

**STC 76/1990, de 26 de abril (Pleno)**

**Recurso de inconstitucionalidad núm. 695/1985 y Cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 889 y 1960/1988**

Ponente: Magistrado don Jesús Leguina Villa  
(B. O. E. de 7 de mayo de 1990)

**RESUMEN****I. Constitución**

**Arts. 9.3 (Seguridad jurídica), 14 (Igualdad ante la ley), 24.1 (Derecho a la tutela judicial efectiva), 24.2 (Presunción de inocencia), 25.1 (Legalidad de las sanciones), 31.1 (Deber de contribución a los gastos públicos. Sistema tributario justo) y 35.1 (Derecho al trabajo).**

**II. Acto impugnado**

Diversos preceptos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (en adelante LGT).

**III. Decisión del Tribunal Constitucional**

Declarar que los nuevos artículos 86, 82.h) y 145.3 de la LGT no son inconstitucionales interpretados en el sentido expuesto en los fundamentos [5],

[7] y [8], respectivamente. Desestimación de las impugnaciones en todo lo demás.

#### IV. Jurisprudencia

Con carácter general se afirma que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, dispuesto por el artículo 31.1 de la Constitución, implica para los ciudadanos una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.

La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos. De donde se sigue que el legislador ha de habilitar los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados para que la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones [3].

La Ley 10/1985, al reformar los artículos 77.1 y 39.1 de la LGT no ha alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el cual sigue rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985 [4].

La sanción de suspensión de funciones, prevista en el nuevo artículo 68 de la LGT para los funcionarios y profesionales oficiales, no constituye una discriminación respecto a los ciudadanos ni una duplicidad injustificada, ya que lo que se corrige es la infracción del deber específico de colaboración con la Administración tributaria. De otra parte la previsión legal de sanciones acumulables no sólo no es algo exclusivo de la LGT, ni siquiera del Derecho Administrativo sancionador, sino que tampoco es extraña al propio Código Penal, pues en dicho cuerpo legal no son infrecuentes las penas accesorias de otras principales, consistentes en la privación de derechos o del ejercicio de funciones cuando los sujetos penalmente responsables ejercen funciones o cargos públicos [5].

Se admite la constitucionalidad del artículo 82 de la LGT en cuanto prevé que las sanciones se gradúen atendiendo, entre otros factores, a la capacidad económica del infractor, ya que no impone una relación unívoca entre capacidad económica y gravedad de la sanción, ni esta misma referencia está ausente del Derecho Penal general, al tiempo que los artículos 9.2, 14 y 31.1 de la Constitución obligan a entender los requerimientos de igualdad no sólo formalmente, sino también como igualdad real [6].

Respecto a la atribución a la Inspección de Tributos de la facultad de practicar las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación de investigación, se señala que cabe ciertamente discutir la oportunidad o conveniencia de la modificación normativa que ahora examinamos, pero el juicio que ello merezca a cada uno no afecta, en modo alguno, a la constitucionalidad de la reforma operada.

El legislador dispone de un amplio margen para decidir acerca de la separación o la acumulación de las funciones de inspección y de liquidación tributaria en unos mismos órganos. Además, por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías, es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de

los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos.

Para valorar la constitucionalidad del artículo 145.3 de la LGT, sobre naturaleza de documentos públicos de las actas de la Inspección de Tributos y fuerza probatoria de los hechos que motivan su formalización, ha de partirse de la presunción de inocencia, que rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular. El derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

Ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias de inspección como medios probatorios, ni tampoco cabe objeción a su calificación legal como documentos públicos.

Ha de excluirse que el artículo 145.3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración de toda prueba respecto de los hechos sancionados. La norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección. Este precepto sólo constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba.

Si ello es así en la vía administrativa previa, con mayor razón lo es en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. La intervención de funcionario público no significa que las actas gocen de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos. En la vía judicial, las actas de la Inspección de Tributos no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el Juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas.

En cuanto a los efectos penales de estas actas, se señala que no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente. El acta de la Inspección puede servir para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respeto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución.

Interpretado así y con el alcance señalado en el presente fundamento jurídico, el artículo 145.3 de la LGT no es inconstitucional [8].

No es inconstitucional, por contrario al principio de igualdad, el posible incremento del 25 por 100 sobre el interés legal en los intereses de demora que se deban a la Hacienda Pública (art. 58.2 de la LGT), pues no cabe sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación, como si de una relación jurídico-privada se tratara. Esa pretendida igualdad resulta desmentida por el artículo 31.1 de la Constitución, que está autorizando al legislador para que adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.

La clave de la diferenciación normativa se halla en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias por-

que el coste del retraso les supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado de dinero. El legislador trata de compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de las deudas tributarias, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse.

En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del artículo 25.1 de la Constitución [9].

En relación al artículo 83.3.f) de la LGT, sobre sanción por falta de aportación de pruebas y la negativa a su exhibición, se afirma que no es contrario a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución. La actividad investigadora de la Inspección de Tributos puede conducir a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia.

No existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Se añade que el citado artículo 83.3.f) no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el artículo 35.2 de la propia LGT. El sustantivo «pruebas» no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión «documentos contables» que la propia norma emplea [10].

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Tomás y Valiente, Presidente, y don Francisco Rubio Llorente, don Antonio Truyol Serra, don Fernando García-Mon y González Regueral, don Carlos de la Vega Benayas, don Eugenio Díaz Eimil, don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, don Jesús Leguina Villa, don Luis López Guerra, don José Luis de los Mozos y de los Mozos, don Alvaro Rodríguez Bereijo y don José Vicente Gimeno Sendra, ha pronunciado

#### EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

#### SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad número 695/1985, interpuesto por don Luis Fernández Fernández-Madrid, en su propio nombre y como Comisionado por otros cincuenta y nueve Senadores, y en las cuestiones de inconstitucionalidad números 889 y 1960/1988, acumuladas al mismo y promovidas, respectivamente, por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia y por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, frente a determinados preceptos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Han comparecido el Gobierno de la Nación, representado por el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Jesús Leguina Villa, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### I. ANTECEDENTES

1. Por escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el 19 de julio de 1985, don Luis Fernán-

dez Fernández-Madrid, en su propio nombre y como Comisionado por otros cincuenta y nueve Senadores del Grupo Parlamentario Popular, interpone recurso de inconstitucionalidad contra los artículos 1.º, 4.º y 5.º de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» el 27 de abril de 1985.

2. El recurso se fundamenta en las alegaciones que a continuación se resumen:

A) Deben estimarse inconstitucionales los artículos 1.º y 4.º de la indicada Ley 10/1985 por los que se da una nueva redacción a los artículos 38.1 y 77.1 de la Ley General Tributaria (LGT). En estos preceptos se establece que: «responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria» (art. 38.1) y «son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia» (art. 77.1). El nuevo artículo 77.1 define de una forma objetiva la infracción tributaria, haciendo desaparecer cualquier exigencia de voluntariedad o intencionalidad y otro tanto cabe decir del actual artículo 38.1 del que desaparece toda referencia a las personas que «dolosamente» sean causantes de las infracciones, tal y como antes se decía en este mismo precepto. La conjunción de ambos artículos supone la peligrosa asunción de un régimen de responsabilidad objetiva.

En el antiguo artículo 77.1 de la LGT se decía que son infracciones tributarias las acciones u omisiones «voluntarias y antijurídicas» tipificadas en las Leyes; con lo que no se hacía sino seguir el camino del antiguo artículo 1.º del Código Penal, donde se afirmaba que son delitos o faltas las acciones y omisiones «voluntarias» penadas por la Ley. La razón de ser de aque-

lla definición se encontraba en la razonable convicción de que las infracciones y sanciones tributarias configuran una materia eminentemente penal, pues con la sanción aquí no se persigue recaudar el tributo, sino exigir un «plus», a quien no ha pagado debidamente, esto es, sancionar una conducta antijurídica y buscando con ello una doble finalidad: disuasoria o intimidatoria del infractor y, a la par, ejemplificadora para terceros. La supresión del requisito consistente en la voluntad de conseguir un resultado injusto posee una indudable transcendencia y sólo se cae en la cuenta de la magnitud de lo establecido en el artículo 77.1 cuando se advierte que únicamente existen dos correcciones a este intento de objetivar al máximo las infracciones tributarias: lo dispuesto en el párrafo cuarto del artículo 77 sobre las circunstancias que eximen de responsabilidad, y la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública que se hace en la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril. Por lo demás, ni tan siquiera se contempla un factor de corrección como es el error de Derecho, de innegable oportunidad, habida cuenta de la enorme complejidad técnica que posee la normativa tributaria. Esta inseguridad jurídica se ve acrecentada por el hecho de que en la nueva redacción del artículo 107, dada por la Ley 10/1985, se suprime el carácter vinculante de las consultas a la Administración, lo que contribuirá a emanar opiniones no vinculadas por la legalidad, sino por el incremento de los ingresos públicos. En virtud de este panorama, resta un contribuyente perdido en la maraña de normas tributarias y muy propicio a caer, «incluso a título de simple negligencia», en una infracción.

En suma, debe concluirse que la sanción tributaria participa de la misma naturaleza que las penas contenidas en el Código Penal. Sin embargo, tras la reforma operada se suprime la exigencia de «voluntariedad» y se añade que serán sancionadas las infracciones «incluso a título de simple negligencia», modificaciones que suponen un inadmisibles «giro copernicano» en la materia. Por el contrario, una vez sentado que los principios inspiradores del orden penal resultan de aplicación con matices al Derecho Administrativo sancionador, por ser ambos manifestación del Derecho punitivo del Estado (como se refleja en el art. 25.1 de la Constitución y en una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional), debe mantenerse que los citados artículos 38.1 y 77.1 son inconstitucionales, pues la responsabilidad criminal es siempre directa y personal y requiere de culpabilidad (bien por dolo o por culpa), y frente a esto se establece ahora en un sistema absolutamente objetivo de las infracciones tributarias. Este resultado está en contradicción con la seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) y con el principio de legalidad penal (art. 25.1 de la Constitución).

B) También ha de considerarse inconstitucional el artículo 4.º de la Ley 10/1985, por el que se modifican los artículos 80.4; 81.1, letra a), y 86 de la LGT. En el artículo 80, sustancialmente, se prescribe que las infracciones tributarias se sancionarán según los casos mediante multa, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial, prohibición de celebrar contratos con el Estado, etc.; y, a los efectos que aquí interesan, en el apartado 4, se prevé como sanción la suspensión por plazo de hasta un año del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. De forma complementaria, el artículo 81.1, letra a), otorga al Gobierno la facultad de acordar esta última sanción y el artículo 86 regula el plazo de duración de la sanción de suspensión mencionada en fun-

ción de la cuantía de la multa. Es ésta una radical innovación respecto de lo antes regulado en la Sección Segunda, Capítulo sexto, Título II de la Ley General Tributaria que no puede resultar de recibo por su carácter claramente discriminatorio (art. 14 de la Constitución) para los funcionarios públicos.

En efecto, la nueva normativa se traduce en tres motivos de discriminación íntimamente unidos: las personas que ejerzan lo que la Ley llama «profesiones oficiales» sufrirán una doble sanción: por un lado, las multas y demás sanciones comunes a todo tipo de personas y, por otro, la privación de su medio de vida mediante la suspensión; se transforma de este modo en una sanción administrativa lo que habitualmente es objeto de una condena penal (art. 29 del Código Penal), sustrayendo la pena a los legítimamente autorizados para imponerla, los Tribunales, y en abierta contradicción con lo dispuesto en el Código Penal; por último, el juego conjunto de los artículos 80 y 86 puede llevar al caso de que un mismo sujeto sea sancionado con una multa y con una suspensión de empleo y sueldo que, a su vez, lleve aparejada otra multa. En este sentido, el Tribunal Supremo sostiene la imposibilidad de que una misma pena tenga carácter principal y accesorio, pues ello viene prohibido por el principio *non bis in idem* o de proscripción de la doble sanción; y, de nuevo, se hace evidente la contradicción flagrante en este punto con los principios que informan nuestro sistema penal.

