditados previamente*” esto nos indica que la resolución debe ser congruente con la realidad, ya que en caso contrario el derecho a la información del que hemos hablado se vería mermado y podría llegar a causar la indefensión del imputado al no tener la información necesaria para poder presentar las alegaciones una vez recibida la propuesta de resolución.

Por su parte el apartado 2 de este mismo artículo nos indica que la propuesta de resolución puede ser modificada por el órgano competente para imponer la sanción, en este caso dicha modificación debe ser notificada al interesado, otorgándole al mismo la posibilidad de formular alegaciones en el plazo de diez días siguientes a la notificación⁴⁴.

Por lo que respecta al plazo para finalizar el procedimiento sancionador, este tiene una duración máxima de seis meses comenzando en el momento que se notifica el inicio del procedimiento y terminando con la notificación del acto administrativo de resolución.

Para que se considere correctamente efectuada la notificación tenemos que acudir a las reglas prevista en el apartado 2 del art.104 LGT, este artículo nos indica que el intento de notificación con el texto completo de la resolución será suficiente para probar dicha notificación, no siendo necesario que el destinatario de la misma la reciba materialmente. No se tendrán en cuenta para el cómputo del plazo máximo del procedimiento las interrupciones justificadas, retrasos no atribuibles a la Administración o los periodos de suspensión que estén previsto en la ley.

⁴⁴ Art. 24.2 RGRST. Esto ocurre solo en supuestos tasados que son los siguientes:

“a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.

b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.

c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave”.

Si acudimos a la RGRST, concretamente al art. 24.4 que nos habla de los plazos máximos de notificación, este nos indica que se suspenderán en los casos previstos en el art. 180 LGT⁴⁵.

En el caso de que finalice el plazo de seis meses sin notificar la correspondiente resolución se produce la caducidad del procedimiento, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del art. 211 LGT. Una vez que se produzca la caducidad no se podrá iniciar un nuevo procedimiento sancionador y la misma puede dictarse de oficio o a instancia de parte, provocando el archivo de las actuaciones.

Por lo que se refiere al contenido de la resolución, viene fijado en el apartado 3 del art. 211 LGT que dispone que estará integrado por la *“fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone... En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad”*.

Por su parte el art. 24.3 RGRST nos informa de los aspectos que debe comprender la notificación.⁴⁶

⁴⁵ Art. 180 LGT

1. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

2. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.

3. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo

⁴⁶ Dichos elementos son los siguientes:

“a) Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos. b) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta. c) Las circunstancias cuya concurrencia determinará la exigencia del importe de las reducciones practicadas en las sanciones. d) La no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra ellas. e) Cuando la

Por ultimo hacemos mención a los órganos competentes para la imposición de sanciones, estos vienen enumerados en el apartado 5 del art. 211 LGT y son los siguientes:

- a) Si la sanción se refiere a la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público es competente el Consejo de Ministros,
- b) En el caso que la sanción consista en la retirada del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuando el poder para otorgarlo le pertenezca al obligado tributario, o la imposibilidad de recibir ayudas o subvenciones o la prohibición para contratar con la Administración competente, en este caso el órgano competente es el Ministro de Hacienda, o el órgano similar en las Comunidades Autónomas, entidades locales u órganos en quien deleguen.
- c) Cuando la sanción se refiera a la pérdida del derecho a aplicar el beneficio o incentivo fiscal (a excepción de lo previsto en el apartado anterior) el órgano competente será aquel que este encargado del reconocimiento de dicho derecho.
- d) El órgano que tenga las competencias para liquidar o en su caso el superior inmediato de la unidad administrativa que ha sugerido el inicio del procedimiento sancionador.

Por su parte el art. 20 del RGRST también contempla la atribución de competencias del procedimiento sancionador, concretamente en el apartado 1 señala que *“Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive”*.

Vamos a concluir este apartado con Palao Taboada que explica que la relación entre procedimiento sancionador y el de aplicación de los tributos *“se explica quizá por el hecho de que la competencia corresponde al mismo órgano... Ésta es una muestra más de que la proclamada separación entre ambos procedimientos ha quedado reducida a la nada”*.⁴⁷

3.2.4. Recursos susceptibles de aplicación contra sanciones

resolución fuese susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa, se informará de que, en caso de solicitarse la suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud... “

⁴⁷ Palao Taboada, C. (2006), “La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento”, *Jurisprudencia Tributaria*, 4, p 6. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Los recursos contra sanciones aparecen regulados en la LGT, en su art. 212, que en el apartado 1 dice que “*El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente*”⁴⁸, esto parece lógico, ya que en todos los actos administrativos pueden ser impugnados en ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva.

Dicho precepto continúa contemplando la acumulación de recursos, que en el caso de que el contribuyente impugne también la deuda se acumularan, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

Por su parte, el apartado 2 de dicho precepto nos indica que en caso de no impugnar la regularización se puede recurrir la sanción conservando la reducción por conformidad que está fijada para este caso en un 30 por ciento (según el art. 188.1 párrafo b)). En este caso Calvo Vérez señala que “*Sin lugar a dudas se trata de una disposición acertada, máxime si tenemos en cuenta que muchas Administraciones y algunos tribunales... seguían exigiendo la conformidad con la totalidad de la deuda tributaria (incluida la sanción) para consolidar la reducción por conformidad*”⁴⁹. Continúa indicando este artículo que en el caso de que se trate de sanciones que provienen de actas con acuerdo, no procede la impugnación en vía administrativa. En el caso de que se proceda a la impugnación en vía contencioso administrativa se podrá exigir la cuantía de la reducción realizada.

Por lo que respecta a la suspensión de las sanciones tributarias conviene hacer referencia a la LDGC, esta ley pretendió acercar la postura del contribuyente a la del administrado, así como aparece regulado en la CE y en la LRJAP y PAC. En primer lugar el art. 35 de la LDGC aplico lo dispuesto en el art. 138.3 de la LRJAP y PAC al procedimiento sancionador tributario, derogando lo previsto en el art. 81 de la LGT de 1963 -- cuya redacción fue introducida por la Ley 25/1995 de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria-- este precepto establecía en su párrafo 3 que no se suspendería la ejecución de la sanción atribuida por la interposición de un recurso o reclamación, sin perjuicio de lo que establezca la norma que sea de aplicación sobre la suspensión de los actos impugnados y de lo establecido en la normativa de las reclamaciones económico-administrativas.

⁴⁸ LGT

⁴⁹ Calvo Vérez, J. (2011), “El procedimiento sancionador tributario: principales cuestiones conflictivas derivadas de su inicio, desarrollo y terminación”, *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*, 39, p. 21. (Disponible on line: <http://0-www.tirantonline.com>).

