

CAPÍTULO SÉPTIMO

DERECHO A UN PROCESO EQUITATIVO: LOS PROCEDIMIENTOS DE IMPUGNACIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS*

Santos GANDARILLAS MARTOS**

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *La especialidad tributaria.* III. *Garantías de los contribuyentes.* IV. *Régimen jurídico de Ley General Tributaria 58/2003.* V. *Garantías en los procedimientos de aplicación.* VI. *Los límites temporales en los procedimientos de revisión.* VII. *Garantías en el procedimiento sancionador.* VIII. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

Las notas que a continuación encontrará el lector, no son más que un esbozo de una parte de lo que se han llamado “garantías del contribuyente” en los procedimientos tributarios, garantías y derechos que, en cierta medida, suponen un contrapunto a las prerrogativas y potestades de la administración tributaria. Ni por el espacio y tiempo concedido, ni por las limitaciones de quien lo intenta se pretende agotar la materia, nada más lejos de la intención de quien las escribe.

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto CEAL UAM-Santander “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y el proyecto DER2012-31931, del Ministerio español de Economía y Competitividad.

Debido al tiempo transcurrido entre la realización del proyecto, la redacción de este artículo y su publicación, la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, del 21 de septiembre —de modificación parcial de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria (*Boletín Oficial Español* del 22 de septiembre) — no ha podido ser reflejada en este texto.

Por ello, todas las reflexiones que contiene deben entenderse referidas al texto de la Ley 58/2003 General Tributaria anterior a la citada reforma.

** Magistrado y profesor asociado en la Universidad Autónoma de Madrid.

El propósito es, simplemente, poner de relieve determinados aspectos y líneas generales de cómo operan algunas, como contrapunto y equilibrio de las potestades y prerrogativas de la siempre omnipotente administración pública.

Así, hablar de administración pública no es correcto; la tarea se complica un poco más, cuando el régimen jurídico de referencia es el del Estado español, complejo en su configuración política y jurídica. Por tanto, y aun a sabiendas del carácter fragmentario de la exposición, prescindiremos de cualquier referencia a otros entes territoriales que no sean el Estado, la administración central y la Ley General Tributaria.

De todas maneras, sirva en el foro al que va dirigido como una primera aproximación al ordenamiento tributario español, así como de descripción de cómo se han ido afrontando determinadas cuestiones relacionadas con la materia, en el intento de conseguir una posición de los obligados tributarios frente a la administración, cada vez más equilibrada, sin que por ello el principio de eficacia que inspira su actuación y el respecto al interés general se vean comprometidos.

II. LA ESPECIALIDAD TRIBUTARIA

Lo primero que podemos destacar es que el procedimiento administrativo, cuando de actos tributarios se trata, ha discurrido por vías procedimentales diferentes al resto de los actos emanados de las administraciones públicas.

La singularidad o especialidad de lo hacendístico y de lo tributario ha sido objeto de no pocas críticas.¹ Se ha manifestado a lo largo de la historia de nuestro ordenamiento jurídico,² y no supone más que la respuesta a las

¹ Martín Queralt, Juan, “La perenne singularidad de lo «tributario»”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 27, 1993. En este trabajo el profesor Martín Queralt, al hilo de la crítica a la regulación que la Ley 30/92 hace en su disposición adicional quinta a la exclusión del régimen del procedimiento administrativo común al orden tributario, cuestiona la especialidad de la disciplina dentro del marco constitucional.

² La Constitución de Cádiz de 1812, receptora del espíritu revolucionario francés, desde su postulado de unidad jurisdiccional contempló la excepción para determinados negocios, como expresaba su artículo 278 la posibilidad de determinados tribunales especiales. Esta excepción a la unidad jurisdiccional no se aplicó, en principio, a la hacienda pública, estableciendo en el Decreto del 13 de septiembre de 1813 la competencia exclusiva de los tribunales ordinarios en los negocios contenciosos de la hacienda pública. Sin embargo, el funcionamiento endémico de los tribunales de justicia provocó que las necesidades económicas del Estado y la consiguiente agilidad exigida en los procedimientos de recaudación, pronto restableciera las potestades de autotutela en órganos específicos de la hacienda pública, pudiendo citar, a título de ejemplo, la Real Orden del 2 de agosto de 1819 y la tendencia del gobierno

necesidades que tuvo el legislador en cada momento, generalmente movido por la casi permanente situación precaria que ha caracterizado a nuestra hacienda pública.

En el siglo pasado, la Ley de Procedimiento Administrativo (en adelante LPA) del 17 de julio de 1958, en su exposición de motivos afirmaba que:

...[a]tiende, en primer lugar, a un criterio de unidad. Procura, en lo posible, reunir las normas de procedimiento de un texto único aplicable a todos los Departamentos ministeriales, con las salvedades que en su articulado y en las disposiciones finales se establecen respecto de los Ministerios militares. Respecta, sin embargo, la especialidad de determinadas materias administrativas, cuyas peculiares características postulan un procedimiento un procedimiento distinto del ordinario, y a las que la Ley se aplicara con carácter supletorio. Sin embargo, como la existencia de tales procedimientos en modo alguno puede justificar un régimen diferenciado del sistema de recursos y del silencio administrativo, en estos aspectos se mantiene la unidad de normas, salvo para las reclamaciones económico administrativas...

El propio espíritu de la LPA partía de la más absoluta especialidad del procedimiento económico administrativo limitándose, en su disposición final tercera, a encomendar a la presidencia del gobierno y al ministro de Ha-

liberal, dictándose tres decretos por los que se ordena la absoluta inhibición de las audiencias, jueces y demás magistrados frente a la actividad recaudatoria de la administración, a la que se atribuye el conocimiento de las reclamaciones que se susciten en la materia tributaria, confirmándose el carácter estrictamente administrativo del procedimiento de liquidación y cobranza de los tributos.

La Ley Camacho, del 31 de diciembre de 1881, por la que se reguló el procedimiento económico-administrativo, puso de manifiesto la prioridad que el legislador tenía para las cuestiones fiscales, estableciendo un régimen jurídico diferente para el resto del derecho administrativo, justificado por la complejidad de la materia. Posteriores textos legales como la Ley Azcarate, del 19 de octubre 1889, pese a los intentos de trazar líneas comunes con cierta vocación unificadora, mantuvieron la especialidad tributaria y se iniciaron, con el Reglamento del 15 de abril de 1890, las líneas definitorias del sistema distinguiendo entre la gestión y la resolución de las reclamaciones.

Con el Real Decreto del 29 de diciembre de 1892 se creó el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda, consagrando la especial en materia de revisión y separando las funciones de gestión y liquidación de las revisoras. Lo podemos considerar el antecesor de los tribunales económico-administrativos que se crearon por Real Decreto-Ley del 16 de junio de 1924, a los que se atribuyó de manera exclusiva el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas a través del procedimiento establecido en el Reglamento del 29 de julio de 1924. La estructura y sistema fue mantenido por la Ley General Tributaria de 1963 y la actual Ley 58/2003, dando una apariencia de independencia y separación a tribunales económicos-administrativos, contribuyendo con ello a cierto grado de confianza en los administrados.

cienda la elaboración de un nuevo Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, "...ajustándose a las prescripciones de la nueva Ley...", lo que dio lugar al Decreto del 26 de noviembre de 1959. La posterior Ley 34/1980 atribuyó la competencia de los tribunales económico-administrativos dando lugar a un complicado sistema de recursos y reclamaciones (sobre evaluaciones globales, convenios en materia tributaria y el sistema de estimación objetiva), que la Ley General Tributaria en adelante (LGT) de 1963 no ordenó debidamente.

La actual Ley 30/1992 del 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, en su disposición adicional quinta y en la misma línea que su predecesora, consolida la especialidad del orden tributario en todas sus manifestaciones sobre todo en materia revisora.

Por lo que, debemos plantearnos cuál es el alcance de esta especialidad en el orden tributario, mantenida a lo largo de las distintas reformas legislativas, y si, bajo esta premisa, se ha alejado al contribuyente del habitual estándar de garantías y derechos que le son reconocidos en el resto de sus relaciones jurídicas con la administración pública.

Lo cierto es que en la actualidad bajo el gobierno de la Ley 58/2003, General Tributaria del 17 de diciembre y su Reglamento general de desarrollo, Real Decreto 520/2005, del 13 de mayo, se sigue con la tradición revisora española del acto tributario como disciplina separada del resto de los demás procedimientos administrativos. Lo que ha llevado a cabo la Ley General Tributaria 58/2003, en materia de revisión, ha sido elevar a rango de ley el régimen jurídico hasta ahora vigente contenido esencialmente en: el Real Decreto 2244/1979, del 7 de septiembre; la Ley 39/1980 de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo; el Real Decreto Legislativo 2795/1980; el Real Decreto 391/1996, del 1o. de marzo por el que se aprobó el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, y el Real Decreto 1163/1990 por el que se aprobó el Reglamento de devolución de ingresos indebidos. Así, lo reconoce la exposición de motivos de la propia Ley en su apartado VI.

También se ha pretendido una aproximación al régimen general de revisión previsto para el resto del derecho administrativo en la Ley 30/1992, todo ello, sin perjuicio de las especialidades propias de la materia tributaria (pese a lo controvertido de la expresión bajo la cual se esconden en ocasiones, más que especialidades, se trata de excepciones que casan mal con las garantías que para el resto del derecho administrativo se le reconocen al administrado).

El vigente régimen jurídico está incorporado en el título V de la Ley y en el Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005.

El artículo 213.1 de la LGT reconoce que los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

Los procedimientos especiales de revisión son los establecidos en el artículo 216 de la LGT:

- 1) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- 2) Declaración de lesividad de actos anulables.
- 3) Revocación.
- 4) Rectificación de errores.
- 5) Devolución de ingresos indebidos.

La clasificación doctrinal, que se nos viene de inmediato a la cabeza, es la división entre actos de revisión de oficio y aquellos que son consecuencia de una impugnación o recurso de parte. Es en estos últimos y en los de aplicación de los tributos, donde vamos a analizar alguno de los ejemplos de las llamadas garantías de los contribuyentes.

III. GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

La posición que tiene el administrado en sus relaciones con la administración “ordinaria”,³ no era trasladable en los mismos términos cuando al otro lado de la relación jurídica se encontraba la administración tributaria.

En el fuero interno de la propia administración tributaria subyacía una mala conciencia, o por lo menos era conocedora del diferente trato que brindaba al obligado tributario. Si no, cómo interpretar que dentro de las encomiendas del Plan de Lucha Contra el Fraude, aprobado por el Consejo de Ministros del 27 de enero de 1995, se publicó un texto titulado “derechos y garantías de los contribuyentes”. Sin embargo, tenía un carácter más divulgativo de lo que eran cuestiones de trato y relación personal del fun-

³ Si se me permite la expresión, poco jurídica pero sí lo suficientemente gráfica para distinguirla de la administración tributaria.

cionario con el administrado; no obstante, fue inspiradora de la posterior Ley 1/1998, del 26 de febrero de derechos y garantías de los contribuyentes.