Resulta también transgredido el artículo 9.3 de la Constitución, en sus vertientes de principio de legalidad y jerarquía normativa, porque el citado artículo 86 trae origen en el artículo 85 que arranca de lo dispuesto en el artículo 78, donde se prescribe que constituyen infracciones los incumplimientos de las obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona y se permite que «dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones simples»; en consecuencia, pueden establecerse sanciones por vía reglamentaria, lo cual repugna a los principios antes indicados.

Esta situación de discriminación, por razón del ejercicio de una «profesión pública» (en el sentido indicado en el párrafo 2.º del art. 80.4), transgrede el artículo 14 de la Constitución, porque no puede considerarse que tenga una diferenciación objetiva y razonable; lo que, en todo caso, sólo ocurriría si estas personas se hubieran prevaletido de su profesión pública para cometer la infracción sancionada.

A mayor abundamiento, la actual regulación se contradice con lo dispuesto para Jueces y Magistrados en los artículos 359.1, 361 y 383 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Y pasa por encima del habitual régimen disciplinario regulado en el artículo 31 de la Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública y por otras normas legales.

Se vulnera también el derecho al trabajo reconocido en el artículo 35.1 de la Constitución que es, obviamente, también un derecho a la continuidad o estabilidad en el empleo de no existir una causa justa de la pérdida del mismo.

C) Asimismo, es inconstitucional el artículo 4.º de la Ley 10/1985 en la nueva redacción que otorga al artículo 82, letra b), de la LGT. Conforme a este precepto, las sanciones tributarias se graduarán atendiendo, en cada caso concreto, a distintos criterios entre los que se encuentra la «capacidad económica del sujeto infractor». Con anterioridad a la reforma, el entonces artículo 84 de la LGT únicamente establecía estos cri-

terios: la cuantía de la cuota, la repetición del hecho constitutivo de infracción y la buena o mala fe del sujeto pasivo; en definitiva, de nuevo se producía una coincidencia entre Derecho Penal y Derecho Administrativo sancionador en la vieja normativa, coincidencia que ahora desaparece.

El artículo 31.1 de la Constitución, ciertamente, recoge como principios básicos del sistema tributario los de igualdad y progresividad, y este último principio debe ser puesto en conexión con la capacidad económica del contribuyente como factor determinante de su mayor o menor esfuerzo fiscal. Sin embargo, este criterio sólo puede operar en la fase de establecimiento, devengo y pago de los impuestos, pero no en la del posible incumplimiento de la obligación tributaria, donde se configura una relación jurídica nueva y muy diversa y en la que no existe un precepto constitucional que autorice la quiebra del principio de igualdad en aras de la progresividad y a la hora de la imposición de sanciones. De admitirse este doble momento en la fuerza de obrar del principio de capacidad económica, acabaría por vulnerarse el mandato que el citado artículo 31.1 establece, al prohibir que el sistema tributario tenga carácter confiscatorio. Y, en todo caso, tal duplicidad redundaría en un factor de trato desigual desprovisto de una justificación razonable y, en consecuencia, lesivo del artículo 14 de la Constitución, puesto que la capacidad económica es una «circunstancia personal» y este criterio se encuentra entre las diferencias sospechosas de discriminación que vienen vedadas en dicho artículo. A modo de conclusión, el nuevo artículo 82, letra b), de la LGT, vulnera los artículos 14 y 31.1 de la Constitución, por extender el principio de progresividad fuera de la esfera que la Constitución le otorga y, por ello, quebrar la igualdad de los ciudadanos ante la Ley.

Junto a esta lesión del principio constitucional de igualdad (art. 14) se produce una vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), porque no se prevé cuáles deben ser los criterios determinantes de la capacidad económica, que es en sí misma un concepto jurídico indeterminado de muy difícil precisión. Así, y en cuanto hipótesis de razonamiento, cabe utilizar como criterios: la renta anual del sujeto pasivo, su renta potencial, su patrimonio, sus expectativas hereditarias, etc.; o cabe establecerlo de una vez por todas o en cada ocasión.

D) La tacha de inconstitucionalidad se extiende igualmente al artículo 4.º de la Ley 10/1985, en la parte en que otorga una nueva redacción a los artículos 82, letra h), y 89, apartado 2.º El artículo 82 establece que las sanciones tributarias se graduarán, atendiendo, en cada caso concreto, a distintos criterios entre los que se encuentra: «la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se formule» [letra h)]; y en el artículo 89.2 se prescribe que las sanciones tributarias sólo podrán ser condonadas en forma discrecional por el Ministerio de Economía y Hacienda, previa solicitud de los sujetos infractores o de los responsables, y tras haber renunciado expresamente «al ejercicio de toda acción de impugnación» del acto administrativo.

La posibilidad de la «condonación graciable» ya se encontraba en el antiguo artículo 89 de la LGT, pero nada se decía sobre la conformidad con la liquidación del sujeto pasivo como módulo a emplear para graduar las sanciones, y repugna tanto a los principios del Derecho Penal como a los del Derecho Administrativo sancionador la aceptación de este tipo de «negociación» entre la Administración y el sancionado, porque

con el «señuelo de conseguir la benevolencia de la Administración» se hace que el contribuyente renuncie a su derecho a recurrir las sanciones que se le impongan, ocasionándole una inconstitucional situación material de indefensión. Todo ello lesiona el artículo 24.1 de la Constitución, que contempla entre sus manifestaciones un derecho de acceso a los Tribunales de Justicia, derecho reafirmado por lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Constitución, que atribuye a los Tribunales el control de la potestad reglamentaria y de la legalidad de la actuación administrativa. De forma complementaria, el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial impide que surtan efecto las pruebas obtenidas violando derechos fundamentales. Como consecuencia de cuanto antecede, la Administración tributaria no podría esgrimir como excepción en un recurso la renuncia operada en virtud de lo previsto en el artículo 89 ni podría tener efectos probatorios la conformidad del sujeto *ex* artículo 82, letra h), y estos mismos argumentos acaban por hacer evidente la inconstitucionalidad que de esos preceptos se predica.

E) La modificación de los artículos 140 y 145 de la LGT que opera el artículo 5.º de la Ley 10/1985 es también inconstitucional. El citado artículo 140 introduce una innovación en nuestro ordenamiento jurídico: facultar a la Inspección de los Tributos para practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan [letra c)]; y en el artículo 145, apartado 3.º, se confiere a las actas y diligencias extendidas por aquella inspección la naturaleza de documento público, así como valor probatorio de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

Con este sistema no se hace sino volver injustificadamente a lo regulado en el Real Decreto 412/1982, que fue declarado nulo por la STS de 24 de abril de 1984; en dicha resolución judicial se mantiene que nadie puede ser a la vez Juez y parte y que, por ello, un correcto funcionamiento de la Administración requiere la separación de las funciones de inspección y liquidación tributaria como una garantía del contribuyente, relativa a la neutralidad del órgano liquidador frente a los datos aportados, respectivamente, por el propio contribuyente y por la inspección.

La declaración de que los hechos que constan en las actas de inspección poseen una presunción *iuris tantum* de certeza no resulta compatible con la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2) y de nuevo coloca al contribuyente en una inconstitucional situación de indefensión (art. 24.1), por la práctica imposibilidad de probar en contrario hechos negativos. La cuestión deviene especialmente grave porque, tras la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública recogida en la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, basta con el levantamiento de un acta de inspección para que se gire la correspondiente liquidación tributaria, y si la cuantía de la infracción fuera bastante, se inicie un procedimiento penal sin necesidad de agotar la vía administrativa y, por tanto, sin que el contribuyente pueda adoptar alegaciones y practicar pruebas en esta vía previa, actividades que se ven directamente reconducidas al marco penal. De este modo se está concediendo al acta de inspección transcendencia en el orden penal y como soporte de resoluciones judiciales ulteriores. Es, por consiguiente, evidente que, por un lado, se disminuyen sensiblemente las garantías jurídicas del contribuyente, y por otro, aunque de modo íntimamente unido, se quiebra la presunción constitucional de inocencia. Así, la actual re-

dacción del artículo 145, apartado 3.º, de la LGT transforma la presunción de inocencia en una presunción de culpabilidad y obliga al contribuyente a probar su inocencia mediante la casi imposible acreditación de unos hechos que son frecuentemente negativos. Para hacer más obvio lo absurdo de esta regulación, debe ponerse de manifiesto que si, pese a todo, el contribuyente lograra acreditar su inocencia ante los Tribunales, el funcionario autor del acta habría cometido un delito de falsedad en documento público (art. 302 del Código Penal). En resumen, con este precepto legal desaparece totalmente en materia tributaria la presunción de inocencia (art. 24.2 de la Constitución) y se comprime fuertemente la seguridad jurídica del ciudadano (art. 9.3 de la Constitución).

A mayor abundamiento, la nueva redacción del artículo 145, apartado 3.º, de la LGT resulta disparatada, porque afirmar que las actas de inspección son documentos públicos no determina otros efectos —según el art. 1.218 del Código Civil— que los siguientes: hacen prueba del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste, pero, en ningún caso, de su contenido que será cierto o no dependiendo de las circunstancias.

En cambio, debió regularse que el acta de la inspección no tuviera en el proceso penal más valor que el de simple denuncia sin dispensar a la Administración de la carga de probar en el mismo los hechos imputados al sujeto pasivo presunto infractor, y, por el contrario, esta autodispensa *ope legis* de la carga de la prueba, que en el artículo 145.3 se hace, transgrede la presunción constitucional de inocencia establecida en el artículo 24.2 de la Constitución. Debe insistirse, finalmente, en que la citada presunción no sólo resulta de aplicación al orden penal, sino que, además, se extiende a toda la actividad sancionadora de la Administración cualquiera que sea el ámbito en el que se produzca; todo ello ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos entre los que hace al caso destacar las SSTC de 29 de noviembre de 1983, 21 de diciembre de 1983 y 28 de junio de 1981.

F) En virtud de las argumentaciones expuestas, se solicita de este tribunal que se estime el presente recurso de inconstitucional y se declare la nulidad de los siguientes artículos de la Ley 10/1985, de 26 de abril: a) artículo 1.º, en la nueva redacción que da al artículo 38.1 de la LGT; b) artículo 4.º, en la modificación que hace de los artículos 77.1; 80.4; 81.1, letra a); 82, letras b) y h); 86 y 89.2, inciso segundo, todos ellos de la LGT; y c) artículo 5.º en cuanto otorga una nueva redacción a los artículos 140 y 145 de la LGT.

3. Por providencia de 24 de julio de 1985, la Sección Segunda del Pleno de este Tribunal acuerda: admitir a trámite el referido recurso de inconstitucionalidad y dar traslado de la demanda y de los documentos presentados, conforme establece el artículo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno, al objeto de que, en el plazo común de quince días, puedan personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimen convenientes, y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» para general conocimiento.

4. Mediante escrito presentado en este Tribunal el día 6 de septiembre de 1985, la Presidencia del Senado ruega se tenga por personada a esa Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos de lo prevenido en el artículo 88.1 de la LOTC.

5. Por escrito que tiene entrada en el Registro General de este Tribunal el día 17 de septiembre de 1985, la Presidencia del Congreso de los Diputados comunica que dicha Cámara no hará uso de las facultades de personación ni de formulación de alegaciones que le concede la Ley Orgánica de este Tribunal poniendo, no obstante, a disposición de este Tribunal las actuaciones que pueda precisar.

6. En escrito presentado el mismo día anterior el Abogado del Estado se persona en el procedimiento, con la representación que ostenta, oponiéndose al recurso e interesando de este Tribunal que declare la conformidad a la Constitución de todos y cada uno de los preceptos impugnados.

7. El Abogado del Estado funda su oposición a la demanda en las siguientes alegaciones, expuestas de modo sucinto:

A) El reproche de inconstitucionalidad formulado contra los artículos 38.1 y 77.1 de la Ley 10/1985, de modificación de la LGT, descansa en la consideración de que responden a un esquema de responsabilidad objetiva en la configuración de las infracciones tributarias. Sin embargo, esto no es cierto.

