

Inconstitucionalidad de la Legislación Tributaria

por el Académico de Número

EXCMO. SR. D. JESUS GONZALEZ PEREZ (*)

INTRODUCCION

Entre los atentados del legislador a los principios constitucionales destacan, sin duda alguna, los cometidos en el ámbito tributario. El sistema configurado por la caótica normativa vigente dista mucho de ser el «sistema tributario justo» al que se refiere el art. 31 de la Constitución de 1978 y hasta llega a tener alcance confiscatorio infringiendo la prohibición expresa que —en contra de las opiniones de algunos Senadores, como nuestro compañero Enrique Fuentes Quintana— se consagró en dicho artículo.

Pero no voy a referirme a las inconstitucionalidades en que incurre el Ordenamiento del sistema tributario en general. Sino a algo mucho más concreto, a las infracciones de la Constitución —en mi opinión flagrantes inconstitucionalidades— cometidas por el legislador en las recientes disposiciones sobre represión del fraude fiscal. Concretamente en las leyes siguientes:

— La Ley 10/1985, de 26 de abril, denominada de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en que quedó convertido un primitivo proyecto de ley de represión del fraude fiscal.

— Y la Ley orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código penal.

Por tanto, las infracciones que voy a enumerar no lo son del art. 31 de la Constitución, que figura en la sección segunda del capítulo segundo del título I —y, por tanto, no goza de la protección jurisdiccional del amparo—, sino de los arts. 24 y 25

(*) Sesión del día 29 de octubre de 1985.

que, al figurar en la sección primera del capítulo, si gozan de tal protección jurisdiccional.

PRINCIPIO GENERAL: IDENTIDAD DE GARANTIAS DEL CIUDADANO EN EL DERECHO PENAL Y EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

1. *Derecho penal y Derecho administrativo sancionador*

Antes de la Constitución de 1978, la potestad sancionadora de la Administración pública fue objeto de duras críticas, no sólo por el extensísimo ámbito al que alcanzaba, sino porque constituía ciertamente el reino de un derecho punitivo carente de las garantías más elementales. En él tenían amplia ejecutoria los Reglamentos que tipificaban infracciones y sanciones y aun del modo más abierto e indeterminado, propicio a la interpretación extensiva y a la analogía; regía la responsabilidad objetiva, la regla del *versari in re illicita*; las sanciones se imponían de plano sin previa audiencia y después de haberse hecho amplio uso de las presunciones y aun de las simples sospechas. Se predicaba la inmediata ejecutividad de la sanción sin perjuicio de los recursos deducidos por el sancionado a quien todavía se le exigía el previo pago de la multa como presupuesto de admisibilidad de la impugnación; se rehuía la aplicación de la prescripción de infracciones y sanciones, etc.

Por ello, se vio con temor que la Constitución mencionase expresamente la potestad sancionadora de la Administración Pública. Parecía con ello posible la perpetuación de la barbarie que algunos aspectos de aquel Derecho suponía. Hay, sin embargo, en el art. 25 de la Constitución, un elemento verdaderamente valioso para sanear de raíz el Derecho administrativo sancionador. Y es la plena, inequívoca y rigurosa equiparación de las garantías del ciudadano en los casos de ilícito penal y de ilícito administrativo. No hay en este aspecto en el texto de la Constitución la menor diferencia. Y nada, desde luego, era tan lógico y exigible pues, como ha venido repitiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo (que ya había hecho ímprobos esfuerzos por esquivar la aplicación de aquellos reprobables principios), *el administrado no puede ser de peor condición que el delincuente*.

La Constitución no establece al respecto distinción alguna entre delitos e infracciones y entre penas y sanciones. No hay base textual alguna en la Ley de Leyes que permita discernir entre ambos ámbitos punitivos y justificar una relajación de las garantías del ciudadano ante la potestad sancionadora de la Administración pública.