La LDGC elimino esta especialidad prevista en el marco de las sanciones tributarias, pese a que la doctrina del Tribunal Constitucional opinaba que la ejecutividad inmediata de las sanciones no perjudicaba el derecho a la tutela judicial efectiva ni la presunción de inocencia.

Así, la Sentencia 66/1984 del Tribunal Constitucional señala que *“la presunción de inocencia no puede hacerse que sea lesionada por una resolución que no accede a la suspensión del acto sancionador, pues la presunción se agota y se refiere a la resolución sancionatoria”*⁵⁰

En relación con el derecho a la tutela judicial efectiva el Tribunal Constitucional establece en la sentencia 78/1996 que la Constitución no prohíbe la autotutela de la que goza la Administración Pública *“sino que engarza con el principio de eficacia enunciado en el art. 103 de la C.E... y la ejecutividad de sus actos...tampoco puede estimarse como incompatible con el art. 24.1 de la C.E.”*⁵¹

Así, en su tenor literal el art. 35 LDGC disponía que *“La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”*⁵².

Por su parte el apartado 3 del art. 212 LGT que nos indica que la interposición de un recurso o una reclamación administrativa en tiempo y forma contra una sanción produce entre otros el efecto la suspensión en periodo voluntario de la ejecución de las sanciones, sin que sea necesario aportar garantías hasta su firmeza en vía administrativa.

El apartado b) del mismo precepto nos señala que *“No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa...”* por tanto esta excepción a la exigibilidad de intereses de demora concluye cuando se pone fin a la vía administrativa. Como señala Calvo Vérguez el origen de esto se debe a la *“doctrina jurisprudencial en la que se venía señalando la impropiedad de exigir tales intereses cuando*

⁵⁰Tribunal Constitucional (Sala segunda). Sentencia núm. 66/1984 de 6 de junio.

⁵¹Tribunal Constitucional (Sala segunda). Sentencia núm. 78/1996 de 20 de mayo.

⁵² LDGC

lo que existe es...la no ejecutividad de la sanción, a la luz de lo dispuesto por el art. 212.3 LGT en relación con el art. 138.3 de la LRJAP y PAC”⁵³.

Esta suspensión también se encuentra regulada en el art. 29 RGRST que en su apartado 1 nos dice que cuando se interponga un recurso o reclamación en vía administrativa en tiempo y forma se producirá de forma automática la suspensión de la ejecución de sanciones por los órganos competentes, no siendo necesario su solicitud por el interesado.

Por lo que respecta a las garantías necesarias para asegurar la suspensión el art. 233 LGT que contiene la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa establece en su apartado 1, párrafo segundo que “*Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley*”. Además el apartado 9 señala que “*Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial*”⁵⁴. Asimismo el art. 29.2 del RGRST establece que las actuaciones del procedimiento de apremio no se iniciaran por los órganos de recaudación hasta que no finalice el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, cuando la sanción sea firme en vía administrativa. En el caso de que el interesado durante ese periodo notifique a los órganos mencionados la interposición de un recurso con solicitud de suspensión, la misma se mantendrá en tanto que el órgano judicial tome una decisión sobre dicha suspensión.

4. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO Y EL ORDEN PENAL

La relación entre la potestad sancionadora administrativa y el orden penal tiene su fundamento en el *principio non bis in ídem* --del que hemos hablando anteriormente-- reconocido de manera implícita en el art. 25.1 CE. En este sentido el TC ha declarado que el art. 25.1 CE exige *lex praevia* y *lex certa* porque la comisión de una conducta ilegal que lleve aparejada una sanción penal o administrativa por parte del Estado, debe ser informada a los ciudadanos como garantía del derecho de información que estos ostentan y continua diciendo que “*ese cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento,*

⁵³ Calvo Vérguez, J. (2011), “El procedimiento sancionador tributario...”, *Op. Cit.* p. 21.

⁵⁴ LGT

pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita”⁵⁵.

El TC ha indicado que este principio tiene una doble vía, por un lado la prohibición de imponer una doble sanción cuando exista identidad de sujetos, hechos y fundamento –aquí nos encontraríamos en la vía material-- y por otro lado el reconocimiento de que las sanciones penales tienen preferencia sobre las administrativas, de esta manera la Administración debe acatar en todo momento lo dispuesto por los tribunales, así mismo se excluye un nuevo pronunciamiento sobre el mismo tema –esta sería la vía formal--.

El principio *non bis in ídem* proporciona una garantía consistente en evitar la imposición de una sanción desproporcionada, así como aportar una seguridad jurídica coherente con el ordenamiento jurídico- tributario. En el ámbito tributario este principio fue decisivo en el caso de existencia de delito fiscal, anulando el procedimiento administrativo en cumplimiento de la regla que otorga preferencia al orden penal en la imposición de sanciones.

El principio que establece la no concurrencia de sanciones, es decir, el art. 180 LGT ha sido modificado con la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, antes de la modificación este artículo disponía en el caso de delito fiscal la suspensión del procedimiento de liquidación ampliando erróneamente la esfera de aplicación de este principio a un procedimiento que tiene un fin diferente a la imposición de sanciones. El TC ha considerado incluido este principio en el art. 25 CE y como dice Martínez Muñoz “...*el mismo no puede ser aplicado a aspectos ajenos al Derecho sancionador. Así pues, la extensión de la paralización del procedimiento administrativo al procedimiento de liquidación ha venido provocando ciertos problemas...*”⁵⁶.

Actualmente la regulación del procedimiento de aplicación de los tributos está contemplada en el Título IV de la LGT, esta introduce mejoras respecto a la anterior regulación, en el sentido de que ofrece a la Administración la posibilidad de que el procedimiento de liquidación continúe hasta su terminación, con la única excepción en caso de delito fiscal, en el cual se suspenderá el procedimiento sancionador. Ahora el proceso consiste en la práctica

⁵⁵ Tribunal Constitucional (Sala Primera). Sentencia núm. 177/1999 de 11 de octubre.

⁵⁶ Martínez Muñoz, Y. (2016), “Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales en el ordenamiento tributario”, *Revista Quincena Fiscal*, 6, p. 4. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

de la liquidación tributaria y la ulterior acción de cobro, manteniéndose la Administración al margen de iniciar o continuar el procedimiento sancionador referente a estos hechos. Se entenderá que el procedimiento sancionador ha concluido cuando la Administración traslade el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se envíe el expediente al Ministerio Fiscal, independientemente de la posibilidad de incoar un nuevo procedimiento sancionador cuando resulte procedente.