En efecto, el actual artículo 77, apartado 1.º, de la LGT, integra en su definición de esas infracciones todos los elementos tradicionalmente reconocidos en los hechos jurídicos sancionables y, en concreto, las fórmulas en que normalmente se concreta la punibilidad por un hecho ilícito: el dolo y la culpa; como resulta evidente en el inciso segundo de aquel apartado cuando se dice que «las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia». Con ello no se hace sino reconocer que la infracción puede producirse también en los casos en que exista culpa o negligencia y no sólo en los supuestos dolosos; pero, obviamente, más allá de la simple negligencia, los hechos no podrán ser sancionados por no existir forma alguna de culpabilidad y carece de sentido pensar en una «objetividad de las infracciones» hasta el punto de que puedan producirse sanciones por hechos casuales y ajenos a toda diligencia exigible. Desde esta perspectiva, la supresión en el precepto controvertido de la palabra «voluntarias» no tiene otra finalidad que la de dejar sentada la admisión de estas dos formas de responsabilidad reconocidas en el Derecho Penal y que la doctrina penalista en ocasiones se encarga de hacer entrar en la expresión «voluntario», forzadamente y contrariando incluso el sentido usual del término. En este mismo sentido y de acuerdo con lo que antecede, la circunstancia de que el error de Derecho no figure entre los supuestos enunciados en el actual artículo 77.4 de la LGT, como causa de exención de la responsabilidad, no conduce a que tal error deba reputarse siempre intrascendente.

Por consiguiente, las consideraciones que en la demanda se efectúan sobre la irrelevancia del error de Derecho o sobre las supuestas consecuencias de la supresión de las consultas vinculantes son injustificadas y deben ser desechadas, pues parten de un pretendido basamento sobre el que la Ley impugnada en realidad no descansa. La Ley recurrida, al suprimir la expresión voluntaria, no se aparta del Código Penal, sino que antes bien se ajusta a la nueva dicción del artículo 1.º de dicho cuerpo legal donde este término tradicional ha sido sustituido por una definición más precisa: son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o culpables penadas por la Ley.

B) La demanda destina su segunda tachada de inconstitucionalidad al artículo 4.º de la Ley modificativa, en la nueva redacción que concede a los artículos 80.4; 81.1, letra a), y 86 de la LOTC. En ellos se prevé la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público de quienes, ostentando esta condición, infrinjan la normativa tributaria y en cuanto sanción aparejada a la multa. La misma demanda admite que existiría una justificación objetiva y razonable de esta sanción si la infracción se hubiere cometido utilizando un cargo o función pública como plataforma. Pues bien, no es otro sino éste el sentido y finalidad de la nueva regulación; atribuir una sanción especial a ciertas personas por la relación objetiva que existe entre la conducta de acción u omisión constitutiva de infracción y la función que desempeñan. El fundamento de esta medida de diferenciación normativa se encuentra en el deber positivo de lealtad y colaboración respecto del Estado en general y, en concreto, de la Administración tributaria que se impone a quienes ejercen funciones públicas, deber de colaboración que encuentra manifestaciones en esta misma Ley en las obligaciones que se imponen en los artículos 111 y 112. La existencia de un deber específico de colaboración dota, lógicamente, de una mayor gravedad a la infracción tributaria. Pues no tendría sentido admitir la existencia de estos deberes y luego rechazar la posibilidad de una sanción para los casos de su contravención.

No hay, además, doble sanción o una transgresión del principio *non bis in idem*, porque la sanción no se duplica sino que simplemente se descompone en dos medidas diferentes.

Por último, en relación con el alegato de que se transforma injustificadamente una pena (la suspensión) en una sanción administrativa, debe oponerse la doctrina expuesta en la STC 77/1983, donde se dijo que la Constitución no excluye la potestad sancionadora de la Administración ya que expresamente la reconoce en su artículo 25.3 *sensu contrario*. Por otra parte, en ningún momento se demuestra en la demanda que se hayan sobrepasado alguno de los límites constitucionalmente exigibles en su regulación: a) principio de legalidad, pues la norma tiene rango legal; b) interdicción de penas privativas de libertad, que no son resultado de esta sanción; c) respeto a los derechos de defensa, porque se aplican las garantías propias de los procedimientos tributarios y sin que se excluyan las de los expedientes disciplinarios; y d) posibilidad de un control judicial, que en este caso sería el Tribunal Supremo en virtud del órgano que dicta la sanción.

C) El tercer motivo del recurso hace referencia a la consideración como criterio para la graduación de las sanciones de la capacidad económica del sujeto pasivo presuntamente infractor, artículo 82, letra b), de la LGT. La impugnación se sustenta en una tachada de transgresión del principio de igualdad (art. 14 de la Constitución) por extender el principio de progresividad fuera de la esfera permitida por el artículo 31.1 de la Constitución; subsidiariamente y de manera complementaria, se aduce que no se prevén los criterios a emplear para determinar la capacidad económica y esta omisión quiebra el principio constitucional de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución).

Frente a este cuadro impugnatorio, es preciso resaltar, en primer lugar, que el criterio discutido es sólo uno de los múltiples previstos en el citado artículo 82 y que deben aplicarse conjuntamente y de forma ponderada; no existe, pues, una automática conexión entre capacidad económica del sujeto infractor y grave-

dad de la sanción; y es menester una ponderación previa de distintos criterios de graduación que viene impuesta por las exigencias de justicia que la propia Constitución preserva, ponderación con la que el legislador trata de atemperar el automatismo de las fórmulas aritméticas con que se determina la sanción. Por esta misma razón, carece de sentido la pretensión de los recurrentes conducente a que se fijen expresamente los criterios reguladores de la capacidad económica ya que ésta es, en sí misma, un criterio de modulación de las fórmulas para la determinación de las sanciones. La tachada de transgresión de la seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) carece, en definitiva, de una suficiente consistencia argumental.

Con mayor relevancia, se extrae en la demanda una consecuencia muy desafortunada de la interpretación que se hace del artículo 31.1 de la Constitución. No puede negarse que esta norma constitucional, al enunciar los principios de capacidad contributiva, igualdad y progresividad está pensando en el ingreso público y no en las sanciones tributarias. Pero de ahí no cabe deducir una prohibición de aplicar dichos principios a otro ámbito. Pues una cosa es establecer mandatos constitucionales y otra bien distinta formular prohibiciones, y en ningún momento se demuestra en la demanda la presencia de una prohibición constitucional de trasladar el principio de capacidad económica al ámbito de las infracciones y sanciones tributarias.

Por otro lado, no sólo no se encuentra en contradicción con el artículo 31.1 de la Constitución la valoración de la capacidad contributiva sino que antes bien puede venir impuesta por su inciso último cuando se prohíbe erigir el sistema tributario en una medida confiscatoria; de este modo, la capacidad contributiva opera como límite a la progresividad del impuesto e impide que una estricta proporcionalidad entre sanción y cuota lleve a una deuda tributaria que supere el mismo valor de lo gravado; es decir, la desatención del principio de la capacidad contributiva llevaría al resultado absurdo de una sanción impuesta sin posibilidades reales de pago.

Finalmente, las obligaciones de la demanda olvidan que es el propio Código Penal, en su artículo 63, el que ordena cuantificar las multas «atendiendo principalmente al caudal o facultades del culpable». Con lo que, de nuevo, la Ley impugnada no se aparta de la esfera de los principios penales.

D) Se recurre también lo dispuesto en los artículos 82, letra h), y 89.2 de la LGT, relativos a la conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de liquidación, como criterio de graduación de la sanción, y, luego, de condonación de la deuda.

Respecto del artículo 82, letra h), la preocupación de la demanda se sitúa en que el sujeto pasivo está presuntamente anticipadamente su conformidad a una sanción que ignora. Sin embargo, esto no es cierto. Así, según lo previsto en el artículo 58 de la LGT, forman también parte de la deuda tributaria, en su caso, las sanciones impuestas; de manera que la hipótesis normal es que la liquidación sea una fase del procedimiento de gestión de la deuda y no simplemente de la cuota. Pero aunque así no fuera, como hipótesis de razonamiento, tampoco sería ilícita esta solución, pues frente al acto de gestión tributaria el sujeto pasivo dispondría de los recursos normalmente utilizables. Es por ello claro que el artículo 82, letra h), de la LGT no cierra ninguna posibilidad impugnatoria y no lesiona el artículo 24.1 de la Constitución; y es un precepto común o «moneda corriente» (como reconoce la demanda) en derecho comparado con el fin de simplificar los

procedimientos tributarios; por otra parte, es clara su similitud con el artículo 9.9 del Código Penal de donde cabe, incluso, deducir que en la aplicación del artículo 82, letra *h*), no cabe una agravación de la sanción por no haber aceptado la liquidación, porque esto es algo que no se desprende del tenor literal del precepto.

En relación al artículo 89.2, en él se prevé la renuncia del derecho a la acción como carga o presupuesto previo para un efecto favorable: la condonación de la sanción tributaria. Se plantea, pues, la problemática de la renuncia a un derecho fundamental, el de acceso a la jurisdicción; no obstante, la irrenunciabilidad de los derechos fundamentales no puede confundirse con el libre poder de disposición del titular sobre su ejercicio; así, en SSTC 7 y 13/1983, por ejemplo, se ha admitido la compatibilidad entre imprescriptibilidad de estos derechos y la posibilidad de que las acciones queden sujetas a plazos de prescripción por razones de seguridad jurídica y de salvaguardia de derechos de terceros; y la libertad de acceso a los Tribunales (ex art. 24.1 de la Constitución) debe comprender entre sus contenidos la libre decisión de no acudir ante los mismos y, *a fortiori*, si la renuncia a la acción tiende a hacer posible un acto de contenido graciable al que no posee derecho ningún ciudadano.

E) Por último, se impugnan en la demanda los artículos 140, letra *c*), y 145.3 de la LGT. En el primero de estos preceptos, se atribuye a la Inspección de los Tributos la facultad de prácticas liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación. Esta cuestión atañe a la competencia discrecional del legislador para organizar los servicios administrativos y la fórmula seguida no atenta a la seguridad jurídica ni a la tutela jurisdiccional. Por lo demás, nada impone la otra fórmula que la demanda sugiere como más correcta: la separación entre las funciones de inspección y liquidación, atribuyéndolas a órganos diferentes; y, aun en ese caso, no se daría una consagración del principio de que el funcionario no sea «Juez y parte» (en el sentido usado en la demanda), porque el funcionario que liquidara estaría integrado en la misma organización jerárquica que el que hiciera la inspección.

El artículo 145.3 establece el carácter de documento público de las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos. Este artículo no puede ser interpretado en la manera en que los recurrentes entienden el artículo 1.218 del Código Civil. Por el contrario, la fuerza probatoria del hecho que motiva el documento y su mismo contenido sólo pueden ceder si se justifica la falsedad o inexactitud. No obstante, la innovación normativa que se hace no posee un alcance tan grande, porque la propia jurisprudencia civil ha interpretado el citado artículo 1.218 también como una presunción de exactitud de las manifestaciones hechas en documento público por los interesados, salvo prueba en contrario. El precepto impugnado se sitúa, por otro lado, en el marco de la presunción de legitimidad de los actos administrativos que encuentra múltiples manifestaciones en amplios sectores del ordenamiento: actas de la inspección del trabajo, sanciones en materia de circulación, etc. Se olvida en la demanda que la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2) y esta presunción de exactitud de las actas de la inspección no pueden colisionar, porque la primera atañe a un juicio sobre la culpabilidad mientras que la segunda se refiere a una pura constatación de hechos; y del artículo 24.2 no puede desprenderse una prohibición del deber de la Administración de averiguar los hechos

y a que, sobre éstos, la Ley introduzca presunciones de exactitud. Y huelga decir que en el proceso penal (campo donde opera genuinamente la presunción de inocencia) las actas de la inspección no pueden poseer el significado probatorio que les ofrece el precepto impugnado, que queda circunscrito al procedimiento administrativo y a la jurisdicción revisora de ésta.