Se hacía necesaria una mayor aproximación al régimen jurídico común, independientemente de que tuviera lugar a través de una reforma de la propia Ley General Tributaria o de un texto independiente. La primera opción parecía la más razonable, en la medida que es mediante los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos cuando se deben concretar las medidas específicas, cuyo conjunto constituya el acervo de los derechos y garantías del obligado tributario. De poco sirven las simples propuestas o declaraciones de intenciones sin el acometimiento de una reforma de cada procedimiento (gestión, inspección, recaudación, revisión y el propio procedimiento sancionador) los cuales están en la LGT y su desarrollo en los reglamentos. Sólo por medio de la reforma integradora en la propia Ley se podía conseguir con mayor grado de satisfacción este objetivo.

Sin embargo, fue otra la opción del legislador; no exento de cierto boato y *marketing* político,⁴ se publicó la Ley 1/1998 del 26 de febrero por la que se regulan los derechos y garantías de los contribuyentes. En la exposición de motivos de la Ley, en el apartado III, se explicita que la finalidad y lo que se busca es la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/92. El propio Tribunal Constitucional ya había aludido en la sentencia 195/1994 ese “estatuto” del contribuyente, refiriéndose esencialmente a los destinatarios del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución.⁵

La Ley 1/1998 nació con clara vocación de transitoriedad, ya que tal y como se reconocía en su exposición de motivos, no constituía más que un paso previo a la integración de los derechos y garantías del contribuyente en la posterior Ley 58/2003 del 17 de diciembre, General Tributaria, que ya estaba en estudio.

El alcance y satisfacción de la Ley fue muy desigual. Al margen de algunas cuestiones positivas: 1) como la regulación de las devoluciones y reembolsos del capítulo III; 2) la consagración con carácter general de los trámi-

⁴ Véanse los comentarios del profesor Palao Taboada, Carlos, “Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Revista de Tributación y Contabilidad, Estudios Financieros*, núm. 38/1997, en el epígrafe de aspectos generales.

⁵ En su fundamento tercero se afirmaba “...En otras palabras, las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que, habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, fundamento jurídico 3.), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza...”.

tes de alegaciones y audiencia previos de los artículos 21 y 22, como manera de proscribir la indefensión; 3) la automática suspensión de las sanciones sin necesidad de la aportación de garantías del artículo 35; 4) la suspensión de la enajenación de los bienes embargados hasta la firmeza de la liquidación del artículo 31.1, y 5) la reducción del plazo de prescripción de cinco a cuatro años en su artículo 24; el resto supuso una mera declaración de intenciones sobre la relaciones y comportamiento de la administración frente al contribuyente sin efectiva sanción en caso de contravención,⁶ incluso una reducción o merma de las garantías del contribuyente.

Resultó especialmente negativa la regulación que se hizo de los plazos y términos en los procedimientos de gestión e inspección. Pese a limitar el primero de ellos a una duración de seis meses, lo que no anudó efecto alguno a su incumplimiento y provocó cierta confusión en la jurisprudencia respecto a las consecuencias que se derivaban en el caso de que la administración lo superara.⁷ Al regular el plazo en el procedimiento de inspección, el artículo 29.4 estableció como fecha final en su cómputo, la del acto y no cuándo éste era notificado al interesado, lo que permitía a la administración datar el acto en cualquier momento anterior, sin posibilidad de control externo.⁸ La iniquidad en que se dejaba al contribuyente provocó su pronta modificación, y en la vigente LGT 58/2003 el artículo 150.1 entiende concluidas las actuaciones inspectoras “cuando se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas...”.

En el seno del procedimiento sancionador se consagró el principio de separación de procedimientos en el artículo 34, que pronto se manifestó como una mera separación de expedientes que poco o nada aportó a los

⁶ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 7.

⁷ Gandarillas Martos, Santos, *Garantías del contribuyente: prescripción y caducidad*, CGPJ-Fundación Wellington, 2006, pp. 322 y ss. Se produjo una polémica intensa entre los tribunales que sí consideraban y atribuían efectos fatales al incumplimiento del plazo como TSJ de Valencia del 27 de enero de 2005 que sostiene que “indiscutido el dato de hecho consistente en la superación del plazo legal de resolución contemplado en el artículo 23.1 de la Ley 1/1998, la consecuencia no puede ser otra, por aplicación de lo prevenido en el artículo 44.2 de la Ley 30/1992, que la de declaración de caducidad y archivo de las actuaciones”; el TSJ de Cataluña en la sentencia del 17 de mayo de 2005 o Aragón el 25 de mayo de 2005 y 30 de enero de 2004. Sin embargo, el TS zanjó la polémica en sentido contrario como lo reflejan sus sentencias del 29 de diciembre de 1998, 3 y 13 de junio de 2006, esta última interpretando la cuestión bajo el régimen de la Ley 1/98.

⁸ Palao Taboada, Carlos, “Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: el texto definitivo”, *Revista de Tributación y Contabilidad, Estudios Financieros*, núm. 18/1998, p. 11, ha visto visos de inconstitucionalidad en el artículo 29.4 de la Ley 1/1998, ya que se trata de una cuestión que afecta seriamente a la seguridad jurídica contraviniendo lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución.

derechos del contribuyente. Posiblemente es una de las modificaciones que había sido demandada con mayor insistencia por la doctrina,⁹ habida cuenta de la confusión que suponía el tramitar, bajo un único procedimiento, cuestiones que obedecían a razones ontológicas tan diversas. Para algunos autores fue considerada la norma de mayor calado en el Estatuto del Contribuyente, poniendo grandes expectativas en su aplicación práctica¹⁰ y el advenimiento de transformaciones en el derecho sancionador, en la medida que podría contribuir a poner fin a un cierto automatismo que existía en la imposición de las sanciones. Sin embargo, esas expectativas pronto se desvanecieron, convirtiéndose el principio de separación en un simple formalismo ajeno a la garantía que inicialmente perseguía.

La propia comisión legislativa 2001 en la tramitación de la LGT 58/2003, puso de manifiesto que la separación de los procedimientos era más formal que real y “no constituye garantía alguna para el obligado tributario. No se tradujo en una separación en términos taxativos, sino que acabó como una instrucción separada o independiente de las actuaciones a desarrollar en uno u otro”.

Se fijó en el artículo 34.3, como plazo del procedimiento sancionador, una caducidad de seis meses; sin embargo, no establecía una concreta consecuencia en caso de su incumplimiento. Esto permitió que la administración, vía desarrollo reglamentario, estableciera vía reglamento en el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998, del 11 de septiembre, por el que se desarrollaba el régimen sancionador, el que la administración volviera a reiniciar un procedimiento sancionador archivado por superar su tramitación en el plazo de seis meses. Con ello se le sometía al contribuyente a un nuevo procedimiento sancionador que había caducado, por superar su tramitación el límite temporal legalmente previsto. Se estaba permitiendo que el contribuyente fuera sometido más de una vez al mismo procedimiento punitivo (contrario a la garantía básica en el derecho penal), porque la Ley 1/1998 expresamente no lo proscribía. Tuvo que ser corregido por la vigente LGT 58/2003, cuyo artículo 211.4 impide que se reinicie en un nuevo procedimiento sancionador, una vez caducado el inicialmente incoado.

⁹ Eserverri Martínez, Ernesto, “Procedimientos de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica de la AEDEAF*, núm. 28, 1995, pp. 73 y ss. Pont Clement, Joan Francesc, “Separación en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria del procedimiento de liquidación del procedimiento sancionador”, *Revista Técnica de la AEDAF*, núm. 1994, pp. 75 y ss.

¹⁰ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 27.

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003

Una de las primeras labores que tuvo que llevar a cabo la Ley General Tributaria 58/2003, como hemos podido observar, fue la corrección de varias de las supuestas “garantías” del contribuyente introducidas por la Ley 1/1998, que lejos de incrementar el estándar perseguido le situó en supuestos de auténtica iniquidad.

Lo que se ha perseguido en la LGT de 2003 ha sido un principio de intento en la equiparación o integración del sistema tributario en el régimen de derecho administrativo común, en la medida que las especialidades propias de la materia tributaria así lo permitan. Basta una lectura de la exposición de motivos de la Ley, para comprobar que ésta ha sido una de las intenciones del legislador. El que lo haya conseguido o no lo determinará, no sólo la configuración jurídica de las instituciones, sino su aplicación por la administración y la posterior interpretación que de ellas haga la jurisdicción contencioso-administrativa en la revisión final de los actos aplicativos.

Así, la exposición de motivos de la propia Ley señala en su apartado I “[E]n este sentido (refiriéndose a la modernización de los procedimientos tributarios) la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo...” Esta idea, ya perseguida por la Ley 1/98 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, parece más conseguida con la vigente Ley General Tributaria.

La Ley 58/2003, como ya hiciera la Ley 1/1998, sigue la estela del artículo 35 de la Ley 30/1992 dedica el artículo 34¹¹ a recoger lo que denomina “los derechos y garantías de los obligados tributarios”, enunciando

¹¹ a) Derecho a ser informado y asistido por la administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto, o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta [Documentación asociada].

d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

hasta veintidós de ellos, de naturaleza diversa, así como de calado y relevancia distinto. Algunos constituyen supuestos de simple cortesía y buen trato, como: 1) la exigencia a ser tratado con respecto por el funcionario, o 2) el derecho a la queja y reclamación. Sin embargo, constituyen los pilares de un Estado de garantías encaminados a la tutela de los intereses del particular y de su derecho a la defensa, como lo pueden ser: a) el de información;

f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

g) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k) Derecho a que las actuaciones de la administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la administración tributaria.

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar, ante la administración tributaria, la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

b) la audiencia y trámite de alegaciones; c) las devoluciones y reembolsos; d) el no aportar los documentos ya obrantes en poder de la administración; e) conocer el alcance de las actuaciones de investigación y comprobación, f) o al conocimiento de los valores de los bienes inmuebles que se van a adquirir o transmitir.

Esto no significa que el artículo 34 agote la materia, la LGT está jalonada de supuestos que constituyen verdaderas garantías para los contribuyentes, a pesar de que no tiene directo reconocimiento y mención en el mencionado precepto y son precisamente éstas las que resultan más interesantes.

Nos centraremos en estos últimos y concretamente, por lo que al procedimiento de aplicación de los tributos se refiere, en los límites temporales que el legislador ha impuesto a la administración tributaria en sus actuaciones, en el derecho a la audiencia y a presentar alegaciones; y, para concluir, haremos un pequeño guiño al procedimiento sancionador.

V. GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN

1. *Los límites temporales: aspectos generales*

El único límite temporal relevante en las actuaciones tributarias, antes de la Ley 58/2003, estaba determinado por la prescripción que antaño regularan los artículos 64 y siguientes de la LGT de 1963; preceptos que han sido traídos con casi redacción idéntica a los artículos 66 y siguientes de la vigente Ley. Pensar en cualquier otra forma de límite temporal o perención del procedimiento por el mero transcurso de tiempo, resultó inviable a la vista de la jurisprudencia dictada al amparo del anterior régimen jurídico.