La reforma se basa, por tanto, en el progreso del procedimiento de liquidación de los componentes de la obligación tributaria ligados al delito fiscal, llevando a cabo la regulación de los actos que los órganos que forman parte de la Administración tributaria pueden ejecutar antes de que se traslade el expediente al Ministerio Fiscal. La suspensión del procedimiento únicamente en caso de delito fiscal supone una ventaja, pero tenemos que tener en cuenta que la reforma introduce algunos aspectos que colisionan con los principios fundamentales de la legislación tributaria, que tenemos oportunidad de explicar con posterioridad.

El art. 250 LGT en su apartado 2 establece que “*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos*” pero continúa diciendo que “*De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados*”⁵⁷. Lo aquí expuesto muestra correspondencia con el principio *non bis in ídem*, ahora bien este principio ostenta una vía formal que impide que se inicie otro pronunciamiento sobre el asunto, imposibilitando que la misma conducta infractora sea enjuiciada dos veces.

Conviene aludir aquí al Protocolo 7 del CEDH, en concreto el art. 4 que hace referencia al principio *non bis in ídem* cuando dice que en el caso de que un ciudadano hubiese cometido una infracción de la que ya hubiese sido absuelto o estuviese condenado por sentencia firme, no podrá recaer sobre este otra sanción penal o administrativa por los mismos hechos, siempre y cuando el procedimiento se haya llevado a cabo con las garantías precisas. Ahora bien, este mismo artículo en su apartado 2 nos indica que en el caso de que existan nuevos hechos o una anomalía fundamental en el proceso preliminar que pueda perturbar la sentencia impuesta, el proceso se podrá reabrir.

⁵⁷ LGT

Este artículo prohíbe la dualidad de procesos penales, alcanzando a procesos consecutivos e impidiendo que un segundo procedimiento penal se inicie si el primero ha terminado mediante sentencia firme, ahora bien posibilita la realización de procedimientos paralelos siempre que el que se haya iniciado en segundo lugar suspenda cuando el primero ya ha terminado y su dictamen tenga efectos de cosa juzgada, ya que de otra manera se infringiría el principio *non bis in ídem*.

En España tenemos que seguir las reglas contenidas en el art. 250 LGT que establecen que en caso de existir un proceso judicial por un delito fiscal no se podrá iniciar o continuar un procedimiento sancionador, siempre que sea por los mismos hechos, de este modo no habría procedimientos paralelos y se preserva el derecho del contribuyente en los litigios pendientes. Ahora bien, el procedimiento previsto en el Título VI de la LGT permite el inicio de un procedimiento sancionador, una vez que haya finalizado el procedimiento penal con sentencia firme y en los casos en los que no se haya detectado delito por parte del Tribunal, respetando en todo caso los hechos probados por la autoridad judicial y posibilitando procedimiento sancionadores sucesivos en relación a los mismo hechos y en detrimento de este principio.

En este sentido Martínez Muñoz opina que la regulación expuesta habría de incluir una norma para que en caso de que el procedimiento penal hubiese terminado mediante sentencia firme se prohibiera la persecución de idénticos hechos “*en cuyo caso una normativa acorde con las directrices europeas en materia de derechos humanos exigiría la conclusión del enjuiciamiento de dichos hechos y la imposibilidad de establecer una sanción en el ámbito administrativo*”⁵⁸.

En el caso de que no exista enjuiciamiento sobre el fondo del asunto, sino un traslado por parte del Ministerio Fiscal o un archivo de las actuaciones, la Administración tributaria debería poder iniciar o continuar el procedimiento sancionador en cumplimiento del principio *non bis in ídem*.

En razón de lo expuesto podemos ver como el nuevo proceso contenido en el Título VI de la LGT no cumple con el principio *non bis in ídem* ya que de no detectarse delito, la Administración tributaria tiene la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador. En este caso el habría un doble enjuiciamiento del presunto infractor, afectándose sus derechos fundamentales.

⁵⁸ Martínez Muñoz, Y. (2016), “Los procedimientos tributarios...”, *Op. Cit.* p. 5.

5. DERECHOS FUNDAMENTALES QUE PUEDEN RESULTAR AFECTADOS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

5.1. Derecho a un proceso justo y con todas las garantías

5.1.1. Derecho a la no autoincriminación.

5.1.1.1. Positivización del derecho

Debemos entender que es el derecho a no autoincriminarse o lo que es lo mismo a no confesarse culpable, para ello vamos a aludir a la Sentencia núm. 75/1987, de 25 de mayo del Tribunal Constitucional que viene a decir que no se puede obligar al encausado a declarar contra sí mismo.

El derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable son derechos relacionados entre sí y como dice Picó i Junoy “*ambos son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación*”⁵⁹

El derecho a no autoincriminarse o autoinculparse viene recogido en nuestra norma fundamental en el artículo 24.2 que viene a decir “*...todos tienen derecho...a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*”.

Posteriormente fue ratificado por España el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 19 de diciembre de 1966, que recoge en su artículo 14 los derechos y garantías jurisdiccionales, y en concreto en el número 3 apartado g) concreta que una de las garantías es “*A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable*”⁶⁰

Asimismo el TEDH considera incluido en el Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 4 de noviembre de 1950 (en adelante CEDH) el derecho a no autoinculparse- y esto sin estar consagrado expresamente en el mismo⁶¹- en el artículo 6, en el marco del derecho a un proceso equitativo, que como señala

⁵⁹ Picó i Junoy, J. (2012), *Las garantías constitucionales del proceso*, Barcelona, J.M. Bosch Editor, p.187

⁶⁰ *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, Nueva York, 19 de diciembre de 1966. (Disponible on line: <http://www.ohchr.org>)

⁶¹ Esto lo podemos constatar en sentencias como *Funke contra Francia*, de 25 de febrero de 1993 (TEDH 1993,7) o *Saunders contra el Reino Unido*, de 17 de diciembre de 1996 (TEDH 1996, 69) entre otras.

Casas Agudo este es “uno de los preceptos más utilizados a la hora de alegar una vulneración del Convenio...y ello a pesar de que su aplicación en el ámbito tributario aparece limitada por el carácter público de la obligación tributaria”⁶² y es que en palabras de Martínez Muñoz este artículo es delicado y exige un examen específico de los derechos que necesarios para dotar de garantías un proceso justo y según este autor estos serían “el derecho a un juicio equitativo y justo, el derecho a la resolución del proceso en un plazo razonable, el derecho a un tribunal independiente e imparcial, el derecho a la presunción de inocencia y el derecho de defensa”⁶³.

Dicho artículo dispone en su apartado 1 “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial...” por su parte el apartado 2 establece “Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”⁶⁴ y es que el derecho a la no autoincriminación está íntimamente relacionado con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, ya que como señala el TEDH en varias sentencias el acusado no está obligado a aportar pruebas de autoinculpación, sino que dicha carga corresponde a la acusación.