8. Con fecha 17 de mayo de 1988, tiene entrada en el Registro General de este Tribunal un Auto de la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia por el que se promueve cuestión de inconstitucionalidad relativa al artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria, en la reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, en su artículo 3.º, por entender que dicho precepto podría conculcar los artículos 14 y 31.1 de la Constitución, con base en la argumentación que a continuación se resume. El recurrente denunció, sustancialmente, en el proceso previo la existencia de un trato discriminatorio entre lo previsto para el administrado en materia de intereses de demora [art. 58.2.b) de la LGT] y lo previsto para la Administración tributaria en relación con la devolución al sujeto pasivo de ingresos indebidos, según el artículo 155.1 de la misma Ley; dado que, en el primer caso, el interés de demora es el interés legal del dinero incrementado en un 25 por 100 y, en el segundo supuesto, tal incremento no existe. A juicio de la Sala, el mencionado artículo 58.2.b) no posee una naturaleza sancionadora, como pretende el recurrente, ni infringe el principio de legalidad en materia de derecho estatal sancionador ni el principio de prohibición de la doble sanción o *non bis in idem*, principio que no cabe confundir con la presencia de dos sanciones; tampoco vulnera el artículo 24.1 de la Constitución la fijación de un extratipo en favor de la Administración, a los efectos de configurar un posible obstáculo a la interposición de recursos judiciales, porque el sujeto pasivo puede pagar y luego recurrir y, en su caso, no sufrir el efecto del recargo. Ahora bien, en cuanto a la vulneración del principio de igualdad (art. 14 de la Constitución), la Sala manifiesta sus dudas sobre la constitucionalidad del precepto. En efecto, la finalidad del interés legal es resarcir al Estado del coste o perjuicio financiero que supone el retraso en el pago. Establecido dicho coste por ley en el interés legal, sin perjuicio de su adecuación anual en la Ley de Presupuestos, hay que preguntarse si el acreedor a una devolución de la Administración no sufre un mismo perjuicio financiero y, en cambio, en virtud de esta regulación obtiene un trato desfavorable en materia de intereses. Dicho trato es, a juicio de la Sala, discriminatorio, pues aquí se trata de restablecer el equilibrio de la relación tributaria, roto por la falta de pago en tiempo de la deuda, por lo que carece de justificación, y pudiera conculcar los artículos 14 y 31 de la Constitución.

9. Por providencia de 6 de junio de 1988, la Sección Segunda del Pleno de este Tribunal acuerda: admitir a trámite la referida cuestión; dar traslado de las actuaciones, conforme establece el artículo 37.2 de la LOTC, al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General del Estado al objeto de que en el plazo de quince días puedan personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimen convenientes; así como publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» para general conocimiento.

10. En escrito presentado el 16 de junio de 1988, la Presidencia del Congreso de los Diputados comunica que, aunque dicha Cámara no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición de este Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar.

11. Por su parte, la Presidencia del Senado, en escrito presentado el 23 de junio de 1988, ruega se tenga por personada a esa Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 de la LOTC.

12. En escrito que tuvo entrada en este Tribunal el 22 de junio del mismo año, el Fiscal General del Estado se persona en las actuaciones y formula las oportunas alegaciones, considerando que procede declarar que el precepto cuestionado no se opone al principio de igualdad consagrado en los artículos 14 y 31.1 de la Constitución. El problema principal o duda sobre la constitucionalidad del precepto frente al que se promueve esta cuestión de inconstitucionalidad reside, exclusivamente, en dilucidar si lesiona el principio de igualdad (arts. 14 y 31 de la Constitución) el hecho de que las deudas tributarias generen en favor de la Hacienda Pública un interés de demora superior en un 25 por 100 al que provoca la devolución de ingresos indebidos. Pero el precepto controvertido [art. 58.2.b) de la LGT] no puede ser tachado de inconstitucional, porque se aplica por igual, como cualquier norma general, a todos los contribuyentes y deudores tributarios. Y la situación que contempla el artículo 155.1 de la misma Ley es radicalmente distinta. Pues no cabe comparar entre ciudades y Administración tributaria, porque el artículo 14 de la Constitución predica la igualdad ante la Ley únicamente de los españoles, y, en general, entre las personas, pero no puede extenderse a la Administración. Y, dados los términos en que viene planteada la cuestión, no procede examinar la licitud constitucional de los privilegios que las Administraciones públicas ostentan. Tampoco el artículo 31.1 de la Constitución se refiere a las Administraciones tributarias, sino a las personas.

13. El Abogado del Estado, en escrito presentado el 24 de junio de 1988, se persona en nombre del Gobierno, y tras hacer las pertinentes alegaciones, suplica que se dicte sentencia desestimando la cuestión planteada. El término de comparación elegido en el auto de remisión para hacer evidente la situación de discriminación en que se encuentra el sujeto pasivo es la propia Administración tributaria, aunque en el fundamento jurídico 3.º del citado Auto se alude también al artículo 36.2 de la Ley General Presupuestaria la que puede inducir a confusión y llevar a pensar que existe un segundo término de comparación. En segundo lugar, la Sala no cuestiona todo el artículo 58.2.b) de la LGT, sino tan sólo la existencia de un incremento al interés legal de un 25 por 100. El inciso cuestionado proviene de una enmienda del Grupo Parlamentario Socialista del Senado y de su justificación o motivación no se extraen consecuencias relevantes más allá de la presencia de alguna discusión parlamentaria. Pero no puede sostenerse que el precepto discutido infrinja el artículo 31.1 de la Constitución según jurisprudencia constitucional: En STC 14/1986, el Tribunal Constitucional, aunque de manera incidental, ya se refirió al interés de demora establecido en el artículo 58.2.b) de la LGT sin hacer la más mínima objeción a su constitucionalidad. Con mayor relevancia, conviene destacar

distintas resoluciones en las que se considera lo previsto en el artículo 31.1 de la Constitución como un deber constitucional y se dice que en un sistema tributario justo los principios de igualdad, progresividad y capacidad contributiva deben de ponderarse conjuntamente (SSTC 101/1983 y 118/1984, ATC 982/1986); o se sostiene que este deber constitucional lleva implícito un mandato de efectividad (STC 110/1984), que requiere de una actividad inspectora vigilante aunque «pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º). Esta doctrina constitucional lleva implícita, a juicio del Abogado del Estado, varias tesis: la lucha y represión del fraude fiscal no es un fin meramente asumible por el legislador tributario en su libertad de configuración normativa, sino un «fin constitucionalmente imperativo», y, por otra parte, el propio contribuyente posee un deber de colaboración con la Administración tributaria.

Ahora bien, puesto que el proceso judicial previo es uno de los regulados en la Ley 62/1978, dirigidos a la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales, debe ponerse de manifiesto que sólo el artículo 14 de la Constitución —y no el artículo 31.1— es susceptible de tutela en dicha vía; por consiguiente, y para preservar las exigencias del juicio de relevancia (art. 163 de la Constitución y art. 35 de la LOTC), es menester circunscribir el objeto de la «litis» a la supuesta infracción del artículo 14.

Una vez centrada la cuestión, el inciso discutido del artículo 58.2.b) de la LGT no es contrario al artículo 14 de la Constitución. El ataque al incremento de un 25 por 100 en el interés legal a la hora de fijar el interés de demora se funda en una diferencia de trato normativo entre sujeto pasivo y Administración tributaria. Pero no puede razonablemente sostenerse que esa diferencia de trato no posea un fin constitucionalmente lícito y que no medie una razonable relación de proporcionalidad. En efecto, en el caso del artículo 58.2.b), el devengo de intereses de demora se produce cuando no se paga puntualmente un cierto *quantum*, normalmente una cuota tributaria; la imposición de estos intereses sirve para reforzar el deber de puntualidad en el pago y como factor disuasorio del impago total o parcial de las cuotas tributarias. En el supuesto del artículo 155.1 de la LGT, que se ofrece como término de comparación, los intereses de demora se aplican a una cantidad ya ingresada y que se declara indebida, naciendo entonces para la Administración la obligación de devolverla. Ambas situaciones no pueden ser más diversas y esta misma semejanza impide su comparación.

De este modo, la trascendencia de la puntualidad en el pago es muy diferente para la Administración tributaria que para su acreedor y, como segunda justificación y a la par elemento de diferenciación de los supuestos, se encuentra la finalidad disuasoria del impago que posee el interés de demora. Normalmente, las fechas de pago de las cuotas tributarias están predefinidas con antelación y el retraso en el pago de una porción de contribuyentes supondría un daño para la Hacienda Pública de cuantiosas proporciones ya que es acreedora de millones de deudores; por tanto, un bajo interés de demora podría tener un alto efecto y de carácter acumulativo; y, en consecuencia, es un fin constitucionalmente lícito reforzar el deber de puntualidad en el cumplimiento de la obligación tributaria. La segunda línea de justificación hace referencia a una medida de disuasión del impago de las deudas tributarias, impago que en muchas ocasiones es elemento de una defraudación, mediante el aumento en un 25

por 100 del interés legal de demora, se dificulta a quienes no pagan (total o parcialmente) el que puedan obtener una ventaja de su incumplimiento, dado que el tipo de interés legal suele situarse por debajo de los tipos de interés de mercado; la adecuación o proporcionalidad entre medio y fin legítimo resulta evidente. En cambio, el ciudadano acreedor de la Administración tiene la completa seguridad de que se le devolverá lo que ingresó en su día indebidamente y tal como se le reconoció en un acto administrativo o por sentencia.

Para el caso de que se argumentara que el interés de demora es resarcitorio y, por ello, que el *quantum* de la indemnización debería ser el mismo en ambos casos previstos en los artículos 58.2.b) y 155.1 de la LGT, puede ofrecerse como motivación de rechazo la que a continuación se expone. Se olvida que en las relaciones *inter privatos* es posible pactar un interés convencional de demora muy superior al legal (art. 1.108 del Código Civil); ahora bien, en una relación tributaria, regulada para el derecho público y donde no juega la autonomía privada, es el legislador quien ha de fijar dicho interés. Pero ello no impide que en el ejercicio de esa función el legislador considere que el perjuicio derivado de la mora es mayor cuando la Administración es acreedora que cuando es deudora (como se ha intentado demostrar) y aúne a esa finalidad indemnizatoria otras funciones adicionales entre las que se encuentra evitar el fraude fiscal. Todo ello resulta constitucionalmente legítimo desde la perspectiva del artículo 31.1 de la Constitución.

Tampoco resulta una diferenciación arbitraria la distinta previsión establecida en el artículo 58.2.b) de la LGT y en el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria, que al parecer se ofrece también para comparar, porque es perfectamente lícito distinguir los intereses de demora derivados de derechos del Estado de naturaleza tributaria (el caso que ahora nos ocupa) de los que no lo son. Existe una diferencia específica en el supuesto del artículo 58.2.b), que deriva de la infracción de un deber tributario de rango constitucional y que acaba por alejar toda sospecha de arbitrariedad.

14. Con fecha 2 de diciembre de 1988 tuvo entrada en este Tribunal un Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo por el que se plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con los artículos 58.2.b), 80.4, 81.1.a), 82.b), 83.3.f), y 86 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada a los mismos por la Ley 10/1985, de 26 de abril. En el proceso contencioso-administrativo sobre impugnación directa del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, de procedimiento para la sanción de las infracciones tributarias, es parte demandante el Consejo General de la Abogacía, habiendo alegado la inconstitucionalidad de distintos preceptos de dicha Ley y solicitado de la Sala el planteamiento de la cuestión. Tras desechar distintas objeciones formales expuestas por la Administración demandada y por el Ministerio Fiscal y relativas, entre otros extremos, a la previa existencia de un recurso de inconstitucionalidad en torno a los mismos preceptos y a la falta de legitimación activa del citado Consejo, la Sala estima pertinente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad:

A) El artículo 80.4, en relación con los artículos 81.1.a) y 86 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 10/1985, es jurídicamente habilitante del artículo 2.º, letra a), del Real Decreto 2631/1985. La Sala considera que es contrario a la igualdad (art. 14 de la Constitución) que una infracción tributaria, cometida

por un funcionario o por alguna de las personas contempladas en el artículo 80.4, genere una responsabilidad agravada respecto del resto de los ciudadanos. Porque el precepto cuestionado, en su misma ambigüedad, puede referirse a profesionales que no tienen un deber cualificado de lealtad y colaboración con la Administración y puede ser susceptible de aplicación a conductas infractoras en las que no concorra dicha cualificación. La ausencia de una mayor concreción en el artículo 80.4 permite, pues, interpretaciones discriminatorias. Este precepto posibilita que a las personas en las que concurre la condición subjetiva de ejercer una profesión pública les correspondan sanciones más graves que al resto de los ciudadanos, con lo que idénticas conductas reciben distintas sanciones; frente a esta conclusión no cabe traer a colación el principio de lealtad y colaboración con la Administración tributaria, porque tal obligación no se da en la generalidad de las personas que el artículo 80.4 contempla.