Y de existir alguna diferencia, jugaría precisamente como desvalor de la potestad sancionadora de la Administración y, por consiguiente, nunca podría justificar un peor trato al inculcado en vía administrativa que el acusado en vía criminal. Por

ejemplo, en este sentido de menor valor de la potestad sancionadora de la Administración, la sentencia del Tribunal Constitucional, de 3 de octubre de 1983, dijo que:

«No cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero 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 en exceso las actividades de la Administración de la Justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor, la conveniencia de dotar de una mayor eficacia el aparato represivo en relación con ese tipo de ilícitos y la conveniencia de una mayor intermediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados. Siguiendo esta línea, nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que, lejos de ello, lo ha admitido en el artículo 25, apartado tercero, aunque, como es obvio, sometiendo a las necesarias cautelas que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos.»

2. *Principios constitucionales que informan el Derecho sancionador*

En síntesis, son los siguientes:

a) *Principio de legalidad.*

Este principio, consagrado en los arts. 9.3 y 25.1 de la Constitución, se proyecta en las garantías siguientes:

— *Garantía criminal.* Proclama que no hay delito o infracción sin previa ley que lo defina como tal. «El principio —ha dicho el Tribunal Constitucional— se traduce en la reserva absoluta de Ley» (Ss. 30 marzo y 7 mayo 1981; 3 octubre 1983; 27 febrero, 8 marzo y 23 mayo 1984). Lo que presupone la tipificación previa, con certeza y exactitud del delito o la falta.

— *Garantía penal.* El ciudadano tiene el derecho a no sufrir pena o sanción alguna que no haya sido establecida previamente por la ley. Pero las exigencias del principio de legalidad no se agotan en que las sanciones se establezcan en una ley. Se exige algo más. Se exige:

1. Certeza de la sanción.
2. Igualdad ante la pena.
3. Prohibición de penas degradantes.
4. Ne bis in idem.

b) *Principio del hecho y de culpabilidad*

No hay delito ni hay infracción administrativa si no hay comportamiento, sin acción u omisión no puede haber delito ni falta.

Y, además, la culpabilidad. Las consecuencias del principio de culpabilidad arraigan en el principio del Estado de Derecho (art. 1.1 de la Constitución) y derivan de la protección de la dignidad de la persona humana (art. 10.1). En virtud de estas ideas son anticonstitucionales las normas que impongan una responsabilidad punitiva por un acto u omisión ajena, las que desconozcan la relevancia del error en sus diversas formas, acojan la mera edificación o agravación por el resultado o impongan penas que no guarden relación con la gravedad del hecho cometido.

c) *Derecho a la presunción de inocencia.*

Se considera una manifestación de un principio más radical e integrado en el respeto debido a la dignidad humana (art. 10.1): el principio de que la buena fe del ciudadano se presume siempre. Y ésta es la razón de que el Tribunal Constitucional haya extendido el ámbito de acción del derecho a la presunción de inocencia para alcanzar a todas las decisiones que limiten o afecten a los derechos e intereses legítimos. En este sentido, dos sentencias del Tribunal Constitucional: la sentencia de 1 de abril de 1982 y la de 5 de marzo de 1985.

d) *Derecho a un procedimiento con garantías plenas*

La sentencia de 3 de octubre de 1983 del Tribunal Constitucional afirma que:

«... los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el art. 25.1 de la Constitución son...

c) El respeto de los derechos de defensa reconocidos en el art. 24 de la Constitución que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones.»

e) *Derecho a la tutela jurisdiccional*

Y, por último, el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, que consagra el art. 24.

Veamos hasta qué punto infringen estos elementales principios las Leyes de 26 y 29 de abril de 1985.

INFRACCION DEL PRINCIPIO DE GARANTIA CRIMINAL

1. *La garantía criminal*

La garantía comporta, como hemos indicado, la tipificación previa, con certeza y exactitud de los hechos constitutivos del delito o de la infracción administrativa.

Y estas exigencias se infringen, tanto en la Ley 10/1985 como en la Ley orgánica 2/1985.

2. *La Ley 10/85*

El artículo 78 de la Ley General Tributaria reformada incurre en infracción flagrante de la garantía criminal. Porque:

1.º Su apartado 1 define las infracciones simples con gran indeterminación, al decir que consisten en «el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos... por razón de la gestión de tributos». Falta en absoluto la tipificación.