Cabe hacer referencia al artículo 96.1 y 10.2 de la CE, ya que el primero nos indica que “Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno”. De la misma manera y en materia de derechos fundamentales nos indica el segundo precepto que “Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”⁶⁵ por lo que tanto lo

⁶² Casas Agudo. D. (2017), “A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, 10, p. 3. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadigital.es>).

⁶³ Martínez Muñoz, Y. (2011), “Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 152 (octubre-diciembre de 2011), p. 8. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadigital.es>).

⁶⁴ Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Roma, 4 de noviembre de 1950. (Disponible on line: <https://www.boe.es>)

⁶⁵ Constitución Española, 1978 (BOE, núm. 311, de 29/12/1978).

establecido en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos como en el CEDH debe tenerse en cuenta a la hora de interpretar los derechos constitucionales.

Por último el Tribunal Constitucional defiende que el art. 24.2 de nuestra CE contempla expresamente “los derechos a «no declarar contra sí mismos» y a «no confesarse culpables», que, como venimos señalando, están estrechamente relacionados con los derechos de defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta»⁶⁶.

5.1.1.2. Problemática entorno a este derecho

En el ámbito tributario el derecho a no autoinculparse es un tema muy novedoso en nuestros días, ya que con anterioridad este principio estaba previsto básicamente para el proceso penal, ahora bien actualmente ha tenido una tendencia expansiva que se ha proyectado sobre el derecho tributario y el derecho administrativo sancionador.

Según Sarró Riu esto se debe principalmente a dos motivos “*El primero de ellos hay que buscarlo en la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional iniciada con la sentencia 18/1981, en virtud de la cual los principios y garantías del orden penal son aplicables, con matices, a las infracciones y sanciones administrativas*”.

Esto supone el traslado de dichos principios y garantías del orden penal al ámbito administrativo que fue normalizado en la ley de procedimiento administrativo de 1992 y que origina una serie de problemas de los que hablaremos más adelante.

El segundo motivo del que nos habla Sarró Riu es “*la influencia de la jurisprudencia emanada de los tribunales europeos de justicia*”.⁶⁷

Nos referimos a las sentencias emanadas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE), así como el TEDH. En el primer caso se reconoció en 1989 -- en el asunto Orkem v. Comisión--, el derecho a la autoincriminación en la esfera de los procedimientos de comprobación sobre prácticas colusorias de la competencia, y en el segundo caso se reconoció en 1993 --en el asunto Funke contra Francia-- el derecho a no autoinculparse en un procedimiento de comprobación llevado a cabo por las autoridades aduaneras.

⁶⁶Tribunal Constitucional (Sala primera).Sentencia núm. 18/2005 de 1 de febrero

⁶⁷ Sarró Riu. J. (2009), *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Barcelona, J.M. Bosch Editor, pp. 12-13.

Podemos percibir que el problema puede venir dado por el choque que se produce entre el derecho de no autoincriminación y el deber de colaborar con la Hacienda Pública previsto básicamente en los artículos 29 y 142 de la LGT, cuyo incumplimiento puede acarrear sanciones tributarias. Por otro lado observamos otra contradicción en el plano constitucional, ya que el artículo 24.2 CE establece el derecho a no autoinculparse, pero el artículo 31 de la misma establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos permitiendo a los órganos de inspección de los tributos un control fundamentado para constatar la autenticidad de los documentos aportados en los procedimientos tributarios.

Para solucionar este problema se procedió a la separación entre el procedimiento sancionador y de liquidación, mediante la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, ya que los principios que regían ambos procedimientos eran incompatibles entre sí. Sin embargo, tal separación no obtuvo los frutos esperados, pues, los órganos competentes para llevar a cabo dichos procedimientos siguen siendo idénticos. También puede pasar del procedimiento de liquidación al procedimiento sancionador la información que forzosamente se ha obtenido del contribuyente en la fase de gestión, existiendo peligro de contaminarse para poder ser esgrimida en un procedimiento sancionador.

Por tanto y como señala Casas Agudo el derecho a la no autoincriminación emana de la *“relación que mantienen en la actualidad el procedimiento de comprobación e investigación, por un lado, y el procedimiento sancionador, por otro, lo que provoca que el primero de ellos presente cierto riesgo de verse condicionado por la naturaleza punitiva del segundo”*⁶⁸.

5.1.1.3. El derecho a la no autoincriminación versus el deber de colaborar con la hacienda pública

El derecho a no autoincriminarse encierra un doble contenido, por un lado, el derecho a no confesarse culpable o a no declarar contra sí mismo y por otro lado, este derecho no permite que la información que se haya conseguido mediante presión o coacción se pueda usar como prueba en un proceso penal.

Por otra parte encontramos el deber de colaborar con la hacienda pública, establecido en el art. 31 de la CE y que consiste en proporcionar la información demandada, presentar los documentos solicitados, así como cooperar en los asuntos que requiera la Hacienda Pública.

⁶⁸ Casas Agudo. D. (2017), “A vueltas con el derecho a no autoinculparse...”, *Op.Cit.* p. 4-5.

En caso de que el administrado no cumpla con estos deberes estaría incurriendo en infracción administrativa con la correspondiente sanción, lo que nos lleva a pensar que esta colaboración se ejerce coactivamente.

En palabras de Casas Agudo el problema radica cuando en el proceso de aplicación de los tributos se consigue información autoincriminatoria *“que pretende utilizarse posteriormente en un procedimiento punitivo también de carácter tributario...dada la estrecha relación que existe entre los hechos que sirven de base a la imposición y los constitutivos de la infracción o delito”*⁶⁹

Conviene indicar que debido a la tramitación separada de procedimientos el deber de colaborar debe ejercerse de manera extrema en el procedimiento de liquidación, no siendo posible ejercer el derecho a la no autoinculpación. Ahora bien, este derecho no sufrirá indefensión, sino que la información autoincriminatoria que se haya obtenido en el procedimiento de aplicación de los tributos no será tomada en cuenta para determinar la infracción en el procedimiento sancionador. Tenemos que tener en cuenta que el procedimiento de inspección no tiene como finalidad la iniciación de un procedimiento administrativo sancionador, sino llevar a cabo un control, por tanto no se entiende que el derecho a la no autoincriminación se haya trasladado al procedimiento de inspección, ya que solo puede ejercerse en aquellos procedimientos sancionadores en los que el propósito de la Administración sea imponer una sanción.

Podemos llegar a la conclusión que el deber de colaborar y el derecho a la no autoincriminación son compatibles en tanto que se desarrollan en ámbitos distintos, pues el segundo no prohíbe cumplir con el deber de colaboración ya que este no opera en el proceso de inspección que es donde resultan exigibles estos deberes. Tampoco puede el contribuyente utilizar este derecho para no cumplir con sus deberes en el ámbito de la gestión tributaria, ni tampoco para impedir que se le imponga la sanción que le correspondiera.