B) El artículo 82, letra b), de la LGT habilita lo dispuesto en el artículo 11.1.b) del Real Decreto 2631/1985. A juicio de la Sala no puede extenderse el principio de capacidad económica al ámbito del Derecho Administrativo sancionador, ya que ello configuraría una injustificada desigualdad: Sancionar «más al que más tiene»; por el contrario, a conductas iguales deben corresponder sanciones iguales. La Constitución únicamente contempla ese principio en el momento de fijar la carga del ciudadano en el sostenimiento de los gastos públicos, pero no en el área del Derecho sancionador, donde debe primar la igualdad ante la Ley. En consecuencia, lo previsto en los preceptos arriba indicados resulta lesivo del principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la Constitución.

C) Puede estimarse inconstitucional el artículo 83.3.f) de la LGT, donde se establece como infracción fiscal sancionable la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición. No puede esgrimirse aquí (en contra de lo alegado por la Administración) un deber de colaboración de los contribuyentes, porque este supuesto deber no rebasa el umbral donde comienza el derecho de los ciudadanos a «no autoinculparse» como elemento de su derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 de la Constitución), y la destrucción de dicha presunción incumbe precisamente a quien acusa y sanciona. Por tanto, el artículo 83.3.f) de la LGT lesiona los derechos de los contribuyentes a no confesarse culpable y a la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2).

D) En el artículo 58.2.b) de la LGT, según la modificación operada por Ley 10/1985, se habilitan las normas contenidas en el párrafo final del artículo 10.5, artículo 19.2, párrafo 2.º y Disposición adicional primera del Real Decreto 2631/1985. Esta regulación está en contradicción con los artículos 14 y 25.1 de la Constitución. La prestación de intereses de demora es, por su propia esencia, una reparación de los perjuicios ocasionados por la morosidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, y su finalidad es únicamente resarcir ese perjuicio patrimonial. Pero la naturaleza esencial de los intereses de demora se «adultera» cuando se utiliza con fin distinto, como en la presente regulación ocurre, puesto que el fin disuasorio que supone el incremento del interés legal en un 25 por 100 transforma el interés de demora en una sanción. Además, la Sala reproduce, con cita expresa, los argumentos expuestos en relación con el artículo 52.2.b) de la LGT en el Auto de planeamiento de la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Con-

tencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia, fundamentación que ya ha quedado constancia más arriba.

En suma, se produce una desigualdad de trato entre Administración [art. 58.2.b) de la LGT] y administrado (art. 155.1) en la fijación de la cuantía de los mencionados intereses que podría vulnerar el principio de igualdad (art. 14 de la Constitución). Por otra parte, en tanto los intereses de demora regulados en la norma cuestionada no persiguen el equilibrio económico de la relación tributaria, roto por la falta de pago de la deuda, sino imponer una sanción adicional, puede venir transgredido el artículo 25.1 de la Constitución, porque esa «sanción» con fines disuasorios no responde a la conducta infractora ni a una tipificación adecuada.

15. Por providencia de 12 de diciembre de 1988, la Sección Segunda del Pleno de este Tribunal acuerda: admitir a trámite la cuestión promovida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo; dar traslado de las actuaciones, conforme establece el artículo 37.2 de la LOTC, al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno y al Fiscal General del Estado, al objeto de que en un plazo de quince días puedan personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimen convenientes, así como publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado» para general conocimiento.

16. En escrito presentado el 21 de diciembre de 1988, la Presidencia del Congreso de los Diputados comunica que pese a que dicha Cámara no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición de este Tribunal las actuaciones que se puedan precisar.

17. El 26 de diciembre de 1988 la Presidencia del Senado presenta un escrito en el que ruega se tenga por personada a esta Cámara en dicho procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 de la LOTC.

18. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, se persona en nombre del Gobierno, y formula las siguientes alegaciones:

A) Tras poner de manifiesto la presencia de erratas o evidentes errores materiales, a la hora de identificar numéricamente los preceptos cuestionados en la providencia de admisión de la cuestión de inconstitucionalidad, solicita su oportuna rectificación según permite el artículo 267.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

B) Invoca el Abogado del Estado la falta de algunas de las condiciones procesales necesarias para la admisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en concreto, la ausencia de una suficiente justificación del juicio de relevancia o relación entre las normas legales cuestionadas y la decisión del proceso procedente (art. 35.2 de la LOTC). En este sentido, estima que alguno de los preceptos cuestionados son irrelevantes y otros requieren precisar su relevancia. Para ello es menester recordar que el objeto del proceso contencioso-administrativo previo es la impugnación directa del Real Decreto 2631/1985, regulador del procedimiento sancionador en materia tributaria. El Auto de planteamiento de la cuestión no reprocha su ilegalidad ni la directa e «inmediata» inconstitucionalidad de esta norma reglamentaria, sino un pretendi-

do vicio originario de inconstitucionalidad «mediata» del Reglamento que se atribuye a la Ley 10/1985. Sin embargo, es preciso traer a colación la vigencia del principio de legalidad y, en su aplicación, no corresponde al Gobierno sospechar o poner en tela de juicio la conformidad a la constitución de la Ley que desarrolla con carácter reglamentario. Probablemente este razonamiento no impida que los Tribunales ordinarios enjuicien también la constitucionalidad mediata de los reglamentos que desarrollen Leyes. Pero esta paradoja no puede sino afectar al problema de la relevancia. En consecuencia, es preciso analizar con detalle la concurrencia en cada uno de los preceptos legales discutidos de dicho juicio de relevancia. Después de un minucioso examen, el Abogado del Estado concluye sosteniendo que: a) los artículos 83.3.f) y 58.2.b) de la LGT son irrelevantes para la decisión del proceso previo, pese a lo cual se argumentará su constitucionalidad con carácter de alegación subsidiaria; b) los artículos 80.4, 81.1.a) y 86 de la LGT deben entenderse cuestionados de distinta manera, porque «directamente» sólo cabe discutir el artículo 81.1.a) mientras los reproches que se hacen a los artículos 80.4 y 86 resultan simplemente derivados o «por conexión»; por tanto, el texto normativo objeto de control de constitucionalidad debe ser el concretamente enunciado en el artículo 81.1.a) cuando dice: «Suspensión del ejercicio de profesiones oficiales», y c) del artículo 82 de la LOTC sólo puede entenderse cuestionada su letra b).

C) El Auto por el que se promueve la cuestión razona la pretendida inconstitucionalidad de los artículos 80.4, 81.1.a) y 86 LGT con dos argumentos: Hay una falta de coherencia entre el deber de lealtad y colaboración con la Administración tributaria (que se considera la justificación de estos preceptos) y la clase o categoría de personas seleccionadas como destinatarios de la norma sancionadora, pues se incluye a personas que no tienen ese deber cualificado y conductas también ajenas a tal deber, lo cual es arbitrario e irrazonable (art. 14 en relación con el art. 9.3 de la Constitución); el segundo esquema argumental hace referencia a una discriminación en sentido propio, lesiva del artículo 14 de la Constitución: se trata con un rigor injustificado a quienes ejercen profesiones oficiales y sólo por ese hecho.

Sin embargo, ambas argumentaciones deben ser desestimadas. Del artículo 86 se desprende que la suspensión en el ejercicio de profesiones oficiales es una sanción «accesoria» de las multas previstas en el artículo 83 de la LGT, en sus apartados 4.º y 5.º, y que castigan específicas violaciones legales de los deberes de colaboración que imponen los artículos 111 y 112 de la LGT; así, respectivamente, la falta de presentación de declaraciones o relaciones o no proporcionar datos requeridos individualmente (apartado 4.º), y la inexactitud u omisión de esos mismos datos requeridos o de los que consten en las declaraciones o relaciones (apartado 5.º). En suma, las multas de los apartados 4.º y 5.º del artículo 83 de la LGT se entienden por referencia a los artículos 111 y 112. Del mismo modo, es patente que el artículo 83.6 debe ser referido implícitamente a estos dos últimos preceptos. Pues bien, los tres apartados mencionados del artículo 83 (núms. 4.º, 5.º y 6.º) describen acciones cometidas por una sola clase de sujetos infractores, reclamados por el artículo 77.3.e) de la LGT, y la STC 110/1984 y el ATC 642/1986 respaldan la constitucionalidad del deber de colaboración tributaria cuya base última procede del propio artículo 31.3 de la Constitución.

El artículo 111, apartado 1.º de la LGT impone un deber de información como parte de ese deber general de colaboración: Proporcionar a la Administración tributaria los datos precisos; el apartado 4.º se refiere expresamente a los funcionarios públicos («incluidos los profesionales oficiales»); es evidente, pues, que este deber de información se impone, en este caso, en tanto que titulares de profesiones oficiales, es decir, en el ejercicio de sus funciones, aunque ello no se diga con claridad en el apartado 4.º para evitar el riesgo de la redundancia. Esta consideración resulta corroborada en el artículo 112, porque los deberes allí recogidos se imponen con exclusiva referencia a la esfera propia de esas funciones; el apartado 3.º de este precepto es especialmente revelador de esta tesis.

Partiendo de estas premisas, no cabe una infracción del artículo 14 de la Constitución en virtud de las dos argumentaciones expuestas. En efecto, no hay una inclusión indebida —por excesiva— de ciertas personas, porque todos los sancionables con suspensión están comprendidos en la esfera de colaboración prevista en los artículos 111 y 112 de la LGT. Esta conclusión se corrobora cuando se cae en la cuenta de que la Sala no puede concretar con ejemplos las profesiones oficiales que denuncia se encuentran indebidamente incluidos. Tampoco hay una inclusión indebida —por excesiva— de conductas, porque la infracción de los deberes de colaboración (arts. 111 y 112) se produce dentro de la esfera de funciones públicas a la que se refiere la suspensión. Por último, cabría preguntarse si, por ejemplo, podría sancionarse a un Notario por violar el artículo 111.a) de la LGT en cuanto a su condición de empleador en vez de a la propiamente de Notario o fedatario público; la respuesta es indudablemente negativa: sólo puede ser sancionado por infracción del deber de colaboración, pero no como empleador.

El segundo argumento —la discriminación en sí misma— debe ser desechado, porque resulta lógico mantener que la transgresión de los deberes de colaboración tributarios impuestos en los artículos 111 y 112 en la forma descrita en los apartados mencionados del artículo 83 y si es cometida por quien ejerce una función pública y en el ejercicio de la misma, hace temporalmente indigno para continuar ejerciendo esas funciones. Tal es el criterio de los artículos 45, 46 y 47 del Código Penal al regular las penas accesorias. La valoración que subyace en los preceptos cuestionados es la misma que cimienta las penas accesorias en el Código Penal y, siendo esto así, no puede reputarse discriminatoria la sanción accesoria de suspensión que establecen ni existe límite constitucional alguno que impida su previsión por el legislador para determinadas infracciones tributarias. Además, cuando en el artículo 26 de dicho cuerpo legal se delimita la noción de pena se dice que no se consideran tales las multas y las demás correcciones que en uso de las atribuciones disciplinarias impongan los superiores a sus subordinados o administrados. En conclusión, quien participa del ejercicio de funciones públicas no está en igual situación que quien no participa de las mismas y para el caso de que ambos infrinjan los deberes de colaboración tributaria; y, complementariamente, esta diferencia de supuestos de hecho permite o justifica una razonable diferenciación en el trato normativo.