2.º Contiene una remisión a preceptos reglamentarios y a resolución de la Administración, remisión no necesaria.

3.º En su apartado 2 contiene una habilitación a reglamentos ejecutivos para que puedan especificar los supuestos de infracciones simples, lo que contraviene el principio de reserva absoluta de Ley.

3. *La Ley orgánica 2/1985*

Pero la garantía criminal no sólo se infringe al definir las infracciones administrativas tributarias, se infringe, también, al definir el delito de subvenciones en el nuevo artículo 350 del Código Penal, según la Ley 2/1985. En el párrafo segundo de este artículo se tipifica como delito la alteración sustancial de los fines de la actividad subvencionadora, se pena incumplir las condiciones establecidas «*alternando sustancialmente* los fines para los que la subvención fue concedida».

Hay aquí la utilización por el legislador en la *tipificación* de un delito de un elemento necesitado de integración valorativa por parte del Juez o Tribunal. La ley no fija concreta y taxativamente qué entiende por alteración sustancial de los fines de la actividad subvencionada, sino que remite a la valoración judicial la precisión de cuándo existe una modificación no sustancial —y, por lo tanto, no constitutiva de delitos— y cuándo, por el contrario, el cambio es sustancial y determinante del delito de subvención. Lo grave no es la imprecisión en sí misma, sino la utilización de una expresión carente de significado unívoco, así como de parámetros objetivos de determinación.

INFRACCION DE LA GARANTIA PENAL

1. *La garantía penal*

Todas las exigencias en que se concretaba la garantía penal, antes señaladas, se han infringido por la Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria y algunas por la Ley orgánica 2/1981.

2. *Certeza de la sanción*

La Ley ha de determinar la pena dentro de unos límites razonables. Superados éstos debe entenderse que el legislador ordinario apodera ilegítimamente a la Administración para fijar la sanción concreta correspondiente a la infracción. El legislador abdica en verdad del poder que le otorga el artículo 25 de la Constitución, para conferirlo a la Administración.

Resulta obviamente contrario a estos imperativos el artículo 83 de la nueva Ley General Tributaria, pues permite a la Administración elegir entre unos límites que exceden con mucho de cualquier margen tolerable. Entre los límites mínimo y máximo de las sanciones hay diferencias del 1 al 40 y aun del 1 al 200. No puede decirse con seriedad que aquí la pena venga determinada por la Ley: que el ciudadano esté en condiciones de conocer cuál es la sanción que habrá de soportar en el supuesto de comisión de la infracción. Pues, en verdad, será la Administración y no la Ley quien escoja la multa concreta aplicable.

3. *Igualdad ante la pena*

La Ley punitiva —como toda Ley— ha de tratar igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación. A lo más —y ello es dudoso en este ámbito del Derecho punitivo—, estaría justificada la discriminación razonable, aquella que estuviera al servicio de una finalidad de promoción de la igualdad o de la libertad. De aquí que el legislador a la hora de establecer el catálogo de penas o sanciones ha de hacerlo de modo que afecten con igual severidad y gravedad a todos a quienes pueden ser impuestas. Pero cuando se prevé una pena que habrá de afectar gravísimamente a unos infractores y que, al propio tiempo, no causará el menor perjuicio real a otros, nos encontramos ante una infracción al principio de igualdad y ante una pena contraria a la Constitución.

Contraviene este principio el artículo 349, párrafo final del Código Penal, según la reforma de la Ley orgánica 2/1985, y los artículos 84 y 85 reformados de la Ley General Tributaria.

En efecto:

a) El artículo 350, que sanciona el delito de defraudación a la Hacienda Pública, después de prever la pena de prisión y multa, en el último párrafo añade que se impondrá también al responsable «la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años».