En definitiva, la imposibilidad de acotar la duración de un procedimiento de gestión o de inspección a un plazo concreto, fuera de las posibilidades de prescripción, hacía irrelevante el que la administración fuera o no cumplidora con los términos teóricamente marcados.

La realidad colocaba al contribuyente en una situación de cierta incertidumbre y, sobre todo, a la indefinición temporal del control de la administración tributaria cuando un procedimiento se iniciaba contra él. Pese a la similitud entre prescripción y caducidad, cuya nota común es el transcurso del tiempo y a la pérdida de una utilidad por su paso; la prescripción significa la pérdida de los medios de tutela de un derecho, mientras que

la caducidad se refiere a un acto concreto de ejercicio de un derecho que sólo de esa forma puede hacerse valer. Sin embargo, a la segunda no le son aplicables las reglas sobre la interrupción del plazo, con la correspondiente reanudación de su cómputo, ni la de posibilidad de que sea apreciada de oficio.¹²

Las posibilidades de restringir las actuaciones tributarias a otros límites temporales resultaron del todo inútiles¹³ bajo la legislación anterior al 2003.

Los intentos frustrados llevados a cabo por la Ley 1/1998 de acotar en el tiempo los procedimientos de aplicación de los tributos no dieron fruto alguno, debido a la timorata y ambigua redacción con la que se condujo la Ley y que provocó más polémica y discusiones que efectivas soluciones al problema.

La vigente Ley 58/2003 regula —con carácter general— las consecuencias y efectos, en los casos en que la administración se haya excedido en resolver el procedimiento y haya ido más allá de los hitos marcados, pudiendo destacar los siguientes extremos:

- 1) Confirma el artículo 103, como ya hiciera el artículo 42 de la Ley 30/1992, para el resto de las administraciones públicas, la obligación de resolver de manera expresa.
- 2) Se distingue entre los procedimientos iniciados de oficio de aquellos que comenzaron a instancia de parte. En los primeros, el incumplimiento temporal tiene diferente alcance:
 - a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo, los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
 - b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento, salvo que la norma le reserve otras consecuencias, como ocurre expresamente en los procedimientos de inspección.
- 3) Cuando se trata de procedimientos cuya iniciativa correspondió al particular, a falta de regulación especial, los interesados podrán en-

¹² Gandarillas Martos, Santos, *op. cit.*, p. 129.

¹³ Puede consultarse la sentencia del Tribunal Supremo del 4 de diciembre de 1998 (casación 569/1993), en la que se resuelve la impugnación directa contra el Real Decreto 803/1993. Se descarta la existencia de caducidad con efectos de perención en el procedimiento de inspección y de gestión, y se confirma que el de recaudación sólo puede estar sujeto a los plazos de prescripción.

tender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

En estos casos, la garantía principal estriba en que el interesado puede acudir a otra instancia para obtener la correspondiente tutela judicial a través de la vía contencioso-administrativa. El artículo 46.1 de la Ley 29/1998, reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa, establece como plazo para la interposición del recurso jurisdiccional, cuando no obtiene respuesta expresa de la administración transcurridos "... seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto". Frente a los dos meses que se contemplan para recurrir el acto expreso, contados a partir de su notificación; cuando no obtiene resolución se le habilita un plazo de seis meses a contar desde la fecha en que, según el régimen jurídico aplicable al supuesto concreto, debería considerarse producida la resolución expresa.

Esta redacción, aparentemente generosa para los intereses del particular, encierra una trampa puesto que supone que cualquier obligado tributario tiene conocimientos jurídicos, tanto en el orden al procedimiento tributario aplicado, como al derecho material subyacente que no posee habitualmente. ¿Cómo puede saber un particular cuando, de acuerdo con su normativa específica, se produce el acto presunto? Debemos tener presente que la intervención de un letrado o asesor especializado no es preceptiva cuando se procede contra la administración antes de acudir a la vía jurisdiccional. Sin embargo, es en esta fase donde se están gestando las bases sobre las que se asentará el objeto y pretensión del posterior recurso contencioso administrativo.

En definitiva, el incumplimiento de la administración tanto en resolver como en informar al particular del procedimiento, de su estado, tramitación o de las consecuencias de la no resolución en plazo pueden, a la postre, frustrar el derecho a la tutela judicial efectiva. El desconocimiento del particular le llevará inexorablemente a incumplir el plazo para recurrir lo contemplado en el artículo 46.1 en ausencia de resolución expresa.

El Tribunal Supremo español fue consciente de la trampa que encerraba esta redacción aparentemente garantista. En su sentencia del 23 de enero de 2004 (RC 30/2003), considera que la redacción del artículo 46.1,

se refiere sólo al acto presunto y, por lo tanto, no es aplicable al silencio negativo, entendido en su sentido estricto.¹⁴

A. Los límites temporales en el procedimiento de inspección

Al contrario de lo que ocurre con los procedimientos de gestión en los que, y salvo que no se diga otra cosa, tienen un plazo de duración de seis meses (ex artículo 104.1 de la LGT) las actuaciones inspectoras tienen una regulación propia en los artículos 150, LGT y 102-104 y 184 del Real Decreto 1065/2007, del 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tri-

¹⁴ STS, del 23 de enero de 2004, afirma: sentencias 6/1986 del 12 de febrero, 204/1987 del 21 de diciembre y 63/1995 del 3 de abril han proclamado y con respecto a los efectos del silencio negativo “que no podía juzgarse razonable una interpretación que primase la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales”. La conclusión a la que llegó el alto tribunal pasó por considerar que la situación de silencio era equiparable a la propia de una notificación defectuosa, ya que el interesado no era informado sobre la posibilidad de interponer recursos, ante qué órgano y en qué plazo, lo que habilitaba para aplicar el régimen previsto en el artículo 79.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (hoy artículo 58 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (LRJAP) y Procedimiento Administrativo Común (PAC), de manera que la “notificación” sólo era eficaz desde que se interpusiera el recurso procedente. El Tribunal Supremo ha mantenido esta doctrina en sus sentencias del 14 y 26 de enero de 2000.

Esta doctrina sigue siendo válida en la actualidad por lo que diremos. Efectivamente, el actual artículo 42.4.2 de la LRJAP y PAC dispone “en todo caso, las Administraciones Públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en comunicación que se les dirigirá al efecto dentro de los 10 días siguientes a la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para su tramitación. En este último caso, la comunicación indicará además la fecha en que la solicitud ha sido recibida por el órgano competente”.

El precepto tiene su origen en el mandato del artículo 9o. de la Constitución, desarrollado por el legislador, precisamente, para garantizar la seguridad jurídica.

En él se establece una regla general, universal, que no admite excepciones: “en todo caso”, regla general que se dirige a las administraciones públicas (todas) quienes necesariamente “informarán” a los interesados y un contenido explícito de ese mandato informativo.

La exégesis de este texto, complementada con la doctrina constitucional antes transcrita, obliga a concluir que en tanto las administraciones públicas no informen a los interesados de los extremos a que dicho precepto se refiere, los plazos para la interposición de los recursos no empiezan a correr. En el supuesto que decidimos no se ha producido esta notificación, razón por la que el plazo para la interposición del recurso contencioso no ha comenzado, resultando improcedente, como hace la sentencia impugnada, la inadmisibilidad alegada, con la consiguiente desestimación del recurso formulado en interés de Ley.

butaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El plazo ordinario es de doce meses, computado desde la fecha de comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras a la notificación del acuerdo de liquidación. Por lo que se ha terminado con la polémica en la determinación de los cómputos finales, que la Ley 1/998, en su artículo 29.1, había fijado en la fecha del acto, lo que dejaba en manos de la administración (antedatando o postdatando la resolución) la posibilidad de jugar, por no decir, manipular los plazos. Sin embargo, para despejar cualquier género de dudas, el Tribunal Supremo en su sentencia del 20 de octubre de 2011 (casación 2984/09) reiterada por la del 25 de junio de 2012 (casación 556/10),¹⁵ ya se había encargado de corregir esa disfunción, confirmando una línea interpretativa más tarde confirmada por la vigente Ley 58/2003.

¹⁵ Decía la primera de la sentencias citadas en su fundamento jurídico 5 que “...es cierto que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, aquí aplicable por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, establece que «a los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones».

Sin embargo, dicho precepto no puede interpretarse en su literalidad aislada, sino en coordinación con la normativa tributaria que subordina la eficacia de la interrupción de la prescripción a que el acto correspondiente se produzca con conocimiento formal del sujeto pasivo (artículo 66.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y SSTS del 6 de noviembre de 1993 —invocada por vía de transcripción en el recurso de casación—, 28 de octubre de 1997 y 22 de septiembre de 2002), así como con la regla general del artículo 57.1 de la Ley 30/1992, del 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, según la cual «los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa». Otra cosa sería dejar en poder de la administración algo tan importante como es la seguridad jurídica, principio capital que inspira los preceptos transcritos.

Interpretado el precepto legal con necesaria subordinación de la eficacia del acuerdo liquidatorio a su notificación al interesado, que viene impuesta por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica, no se produce una excepción y vacío temporal entre lo que ha sido siempre la doctrina jurisprudencial acerca de que «las actuaciones inspectoras abarcan desde que se inician hasta que se produce la notificación de la liquidación resultante» (entre otras muchas, sentencias del 26 de febrero y 18 de diciembre de 1996, 28 de octubre de 1997 (3), 16 de diciembre de 2000, 4 de julio y 19 de diciembre de 2001, 25 de mayo, 22 de junio, 6 y 23 de julio de 2002, 30 de mayo de 2008, 25 de junio y 29 de octubre de 2009, 11 y 18 de junio de 2010) y el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria 58/2003, del 17 de diciembre de 2003, que dispone «las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el resultado de las mismas...».

En el artículo 150 fija que la duración del procedimiento de inspección no podrá superar los doce meses, salvo que resulte prorrogado por otros doce en los supuestos expresamente recogidos por la Ley. Sin embargo, el exceso y la superación del plazo no van a provocar la caducidad del procedimiento, como ocurre en los supuestos de gestión tributaria, en los que de conformidad con lo establecido en el artículo 104.5 conlleva la caducidad y archivo de las actuaciones.¹⁶

La consecuencia del incumplimiento temporal en el procedimiento de inspección la detalla el apartado 2 del citado artículo "...la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad de este procedimiento, que continuará hasta su terminación...".

No estamos ni ante un supuesto de caducidad ni de perención, puesto que los únicos efectos relevantes que establece la norma son:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados, desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones, que hayan sido imputados por el tributario obligado y periodo objeto de las actuaciones inspectoras, tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

Por otra parte, es reiterada la doctrina jurisprudencial que requiere para que no exista una interrupción mayor a seis meses, que no transcurran dicho plazo entre la diligencia anterior y posterior del procedimiento inspector, notificadas ambos al obligado tributario".