D) La inclusión del criterio de la capacidad económica entre los criterios de graduación de las sanciones tributarias [art. 82.b) de la LGT] tampoco es discriminatoria. «Graduar» puede suponer aumentar, disminuir, agravar o atenuar, como se desprende con claridad del artículo 11.2 del Real Decreto 2631/1985 que

desarrolla la Ley cuestionada. El propio Código Penal en su artículo 63 ordena a los Tribunales determinar la cuantía de las multas de acuerdo «principalmente con el caudal o facultades del culpable», y este precepto fue utilizado en la STC 19/1988 para negar que el artículo 91 del Código Penal (relativo a la responsabilidad personal y subsidiaria por impago de multas) vulnere el artículo 9.2 de la Constitución. Es, por lo demás, un misterio la razón por la cual el Consejo de la Abogacía recurrente y luego la Sala creen que lo prevenido en el artículo 82.b) de la LGT configura únicamente un criterio de agravación de las sanciones; y la argumentación de la Sala, conducente a demostrar que «ante conductas iguales, sanciones iguales», resulta incompatible con la imprescindible sensibilidad hacia las desigualdades sociales reales que impone el artículo 9.2 de la Constitución y a la que debe acudir para entender el potencial aflictivo de una multa. A mayor abundamiento, el criterio de la capacidad económica opera, junto con otros múltiples criterios, para graduar las sanciones dentro de un mínimo y de un máximo legalmente previstos; por tanto, se parte ya de una previa igualdad formal ante las sanciones, que satisfice las exigencias del artículo 14 de la Constitución, y que luego se modula en virtud de las exigencias de la igualdad material (art. 9.2) y que también se desprenden de la progresividad y la igualdad tributaria reconocidas en el artículo 31.1 de la norma suprema.

Por si todo ello no fuera bastante para desestimar esta tacha de inconstitucionalidad, se hace un uso incorrecto del principio de progresividad *ex* artículo 31.1 de la Constitución que, en realidad, se refiere al «sistema tributario» entendido como un conjunto en el que lógicamente se encuentran las sanciones. No hay obstáculo alguno para trasladar este principio al ámbito de las sanciones, pero no es ésta la solución ofrecida por la Ley 10/1985 que no prevé multas «progresivas» sino «proporcionales», lo que es algo bien distinto.

E) El artículo 83.3.f) de la LGT, referido a la sanción por la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición, no lesiona derecho fundamental alguno y, en concreto, no vulnera el artículo 24.2 de la Constitución.

Debe reflexionarse, en primer lugar, sobre la posibilidad de trasladar a los procedimientos sancionadores tributarios los derechos procesales reconocidos en el citado artículo 24.2. El Tribunal Constitucional ha declarado que los procedimientos administrativos, con excepción del sancionador, son ajenos a esta esfera de garantía (SSTC 68/1985 y 175/1987; y AATC 966/1987, 1107/1986, 45/1987, etc.). Ahora bien, todos los procedimientos de gestión tributaria no sancionadora y, entre ellos, los de liquidación e inspección están fuera del ámbito del artículo 24.2; de forma más precisa puede decirse que las exigencias de esta norma constitucional se aplicarán «matizadamente» a esos procedimientos.

Ello no obstante, el artículo 83.3.f) de la LGT no vulnera ninguno de los derechos fundamentales recogidos en el artículo 24.2 de la Constitución. Los documentos contables no son realmente «pruebas» en su sentido técnico o estricto sino meros elementos de fijación o reflejo de una situación financiera que es preciso exhibir. Precisado el sentido del citado artículo 83.3.f), no es más que una garantía sancionadora de los deberes formales establecidos en el artículo 35.2 de la LGT: llevar libros de contabilidad y de registro y otros extremos; y este último precepto, sin embargo, no ha sido cuestionado.

No puede sostenerse, en virtud de cuanto antecede y como hace la Sala, que el artículo 83.3.f) se incluye dentro del procedimiento sancionador. Porque en él no se prevé una sanción dentro de otro procedimiento sancionador sino la omisión del deber de facilitar ciertos datos dentro de un procedimiento de gestión tributaria. Por ello carece de sentido invocar un supuesto derecho a no «autoinculparse», ya que la aplicación de la presunción de inocencia no puede resultar de recibo en la esfera de la gestión tributaria, donde no tiene sentido hablar de inocentes o culpables en vez de contribuyentes.

En resumen, el artículo 83.3.f) de la LGT garantiza los deberes formales impuestos por el artículo 35.2 de la misma Ley. Y no vulnera ninguna manifestación del artículo 24.2 de la Constitución, suponiendo que fuera posible su aplicación en este ámbito. No lesiona el derecho al empleo de los medios de prueba pertinentes, porque los documentos contables requeridos son legalmente necesarios para hacer posible la gestión tributaria que es algo previo a la sanción. Tampoco viola la presunción de inocencia porque, de un lado, este derecho no puede trasladarse a la gestión tributaria y, de otro, no «declarar» es algo que no puede confundirse con la adquisición procesal de los documentos contables del inculcado.

F) Finalmente, la Sala cuestiona la regulación que la Ley hace del incremento del 25 por 100 del interés legal en el interés de demora [art. 58.2.b) de la LGT]. Según su parecer, tal diseño normativo contraría los artículos 14 y 25.1 de la Constitución. Recuerda el Abogado del Estado que ya ha abordado este problema en sus alegaciones a la cuestión número 899/1988 a las que se remite íntegramente (y no es menester reiterar ahora con detalle), formulando alguna precisión adicional. Se destaca la incidental alusión a este incremento que se hizo en la STC 14/1986 sin discutir su constitucionalidad, y se insiste en que su finalidad está en asegurar la efectividad de un mandato constitucional implícitamente impuesto al legislador en el artículo 31.1. Se resalta de nuevo la diferente situación en que se encuentran, a estos efectos, Administración y administrado, situación que permite otorgarles un distinto trato normativo; y siendo el fin lícito y no desproporcionada la medida, no se viola el artículo 14 de la Constitución. Por otro lado, no puede estimarse ilegítimo que el legislador proteja más sus ingresos tributarios que los extratributarios. La tacha de discriminación *ex* artículo 14 carece, en definitiva, de consistencia argumental.

Ninguna infracción se advierte tampoco del artículo 25.1 de la Constitución. No existe un concepto de interés de demora en la Constitución y con carácter suprallegal ni, menos aún, un interés moratorio de Derecho natural. El legislador puede atribuir a este interés una finalidad disuasoria junto a la resarcitoria, sobre todo si opera en la lucha contra el fraude fiscal que es una finalidad constitucionalmente impuesta por el legislador. Y, por último, esa finalidad disuasoria no configura una sanción en sentido estricto, y es evidente que la Ley 10/1985 satisface las garantías formales, relativas a la presencia de una norma previa con rango de Ley, y materiales sobre los requisitos de tipicidad, rigor y certeza, que se desprenden del artículo 25.1 de la Constitución.

G) En virtud de las razones expuestas, el Abogado del Estado solicita se dicte Sentencia declarando: a) que no ha lugar a pronunciarse sobre la supuesta inconstitucionalidad de los artículos 83.3.f) y 58.2.b) de la Ley General Tributaria, en la redacción que les dio

la Ley 10/1985, de 26 de abril, y que debe desestimarse la cuestión respecto a los restantes preceptos cuestionados [arts. 80.4, 81.1.a) y 86, así como el art. 82.b)], y b) subsidiariamente, que se desestime la cuestión en su integridad por no ser contrarios a la Constitución los preceptos legales cuestionados.

Se advierte además que existe un evidente nexo entre la presente cuestión de inconstitucionalidad, el recurso número 695/1985 y la cuestión número 889/1988, ya que: a) los tres procesos declarativos de inconstitucionalidad se encuentran en idéntica fase procesal; b) son objeto tanto del recurso 695/1985 como de esta cuestión, 1960/1988, los artículos 80.4, 81.1.a), 82.b) y 86 de la Ley General Tributaria, y la presente cuestión y la 889/1988 se refieren al artículo 58.2.b) de la misma Ley, y c) hay afinidad, y a veces coincidencia, en la argumentación expuesta, por lo que, a su juicio, existen razones más que sobradas que justifican la unidad de trámite y decisión de los tres citados procesos. Por todo ello solicita que se disponga la acumulación de la cuestión 1960/1988 a la número 889/1988 y al recurso número 695/1985.

19. En escrito presentado el día 30 de diciembre de 1988, el Fiscal General del Estado se persona en el procedimiento y formula las pertinentes alegaciones, entendiéndose que procede, en primer término y con carácter principal, declarar la inadmisibilidad de la cuestión y, subsidiariamente, la desestimación de la misma, suspendiendo en todo caso tal pronunciamiento hasta tanto se resuelva el recurso de inconstitucionalidad 695/1985.

En apoyo de su pretensión, el Fiscal General del Estado expone las alegaciones que a continuación se resumen. Señala el Ministerio Público, entre otras cuestiones previas, la errónea concepción que mantiene el órgano judicial sobre quién es el verdadero promotor de la cuestión de inconstitucionalidad y éste no puede ser en modo alguno las partes, como se afirma en el Auto de remisión. La Sala no puede abandonar todo protagonismo y limitarse a trasladar al Tribunal Constitucional las supuestas inconstitucionalidades que el Colegio recurrente denunció. Asimismo, se destaca la insuficiente justificación del llamado juicio de relevancia, puesto que no se explica en ningún fundamento en qué modo la solución del asunto planteado depende de la validez de la norma cuestionada; esta omisión transgrede el carácter concreto y no abstracto que las cuestiones poseen en nuestro Derecho. El objeto del proceso contencioso-administrativo era la adecuación de un reglamento a la Ley y no la constitucionalidad de aquél. Todo ello debe llevar a un pronunciamiento sobre la inadmisibilidad de esta cuestión de inconstitucionalidad y, en el momento procesal en que se encuentran los autos, a una Sentencia de desestimación por falta de los requisitos procesales con un fallo de «no haber lugar a pronunciarse».

Una vez sentada esta falta de las necesarias condiciones procesales, el Fiscal General del Estado analiza los distintos motivos de inconstitucionalidad esgrimidos por la Sala que promovió la cuestión:

A) En relación a si la suspensión prevista y regulada como sanción es discriminatoria [arts. 80.4, 81.1.a) y 86 de la LGT], no es éste un planteamiento que tenga mucho que ver con el objeto del recurso contencioso-administrativo previo, pues, al impugnar el artículo 2.a) del Real Decreto 2631/1985, lo que en su día se denunció por el recurrente era que dicho precepto extendía tal sanción a «los cargos o empleados públicos»

y más allá de lo previsto en el artículo 81.1.a) de la Ley 10/1985. Pero para resolver esta cuestión no era preciso enjuiciar la constitucionalidad de la Ley. Lo anterior pone de relieve, una vez más, la falta del juicio de relevancia; e incluso hace interrogarse, sobre qué legitimidad, es decir, qué interés propio poseía el Consejo recurrente para solicitar la nulidad de un precepto que afecta a los funcionarios entendidos en términos generales y que para nada atañe al ejercicio de la abogacía ni a los intereses corporativos de sus colegiados. De salvarse estas objeciones previas, es preciso recordar la relación especial de sujeción que une a los empleados públicos con la Administración y de la que se extraen importantes consecuencias; ser funcionario es un elemento diferenciador al que legítimamente puede el legislador asignar consecuencias normativas, y aun sancionadoras, diversas de las previstas para el resto de los ciudadanos. Por consiguiente, a lo más que podría llegarse en este punto es a una Sentencia interpretativa en la que el Tribunal Constitucional orientase sobre las actividades en las que el funcionario ya no participa de su especial condición y actúa como un ciudadano ordinario y en las que una sanción que lo aparte del trato general podría ser lesiva del artículo 14 de la Constitución.

B) Respecto del empleo del criterio de la capacidad económica del sujeto infractor para graduar las sanciones tributarias [art. 82.b) de la LGT], la Sala no explica satisfactoriamente dónde se produce la discriminación no justificada. La Ley discutida y el Real Decreto que la desarrolla no establecen sanciones distintas en atención a la capacidad económica, sino que, dentro de los límites cuantitativos de la sanción dineraria, permiten su graduación de acuerdo con este criterio. Las afirmaciones de la Sala desconocen lo que se dispone en el artículo 63 del Código Penal para las multas e ignoran toda una corriente actual del Derecho Penal orientada a que la multa, precisamente para que no pierda la igualdad de sus efectos y sea sentida por los penados con idéntica intensidad, se cuantifique en atención a los medios económicos de cada cual; de ahí la llamada «multa-salario» que existe en algunas legislaciones.