Es patente la inconstitucionalidad de este párrafo. Pues la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de

beneficios o incentivos fiscales son penas que producirán efectos desiguales a defraudadores a la Hacienda Pública respecto de los cuales no pueda predicarse desigualdad alguna en cuanto a actuación maliciosa, gravedad de la alusión fiscal, etc. Por lo pronto, cuando la defraudación se realice sirviéndose de una sociedad, ésta no sufrirá tal pena; pena que, sin embargo, recaerá sobre el administrador responsable de la defraudación. Pronto se aprecia que, en tal caso, habrá una clara discriminación contra el defraudador sin interposición de sociedad. Mientras ésta podrá continuar obteniendo subvenciones públicas o crédito oficial y seguirá gozando de beneficios o incentivos fiscales, el delincuente «individual» sufrirá con todas sus consecuencias dichas penas.

Pero, además, la pena afectará desigualmente a dos empresas que hayan cometido idéntica infracción tributaria, si sólo una de ellas está comprendida en un sector o emplazada en una zona acogidos a regímenes especiales de protección en los que existen posibilidades privilegiadas de acudir al crédito oficial, de obtener subvenciones públicas y de lograr incentivos fiscales. Mientras que para ella la sanción puede suponer una pena de muerte civil, no causará el menor perjuicio a las empresas no beneficiarias de regímenes especiales de protección. A igual infracción habrá en la realidad una penalidad bien distinta. Y la discriminación es realmente grave en un ordenamiento como el español plagado ciertamente de normas de fomento acogidas a la técnica de las subvenciones.

b) Por la misma razón son inconstitucionales las sanciones administrativas que se establecen en los artículos 84 y 85 de la Ley General Tributaria. Concretamente, las siguientes:

— *Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o créditos oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales.*

— *Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.*

— *Suspensión por plazo de hasta un año del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.*

4. *Prohibición de penas degradantes*

Degradar significa «humillar, rebajar o envilecer». El artículo 25 de la Constitución prohíbe la imposición de «penas o tratos inhumanos o degradantes». Por ello es anticonstitucional la sanción prevista en el artículo 133.2 de la nueva Ley General Tributaria, consistente en la publicidad de la identidad de las personas o entidades sancionadas por infracciones o penas por delitos contra la Hacienda pública. «La información —dice el precepto— indicará, junto con el nombre y apellidos o la denominación o razón social del sujeto infractor, la cuantía de la sanción que se le

hubiera impuesto y el tributo a que se refiere.» Como en la antigua exhibición pública del delincuente por las calles o en lugares *ad hoc* del pueblo, aparece aquí la idea —a que aludió el criminólogo español C. Bernardo de Quirós en su estudio sobre «La Picota» —de *la penalidad por el ridículo*, propia —decía aquel autor— de «una sociedad agresiva y violenta» y desterrada por «los pueblos de evolución continuada».

5. *Ne bis in idem*

El nuevo artículo 77.6 de la reformada Ley General Tributaria respeta la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la improcedencia de simultaneidad del Juez Penal y del procedimiento administrativo sancionador, así como que la pena excluya la imposición de sanción administrativa.

Pero perdura aún una clara infracción al principio *ne bis in idem*. Principio que, precisamente por la sustancial identidad de los ilícitos penal y administrativo, rige no sólo para incompatibilizar pena y sanción administrativa, sino también para prohibir la doble sanción administrativa. En contra de este principio el nuevo artículo 85 permite que una infracción tributaria —la tipificada en el artículo 83.6— genere, además de las sanciones de ese orden, las previstas en los artículos 56 y 57 de la Ley de Ordenación Bancaria de 31 de diciembre de 1956, cuando el «sujeto infractor fuese una persona o entidad de las que desarrollan funciones bancarias o crediticias en general.

INFRACCION DE LOS PRINCIPIOS DEL HECHO Y DE CULPABILIDAD

1. *La infracción de estos principios en la Ley 10/1985*

La Ley General Tributaria, después de la reforma parcial introducida por la Ley 10/1985, infringe estos principios fundamentales. En efecto:

- a) Por lo pronto, se permite la sanción sin concurrencia de dolo o culpa.

La Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria afirma, por una parte, que «las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia» (art. 77.1). Y, por otra, permite graduar la sanción atendiendo a «la buena o mala fe de los sujetos infractores» (art. 82.a). Hay que denunciar la radical inconstitucionalidad de la sanción a quien obra de buena fe. «No es justo sancionar a quien obra de buena fe» han repetido las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1965 y 23 de marzo de 1982. Si hay buena fe, no hay dolo ni culpa y no puede haber pena ni sanción.

La posibilidad de sancionar a quien actúa con simple negligencia restringe más

allá de lo razonable el amplio juego que ha de reconocerse en esta materia de las sanciones tributarias al error de prohibición.

b) Además la Ley recoge algún supuesto de responsabilidad punitiva de carácter objetivo. Concretamente, en los artículos 77.3.c) y d) y 77.4.

c) Una tercera consecuencia del principio de culpabilidad es la necesaria proporcionalidad de la pena.

Dos extremos concretos de la Ley de modificación de la Ley General Tributaria resultan contrarios a esa exigencia de proporcionalidad de la pena:

— Lo primero que exige la proporcionalidad de la pena o sanción es que sea congruente con el bien jurídico lesionado. Como dice el Tribunal Constitucional en la sentencia de 15 de octubre de 1982, el contenido de la pena no debe exceder de la protección de los bienes jurídicos lesionados. La lesión del bien jurídico, amparado por las normas sobre infracciones tributarias, no tiene relación alguna con el derecho a la celebración de contratos con el Estado u otros entes públicos o con la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial. Son estas sanciones incongruentes en absoluto con el bien jurídico tributario. Desde esta perspectiva también resulta inconstitucional el artículo 89.2 y 3 de la nueva Ley.

— Las sanciones económicas previstas —especialmente las relativas a las infracciones simples— exceden en su cuantía, más allá del amplísimo margen de apreciación que pueda reconocerse al legislador, de las razonables exigencias de la proporcionalidad. Pues recaen sobre cada dato que se estime incorrecto, falseado, omitido o incompleto. Con ello una sola declaración tributaria puede dar lugar a una verdadera galaxia de sanciones tributarias por importe cada una de ellas de hasta 200.000 pesetas.

2. *Las infracciones en la Ley orgánica 2/1985*

El nuevo artículo 350 bis del Código Penal infringe estos principios al castigar el incumplimiento absoluto de la obligación de llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales o la llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. En efecto:

a) Las letras a) y b) del artículo 350 bis sancionan una actitud y no, en verdad, un acto o una omisión que lesionen efectiva o potencialmente el bien jurídico propio de los delitos contra la Hacienda pública. Lo que viene confesado en la propia exposición de motivos de la Ley orgánica 2/1985:

«Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actividad defraudatoria mediante actos u omisio-

nes tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago.»

Se penaliza, pues la *actitud defraudatoria*, consistente en el simple incumplimiento de obligaciones formales, por presumirse la tendencia a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria; por presumirse, todavía más, la tendencia a eludir el pago de la deuda tributaria. El precepto no dice que comete delito el que con ocasión de no llevar contabilidad defraudare a la Hacienda pública sino que somete a pena la simple actitud defraudatoria que el legislador deduce de la no llevanza o de la llevanza incorrecta de la contabilidad exigida por la normativa tributaria. «Eso es tanto —se ha dicho— como si se castiga por homicidio al simple hecho de tener una pistola en casa.»

Por lo demás, el divorcio entre la tipificación del delito y el bien jurídico que se dice protegido es tan insalvable en las letras a) y b) del artículo 350 bis que permitirían imponer la pena de arresto mayor y multa de quinientas mil y un millón de pesetas a quien pagase religiosamente sus deudas tributarias pero incumpliera la mínima obligación formal de llevar contabilidad mercantil o registro fiscales. Tal disparatada posibilidad debe ser cortada de raíz declarándose la inconstitucionalidad de estos preceptos y su consiguiente nulidad.