¹⁶ Lo que no impide si no hubiera prescrito el derecho de la administración, el que se inicie de nuevo el procedimiento caducado, siempre y cuando no hubiera prescrito el derecho de la administración. Y teniendo en cuenta que un procedimiento caducado no tiene virtualidad alguna a los efectos de la interrupción del plazo de prescripción, lo allí actuado, ni su inicio ni su final, tendrá efecto alguno de cara a esta causa de extinción de las obligaciones tributarias.

Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo en las sentencias del 6 de mayo de 2011 (casación 815/08) y del 19 de enero de 2012 (casación 69/10), entre otras.

El propio legislador puntualiza que un eventual incumplimiento temporal "...no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación...". Es decir, se excluye expresa y conscientemente en el procedimiento inspector, la extinción del procedimiento por caducidad. Se trata de una verdadera excepción a la regla general introducida en el artículo 104 de la LGT.

La posición del contribuyente, de cara a las garantías procedimentales, no se ha visto reforzada excesivamente con esta reforma ya que además con los supuestos de ampliación de los plazos del procedimiento que veremos, no evita la excesiva prolongación del tiempo de duración del procedimiento, ni el incumplimiento tiene consecuencias fatales para la administración. Quizás un criterio similar al utilizado para los procedimientos de gestión en el que se aceptara abiertamente la posibilidad de la caducidad, hubiera servido de acicate y estímulo para la administración, no siempre respetuosa con los plazos legal y reglamentariamente establecidos y para lo que este instituto tendría plena eficacia.

Son varios los autores de la doctrina que no comparten la injustificada exclusión de la caducidad dentro del procedimiento de inspección. Falcón y Tella,¹⁷ afirmaba en algunos comentarios al anteproyecto, que no existía ningún fundamento para excepcionar la regla general antes expuesta según la cual, el transcurso del plazo máximo para resolver en los procedimientos iniciados de oficio y susceptibles de producir efectos desfavorables, determina la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de que se inicie uno nuevo. La aplicación de este criterio (se refiere a la caducidad) al procedimiento inspector evitaría litigios y no perjudicaría en nada al interés público, pues los efectos prácticos serían muy similares a la regulación del anteproyecto. Una vez consumado el plazo máximo se declararían expresamente la caducidad, con los efectos propios de la misma, con lo que se ganaría en seguridad jurídica pues habría certeza de cuáles son los ejercicios prescritos de la posibilidad de realizar pagos espontáneos. Sin embargo, podría iniciarse un nuevo procedimiento.

En el cómputo del plazo de doce meses no se incluyen ni las paralizaciones injustificadas, ni las dilaciones no imputables a la administración tributaria. Estos periodos a los que se refiere el artículo 102 del Reglamento de inspección no se computan, con independencia de que afecten a todos o parte de los elementos objeto del procedimiento. Pesa sobre la administración tributaria la obligación de que sean debida, clara y expresamente do-

¹⁷ Falcón y Tella, Ramón, "Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el anteproyecto de LGT," *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, 2003, p. 6.

cumentados en las actas y posteriores liquidaciones, especificando el motivo de la paralización o la interrupción, de manera que sea posible identificar a quién le resulta imputable el retraso, la inactividad o la paralización.

Se debe computar por días naturales, y no tiene por qué impedir totalmente el desarrollo de otras actuaciones relacionadas con la actividad inspectora, que deberá continuar en aquellos aspectos que resulte posible.

Los periodos de interrupción justificada están tasados y sólo caben y se admiten aquellos expresamente recogidos en el artículo 103 del Real Decreto 1065/2007.¹⁸

¹⁸ Los únicos supuestos admitidos son: *a*) cuando por cualquier medio se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados este plazo será de doce meses; *b*) cuando por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional, como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de doce meses. Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo *a*) anterior; *c*) cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento; *d*) cuando se solicite a la comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este reglamento, hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión; *e*) cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de las actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente, o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente, podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria; *f*) cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. Sin embargo, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, y *g*) cuando se plantee el conflicto de competencias ante las juntas arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, del 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la

En el caso de la dilación, no imputable a la administración tributaria, lo relevante no es que sea imputable al contribuyente, sino que no resulte imputable a la administración tributaria, lo que no excluye que, por ejemplo, el retraso sea achacable a otra administración (no tributaria) a la que se le ha solicitado información relevante para llevar a cabo la actuación de investigación o comprobación.¹⁹ Estamos ante una lista abierta, ex artículo 104 del citado Real Decreto.

Sobre las dilaciones y el alcance o relevancia que tienen respecto del procedimiento inspector, de cara a que puedan ser consideradas estados de inactividad y, por lo tanto, carezcan de eficacia interruptiva de la prescripción, existe una jurisprudencia copiosa, donde el casuismo adquiere tintes paradigmáticos. No obstante, el Tribunal Supremo hace un constante esfuerzo para sintetizar y establecer una doctrina que resulte aplicable y sirva para resolver esa realidad variopinta.

Como resumen de lo dicho podemos destacar, siguiendo los criterios marcados por el Tribunal Supremo, estas pautas:

- 1) El propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses prorrogable, o hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación.

Al elemento meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir otro teleológico. No basta su mero discurrir resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea, STS del 24 de enero de 2011 (Recuerdo Constitucional 485/2007).

- 2) La imputabilidad de la paralización no tiene por qué ser total, ni impedir a la administración tributaria continuar con la tramitación de la inspección, Sentencia del Tribunal Supremo (STS) del 8 de octubre de 2012 (RCUD 5114/2011).

Ley 12/2002, del 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, del 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.

¹⁹ STS del 19 de abril de 2012 (unificación de doctrina 409/2010). En esta sentencia se recoge la doctrina sobre el alcance y la eficacia interruptiva de la información, que con retraso, fue remitida por otros Estados. Se debe tratar de información relevante para la investigación. En estos casos la dilación no es imputable a la administración tributaria.

- 3) Es suficiente la advertencia inicial sobre el alcance de las dilaciones para que puedan imputarse al sujeto pasivo. STSs del 8 de octubre de 2012 (RC 5141/2011), 13 de diciembre de 2011 (RC 127/2008) y 8 de octubre de 2012 (RCUD 5114/2011).
- 4) No se consideran paralizaciones o periodos de inactividad cuando las diligencias notificadas tienen relación con los tributos y ejercicios inspeccionados, SSTs del 24 de mayo de 2012 (RC 2324/2009, fundamento jurídico 3) y 13 de enero de 2011 (RC 164/2007, fundamento jurídico 3).
- 5) Es necesario que las diligencias hayan sido notificadas al sujeto pasivo inspeccionado, STS del 20 de octubre de 2011 (RC 2984/2009) y 22 de octubre de 2012 (RC 5063/2009).
- 6) Para cuestionar la eficacia de una diligencia, es necesario que el inspeccionado lo hiciera y lo pusiera de manifiesto en el procedimiento administrativo, sino, el posterior recurso estará abocado al fracaso, STS del 25 de enero de 2012 (RC 5899/2006).
- 7) Tienen eficacia interruptiva las diligencias que guardan relación con el acuerdo de inicio del procedimiento, aunque no tengan incidencia en la liquidación final, STS del 18 de junio de 2012 (RC 4960/2009).
- 8) Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio en cuanto a ejercicios e impuestos, STS del 20 de junio de 2012 (RC 5550/2008).
- 9) El carácter unitario del procedimiento de inspección puede determinar que las dilaciones por el retraso en cumplimentar la documentación reclamada, que se producen en el transcurso del mismo en relación a un concepto, afecten a todos los tributos a los que se entiende la comprobación, STS del 19 de octubre de 2012 (RC 4421/2009).

B. *Las diligencias de argucia*

Uno de los problemas más importantes a los que se puede enfrentar el sujeto inspeccionado, son aquellas actuaciones realizadas por la administración tributaria, que bajo la apariencia de actividades de comprobación e investigación en realidad carecen de contenido o trascendencia real, y persiguen como única finalidad justificar y atribuir eficacia interruptiva a diligencias huera. Lo único que se persigue con ello es dilatar el tiempo de duración de los procedimientos de inspección, a través de una apariencia de actividad, con claro fraude de los derechos y garantías del contribuyente.

Este tipo de actuaciones han sido llamadas por la práctica forense “diligencias de argucia”, por la cantidad de sentencias que han emanado tanto de los órganos jurisdiccionales inferiores como del propio Tribunal Supremo. Se pone de manifiesto que estamos ante una mala praxis de la administración más habitual de lo que sería deseable. En su sentencia del 23 de julio de 2012 (RC 1835/2010) el Tribunal Supremo dice que a pesar de que no existe una definición de diligencia o argucia irrelevante, sí destaca y puede señalar las características que debe reunir un acto de la administración para que pueda tener eficacia interruptora.²⁰ Han sido calificadas como diligencias de esta naturaleza aquellas que son meramente reiterativas o descriptivas, STS del 30 de diciembre de 2011 (RC 1486/2009); y las que constan por mera referencia sin que estén debidamente documentadas y no consten en el expediente administrativo, STS del 10 de marzo de 2012 (RC 4090/2008), obedeciendo al viejo brocardo del derecho administrativo, “lo que no está en el expediente no está en el mundo”. Lo más importante es que tengan un contenido real y efectivo como indica la STS del 29 de octubre de 2012 (RC 6325/2010), y resulten relevantes para la investigación, para lo cual basta con que tengan relación con los ejercicios y tributos inspeccionados, SSTs del 24 de mayo de 2012 (RC 2324/2009, fundamento jurídico 3) y 13 de enero de 2011 (RC 164/2007, fundamento jurídico 3).

C. Ampliación del plazo de inspección

Por último, para concluir con el plazo de las actuaciones, decíamos que la duración normalmente prevista es de doce meses; sin embargo, puede ampliarse por otros doce más cuando concurren alguna de las causas tasadas que contempla el artículo 150 de la LGT en sus apartados *a)* y *b)*:

- a) Actuaciones de especial complejidad, concepto desarrollado por el artículo 184.2 del Reglamento.²¹

²⁰ “Sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1a.) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria, 2a.) que sea jurídicamente válida, 3a.) notificada al sujeto pasivo, 4a.) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata” —entre otras, sentencias del 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, fundamento jurídico 3), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, fundamento jurídico 6), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, fundamento jurídico 6), 26 de noviembre de 2008 (casación 4079/06, fundamento jurídico 3), 22 de diciembre de 2008 (casación 4080/06, fundamento jurídico 3) y 6 de abril de 2009 (casación 5678/03, fundamento jurídico 4)—.