C) La tercera tacha de inconstitucionalidad denunciada en el Auto por el que se promueve la cuestión se refiere a la consideración como infracción tributaria de «la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición» [art. 83.3.f) de la LGT], por entender que vulnera la presunción de inocencia (art. 24.2 de la Constitución), entre cuyos elementos —se dice— figura el «derecho a no autoinculparse». Tampoco este motivo se razona suficientemente y no es fácil advertir de dónde se obtiene que la aportación de documentos sea «autoinculparse». La STC 103/1985 declaró, sustancialmente, que el deber de sometimiento al control de alcoholemia no puede considerarse contrario al derecho a no declararse culpable, ya que no obliga al detectado a admitir su culpabilidad, sino únicamente a tolerar que sea objeto de una especial modalidad de pericia. Este mismo razonamiento, *mutatis mutandis*, puede traerse ahora a la cuestión que aquí nos ocupa.

D) La última posible inconstitucionalidad de las expuestas atañe al interés de demora de las deudas tributarias [art. 58.2.b) de la LGT]. La cuestión es básicamente la misma que suscitó la cuestión de inconstitucionalidad número 889/1988, por lo que el Fiscal General del Estado se remite a la argumentación allí razonada. La comparación pretendida carece del basamento imprescindible para cualquier juicio de igual-

dad, porque no son términos de comparación iguales los ciudadanos contribuyentes y la Hacienda Pública. En lo referente al principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 de la Constitución), no existe duda de la presencia de una norma de rango legal y nada se especifica sobre la omisión de la debida tipificación de las conductas y, además, no puede llevarse al contenido de una discusión sobre el principio de legalidad la esencia misma o razón de ser de la Ley de que se trate.

20. Por providencia de 16 de enero de 1989 la Sección Segunda del Pleno de este Tribunal acuerda: a) que habiéndose observado errores materiales en la providencia de admisión de la cuestión y en la transcripción de los artículos cuestionados a que se refiere el Auto de planteamiento, procede rectificarla en el sentido de que los artículos impugnados son: «a) 80.4, 81.1.a) y 86; b) 82; c) 83.3.f) y d) 58.2.b)»; b) que habiéndose solicitado la acumulación de la presente cuestión por el Abogado del Estado, así como la número 889/1988 al recurso de inconstitucionalidad registrado con el número 695/1985, procede oír al Fiscal General del Estado, para que en el plazo de diez días alegue lo que estime oportuno en relación con dicha petición, y c) publicar la correspondiente rectificación en el «Boletín Oficial del Estado» para general conocimiento.

21. En escrito de 24 de enero de 1989, el Fiscal General del Estado dice que no encuentra ningún inconveniente en la acumulación de los tres mencionados procesos constitucionales, lo cual, a su juicio, no impediría que, en su caso, se declarase en el fallo la inadmisibilidad de la cuestión número 1960/1988, sin perjuicio de que lo acordado tenga los efectos generales dispuestos en el artículo 38.2 de la LOTC.

22. Mediante providencia de 21 de febrero de 1989, la Sección Segunda del Pleno de este Tribunal acuerda que se oiga también al Comisionado don Luis Fernández Fernández-Madrid, que, en su propio nombre y representación de otros cincuenta y nueve Senadores, promovió el recurso de inconstitucionalidad número 695/1985 para que, en el plazo de diez días, exponga lo que estime procedente acerca de la acumulación pedida por el Abogado del Estado.

23. En escrito presentado en este Tribunal el 6 de marzo de 1989, el señor Fernández Fernández-Madrid manifiesta que no tiene nada que oponer a la acumulación solicitada.

24. Por Auto de 4 de abril de 1989, el Pleno de este Tribunal acuerda la acumulación de las cuestiones de inconstitucionalidad números 889 y 1960/1988, al recurso de inconstitucionalidad número 695/1985.

5. Por providencia de 24 de abril de 1990, se acuerda señalar el día 26 siguiente para deliberación y votación de la presente Sentencia.

## II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. El presente proceso constitucional tiene por objeto la resolución de una impugnación directa y de dos cuestiones de inconstitucionalidad relativas a diversos preceptos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, por la que se modifica parcialmente la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963 (LGT). En relación con una

de estas cuestiones, la promovida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo y registrada con el número 1960/1988, tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado manifiestan que no se han satisfecho las condiciones procesales necesarias para su admisión a trámite, pues en el Auto de planteamiento no se ofrece un razonamiento suficiente acerca del modo en que la solución del asunto deducido en la vía judicial depende de la validez de la norma legal cuestionada. Es menester, por consiguiente, antes de entrar en el fondo del asunto, comprobar si se ha cumplido con lo exigido en el artículo 163 de la Constitución y en el artículo 35.1 de la LOTC.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo plantea cuestión de inconstitucionalidad en relación con los artículos 58.2.b), 80.4, 81.1.a), 82.b), 83.3.f) y 86 de la LGT en la redacción dada a los mismos por la citada Ley 10/1985. Para el Ministerio Público, la falta de juicio de relevancia afecta a todos aquellos preceptos, en tanto que para el Abogado del Estado sólo alcanzaría a los artículos 83.3.f) y 58.2.b).

El proceso contencioso-administrativo de origen tiene por objeto una impugnación directa de una disposición general, el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. Esta circunstancia inclina al Fiscal General del Estado a insistir en el carácter abstracto de la cuestión planteada, pues ésta ha sido promovida en un proceso en el que se recurre por el Consejo General de la Abogacía una disposición general de la Administración y no un acto singular, sin que se haya producido una lesión individualizada y actual de derechos o intereses de la Corporación recurrente, ni esté en juego la aplicación concreta de la Ley o del Real Decreto. En síntesis, el Fiscal General sostiene que la Sala ha desbordado la función de control concreto que la vía de la cuestión de inconstitucionalidad de las leyes debe cumplir según los artículos 163 de la Constitución y 35 de nuestra Ley Orgánica. Por su parte, el Abogado del Estado muestra también su perplejidad ante el planteamiento de una cuestión en la que se discute un pretendido vicio de inconstitucionalidad mediata de un reglamento cuyo origen inmediato se imputa a la Ley 10/1985 de la que aquél trae causa, si bien limita su oposición a la falta del necesario juicio de relevancia en relación con los dos preceptos anteriormente citados.

En cualquier caso, y con el fin de reducir a sus justos términos el alcance efectivo que las anteriores objeciones tienen en el presente proceso constitucional, es oportuno advertir que, salvo el artículo 83.3.f), todos los preceptos legales de cuya constitucionalidad se duda por la Sala Tercera del Tribunal Supremo han sido también discutidos, sea en el recurso 695/1985, sea en la cuestión 889/1988.

El llamado juicio de relevancia, que es el esquema argumental dirigido a probar que el fallo del proceso judicial depende de la validez de la norma cuestionada, ofrece sin duda matices singulares en los casos en que el proceso previo tiene por objeto la impugnación directa de una disposición general cuya constitucionalidad es dudosa para el órgano judicial porque dudosa es para este mismo órgano la adecuación a la Constitución de la Ley que el reglamento viene a ejecutar o desarrollar. El carácter concreto de la función de control de normas con rango de Ley que la vía de la cuestión de inconstitucionalidad pone en marcha se ve en estos supuestos algo diluido, pero esta tendencia a la abstracción del control no priva de sentido al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pues es

claro que también en estos casos el proceso judicial no puede resolverse si antes no se despeja la duda acerca de la adecuación o no a la Constitución de los preceptos legales que las normas reglamentarias impugnadas desarrollan o ejecutan. Ello no excluye, sin embargo, que en tales casos el órgano judicial haya de exteriorizar la conexión existente entre la norma de rango reglamentario y la de rango legal cuya inconstitucionalidad se discute, debiendo coincidir los preceptos reglamentarios que el recurrente impugna en el proceso ordinario con el contenido de los preceptos legales cuestionados, pues, según ha afirmado este Tribunal en anterior ocasión con una declaración de alcance general, la revisión del juicio de relevancia tiene necesariamente que realizarse a la luz de la «interdependencia entre pretensión procesal, proceso y resolución judicial», dado que la cuestión de inconstitucionalidad se suscita en el seno de un concreto y determinado proceso (STC 166/1986, fundamento jurídico 6.º, y STC 86/1985, fundamento jurídico 2.º).

En el presente caso, el Consejo General de la Abogacía ha impugnado ante el Tribunal Supremo, entre otros preceptos, el artículo 14.3.f) del Real Decreto 2631/1985, según el cual se entenderá que el sujeto infractor ha actuado de mala fe si se diera una «falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición». En el razonamiento que sustenta dicha impugnación se hace expresa mención del artículo 83.3.f) de la LGT, relativo a la sanción de la omisión del deber de colaboración tributaria por falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición, y que es uno de los preceptos cuya relevancia se discute por el Abogado del Estado. Asimismo, se impugnan en la demanda contencioso-administrativa distintos preceptos del citado Real Decreto 2631/1985 (arts. 10.5, 19 y Disposición adicional primera) que se refieren a las sanciones por ingresos fuera de plazo y, en concreto, al interés de demora que, conforme al artículo 58.2.b) de la LGT, en su nueva redacción, es el legal del dinero incrementado en un 25 por 100; y nuevamente se hace expresa referencia al precepto legal que las normas reglamentarias impugnadas desarrollan. Es patente, por tanto, la íntima conexión habida entre los preceptos legales y reglamentarios citados en la *causa petendi* y en la pretensión procesal ejercida por el proceso previo.

Una vez comprobado este extremo, debe bastar ahora con determinar si el Auto por el que se promueve la cuestión de inconstitucionalidad ha exteriorizado suficientemente el juicio de relevancia en lo que concierne a los artículos 83.3.f) y 58.2.b) de la LGT, pues, como recuerda el Fiscal General del Estado, la Sala no puede abandonar todo protagonismo y limitarse a trasladar a este Tribunal las supuestas inconstitucionalidades que la Corporación recurrente denunció, sino que es el propio órgano judicial el que debe exponer de forma razonada sus dudas sobre la constitucionalidad de las normas con rango de Ley de las que depende el fallo, como exige con toda claridad el artículo 163 de la Constitución.

En el Auto de planteamiento de la cuestión, la Sala argumenta con algún pormenor acerca de la posible inconstitucionalidad del artículo 83.3.f) de la LGT, pero no cita ningún artículo del Real Decreto 2631/1985 del que dicho precepto legal resulte jurídicamente habilitante. Sin embargo, es fácil advertir la conexión existente entre el texto del artículo 83.3.f) de la LGT y el del artículo 14.3.f) del Real Decreto 2631/1985, pues el segundo es en parte transcripción literal del primero, y la concreta impugnación de la norma reglamentaria

se funda en la pretendida inconstitucionalidad de la norma legal. Por ello la omisión por la Sala de la cita expresa del precepto reglamentario impugnado por la parte no es en este caso un obstáculo que impida entender que existe una mención implícita de tal precepto cuya eventual inconstitucionalidad derivaría de la que adoleciera la norma legal que desarrolla.

En lo referente al artículo 58.2.b) de la LGT, la Sala entiende que dicho precepto legal es jurídicamente habilitante de los artículos 10.5, 19 y Disposición adicional primera del Real Decreto 2631/1985 y argumenta su presunta contradicción con los artículos 14 y 25.1 de la Constitución. El Abogado del Estado denuncia la falta de conexión existente entre aquellos artículos, ya que, a su juicio, los citados preceptos reglamentarios se refieren simplemente a los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones, en tanto que el artículo 58.2.b) de la LGT incluye un incremento de un 25 por 100 del interés legal del dinero a la hora de cuantificar dicho interés; este incremento, que es el verdadero objeto del debate en este proceso constitucional, no viene, en cambio, recogido en los preceptos reglamentarios. Pero la objeción puede ser admitida, pues, aun siendo cierto que los artículos antes citados del Real Decreto 2631/1985 no mencionan el discutido incremento de un 25 por 100 sobre el interés legal del dinero, no lo es menos que vienen a concretar su aplicación en ciertos supuestos. Es claro, por tanto, que aquellos preceptos reglamentarios parten de un concepto previo de interés de demora cuya cuantificación resulta de lo dispuesto en el artículo 58.2.b) de la LGT, concepto que, al desarrollarse su aplicación a supuestos concretos, no es preciso ni obligatorio que sea reproducido por dichas normas reglamentarias.