b) El principio de proporcionalidad resulta asimismo infringido por el artículo 350 bis, letras a) y b), desde una doble perspectiva. En efecto:

a') Es consecuencia del principio la *ingerencia mínima*: la finalidad del Derecho punitivo —así lo ha proclamado unánimemente la doctrina— no es adelantar todo lo posible las barreras de protección penal. Debe atenerse a la idea de que no se trata de otorgar la máxima protección penal al mayor número de bienes jurídicos, sino sólo los indispensables. Se infringe el principio al elevar a delito meros comportamientos constitutivos, a lo más, de auténticos actos preparatorios. Y esto es lo que ocurre con las letras a) y b) del artículo 350 bis.

b') El principio de proporcionalidad exige también, según se ha dicho, que exista una correlación entre la gravedad del acto u omisión y la calificación como delito y la gravedad de la pena impuesta.

En la mayoría de las ocasiones resultará tarea extremadamente dificultosa juzgar si el legislador se ha excedido o no del margen de apreciación que le corresponde en la definición de los delitos y de la previsión de las penas. Ahora bien, aquí es el mismo artículo de la misma Ley quien nos ofrece los parámetros para realizar una segura ponderación. Pues, en efecto, el propio artículo 350 bis discrimina entre la no llevanza o llevanza de contabilidad doble y la llevanza de una contabilidad con ausencia de datos o con datos falseados. En aquellos dos supuestos [letras a) y b)], el delito no requiere la concurrencia de ningún otro elemento: basta, por tanto, el incumplimiento de la obligación de llevar contabilidad mercantil o libros o registros

fiscales en régimen de estimación directa de bases tributarias o basta llevar contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la misma.

Por el contrario, la no anotación de datos obligatorios, la anotación con cifras distintas a las verdaderas y las anotaciones contables ficticias, constituyen, también, incumplimientos de obligaciones formales, pero, al contrario de lo que ocurre con los casos anteriores, no son por sí solos constitutivos de delito. Se requiere que, además, se haya omitido la declaración tributaria o que la presentada fuera reflejo de la falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de diez millones de pesetas por cada ejercicio económico.

Este contraste pone de manifiesto, por una parte, que efectivamente las letras a) y b) del precepto tipifican delitos de modo contrario al principio del hecho (se pena una actitud aunque la realidad pruebe la inexistencia de peligro para el bien jurídico) y, por otra parte, que es desproporcionado sancionar penalmente y en todo caso a quien no lleve contabilidad (son millones de ciudadanos que no la llevan pese a estar obligados a ello: pequeños agricultores, comerciantes, industriales, profesionales, etc.) y, en cambio, no definir como delito las contabilidades falseadas salvo que concurren otras circunstancias obvias para la Hacienda pública.

INFRACCION DEL DERECHO A LA PRESUNCION DE INOCENCIA

1. *El derecho a la presunción de inocencia*

El derecho a la presunción de inocencia que, como se ha señalado, se extiende fuera del ámbito sancionador a toda acción administrativa que limite o afecte derechos o intereses legítimos, aplicado en el ámbito tributario comporta que las declaraciones tributarias del ciudadano deben presumirse ciertas y realizadas de buena fe.

2. *El artículo 47.2*

La Administración, según este precepto y a la vista de las declaraciones del sujeto pasivo, determina las bases tributarias; bases que —según el artículo 47.2— «podrán enervarse por el contribuyente mediante las pruebas correspondientes».

Con ello, a través de una manipulación del sujeto que determina las bases tributarias, se produce una inversión de la carga de la prueba. Desde el punto de vista constitucional, las cosas deben funcionar de modo bien distinto: La Administración Tributaria ha de estar y pasar por la declaración del ciudadano salvo que pruebe que éste ha incurrido en error o en inexactitud. El interesado podrá impugnar la determi-

nación realizada por la Administración no sólo aportando pruebas en contra sino *demonstrando la insuficiencia de las pruebas tenidas en cuenta por la Administración.*

Estas observaciones tienen una importancia de primer orden también en el aspecto sancionador. La determinación de la base realizada por la Administración en contra de las declaraciones del sujeto pasivo supondrá, en la generalidad de los supuestos, la apreciación de la comisión de alguna infracción tributaria. El enlace entre determinación de la base en tal supuesto y declaración de existencia de la infracción aparece claro en el artículo 81.1.d) de la nueva Ley: en el mismo procedimiento y en el mismo acto se liquida el tributo y se impone la sanción. Obviamente, el inculpado podrá no sólo aportar pruebas en contra de las practicadas por la Administración, sino algo más: podrá invocar la infracción de su derecho a la presunción de inocencia por fundarse la Administración en simples indicios o sospechas con quebranto de la regla de la prueba plena, o por concurrir una apreciación errónea de los medios probatorios que consten en el procedimiento.