²¹ a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

- b) Ocultación a la administración tributaria de alguna de las actividades profesionales o empresariales que realiza en los términos del artículo 184.3 del Reglamento.²²

Para que pueda ser ampliado el plazo, la propia Ley establece una serie de garantías como son: la previa audiencia del interesado y la motivación,

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del impuesto sobre el valor añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

²² Se entenderá que el obligado tributario ha ocultado a la administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice, cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o estas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la correspondiente declaración censal.

Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del impuesto sobre actividades económicas diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto.

También se considerará actividad distinta la que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

y el que al menos hayan transcurrido seis meses del inicio de las actuaciones inspectoras.²³ La jurisprudencia ha ido aquilatando las garantías que rodean el acuerdo de ampliación del procedimiento de inspección ya que, a la postre, supone una medida excepcional y constituye un mayor periodo de dependencia e incertidumbre para el contribuyente.

Especial hincapié se ha hecho en la motivación del acuerdo de ampliación que no puede quedar relegado a un simple formalismo rituario. En la STS del 6 de junio de 2012 (RC 6093/2008) se especifica que la posibilidad de ampliar el plazo no constituye una potestad discrecional de la administración tributaria, necesita estar debidamente motivada, por lo tanto, no basta la simple cita de los preceptos legales en que se ampara el acuerdo, se debe identificar la realidad y encajarla en los supuestos habilitantes.²⁴

La diferencia más relevante que podemos destacar entre el acuerdo de ampliación y el resto de las actuaciones inspectoras, refiriéndonos con ello a los actos de inicio, diligencias de investigación y comprobación, actas y liquidación, es que la eficacia del acuerdo de ampliación —al contrario de lo que ocurre con el resto de los trámites y actos citados— no depende de que sea notificado al sujeto pasivo. En estos términos se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia del 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006). Del mismo modo, no cabe la impugnación autónoma del acuerdo, sólo podrá cuestionarse junto con el resto de quejas que resulten de las demás actuaciones, con ocasión de una eventual impugnación dirigida contra la resolución o liquidación que ponga fin al procedimiento de comprobación e investigación.

2. *El derecho a ser oído*

Parte de las garantías que incorpora el artículo 34 se desarrollan en el 99 de la misma Ley 58/2003, centrándose en las especialidades que pre-

²³ Criterio ratificado por la STS del 22 de octubre de 2012, (RC 4950/2009), "...el acuerdo de ampliación de 4 de abril de 2002 resultó inoperante, al ser adoptado fuera ya del plazo máximo de duración previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, produciéndose los efectos previstos en el apartado 3 de dicho precepto, favorables al obligado tributario...".

²⁴ Como ejemplo de supuesto en los que la motivación se consideró suficiente, podemos citar la sentencia del 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010), referente a un supuesto en el que se estaba inspeccionando una entidad financiera que había sufrido un proceso de absorción, y donde eran varios ejercicios y tributos los comprobados y constaba "...el dato objetivo de que el volumen de operaciones en todos los ejercicios comprobados es superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas, cuestión relevante en el presente supuesto, sí resulta un factor justificador de la complejidad del procedimiento. Todas estas razones son suficientes, a juicio de la Sala, para entender que procedía la ampliación del plazo para desarrollar las actuaciones inspectoras".

sentan las actuaciones y procedimientos tributarios en su desarrollo y tramitación. Los de los incisos *b*, *c* y *o* del artículo 34.1 de la Ley, son garantías procedimentales encaminadas a que los obligados tributarios puedan defender sus intereses en los procedimientos, con el objetivo último de que no se produzca indefensión alguna.

La Ley 58/2003 establece una sistemática diferente en la regulación de esta materia respecto a la Ley 1/1998, puesto que el núcleo esencial de la regulación se encuentra en la Ley 30/1992, siendo necesario, únicamente, establecer las especialidades en el ámbito tributario. De esta forma, a diferencia de los artículos 14-22 de la Ley 1/1998 que reproducían en su mayor parte los preceptos ya aludidos de la Ley 30/1992, la nueva Ley 58/2003 únicamente señala las excepciones a la norma general.²⁵

En el último apartado del artículo 99 se regula el derecho al trámite de audiencia, trasladando al procedimiento tributario lo que constituye una garantía homóloga en el procedimiento administrativo general establecido en el 84 de la Ley 30/1992, que a la postre no es más que consecuencia del artículo 105, inciso *c* de la Constitución española. Tampoco podemos olvidar que la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE, serie C, núm. 326, del 26 de octubre de 2012, p. 391) establece en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el que toda persona ha de ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente. Es decir, la audiencia como trámite necesario no sólo la impone nuestro ordenamiento doméstico, sino también el propio régimen jurídico de la Unión Europea, y lo hace al más alto nivel en la carta, según el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, serie C, núm. 326, del 26 de octubre de 2012, p.13), que tiene el mismo valor jurídico que los tratados.²⁶

Lo que no hace la LGT es establecer los supuestos en los que se puede prescindir del trámite de audiencia puesto que ya se establecen en el artículo 84 de la Ley 30/1992, siempre que el interesado renuncie a dicho trámite o cuando no figuren en el procedimiento ni sean tomados en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el administrado. Lo que sí aclara es la posibilidad de prescindir del trámite previo a la propuesta de resolución, cuando en el procedimiento estén previstas con posterioridad a la propuesta, de manera que cumplan con la misma función de puesta de manifiesto el expediente al interesado para

²⁵ Cervantes, Carlos, "Aplicación de los tributos y procedimientos tributarios: principios generales y normas comunes", *CGPJ, Estudios de derecho judicial*, 2004, p. 152.

²⁶ Así, lo ha reconocido el Tribunal Supremo en la sentencia del 13 de mayo de 2013 (RC 6165/2011).

efectuar alegaciones. Esta excepción parece necesaria para la correcta tramitación de aquellos procedimientos que se inician directamente con la propuesta de liquidación, o las derivadas de un procedimiento de verificación de datos, artículo 132.1) de la LGT. Posibilidad que también se contempla como inicio en el procedimiento de comprobación limitada, como constituye el artículo 137.2, segundo párrafo de la LGT. Lo que se intenta es una combinación de la agilidad en la tramitación de los procedimientos, sin que por ello se reduzcan las garantías de los obligados tributarios.

La regla del artículo 99 de la Ley dispone criterios y pautas generales, no incluye excepciones como las previstas, por ejemplo: 1) para las actas con acuerdo, en las que de conformidad con la naturaleza convencional de las mismas no existe trámite de audiencia previo, ni trámite de alegaciones posterior, y 2) las actas de disconformidad, en las que se mantiene la situación actual donde coexiste la audiencia previa a la firma del acta con un trámite para efectuar alegaciones con posterioridad a la firma del acta.

Como hemos visto, el trámite de audiencia o la posibilidad de efectuar alegaciones está directamente vinculado al derecho a la defensa del obligado tributario. Lo que se pretende es proscribir cualquier género de indefensión que se le pudiera ocasionar. Sin embargo, es preciso hacer una importante puntualización; el concepto de indefensión al que nos referimos debe ser material, real y efectivo, de tal manera que, aun en los casos en los que se haya vulnerado un derecho o una garantía del contribuyente, si no se ha producido una indefensión en los términos expresados, la vulneración del derecho será irrelevante.

Así, lo ha interpretado el Tribunal Supremo, afirmando en sentencias del 30 de mayo de 2003 (RC 6313/1998), 11 de julio de 2003 (RC 7983/1999), 4 de octubre de 2012 (RC 4414/2009), y 18 de octubre de 2012 (RC 950/2009) que

...para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de deducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes. Tal situación no tiene lugar y no se produce una indefensión material y efectiva si, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar sin limitación alguna, elementos de hecho y de derecho para su defensa. No se producen, por ende, consecuencias anulatorias cuando el interesado (i) ha podido defenderse en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia convocado como tal por la Administración, (ii) ha contado con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses instando un recurso administrativo posterior o, en último término, (iii)

ha dispuesto de la posibilidad de alegar plenamente sobre hechos y derecho ante la jurisdicción contencioso administrativa; en tales situaciones la indefensión queda proscrita.

Cabe preguntarse cuáles son las consecuencias de la omisión por parte de la administración del trámite preceptivo de audiencia o alegaciones, con privación del ejercicio del correspondiente derecho. Suponiendo la necesaria y preceptiva existencia de indefensión material, en los términos antes expresados, el incumplimiento determinará la anulabilidad o nulidad relativa, permitiendo con ello retroacción de las actuaciones reponiéndolas en el momento anterior a la violación. Así, se ha pronunciado el Tribunal Supremo al valorar la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos no sancionadores, afirmando que no determina por sí misma tal radical consecuencia, véanse, por todas las sentencias del 16 de noviembre de 2006 (RC 1860/2004), 12 de diciembre de 2008 (RC 2076/2005) y 9 de junio de 2011 (RC 5481/2008). Sin embargo, cuando esta omisión ha tenido lugar durante la tramitación de un procedimiento sancionador, la consecuencia no es la de una nulidad relativa, sino la absoluta o de pleno derecho, con la incidencia y efectos que sobre la retroacción y la prescripción suponen.

Por último, tanto la Ley 58/2003 como la Ley 30/1992 fijan como duración mínima y máxima del trámite de alegaciones entre los diez y quince días.

VI. LOS LÍMITES TEMPORALES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN

La Ley 58/2003 es continuista y poco innovadora respecto de la tradición revisora del acto tributario, permanece supeditando la finalización de la vía administrativa a la interposición, por el obligado tributario, de la correspondiente reclamación económico-administrativa.

Centrándonos en el recurso de reposición y en las reclamaciones económico-administrativas, deducidas ante los tribunales económico administrativos, la falta de resolución expresa dentro del plazo señalado al efecto, supone la desestimación de las pretensiones impugnatorias del recurrente. Para el recurso de reposición el término fijado al efecto es de un año como establece el artículo 227.4 de la Ley 58/2003; para las reclamaciones se amplía a una año según el artículo 240.1, añadiendo en su apartado segundo, que el transcurso del plazo sin resolución además determina el cese del

devengo de los intereses de demora por parte del contribuyente. En ambos casos, el transcurso del plazo sin resolución posibilita al particular la interposición de los recursos que correspondan (en los casos en los que resulte expedita la vía económico-administrativa y que la interposición del recurso contencioso-administrativo resulte plenamente aplicable en la doctrina del Tribunal Supremo respecto del silencio negativo).

Además de las dos señaladas, si el órgano de revisión se demora en su resolución más allá del plazo de prescripción; es decir, de los cuatro años a los que se refiere el artículo 66 de la LGT, conlleva otra consecuencia favorable a los intereses de los contribuyentes. Ha interpretado el Tribunal Supremo²⁷ que la inactividad del órgano administrativo revisor en la vía económico administrativa, hace que estemos

...ya se trate de una verdadera prescripción, ya de un supuesto de caducidad o ya se esté en presencia de una figura con perfiles propios, la prescripción que contemplan los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria supone que el transcurso del plazo de 5 años (rebajado a 4 por la Ley 1/98, de Garantías de los Contribuyentes) priva a la Administración de su derecho si se considera que estamos ante una prescripción, o de su potestad —si de una caducidad—, para fijar la deuda tributaria, de suerte que el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, conduce a la extinción de dicha deuda de forma automática, apreciable de oficio, no pudiendo enervarse tal automatismo con ninguna consideración distinta a la de la interrupción o suspensión, en la forma prevista en la Ley, del plazo correspondiente.