Por tanto, la tramitación separada es esencial en la compatibilidad entre el deber de colaborar y el derecho a la no autoincriminación. Como hemos señalado anteriormente, esta fue llevada a cabo por la LDGC y posteriormente incluida en la LGT de 2003, en el art. 208.

⁶⁹ Casas Agudo. D. (2017), “A vueltas con el derecho a no autoinculparse...”, *Op.Cit.* p. 14.

El derecho a no autoinculparse en la tramitación separada no se garantiza totalmente en el sentido de que es posible trasladar toda la información de la disponga la Administración tributaria al procedimiento sancionador sin comunicarle previamente esto al administrado y retirándole la posibilidad de que este manifieste únicamente lo que le beneficie.

El art. 210 —que prevé a la instrucción del procedimiento sancionador— de la LGT en su apartado 2, establece la posibilidad de que aquellos documentos que se hayan obtenido en el procedimiento de aplicación de los tributos se incorporen al procedimiento sancionador a través de un acto formal. Así la doctrina mayoritaria piensa que la situación no ha cambiado en relación a la contenida en la anterior LGT, ya que sigue siendo posible el traslado de información al procedimiento sancionador.

Esto nos lleva a pensar que incorporándose al acuerdo de iniciación la propuesta de resolución así como todo el material probatorio que se haya conseguido en las actuaciones de comprobación, las actuaciones inspectoras constituirían una verdadera fase de instrucciones en los procedimientos sancionadores, y todo esto con vulneraciones de los derechos del obligado tributario.

El derecho a no declarar contra sí mismo se ve notoriamente afectado al existir un traslado de información que se ha obtenido en un procedimiento tributario en el que existe el deber de declarar, así fue sancionado por el TEDH en el caso Saunders, que establece una prohibición en la transferencia de pruebas entre el procedimiento sancionador y otros procedimientos administrativos anteriores.

Otro factor al que afecta a la compatibilidad entre el deber de colaboración y el derecho a la no autoincriminación y relación con la separación entre el procedimiento de aplicación de los tributos y sancionador sería aquellos casos en los que el procedimiento sancionador ya se ha iniciado materialmente, sin embargo la Administración está llevando a cabo formalmente procedimientos de inspección. Esto es así porque en ocasiones las actividades inspectoras pueden sufrir anomalías, dando lugar a la iniciación de un proceso penal o un procedimiento administrativo sancionador.

En estos casos el obligado tributario estaría ya en condición de imputado material —aunque no formal—debido a que se convierte en sospechoso de los hechos investigados y posteriormente va a adoptar la figura de acusado formal. Conviene preguntarse si sería válido admitir un adelanto de los derechos de defensa previstos en el art. 24.2 CE al procedimiento

de inspección —cuando la Administración estime que los hechos constituyen infracción tributaria y enfoque sus actos contra personas determinadas--, y que son originarios de un procedimiento sancionador posterior. Si seguimos una interpretación rígida del derecho a la no autoincriminación únicamente se podría solicitar información en el procedimiento sancionador, en el caso de existir infracción.

La jurisprudencia del TS en diversas sentencias como la de 9 de junio de 2006 o la de 9 de diciembre de 2002 ha acudido a la figura del imputado material o inminente para proteger el derecho a no declarar contra sí mismo en las diligencias de inspección, únicamente en aquellos casos en los que el obligado tributario va a ser justamente imputado de manera inmediata. Ahora bien, en estos casos el deber de colaborar tiene que estar relacionado a la pretensión de castigar el hecho de forma inmediata para que pueda justificarse la inobservancia del derecho a no autoincriminarse.

A nuestro entender, la existencia de una vinculación entre el deber de colaboración y el propósito de sancionarle para permitir el adelanto del derecho a no autoinculparse, generaría una enorme inseguridad jurídica y resultaría idóneo para aumentar la arbitrariedad y litigiosidad.

Vamos a referirnos por ultimo a los elementos necesarios para lograr la conciliación entre el deber de colaborar y el derecho a guardar silencio, para ello, es necesario en primer lugar determinar el momento en el que el obligado tributario obtiene la condición de acusado, pues a partir de este momento cesa la obligación de colaborar con la Administración y entra en juego el derecho a guardar silencio. En este caso el procedimiento de comprobación e imposición de sanciones tienen que estar coordinados entre sí para reducir el efecto del alto nivel de discrecionalidad que la administración tributaria ostenta para iniciar un procedimiento sancionador.

Como anteriormente hemos constatado la tramitación separada de procedimientos no es suficiente para garantizar el derecho a la no autoinculpación dentro del procedimiento sancionador, como tampoco se consigue armonía entre este y el deber de colaborar, para ello el ordenamiento debe establecer relaciones entre dichos procedimientos sin que se permita la utilización de datos autoincriminatorios conseguidos de manera coactiva en el procedimiento inspector, en el procedimiento sancionador. Así lo justo sería, que las pruebas autoinculpatorias obtenidas mediante coacción, fuesen eliminadas de oficio por el órgano que

lleve a cabo la instrucción y en caso de no hacerlo sería la autoridad competente para imponer la sanción la encargada de omitir dichos elementos en su resolución.

En opinión de Casas Agudo lo anterior debería complementarse comunicando de manera expresa y de oficio al obligado tributario la distinción entre las funciones de comprobación y liquidación con respecto a las de sanción y la conexión de ambos procedimientos con sus derechos y deberes correspondientes, todo esto al inicio del procedimiento inspector *“amén de que la posible información autoincriminatoria aportada durante este se orientará exclusivamente a determinar la deuda tributaria correspondiente y no sería más tarde utilizada como prueba en un posterior y eventual proceso sancionador contra él”*⁷⁰.

Junto a esto también resultaría necesario, una vez iniciado el procedimiento sancionador, y sin distinguir si se trata de tramitación abreviada como ordinaria, que en caso de existir infracción tributaria se redacte un informe que se adjuntara al expediente con los datos de prueba de dicha infracción con referencia expresa a la no incorporación de declaraciones autoinculpatorias que pudiesen afectar a los derechos previstos en el art. 24.2 CE, de esta manera el contribuyente podría revisar el informe en caso que considere que se ha violado el derecho a no declarar contra sí mismo imponiendo la correspondiente reclamación.

La compatibilidad entre el derecho a la no autoincriminación y el deber de colaborar con la Hacienda Pública exige que diferenciamos entre que se entiende por declaración autoinculpatoria y que no. Para ello vamos a basarnos en la doctrina del TEDH en sus sentencias sobre los asuntos Saunders y Allen, que nos señala que es conveniente diferenciar entre aquellos datos que el obligado tributario ha aportado con plena voluntad y por otro lado la información que es independiente de la voluntad del mismo, pues solo en el primer caso podría considerarse declaración autoincriminatoria pudiendo ser utilizados dichos datos ya que estos se han obtenido con plena voluntad⁷¹.