3. *El artículo 145.3*

Este artículo atribuye a las actas extendidas por la Inspección carácter de documento público y dispone que «hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario».

Este artículo atenta contra el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, contra el principio de libre valoración de la prueba y, también, contra el derecho a la presunción de inocencia.

Este derecho constitucional ha de acompañar al inculpado y al sancionado hasta la sentencia firme, de modo que hasta ese momento no puede hablarse de actuación alguna de la Administración que invierta la carga de la prueba en contra de aquél. El principio según el cual el derecho de presunción de inocencia sólo cede ante la sentencia judicial aparece claramente recogido por el Tribunal Constitucional en materia procesal penal.

Paralelamente, no puede haber tampoco actuación alguna en el procedimiento administrativo que produzca aquel efecto adverso al derecho a la presunción de inocencia al inculpado.

INFRACCION DEL DERECHO A UN PROCEDIMIENTO CON GARANTIAS PLENAS

1. *El derecho a un procedimiento con garantías plenas*

Como ha declarado el Tribunal Constitucional, los principios que establece el artículo 24 de la Constitución «son de aplicación a los procedimientos que siga la Administración para imposición de sanciones».

Entre esos principios que consagra el artículo 24 figura el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

Y este derecho se lesiona por el artículo 82.4 de la Ley General Tributaria reformada.

2. *El artículo 82.4*

Este artículo dispone que la sanción se graduará teniendo en cuenta «la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable, a la propuesta de liquidación que se le formula».

Si se agrava la sanción por no prestar la conformidad a la liquidación a la que es inherente la infracción tributaria, se está sancionando al ciudadano un derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

INFRACCION DEL PRINCIPIO DE TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

1. *La tutela jurisdiccional efectiva*

El derecho a la tutela jurisdiccional efectiva que consagra el artículo 24 de la Constitución es el derecho de toda persona a que se le haga justicia, al acceso a «jueces» y «tribunales», a órganos propiamente judiciales a defender sus derechos e intereses legítimos, a través de un procedimiento con todas las garantías.

Este derecho resulta abiertamente infringido por la reforma de la Ley General Tributaria. A lo largo de la exposición anterior se ha destacado la conexión entre las infracciones denunciadas de determinados principios constitucionales y el de la tutela judicial efectiva. Para terminar vamos a insistir en dos supuestos concretos.

2. *El artículo 82.4*

Este artículo, tal y como ha quedado redactado, infringe, como acaba de indicarse, el derecho a no declararse culpable. Pero, además, infringe el derecho de acceso a la Justicia. La reserva del ejercicio del derecho constitucional a la jurisdicción se transforma en motivo de una sobresanción.

3. *El artículo 89.2*

Este artículo de la nueva Ley General Tributaria establece como requisito previo a la condonación en forma graciable de las sanciones tributarias, la renuncia por el infractor o el responsable «al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo».

También aquí hay una clara vulneración del derecho a la tutela judicial.

Y así lo ha reconocido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en una sentencia de 27 de febrero de 1980, que se enfrentó con un supuesto análogo. En efecto, el supuesto era el siguiente:

— Un comerciante de Lovaina recibe la visita de la Inspección General Económica que estima que ha cometido una infracción. No tributaria, sino de una ordenanza sobre precios.

— La infracción fue comunicada al Procurador del Rey en el Tribunal de Primera Instancia, estimando que debía cerrarse el establecimiento. Pero se propuso una multa transaccional, cuyo pago supondría levantar el cierre. La aceptación de la multa transaccional suponía la extinción de la acción.