Como ratifica en su posterior sentencia del 18 de junio de 2012, (RC 4956/2008)

...es patente a la luz de esta doctrina que el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, privan a la Administración de su derecho o de su potestad para fijar la deuda tributaria, conduciendo a la extinción de la deuda tributaria liquidada de forma automática, cabiendo sólo evitar tal automatismo con la interrupción o la suspensión del plazo correspondiente, en la forma legalmente prevista, lo que nos introduce de lleno en la segunda cuestión que se desprende del contenido del único motivo de casación invocado en este recurso.

²⁷ Sentencias del 20 de marzo de 1999 (RC 3962/1994), 1o. de abril de 2000 (RCUD 4490/1995), 1o. de junio de 2001 (RCUD 2757/1996, fundamento jurídico 3), 5 de julio de 2001 (RC 4424/1996), 28 de junio de 2002 (RCUD 4120/1997), o 8 de julio de 2002 (RC 3657/1997) entre otras.

El Tribunal Supremo hace una curiosa interpretación curiosa de la prescripción y de su alcance, puesto que difícilmente puede prescribir “el derecho de la Administración para determinar una deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”, como reza el artículo 66 de la LGT cuando en realidad lo que se revisa es una deuda ya liquidada. Difícilmente puede prescribir un derecho ejercitado y agotado. Cuestión distinta es el análisis de la legalidad de la liquidación y su compatibilidad con el ordenamiento jurídico pero en principio, y pese al retraso en el órgano de revisión, difícilmente cabría apreciar tal prescripción.

Lo que hace el Tribunal Supremo es materializar, a modo de sanción, la indolencia del órgano de revisión en finiquitar el plazo el procedimiento iniciado con la reclamación económica administrativa interpuesta por el obligado tributario. Se asemeja más a la perención de un acto desfavorable que no ha alcanzado su firmeza y que resulta finalmente anulado en beneficio del recurrente. De hecho, la Sala utiliza la palabra prescripción pero reconoce, entre líneas, que no se trata de un supuesto que encaje plenamente en este instituto. De todos modos, pese a la dudosa discusión doctrinal, sí constituye una verdadera salvaguarda de los intereses del recurrente.

VII. GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

1. *Sistema de la doble incriminación*

Damos un salto y nos pasamos al examen de las garantías del procedimiento sancionador, con lo cual no sólo cambiamos de ámbito procedimental sino de potestad ejercida por la administración, se trata del *ius puniendi* del Estado.

Hoy parece, comúnmente, admitida la coexistencia pacífica entre la potestad sancionadora ejercida por la administración y la llevada a cabo por los tribunales jurisdiccionales penales. Sin embargo, no podemos olvidar las voces que se han alzado cuando se cuestionan el exceso o la amplitud con la que ha sido contemplada esta potestad en sede administrativa.

Desde esta perspectiva se ha puesto en duda que la administración puede imponer sanciones, cuando el ejercicio del *ius puniendi* del Estado ha estado tradicionalmente reservado al Poder Judicial. Esto supondría que sólo por la vía penal se pudieran perseguir las conductas contrarias al ordenamiento jurídico, y que la potestad de sancionar fuera exclusiva del Poder Judicial. El que hoy se admita de una manera generalizada la posibilidad de que también la administración puede ejercer poder sancionador, ha sido

objeto de especial examen por autores como Parada Vázquez,²⁸ quien ha llegado a afirmar que

...ninguna Constitución española desde 1812 hasta aquí, se había atrevido a reconocer y santificar el poder punitivo de la Administración como lo ha hecho el artículo 25 de la de 1978... Este reconocimiento, insólito en el Derecho Constitucional comparado, ha originado que las sanciones administrativas... hayan salido de la tolerancia constitucional... se trataba antes de un poder administrativo en precario... Ahora la Constitución lo ha sacralizado...

Incluso el propio TC,²⁹ en una reflexión sobre la cuestión, lo solventó con argumentos dirigidos más hacia criterios de eficacia del propio funcionamiento del sistema que por motivos de fondo, quien llegó a afirmar que

...no cabe duda de que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración... un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable, por razones que no es ahora momento de exponer con detalle, entre las que se pueden citar la conveniencia de no recargar con exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor, la conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con este tipo de ilícitos y la conveniencia de una mayor intermediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados.

Con las prevenciones lógicas que hemos destacado, lo cierto es que, en nuestro actual sistema normativo coexiste el poder punitivo del Estado encarnado en el Poder Judicial y en la administración; el primero, a través del enjuiciamiento de los delitos y faltas, y el segundo, en la persecución y sanción de las infracciones administrativas. Nuestro ordenamiento jurídico, al igual que ocurre con los de los países de nuestro entorno, establece un doble sistema de protección frente a posibles ataques: el derecho penal y el derecho administrativo en su vertiente sancionadora. Sin embargo, en ambos casos la manifestación de ese poder de incriminación y castigo responde a un mismo fundamento: el poder punitivo del Estado o como tradicionalmente se le ha venido denominando, *ius puniendi*.

²⁸ Parada Vázquez, Ramón, "Evolución y constitucionalización de las infracciones administrativas", *Revista Poder Judicial*, 1982, p.4.

²⁹ STC 77/1983, del 3 de octubre.

Por ello, no es de extrañar que las garantías del procedimiento sancionador sean aplicables, en palabras del TC³⁰ “con matices” al derecho administrativo sancionador. El problema es que el alto tribunal no fijó esos matices que podrían suponer una mitigación del rigor de los principios del derecho penal, cuando de infracciones administrativas se trata. No exageramos al afirmar que esos matices o diferencias deben ser reducidos a la mínima expresión, la jurisprudencia así lo ha puesto de manifiesto a la vista del rigor con el que ha examinado y revisado la potestad sancionadora de la administración, especialmente de la tributaria.

2. *Principios del derecho sancionador reconocidos en la Ley General Tributaria*

El artículo 178 de la LGT señala que:

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.

Si la potestad sancionadora de la administración y la potestad jurisdiccional del orden penal, tienen el mismo origen y fundamento en el *ius puniendi* del Estado ¿deben ejercerse ambas sujetas a los mismos principios y garantías? o, dicho de otra manera, ¿las garantías reconocidas al imputado en el proceso penal, son predicables al administrado, sujeto a un procedimiento sancionador?

Sobre la extensión o aplicación de los principios inspiradores del derecho penal se ha pronunciado, en reiteradas ocasiones, el TC desde la ya citada sentencia 18/1981 indicando que

...los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad) y una reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (sentencias de la sala cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el

³⁰ STS 18/1981.

punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales.

En esta misma línea se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la mayoría de sus sentencias³¹ (del 23 de marzo y 20 de octubre de 1998; 28 de julio y 30 de septiembre de 1997), los principios inspiradores del derecho penal son aplicables, con las oportunas correcciones o matices, a los procedimientos sancionadores administrativos.

También, para la mayoría de la doctrina,³² la diferencia entre infracción administrativa tributaria y delito fiscal es puramente formal y no sustancial. Ello nos obliga a decir que la diferencia del juego o incidencia de estos principios esenciales del derecho penal, cuando estamos antes infracciones tributarias, deben ser mínimas o simplemente de matiz.

En el orden penal, las garantías básicas del procedimiento penal, junto a las predicables para el resto de los órdenes jurisdiccionales, aparecen directamente las reconocidas en el artículo 24.2 de la Constitución "...a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia". La LGT 58/2003, en su artículo 178, apartado primero, hace extensible los principios del derecho administrativo sancionador al derecho tributario, y el segundo establece que, en particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

Lo primero que podemos destacar es la remisión y extensión de las garantías del derecho administrativo al derecho tributario. Remisión que podría resultar innecesaria si, como hemos dicho, en ambos casos se trata del ejercicio de la misma potestad que no varía ni cambian en función de la administración que la ejerce. En segundo lugar, coinciden y tienen su origen

³¹ Cierta recorte a esta amplitud extensiva, tanto en lo formal como en lo material supuso la sentencia del Tribunal Supremo STS del 15 de marzo de 1985, al afirmar que "que si bien es cierto que existe posibilidad de aplicar principios del Derecho Penal en el ámbito de las infracciones administrativas, es necesario destacar que son distintas en razón de su naturaleza, es decir, con carácter sustancial o cualitativo, las infracciones administrativas y las penales, diferencia que se puede establecer en una conjunción de elementos, y así se pueden distinguir: 1) en razón al distinto ordenamiento infringido, 2) junto a la vulneración del ordenamiento administrativo, la infracción se manifiesta o contiene una lesión del interés, cuyo cuidado se atribuye o compete a la Administración, en la infracción penal se lesionan los derechos subjetivos del individuo, de la colectividad, del Estado e incluso puede afectar a intereses administrativos del propio Estado, 3) la diferencia en cuanto a la imputabilidad, sólo personas físicas para las infracciones penales, y para las administrativas tanto pueden ser personas físicas como jurídicas".

³² Pérez Royo, Fernando, "Infracciones y sanciones tributarias", *Aspectos formales del derecho tributario*, Consejo General del Poder Judicial, 1995, p.301, con referencias directas a Muñoz Conde.

directo, más en el artículo 25 de la Constitución que en el artículo 24. En tercer lugar, podemos afirmar que la regulación no dice nada nuevo que la jurisprudencia no hubiera ya incorporado a la interpretación del derecho sancionador.

Por lo que si la esencia de la infracción administrativa y del delito es la misma, ¿por qué se sostiene que los principios válidos e inmanentes del derecho penal, son extrapolables al derecho sancionador administrativo “con ciertos matices”? ¿a qué matices nos estamos refiriendo? ¿Esta aplicación atenuada, según los casos, podría suponer una disminución de las garantías del administrado frente a reacciones represivas del ordenamiento jurídico frente a hechos sustancialmente idénticos?

Por la limitación del trabajo, y sin duda porque se trata de los que ofrecen mayores dudas en su aplicación al derecho tributario, nos centraremos sólo en algunos aspectos procedimentales y sustantivos de los derechos y garantías del procedimiento penal y extensión al derecho administrativo. Si bien, no podemos olvidar que la exigencia de culpabilidad y su preceptiva motivación han constituido y constituyen una exigencia que los tribunales de justicia se han encargado de subrayar, prácticamente en cada una de las infracciones y sanciones que son objeto de revisión.³³

³³ La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los tribunales económico-administrativos, ni los tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTs del 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010 y 4320/2011). Jurisprudencia reiterada y consolidada.

La culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada en el acuerdo sancionador con la mera reiteración del tipo. No cabe concluir de ningún modo que la actuación del obligado tributario haya sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales, o, dicho de manera más precisa, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 de la Constitución Española, no es posible imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas —aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida— si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable. STS del 22 de octubre de 2012 (RC 4018/2010). Jurisprudencia reiterada y consolidada.

Si ni siquiera las especiales circunstancias subjetivas del obligado tributario permiten excluir la comisión de un error de derecho que le exonere de culpabilidad, por fundarse en una interpretación razonable de la norma, con menor razón habilitan para excluir que pueda incurrir en un error aritmético. STS del 21 de mayo de 2012 (RC 2953/2008).

3. *Límites temporales en el procedimiento sancionador*

Siguiendo el orden establecido, vamos a examinar los límites temporales que la Ley impone a la administración en el procedimiento sancionador, y las ventajas que ello supone para el obligado tributario.

Podemos distinguir dos hitos temporales, 1) el plazo previo a la iniciación del expediente sancionador, y 2) el plazo de duración del procedimiento en sentido estricto. Respecto del primero, el artículo 209.2 de la Ley establece que

...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 no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Sin embargo, del precepto transcrito se deriva que sólo puede iniciarse el procedimiento sancionador una vez que se dicte el acuerdo de liquidación, como afirma el Tribunal Supremo en su sentencia del 26 de abril de 2012 (RC 3357/2009), de modo que podrá iniciarse antes de que la deuda haya sido determinada a través de la correspondiente liquidación.

Lo que reúne en este supuesto, bajo la apariencia de una perención vinculada al procedimiento, es una de caducidad impropia puesto que al no haberse iniciado todavía no podemos hablar de duración indebida o excesiva. Es una suerte de sanción a la administración por no dar comienzo a tiempo el procedimiento sancionador.

El segundo, lo recoge el artículo 211, fijando una duración del procedimiento sancionador de seis meses contados desde la comunicación de inicio a la notificación de la resolución que ponga fin al procedimiento. Si transcurriera el plazo indicado se determinará la caducidad del expediente sancionador.

La principal consecuencia tanto cuando no se inicia el procedimiento en el término de tres meses como cuando no se dicta resolución expresa dentro de los seis tras haberse iniciado, es la caducidad. Sin embargo, y al contrario de lo que ocurre con los procedimientos de aplicación de los tributos, la caducidad en el sancionador impide a la administración iniciar un nuevo procedimiento, como indica el artículo 211.4, aunque no hubiera prescrito ni la infracción ni el derecho a perseguirla.

En la práctica, la administración puede hacer uso de su potestad sancionadora siempre y cuando no haya prescrito; no obstante, una vez que se

inicia el ejercicio de la acción para determinar la imposición de la sanción, debe agotar su ejercicio en el plazo de los seis meses previstos como fecha límite de su duración. Por lo que nos podremos encontrar con infracciones no prescritas, pero cuya acción para la imposición de la correspondiente sanción haya caducado si la administración no inició a tiempo el expediente o, iniciado el procedimiento sancionador, se superaron los seis meses sin resolución expresa notificada al supuesto infractor.

4. *El derecho a la no autoincriminación*

El régimen jurídico de nuestro ordenamiento tributario desarrollado entorno a LGT de 1963 ha dado lugar a varios problemas interpretativos a la vista de cómo se regulaba la deuda tributaria frente a la sanción, y el procedimiento de aplicación de los tributos frente al procedimiento sancionador.

En el derogado artículo 58, de la LGT, de 1963, se integraba a las sanciones como parte de la deuda tributaria. Como se puso de manifiesto en los informes de 2001 y 2003:

...el concepto de deuda tributaria debe identificarse con el de prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria... la Comisión considera fundamental terminar con la inclusión de las sanciones en el concepto de deuda tributaria... No parece que, tras el reconocimiento de la LDGC del principio de separación de procedimientos y del tratamiento diferenciado de las sanciones a efectos de la suspensión automática en caso de recurso, se mantenga una inclusión que, aunque con efectos limitados, de algún modo identifica las sanciones como parte de la deuda tributaria; ...Frente a la regulación que hasta el momento se ha mantenido, el precepto no incluye a las sanciones en el concepto de deuda tributaria. Es más las excluye de modo expreso. De esta forma se termina con una previsión que no ha hecho otra cosa que enturbiar la verdadera naturaleza jurídica de las sanciones...

Por ello, en la actual LGT, en el artículo 58, se mantiene una expresa separación y diferenciación entre la deuda tributaria y la sanción, no sólo conceptual sino la procedimental iniciada con la Ley 1/1998.

Sin duda, por la influencia de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se empezó a cuestionar si en nuestro ordenamiento jurídico se respeta con el debido grado de satisfacción el derecho a no auto inculparse, como manifestación del derecho a la defensa. Aunque sin cons-

tituir el eje central del pronunciamiento, se planteó en la STC 110/1984 relacionado con la presunción de inocencia y, directamente, en la 76/1990.

El problema principal que en el orden tributario presenta el reconocimiento y alcance del derecho a no auto inculparse, está en su coordinación con la obligación del deber general de contribuir, y con el ejercicio de las potestades por parte de la administración tributaria tendentes a hacerlo efectivo en cumplimiento de los intereses de la colectividad.

Como afirma Rodríguez-Bereijo,³⁴

...«dada la peculiar estructura de los procedimientos tributarios no basta con coincidir en la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo en el seno del procedimiento sancionador, sino que es preciso tener en cuenta la estrecha conexión y comunicación que media con las actuaciones llevadas a cabo para la gestión de los tributos, donde se incluyen actividades de liquidación pero también de investigación o comprobación, bajo la vigencia general del deber de colaboración de los obligados tributarios, que sirven al descubrimiento y fijación de los hechos con relevancia tributaria. Si el peligro de desnaturalizar el Derecho tributario aconseja no extender indiscriminadamente la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo a todos los procedimientos tributarios sean o no de carácter sancionador, los esfuerzos deben centrarse por delimitar el significado o el contenido de este derecho en el ámbito tributario sancionador». Considera que para que pueda hacerse efectivo el ejercicio de un derecho, es preciso que se tenga conocimiento, de manera que es preciso que sea debidamente informado, por lo que considera determinante el momento en que se le ponga conocimiento al interesado de su derecho a no declarar. Especialmente cuando se trata de la incoación de un expediente sancionador que resulte de un procedimiento inspector o en el caso de que pueda llegar a solaparse la fase de inspección y la de instrucción de un expediente sancionador... o durante el transcurso de la fase pre procesal de los delitos contra la Hacienda Pública. Ciertamente el obligado tributario tiene derecho a ser informado de su derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable desde el momento en que se dirija contra él un proceso de carácter penal o sancionador, ...debería ser informado de su derecho tan pronto como el órgano administrativo entienda que los hechos o antecedentes de que tenga conocimiento pudiesen ser constitutivos de una infracción tributaria.

Sin embargo, este planteamiento no resuelve completamente la integración difícil del derecho a la no autoinculpación en derecho tributario, planteando algunos inconvenientes de orden práctico. Si la separación en-

³⁴ Rodríguez-Bereijo León, María, *La prueba en el derecho tributario*, Thomson Aranzadi, 2007, pp. 267 y 268.

tre procedimiento inspector y sancionador no fuera una garantía procesal de libre disposición de la parte como ha consagrado el artículo 208.1, de la LGT 58/2003, sería posible establecer el momento de la incoación del procedimiento sancionador como el hito temporal para llevar a cabo la información de este derecho. No obstante, la posibilidad de que ambos procedimientos, o mejor dicho, de que ambas potestades, tributaria y sancionadora, se ejerciten en un mismo procedimiento, no resuelve cuando cesa el deber de colaboración del obligado tributario por el concurso de su derecho a la defensa, puesto que se solapan las obligaciones del deber general de contribuir, con el concurso de los derechos de defensa del contribuyente. Incluso, en los supuestos de tramitación separada de expedientes, el artículo 210.5 de la Ley establece que

cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

El precepto regula la llamada tramitación abreviada, la que en la práctica se ha puesto de manifiesto como la más habitual para la incoación de expedientes sancionadores, lo que supone una confusión de los elementos de prueba, esenciales para la determinación de la deuda tributaria, y lo necesario para sancionar. Lo que revela el régimen jurídico vigente es que el fijar un concreto momento para la información del derecho a no auto inculparse como condicionante de su relevancia y aplicabilidad, carece de eficacia práctica.

El problema no radica tanto en la obtención de la información de manera coactiva, requisito indispensable para la que la administración pueda actuar con la necesaria eficacia en la determinación y recaudación de la deuda tributaria, sino en el uso que de esa información obtenida puede hacer la administración. Puede y debe resultar perfectamente válida a la hora de cuantificar y exigir el pago de la deuda tributaria, pero no deberá ser utilizada para sancionar. Ello supondría la configuración del derecho a la no autoinculpación como una efectiva limitación del derecho sancionador, de tal manera que la administración pese a constarle la eventual comisión de una infracción tributaria, no podría sancionarla si el origen de conocimiento tuviera su origen directo en la información, bajo coacción aportada por el obligado tributario a lo largo de un procedimiento de aplicación de los tri-

butos. Su eventual trasgresión por parte de la administración sancionadora, permitiría su invocación ante la revisora y, finalmente, ante la jurisdicción ordinaria.

Como indica Palao Taboada,³⁵ el problema que se plantea no es

si el interesado tiene o no derecho a reusar la información, sino que utilización puede hacerse de esta en un posterior procedimiento sancionador... lo decisivo no es el momento a partir del cual puede hacerse valer el derecho, sino cuando puede considerarse que la información ha sido obtenida coactivamente y si tiene o no carácter incriminatorio.

En desarrollo de esta idea concreta que cuando el procedimiento de los tributos está efectivamente separado del procedimiento sancionador, el principio *nemo tenetur* es compatible con la obtención de pruebas auto incriminatorias en el primero, es decir, con la plena exigencia en él de los deberes de colaboración del obligado en la determinación de su deuda, pero a condición de que no se hagan valer en el procedimiento sancionador. Lo que requiere, en primer lugar, es que constituya una declaración del administrado contra sí mismo, lo que excluye, siguiendo la doctrina de la STC 161/97, sobre la constitucionalidad de las pruebas de alcoholemia,

...consideradas como pericias de resultado incierto, que con independencia de su mecánica concreta no requieren solo un comportamiento exclusivamente pasivo, no pueden catalogarse como obligaciones de auto incriminarse, es decir, como aportaciones o contribuciones del sujeto que sostenga o pueden sostener directamente, en el sentido anterior, su propia imputación penal o administrativa.

Sobre este línea han incidido Aguillo Avilés y García Berro³⁶ distinguiendo entre el acto de aportar prueba y el de soportar prueba, directamente relacionados con la presunción de inocencia.