Ahora bien, el derecho a la no autoincriminación no da la posibilidad de incumplir los deberes tributarios ni tampoco de eximirse de presentar determinados documentos que el obligado

⁷⁰ Casas Agudo. D. (2017), “A vueltas con el derecho a no autoinculparse ...”, *Op.Cit.* p. 19.

⁷¹ Sanz- Díaz Palacios. J.A. (2006), “Las Sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen”, *Impuestos. Revista Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 20, p. 6. (Disponible on- line: <http://0-laleydigital.laley.es>)

tuviese que aportar antes de realizar la inspección, obligación que anula el carácter autoincriminatorio de dichos datos.

A modo de conclusión, podemos decir que el éxito de los procedimientos de gestión tributaria depende de que el contribuyente aporte todo lo que se requiera y sea sancionado en caso de no cumplir con el deber de colaborar. A efectos incriminatorios, únicamente aquellos datos aportados por el obligado tributario bajo coacción, cuando su existencia no dependa de su voluntad, tendrá una capacidad restrictiva contra el mismo, quedando el resto de material fuera del poder de la Administración.

5.2. El derecho a la intimidad y a la propia imagen

El derecho a la intimidad es un derecho fundamental consagrado en el art. 18.1 CE que dice *“Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”*. En materia tributaria este derecho cobra especial importancia, pues existe dificultad para trazar una línea entre el derecho a la intimidad y el deber de colaborar con los gastos públicos, labor que corresponde sin lugar a dudas a los Tribunales.

Como muestra de ello tenemos los artículos 93 y siguientes previstos en la LGT que contemplan la obligación de información y el carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria, entre otros. Conviene citar el apartado 5 del art. 93 que viene a decirnos que el resto de profesionales, en relación a la información con alcance tributario que debe aportar a la Administración tributaria, esta no comprenderá la información privada de contenido no patrimonial de la que tengan conocimiento como consecuencia del ejercicio de su actividad y cuya publicación vulnere el honor o la intimidad personal o familiar. Este artículo nos lleva a pensar que un motivo del escaso auge que tiene el derecho a la intimidad como límite discutible ante el poder de obtener datos tributarios sería que el concepto de intimidad tiene una delimitación muy rígida a través de la protección que se le otorga mediante la constitución.

Del mismo modo los órganos de comprobación gozan de amplias facultades inspectoras, esto lo contempla el art. 142 LGT que los dota de medios para realizar dichas funciones de inspección, basadas en el deber de contribuir, poniendo en peligro el derecho a la intimidad en aquellos casos de incautación de documentos.

Aquí se hace necesario poner de manifiesto la reforma que la Ley 34/2015 ha introducido en la LGT con el objetivo de evitar la evasión y luchar contra el fraude fiscal y se fomente la

contribución con los gastos públicos – deber que viene impuesto en el art. 31 CE--. Esto se ha llevado a cabo mediante la modificación del art. 95 y la introducción del art. 95 bis en la LGT. Este artículo permite que los sujetos que incumplan de manera graves las obligaciones tributarias sean publicados en unas listas comúnmente conocidas como “listas de morosos”. La publicación de estas listas supone una excepción a lo dispuesto en el art. 34.1 i) y 95 LGT que contienen la reserva de información de los datos con transcendía tributaria y como establece Olivares Olivares esto puede *“llegar a afectar a otros bienes jurídicos de relevancia constitucional como la intimidad, el honor, la reputación y la protección de los datos personales”*⁷².

Ahora bien, tanto el art. 95 como el art. 34.1. i) establecen límites al disponer que los datos que obtenga la Administración tributaria tendrán carácter reservado y únicamente se utilizarán cuando sea necesario para la aplicación de los tributos (art. 95 LGT). También se establece que la información solo será utilizada cuando sea preciso para la aplicación de los tributos (art. 34.1. i) LGT).

Fijados los límites, tenemos que señalar que nuestro ordenamiento jurídico no dota los derechos fundamentales de una garantía absoluta, en ocasiones los poderes públicos toman decisiones examinando el grupo de todos ellos, así como dice Díaz Alcalá *“De ese fenómeno es muestra, precisamente, la publicación de “listas de morosos” en las que el obligado tributario no posee un control absoluto en el tratamiento de sus datos; otros intereses públicos, igualmente protegidos constitucionalmente, le limitan”*⁷³.

El art. 95 bis, incorporado a la LGT, permite la publicación de listados en los casos en los que se cumplan los requisitos previstos en el mismo y por tanto es posible que se hagan públicos determinados datos personales. Estos datos, además de permitir la identificación de la persona van a realizar una descripción de la misma mediante la cual dañaran su imagen, configurándolos como “morosos” o “deudores”, sujetos pasivos que no cumplen con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

⁷² Olivares Olivares, B.D (2015). “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”. *Revista Quincena Fiscal*, 11, p. 2.

⁷³ Díaz Alcalá, S. (2016). *Las novedades en el procedimiento sancionador en materia tributaria. “La pena de escarnio público”*, (Trabajo Fin de Grado), Universidad de Jaén, Jaén, p.24.

Visto lo anterior, entendemos que la “publicación de listas de morosos” es una medida que atenta contra el derecho a la protección de datos personales.

En opinión de Calvo Vérez el art. 95 bis, ya el Proyecto de Ley para la reforma de la LGT, contenía una regulación de la publicación de listas de morosos de la Hacienda Pública que afectaba a los derechos fundamentales, en concreto a la protección de los datos personales, y en su opinión *“la revelación de un dato protegido (la información tributaria) no ofrece ningún efecto «pedagógico» que justifique la vulneración del derecho a la intimidad”*. Así mismo, este autor considera que esta medida de “prevención” no va a disminuir el fraude fiscal como tampoco va a impulsar que el obligado tributario cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁷⁴.

5.3. Derecho a contribuir como derecho fundamental

Tradicionalmente el deber de contribuir ha sido considerado como una penosa carga para el ciudadano erigido, tras su ejercicio, en contribuyente. Sin embargo, esta percepción olvida que es el ejercicio de tan incomprensido derecho el que nos permite disfrutar las ventajas de nuestros Estados del Bienestar. El pago de los tributos nos da acceso a los bienes públicos, entre los que no hay que despreciar la seguridad jurídica que facilita un ejercicio de los derechos y libertades en condiciones óptimas, sin parangón en la historia. La condición de contribuyente, en las democracias modernas, constituye una verdadera credencial de ciudadanía. Es la cuota de acceso al club, el coste de pertenecer a las sociedades democráticas actuales.