— Y el comerciante pagó la multa. Pero recurrió. Agotó los procesos interiores y acudió al Tribunal Europeo, por entender que se lesionaba el derecho a un Tribunal, que reconoce el artículo 6.1 del Convenio relativo a derechos humanos.

— El representante del Gobierno belga opuso que la oferta de transacción no suponía amenaza sino un favor al inculpado, al flexibilizarse la sanción del cierre.

— Pero el Tribunal estimó el recurso. La sentencia declaró, entre otras cosas lo siguiente:

«El derecho a un Tribunal reviste una importancia demasiado importante en una sociedad democrática para que una persona pierda el beneficio por el mero hecho de que haya suscrito un acuerdo perjudicial.»

Al existir una amenaza condicionante de la renuncia, el Tribunal entiende que concurre infracción del derecho a la jurisdicción.

La amenaza de pérdida de la posibilidad de condonación graciable de la sanción atenta contra el derecho a la tutela judicial efectiva. Aquí la imposición de la renuncia es aún más grave que en el supuesto resuelto por el Tribunal Europeo, pues al menos allí la renuncia garantizaba una transacción con efecto (al menos, los inmediatos) favorables al renunciante. Por el contrario, la renuncia sólo ofrece aquí la seguridad de que habrá de ser resuelta en cuanto al fondo la solicitud de condonación graciable de la sanción; resolución expresa que puede otorgarla o denegarla.

4. *El artículo 107.4*

La Ley General Tributaria reformada, al regular las consultas, reitera en el artículo 107.4 una norma anterior, con arreglo a la cual los interesados no pueden entablar recurso contra la contestación a la consulta, aun cuando puedan hacerlo contra el acto administrativo basado en ella.

Esta restricción tan ilimitada del recurso contra la contestación supone una infracción del derecho a la tutela jurisdiccional. En efecto:

a) El contenido amplísimo de la norma del artículo 24.1 de la Constitución supone el reconocimiento de formular ante un Tribunal toda pretensión en defensa de derechos o intereses legítimos. Allí donde haya un interés legítimo es admisible la pretensión.

b) La posibilidad de previsión del estatuto jurídico tributario es factor fundamental para tomar decisiones económicas, como acometer una inversión, formalizar un contrato, etc. Siempre habrá, por tanto, interés en lograr su definición por la vía de la consulta y, en caso de discrepar de la contestación, por el cauce de la impugnación.

c) La admisión del recurso ulterior contra el acto administrativo no satisface cumplidamente el derecho a la tutela judicial. Porque:

a') En muchas ocasiones, el acto no llega a producirse jamás. La opinión de la Administración contraria a la aplicación de un régimen especial, impedirá económicamente la realización del proyecto.

b') Y si el ciudadano opta por realizar la operación, a la hora de la autoliquidación, deberá optar por esta alternativa:

— Aceptar el criterio de la Administración y acudir al procedimiento de impugnar la autoliquidación. Si se tiene en cuenta que el órgano que contestó a la consulta es superior jerárquico del que debe confirmar o rectificar la autoliquidación, pronto se comprenderá que la imposición de este trámite inútil como carga para abrir la vía de recurso es un puro formalismo que atenta al derecho a la efectiva tutela judicial al condicionar irracionalmente su ejercicio y al posponer su real satisfacción; atenta, pues, al derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

— La otra alternativa que resta a quien ha recibido una contestación contraria a su propio criterio, es mantener éste en la autoliquidación. La Inspección Tributaria podrá captar la discrepancia, en cuyo caso estará —ella sí, por virtud de la relación jerárquica— vinculada a la opinión administrativa precedente. Practicará una liquidación tributaria en la que incluirá la sanción correspondiente (arg: art. 107.3, *a sensu contrario*). Y de esta manera resulta que el ciudadano deberá soportar la carga de la imposición de tal sanción para lograr una apertura de la vía impugnatoria. Que tal solución es contraria a una razonable regulación de los presupuestos y requisitos procesales, es de toda evidencia.