Lo que no puede amparar el derecho a no declarar contra sí mismo es el derecho a la mentira o a no decir verdad, en el cumplimiento de los administrados de sus obligaciones tributarias. Como hemos visto, el Tribunal Constitucional consideró trasladable al derecho sancionador los principios inspiradores del derecho penal, mas con los debidos matices. Uno de estos matices indeterminados lo tenemos, precisamente, en la amplitud con la

³⁵ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 21.

³⁶ Aguillo Avilés, Ángel y García Berro, Florián, *Deber de colaborar con la administración tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente, el asesor fiscal ante el nuevo siglo*, Madrid, AEDAF, 2000, p. 99.

que debe ser interpretado el derecho a no auto inculparse, como manifestación del derecho a la defensa en el derecho penal frente al derecho sancionador por incumplimiento de obligaciones tributarias. Se le ha reconocido al acusado, en un procedimiento penal, interpretando el artículo 24.2 de la Constitución y 118 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1881, no sólo el derecho a guardar silencio, a callar total o parcialmente o a no contestar a preguntas, sino el derecho a la mentira.³⁷ Como ha indicado el Tribunal Supremo en la sentencia del 4 de diciembre de 2006, Rec. 10248/2006³⁸ “...las de mentir o ser veraz, entrar en contraste o ser coherente consigo mismo en el curso del proceso, son decisiones estrictamente personales...”. Sin embargo, el *nemo tenetur*, como derecho sancionador no puede tener la misma extensión. Nada impide sancionar al obligado tributario cuando presenta declaraciones falaces o falsas, ni en virtud de lo manifestado en una autoliquidación cuando las posteriores comprobaciones llevadas a cabo por la administración, ponen de manifiesto incorrecciones u ocultaciones. Como señala Herrera Molina,³⁹ parece absurdo que los datos reflejados en las declaraciones tributarias no puedan ser utilizados para sancionar por las infracciones cometidas o derivadas de las mismas. En estos casos, la infracción deriva de la propia declaración en la que el administrado oculta o sustrae datos a la administración, que luego salen a la luz a través de su labor de investigación y comprobación. Algo parecido ocurrió en la sentencia del 10 de septiembre de 2002, en el caso *Alen. Reino Unido*, en la que se alegaba vulneración del derecho a no auto inculparse, tras ser sancionado por presentar una declaración patrimonial a requerimiento de la administración con información falsa. El TEDH no apreció la infracción del artículo 6o., puesto que la infracción estaba en la declaración misma, no pudiendo conferir el derecho una inmunidad general con respecto a las acciones motivadas por la voluntad de eludir una investigación por las autoridades fiscales.

³⁷ STSS 129/96 y 197/95.

³⁸ SST25 de enero de 2007, rec. 10596/2006 y 27 de septiembre de 2004, rec. 1102/2003 “...a diferencia del testigo, no sólo no tiene obligación de decir la verdad, sino que puede callar total o parcialmente o incluso mentir (STC 129/1996, en sentido similar STC 197/1995), en virtud de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, reconocidos en el artículo 24.2 CE, y que son garantías instrumentales del más amplio derecho a la defensa (SSTC 29/1995, véase además Sentencia del TEDH del 25 de febrero de 1993, asunto Funke A, 256-A)”.

³⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en procedimiento inspector. Comentarios y traducción de la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos del 17 de diciembre de 1996 *Saunders. vs. United Kingdom*”, *Revista Impuestos*, 1997, pp. 1075 y ss.

5. *Recepción del derecho en la jurisprudencia*

El *nemo tenetur* no ha tenido en los tribunales ordinarios ni en el constitucional, el grado de desarrollo que en Europa. La sentencia primera en la que, de manera indirecta, trata el alcance de esta manifestación del derecho a la defensa fue en la STC 76/1990 en la que se resolvió la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo en el artículo 83.3.f) de la LGT tras su modificación por la Ley 10/1985, en la que se tipificó como infracción tributaria la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición. El Tribunal parte del carácter limitado del derecho a la intimidad, en cuanto a reserva de datos económicos con relevancia fiscal. De no ser así quedaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución. La conclusión a la que llega el Tribunal, como resume Palao Taboada⁴⁰ en el análisis de esta sentencia, es que el derecho a no declarar contra si mismo y a no confesarse culpable no puede alegarse frente a la obligación de comunicar datos a la administración en el procedimiento de liquidación; en todo caso, la aportación de documentos contables no tiene carácter autoincriminatorio. Ahora bien, siendo ciertas estas dos premisas, no resuelven el problema de la fricción de derechos y deberes en conflicto. Una cosa es que no quepa invocar el derecho a la autoinculpación con ocasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias y, otra, que la administración, a raíz de esa información obtenida mediante coacción, pueda sancionar. Sobre todo teniendo en cuenta que cuando se pronunció el Tribunal la separación de procedimientos no existía y todo se ventilaba en un procedimiento común de aplicación de los tributos. En este caso, la mezcla de elementos probatorios, si no se discrimina debidamente en función del origen de la obtención de la información, podría dar lugar a la vulneración del derecho a la defensa. Pese a que lo que se cuestionaba no era directamente la vulneración del derecho a la defensa dentro de un procedimiento, y sí la constitucionalidad de un precepto legal, el Tribunal huye de pronunciarse (al contrario de lo que ha realizado en innumerables ocasiones, con las llamadas sentencias interpretativas) sobre la verdadera esencia del problema que no se resuelve con su simple negación.⁴¹

Directamente se plantea la vulneración del *nemo tenetur* en las SSTs 18/2005 y 68/2006, vía recurso de amparo. En los dos casos, se planteó el

⁴⁰ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, 2008, p. 135.

⁴¹ En defensa del alcance de esta sentencia véanse los comentarios de Aguallo Avilés, Ángel, "Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoinculparse: una interpretación constitucional de las SSTC:110/1984 y 76/1999", *Revista Quincena Fiscal*, Madrid, núms. 21 y 22, 2004.

supuesto de un administrador de una sociedad que fue condenado en vía penal por un delito fiscal por las cuotas impagadas determinadas en el impuesto sobre sociedades y sobre el valor añadido. Los requerimientos de información se practicaron a la sociedad, sujeto pasivo de los impuestos, mientras que el procedimiento penal se siguió contra su administrador como persona física. La vulneración del derecho a no auto inculparse no se planteó hasta la interposición del recurso de amparo sin que, ni ante el juzgado de lo penal, ni ante la Audiencia provincial de Madrid se hiciera especial análisis en este argumento de la defensa.

Se invocó directamente la doctrina del TEDH de la sentencia *J. B. vs. Suiza*. Sin embargo, el Tribunal Constitucional rodeó la cuestión con un argumento poco satisfactorio y poco acorde con la naturaleza del procedimiento penal. Se despachó afirmando que no había vulneración del derecho a la defensa ni de la doctrina del TEDH, en la medida que, precisamente, los requerimientos de información se practicaron durante el procedimiento de inspección a la sociedad, sujeto pasivo de los impuestos referidos y no al administrador condenado en sede penal. Con la falta de identidad subjetiva entre los requerimientos que facilitaron la información coactiva y el condenado por el delito contra la hacienda pública, desbarataron el motivo de amparo. No obstante, debemos tener presente dos cuestiones: primero, que el derecho penal se rige por la máxima del principio de verdad material y, si tras la artificiosa o falaz instrumentación de la sociedad, el responsable era la persona física del administrador, esa actuación mediata también se daba en sede administrativa a la hora de exigir o requerir información incriminadora, con lo que la simple excusa de la falta de identidad a la que se refiere el Tribunal Constitucional no parece un sólido argumento para justificar la contravención del derecho fundamental a la defensa; en segundo lugar, en sede penal rige la máxima de *societas delinquere non potest*, sin embargo, el artículo 31.1 del Código Penal de la LO 19/1995 establece que

...el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.⁴²

⁴² Está prevista la reforma de este artículo en el proyecto de la ley orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, del 23 de noviembre, del Código Penal BOCG 27 noviembre de 2009, se añade el artículo 31bis, que tendrá la siguiente redacción:

“1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos, en nombre o por cuenta de las mismas, y en su prove-

Como afirma Palao Taboada,⁴³ si las circunstancias de la sociedad se utilizan para imputar el delito al administrador deben servir, igualmente, para que éste pueda invocar el derecho a la no autoincriminación.

Era una magnífica ocasión para que el Tribunal se pronunciara sobre el alcance verdadero de esta manifestación del derecho a la defensa, y perfilar cuestiones tan dudosas como el contenido concreto de la información y su carácter determinante en el sustento de la imposición de la sanción o de la pena. La información obtenida bajo coacción debería resultar esencial para el sustento de la sanción; es decir, que constituyera la tipificación del presupuesto de hecho determinante de la infracción o del delito. Sólo la condena sustenta la información obtenida bajo coacción que supondría vulneración del *nemo tenetur*.

Esta estrecha relación entre la esencialidad de la información y la condena, quizás explique las escasas ocasiones en las que se ha invocado la infracción de este derecho ante los tribunales.⁴⁴

VIII. CONCLUSIONES

De la exposición bajo el marco de un pretendido “proceso equitativo”, bajo de la perspectiva de los derechos y garantías del contribuyente los podemos sintetizar en estos tres puntos:

cho, por sus representantes legales, los administradores de hecho o de derecho o los empleados con facultades de obligar a dicha persona jurídica. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control.

2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas no excluirá la de las personas físicas a que se refiere el apartado anterior, ni la de éstas excluirá la responsabilidad penal de aquéllas. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos.

3. La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente”.

⁴³ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 145.

⁴⁴ Merino Jara, Isaac, “Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública. Sentencia comentada: STC 18/2005 de 1o. de febrero”, *Revista Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Pamplona, núm. 4, 2005, (RTC 2005,18), p. 5., sostiene que no tiene conocimiento de que haya prosperado esta tesis, dando noticias de algunas (pocas) sentencias que la rechazan. La escasez de pronunciamiento es directamente proporcional a las veces que resulta invocado.

1. La evolución del bloque de derechos y garantías del contribuyente frente a la administración ha sido fruto de una paulatina evolución legislativa y jurisprudencial tendente a mitigar la mal llamada “especialidad” tributaria.
2. El límite temporal en el que la administración tributaria lleva a cabo el ejercicio de sus prerrogativas, debería constituir una de las mayores garantías para el administrado sometido a un procedimiento de aplicación de los tributos. Sin embargo, la duración del procedimiento no opera de la misma manera ni tiene el mismo alcance, por lo que dependerá del tipo de procedimiento de aplicación de los tributos, en cada caso, lo que exige distinguir y discriminar cada caso.
3. Se debe marcar una línea clara divisoria entre potestad sancionadora (manifestación del *ius puniendi* del Estado) y las demás potestades administrativas. Las garantías en los procedimientos en que los que lleve a cabo la primera debería estar próximas a las del proceso penal; no obstante, en el procedimiento tributario debido a la íntima conexión entre liquidación tributaria y la consiguiente infracción provoca situaciones en las que se confunde el deber general de contribuir con los derechos a la defensa, no declarar contra sí mismo o no declararse culpable.