En palabras de Sánchez Huete *“El tributo hace posible la existencia material de las estructuras de organización básicas que permiten hablar de lo público, por compartido y colectivo. De ahí su necesidad en los Estados contemporáneos”*⁷⁵.

En España es prioritario avanzar en ese concepto, movilizar este cambio de percepción del fenómeno tributario. En otras sociedades ya existe una corriente ciudadana que lo avala. Frente a la reforma tributaria de Trump, parte de aquellos a los que se ha beneficiado, han

⁷⁴ Calvo Vérez, J. (2015), “A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”, *Diario La Ley*, 8584, p. 13. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

⁷⁵ Sánchez Huete, M.A. (2017), “El Carácter Fundamental del Deber de Contribuir: el Derecho y la Ética de las Relaciones Tributarias”, *Direito, Estado e Sociedade*,. 50, p. 185.

manifestado públicamente el riesgo que supone la bajada de recaudación. Un grupo de ciudadanos de alto poder adquisitivo, han reivindicado su derecho a pagar más impuestos, puesto que la rebaja fiscal profundizará la desigualdad social. La colectividad americana se queja de que sus representantes no son capaces de recaudar los impuestos necesarios para hacer frente a la desigualdad.⁷⁶. En España semejante reivindicación resultaría sorprendente, no existe un compromiso ciudadano semejante entre nuestras grandes fortunas.

Podemos entender que el deber de contribuir además de una obligación es un derecho, en el sentido de que a través del mismo se realizan otros principios como es el de la solidaridad. La solidaridad es un valor a través del cual se persigue ponerse en el lugar del otro, tomando sus problemas como propios y con posibilidad de que estos sean solucionados mediante la intervención de los poderes públicos y de los demás.

La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se fundamenta en el valor de la solidaridad y es propio de aquellos estados en los que están reconocidos derechos fundamentales. En España la solidaridad está considerada como un valor superior del ordenamiento jurídico, en el art. 1 de la CE que constituye la base de los derechos fundamentales.

Por último, conviene destacar que la solidaridad, al contrario que los demás valores presentes en nuestro ordenamiento, legitima no la creación de derechos sino de deberes, y por tanto deberías plantearnos la posibilidad de considerar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos como fundamental.

El derecho sancionador tributario se diseña, en último término, para garantizar y avalar un ejercicio justo del deber de contribuir.

⁷⁶ Torreblanca, J.I. (2017), Queremos pagar impuestos, *El País*. (Disponible on line: <https://elpais.com>).

6. CONCLUSIONES

- I. La tramitación separada de procedimientos. La LDGC instaure un procedimiento sancionador que respetaba la defensa del presunto infractor a través de la separación entre el procedimiento sancionador y los procedimientos de aplicación de los tributos. Con la nueva concepción, el procedimiento sancionador era capaz de imponer sanciones por las infracciones cometidas mediante un efectivo procedimiento en el orden tributario, al contrario que el sistema de imposición de sanciones, originario de la LGT/63. Además, la tramitación conjunta --que venía practicándose con anterioridad a la LDGC-- evidenciaba un desconcierto entre los principios rectores de los procedimientos de regularización y sancionador. Por otro lado, debido al paralelismo entre las normas penales y administrativas, beneficiaría la aplicación a las mismas las garantías previstas en la CE para el proceso criminal. Juzgamos indiferente que el legislador adscriba una norma al Derecho administrativo sancionador o al Derecho penal, los principios que la rigen deben ser los mismos. La tramitación separada contribuiría a hacer posible tal equiparación, extendiendo explícitamente la aplicación de los principios del “*Ius Puniendi* estatal” a la potestad sancionadora de la administración tributaria.
- II. La renuncia a la tramitación separada. Entendemos que ofrecer al contribuyente la opción de elegir el tipo de procedimiento sancionador que prefiriere (separado o no) puede ocasionar efectos negativos. Se trata de una decisión con efectos irrevocables, en un momento procesal en el que aún no se tiene constancia de la existencia o no de una infracción tributaria. La existencia de un único procedimiento tributario sancionador, separado de los procedimientos de aplicación de los tributos constituye una garantía para el contribuyente.
- III. La confrontación entre el deber de colaborar con la Administración Pública y el derecho a la no autoincriminación previsto en la CE ha jugado un papel importante en la tramitación separada. El nuevo estilo procesal ha sido fundamental para garantizar los derechos de defensa del contribuyente. En nuestra opinión, lo que resultaría realmente efectivo hubiera sido una separación más clara de los procedimientos. No resulta lógico que se pretenda aplicar principios propios de la potestad sancionadora, como son el de culpabilidad o el de presunción de inocencia, en el procedimiento de aplicación de los tributos, con esto no se pretende que se elimine por completo el

traspaso de datos entre ambos procedimientos sino que los principios del “*Ius Puniendi* estatal” se cumplan en el ámbito que le es propio.

- IV. Con el objeto de lograr el respeto de los principios de presunción de inocencia y de culpabilidad, será necesario que en el procedimiento sancionador llevara a cabo su propio proceso de prueba, tendente a constatar – por medios propios-- la culpabilidad del contribuyente presuntamente infractor. Actuando como indicios los datos, pruebas y circunstancias que se han obtenido en el procedimiento de regularización, no dándose por probados automáticamente los hallazgos en sede de inspección. Se trata de procedimientos basados en principios distintos, por lo que la práctica de la prueba ha de ajustarse a esa caracterización del proceso. En nuestra opinión la actividad probatoria debería ser más profunda y no basarse en aquellas realizadas en el proceso de regularización, pues ambos procedimientos son distintos, requiriendo el orden penal un mayor nivel de exhaustividad. De no ser así, se produciría una inversión de la carga de la prueba y un quebrantamiento del principio de presunción de inocencia.
- V. Se hace totalmente necesario, a la vista de que a pesar de la tramitación separada de procedimientos se sigue utilizando en el procedimiento sancionador la información obtenida de manera coactiva en el procedimiento de inspección, precisar el automatismo con el que se incorpora al procedimiento sancionador las pruebas obtenidas en el procedimiento de aplicación de los tributos. En nuestra opinión la redacción del art. 210.2 LGT debería ser más rígido e indicar ese trasvase de pruebas no puede llevarse a cabo en el caso de que las informaciones sean incompatibles con el derecho a no confesarse culpable contenido en el art. 24.2 CE.
- VI. Que los deberes de colaboración, que tienen su base en el deber contribuir previsto en el art. 31.1 CE, sean de conveniente cumplimiento en las fases de gestión o inspección, no les otorga poder para anular los derechos que ostenta el contribuyente. La presunción de inocencia y el principio de culpabilidad, constituyen expresión de derechos fundamentales, por lo que no cabría aceptar una limitación que únicamente se sustentase en principios surgidos en el ámbito de una administración eficiente, por más que la eficiencia en la gestión sea también un valor constitucional.
- VII. Por último la compatibilidad entre el deber de colaborar con la Hacienda Pública y los derechos de los contribuyentes en el procedimiento sancionador exige que cada uno tenga un ámbito propio de actuación, es decir los procedimientos de aplicación de los

tributos para llevar a cabo los deberes de información y el procedimiento sancionador para el derecho a la no autoincriminación. Por otro lado contar con mecanismos que garanticen que las pruebas autoinculpatorias aportadas con anterioridad a la iniciación formal del procedimiento sancionador no tendrán transcendencia alguna en este. De esta manera se lograría la compatibilización entre estos dos bienes jurídicos, logrando además que este derecho fundamental ostente la posición superior que le corresponde en el ordenamiento jurídico.

7. BIBLIOGRAFIA

CASAS AGUDO. D. (2017), “A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, 10, pp 67-108. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

CALVO VÉRGEZ, J. (2011), “El procedimiento sancionador tributario: principales cuestiones conflictivas derivadas de su inicio, desarrollo y terminación”, *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*, 39, pp. 59-88. (Disponible *on line*: <http://0-www.tirantonline.com>).

CALVO VÉRGEZ, J. (2015) “A vueltas con la publicación de las llamadas «listas de morosos» y de las sentencias condenatorias por delito fiscal en el proyecto de Ley de reforma de la LGT”, *Diario La Ley*, 8584, pp.6-14. (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

COSCULLUELA MONTANER, L. (2016), “Modalidades de la acción administrativa”. *Manual de Derecho Administrativo*, Pamplona, Civitas, pp. 1-752. (Disponible *on line*: <https://0proview.thomsonreuters.com>).

DÍAZ ALCALÁ, S. (2016). *Las novedades en el procedimiento sancionador en materia tributaria. “La pena de escarnio público”*, (Trabajo Fin de Grado), Universidad de Jaén, Jaén, pp. 1-44.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1995). *La reforma de la Ley General Tributaria (análisis de la Ley 25/1995, de 20 de Julio)*, Barcelona, Cedecs, pp. 1-487.

GARCÍA DE ENTERRÍA Y MARTÍNEZ-CARANDE, E Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. (2015), “Las sanciones administrativas”. *Curso de Derecho Administrativo II*, Madrid, Civitas, pp.1-759. (Disponible *on line*: <https://0proview.thomsonreuters.com>).

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y, (2011), “Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 152 (octubre-diciembre de 2011), pp. 1171-1190. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2016), “Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales en el ordenamiento tributario”, *Revista Quincena Fiscal*, 6, pp.89-118. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

OLIVARES OLIVARES, B.D (2015). “La publicidad de los deudores tributarios desde la perspectiva del derecho a la protección de los datos personales”. *Revista Quincena Fiscal*, 11, pp. 17-43. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

PALAO TABOADA, C. (2006), “La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento”, *Jurisprudencia Tributaria*, 4, pp.17-32. (Disponible *on line*: aranzadi.aranzadidigital.es).

PEREZ-PIAYA MORENO, C, (2008). *El procedimiento sancionador tributario: Especial referencia a su tramitación separada* (Tesis Doctoral), Universidad de Granada, Granada, pp. 406.

PÉREZ ROYO, F. (2016), *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Pamplona, Civitas, pp. 1-608.

PICÓ I JUNOY. J. (2012), *Las garantías constitucionales del proceso*, Barcelona. J.M. Bosch Editor, pp. 1-202.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2017), “El Carácter Fundamental del Deber de Contribuir: el Derecho y la Ética de las Relaciones Tributarias”, *Direito, Estado e Sociedade*, 50, pp. 179-207.

SANZ- DÍAZ PALACIOS. J.A. (2006), “Las Sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen”, *Impuestos. Revista Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, 20, pp. 259-269. (Disponible *on-line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

SARRÓ RIU. J. (2009), *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Barcelona, J.M. Bosch Editor, pp 1- 196.

SESMA SÁNCHEZ, B. Y ANIBARRO PÉREZ, S. (2005), *Infracciones y Sanciones tributarias*, Valladolid, Lex Nova, pp. 1- 311.

TORREBLANCA, J.I. (2017), “Queremos pagar impuestos”, *El País*. (Disponible *on line*: <https://elpais.com>).

JURISPRUDENCIA

Tribunal Constitucional

STC (Sala segunda). Sentencia núm. 75/1987 de 25 de mayo.

STC (Sala primera). Sentencia núm. 18/2005 de 1 de febrero.

STC (Sala segunda). Sentencia núm. 66/1984 de 6 de junio.

STC (Sala segunda). Sentencia núm. 78/1996 de 20 de mayo.

STC (Pleno). Sentencia núm. 140/1986 de 11 de noviembre.

STC (Sala segunda). Sentencia núm. 159/1986 de 16 de diciembre.

STC (Sala Primera). Sentencia núm. 182/1990 de 15 de noviembre.

STC (Pleno). Sentencia núm. 76/1990 de 26 de abril.

STC (Sala Primera). Sentencia núm. 37/1985 de 8 de marzo

STC (Pleno). Sentencia núm. 76/1990 de 26 de abril

STC (Pleno). Auto núm. 112/1996 de 29 de abril.

STC (Pleno). Sentencia num.2/2003 de 16 de enero.

STC (Sala Primera). Sentencia núm. 177/1999 de 11 de octubre.

Tribunal Económico- Administrativo Central

TEAC. Resolución núm. 03024/2007/00/00 de 24 de septiembre.

TEAC. Resolución núm. 00/1635/2007 de 30 de enero de 2008

Tribunal Superior de Justicia

TSJ de Asturias. Sentencia núm. 410/08 de 25 de abril.

TSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso- Administrativo). Auto núm. 1996/113 de 28 de febrero.

Audiencia Nacional

AN (Sala de lo Contencioso). Sentencia núm. 834/2004 de 20 de diciembre de 2007

Tribunal Supremo

TS (Sala Tercera). Sentencia núm. 962/1981 de 10 de junio

LEGISLACIÓN

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Nueva York, 19 de diciembre de 1966.
(Disponible *on line*: <http://www.ohchr.org>)

Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, Roma, 4 de noviembre de 1950. (Disponible *on line*: <https://www.boe.es>)

Constitución Española, 1978, (*BOE* núm. 311, de 29/12/1978)

Ley 1/1998, de 26 de febrero, que regula los Derechos y Garantías del Contribuyente (*BOE* núm. 50, de 27 /2/ 1998)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (*BOE* núm. 236, de 2/10/ 2015).

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (*BOE* núm. 236, de 2/10/2015).

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* núm. 227, de 22/09/2015).

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (*BOE* núm. 260, 28/10/2004)