Por consiguiente, han de entenderse satisfechos respecto de ambos preceptos legales los requisitos necesarios para plantear la cuestión de inconstitucionalidad y, en concreto, la presencia del juicio de relevancia, pues la Sala promovente ha justificado la relación existente entre la constitucionalidad de las normas legales cuestionadas y el fallo que haya de pronunciar en el asunto concreto —la impugnación directa de normas reglamentarias— sometido a su enjuiciamiento. Todo ello de acuerdo con una interpretación flexible de nuestra Ley Orgánica, que es la que inspira en general las actuaciones de este Tribunal, y que se justifica, además, en lo que ahora importa, por la conveniencia de que las cuestiones promovidas por los órganos judiciales encuentren, siempre que sea posible y sin menoscabo de los presupuestos procesales que son de orden público, una solución por Sentencia, al objeto de contribuir a la depuración del ordenamiento jurídico de preceptos presuntamente inconstitucionales, extendiendo así la fuerza vinculante de la Constitución gracias a una imprescindible cooperación entre órganos judiciales y el Tribunal Constitucional. Pues, a fin de cuentas, sólo cuando resulte evidente que la norma legal cuestionada no es, en modo alguno, aplicable al caso cabe declarar inadmisibles una cuestión de inconstitucionalidad. Pero, como se ha visto, no es esto lo que ocurre en el presente caso.

2. Una vez desechada esta objeción formal, procede que fijemos con claridad el cuadro impugnatorio que resulta de las dos cuestiones y del recurso de inconstitucionalidad acumulados en este proceso. Por una u otra vía, se combaten los siguientes preceptos de la Ley 10/1985, agrupados según un orden lógico o

por bloques de materias: a) artículos 1.º y 4.º en la nueva redacción que ofrecen, respectivamente, de los artículos 38.1 y 77.1 de la LGT sobre responsabilidad derivada de las infracciones tributarias; b) artículo 4.º en la modificación que introduce de los artículos 80.4, 81.1.a) y 86 de la LGT, referidos a la sanción de suspensión del ejercicio de profesiones oficiales; c) artículo 4.º en la redacción que da al artículo 82.b) de la LGT relativo a la ponderación de la capacidad económica como criterio para graduar las sanciones; d) artículo 4.º en cuanto otorga una nueva redacción a los artículos 82.h) y 89.2 de la LGT referidos al uso de la conformidad del sujeto pasivo como criterio, respectivamente, para graduar las sanciones y para poder solicitar la condonación de las sanciones tributarias de forma agraciable; e) artículo 5.º en la redacción que da a los artículos 140.c) y 145.3 de la LGT por los que se atribuye a la Inspección de los Tributos facultades para practicar las liquidaciones que resulten de las actuaciones de comprobación e investigación en los términos que reglamentariamente se establezcan, y se reconoce a las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos la naturaleza de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario; f) artículo 3.º que modifica el artículo 58.2.b) de la LGT en lo relativo a la introducción de un incremento de un 25 por 100 sobre el interés legal del dinero para los intereses de demora, y g) artículo 4.º en la redacción que otorga al artículo 83.3.f) de la LGT sobre sanción al contribuyente por la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición.

3. Pero antes de iniciar el enjuiciamiento de los citados preceptos legales conviene traer a colación una breve consideración general sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31.1 de la Constitución, pues sólo a partir de esta consideración —que es un *príus* lógico cuando de infracciones y sanciones tributarias se trata— puede entenderse cabalmente la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir. Dicho precepto constitucional dispone, en efecto, que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.

Este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar; en concreto, que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»; de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta» (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º). La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias.

4. Dicho lo que antecede, procede que entremos ya en el examen de los preceptos de la Ley 10/1985, relativos todos ellos a infracciones y sanciones tributarias, cuya constitucionalidad se discute en este proceso.

El primer grupo de preceptos impugnados se refiere a los artículos 1.º y 4.º de la Ley 10/1985, en cuanto dan una nueva redacción a los artículos 38.1 y 77.1 de la LGT, respectivamente. Según los Senadores recurrentes, se consagra en dichos artículos un peligroso régimen de responsabilidad objetiva de las infracciones tributarias que hace desaparecer cualquier exigencia de voluntariedad o intencionalidad en las conductas sancionadas; y, dado que las sanciones tributarias participan de la misma naturaleza que las penas, se transgrede el principio conforme al cual no existe responsabilidad criminal sin culpabilidad y se llega a un resultado lesivo de la seguridad jurídica y del principio de legalidad penal (arts. 9.3 y 25.1 de la Constitución).

A) La impugnación no puede ser acogida ni en su premisa ni en sus consecuencias, debiendo en cambio compartirse la argumentación ofrecida por el Abogado del Estado cuando sostiene que la Ley 10/1985 no ha alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el cual sigue rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa.

Centrando en primer término la atención en el artículo 77.1, no es difícil advertir que el legislador tributario de 1985 ha procedido a adaptar el tenor de este precepto a la reforma del Código Penal operada por la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio. Para comprobar este aserto basta comparar la redacción del artículo 1.º del Código Penal en sus versiones anterior y posterior a la reforma de 1983 con el texto del artículo 77.1 de la LGT, igualmente en su versión originaria y actual. Tanto del actual artículo 1.º del Código Penal como del

citado artículo 77.1 de la LGT ha desaparecido el adjetivo «voluntarias» que seguía a los sustantivos «acciones u omisiones». Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión «dolosas o culposas», en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio artículo 77.1 de la LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados.

No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Con ello queda dicho también que el citado precepto legal no ha podido infringir en modo alguno los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) y de legalidad sancionadora (art. 25.1 de la Constitución).

B) El artículo 38.1 de la LGT se encuentra en una muy directa conexión con el artículo 77.1, de modo que sólo puede ser correctamente entendido mediante una interpretación conjunta con este último. Según aquel precepto, «responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria». La lectura de este texto indica a las claras que la responsabilidad solidaria que en el mismo se recoge queda regulada ciertamente en unos términos más amplios que en la redacción anterior, pero de ello no puede deducirse sin otros esfuerzos argumentales que, como los recurrentes pretenden, la norma legal adolezca de vicio de inconstitucionalidad.

Ha de señalarse, en primer lugar, que el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el artículo 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve. En segundo lugar, debemos declarar que no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal —en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad— que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción

tributaria, siempre prorrateable *a posteriori* entre los distintos responsables individuales. De ahí la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico.

Por lo demás, ha de declararse también que no es aplicable al supuesto que ahora estamos considerando la doctrina establecida por este Tribunal en la STC 45/1989, a propósito de los artículos 31.2 y 34.6 de la Ley 44/1987, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que establecían la solidaridad en el pago de la deuda tributaria y de las sanciones por infracciones entre los sujetos pasivos que componen una unidad familiar, ya que, si bien tales preceptos fueron declarados inconstitucionales por vulneración de los artículos 14, 31 y 39.1 de la Constitución, la razón de dicha inconstitucionalidad está «en la conexión concreta que ahora guarda la regla de la responsabilidad solidaria con el sistema de simple acumulación de rentas de la unidad familiar impuesto por el artículo 7.3, al que expresamente se remite el apartado segundo del artículo 34». O, dicho con otras palabras, el hecho que en el supuesto concreto de los artículos 31.2 y 34.6 de la Ley 44/1978 determinó la declaración de inconstitucionalidad no fue el establecimiento de la responsabilidad solidaria sino el origen que la misma tenía en aquel caso, y ello explica la precisión argumental con que este Tribunal justificó en tal supuesto su fallo de inconstitucionalidad, sin que pueda olvidarse tampoco que el artículo 38.1 de la LGT, a diferencia de los citados artículos de la Ley 44/1978, conecta con toda nitidez la responsabilidad solidaria a la realización o colaboración en la realización de una infracción tributaria.

C) Los Senadores recurrentes reprochan también a la Ley impugnada la falta de mención expresa del error de Derecho como causa de exención de responsabilidad por infracción tributaria. Esta omisión redundaría, a su juicio, en una vulneración de los principios de seguridad jurídica y de legalidad sancionadora (arts. 9.3 y 25.1 de la Constitución).

Es cierto que dicho supuesto no se recoge entre las causas de exención de responsabilidad contenidas en el apartado 4 del artículo 77 de la LGT. Pero ello no es prueba, como pretenden los demandantes, de la configuración de un régimen de responsabilidad objetiva ni de la inexistencia de esa causa de exención. Si no hay responsabilidad objetiva, no es necesario que se haga constar expresamente el error de Derecho como causa que exonere de dicha responsabilidad, mas ello no significa que resulte irrelevante ni que la Ley 10/1985 lo haya excluido de los supuestos que examinen de responsabilidad por infracción tributaria. Precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho —singularmente el error invencible— podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad.

5. Los artículos 80.4, 81.1.a) y 86 de la LGT en la redacción introducida por el artículo 4.º de la Ley 10/1985 regulan la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales como medida sancionadora de las infracciones tributarias. Según los Senadores recurrentes,

tales preceptos infringen los artículos 9.3, 14 y 35.1 de la Constitución. Por su parte, la Sala Tercera del Tribunal Supremo promueve su inconstitucionalidad sobre la base sólo de su eventual contradicción con el artículo 14. La representación de los Senadores recurrentes aluden también indirectamente a la inconstitucionalidad del artículo 78.2 de la LGT, pero tal alusión no se acompaña de ninguna alegación o razonamiento impugnatorio, no se explica la eventual conexión de tal precepto con los arriba citados y, finalmente, no se menciona dicho artículo 78.2, en la redacción dada al mismo por el artículo 4.º de la Ley 10/1985, entre los preceptos expresamente impugnados, sea en el encabezamiento sea en el suplico del escrito de recurso, y por lo mismo no ha sido objeto de debate procesal, todo lo cual nos impide entrar ahora en el enjuiciamiento de dicha norma:

A) La impugnación debe ser rechazada. La Ley no ha pretendido en modo alguno sancionar con una penalidad especial a ciertos sujetos en atención a sus circunstancias personales o a la genérica condición del trabajo que desempeñan, sino, por el contrario, a una condición objetiva de la propia infracción; esto es, a que exista una relación entre la conducta infractora y el desempeño de la función o profesión oficial de que se trata. El presupuesto del que parten los preceptos impugnados es que los sujetos afectados por las sanciones en ellos previstas tienen un específico y singular deber de colaboración con la Administración tributaria, por razón de las funciones públicas que ejercen, claramente impuesto en los artículos 111 y 112 de la LGT, modificados asimismo por la Ley 10/1985. Deber de colaboración que se concreta en el suministro de la información de que dispongan que tenga trascendencia tributaria, salvo las excepciones expresamente establecidas. Si ello es así, puede ocurrir que en el ejercicio de sus respectivas funciones tales sujetos infrinjan ese deber de colaboración y, en consecuencia, incurran en un supuesto de infracción tributaria, que será alguno de los tipificados en los números 4, 5 ó 6 del artículo 83, a los que se remite precisamente el artículo 86.

Es claro que la suspensión de funcionarios o profesionales oficiales es una sanción que se añade o acumula a la de multa, pero se comprende fácilmente que ello no supone una discriminación injustificada en el trato que el legislador dispensa a estas personas con relación al que reciben los ciudadanos en general, pues no es igual la situación en que unos y otros se encuentran respecto de la Administración tributaria. Ciudadanos en general y funcionarios o profesionales oficiales que, por razón de su cargo, tienen determinados deberes de colaboración con la Administración tributaria no están *sub specie iuris* en la misma situación, siendo por ello razonable que el legislador recoja esta diferencia para dar un tratamiento sancionador distinto a las infracciones tributarias que unos y otros cometan. Lo que se sanciona con la suspensión de funciones no es tanto el quebranto económico derivado de la infracción tributaria, cuando ésta sea cuantificable, que a ello atiende ya la multa que también se impone a aquellos funcionarios o profesionales oficiales, sino la infracción del deber de colaboración con la Administración tributaria y, en concreto, la infracción de las obligaciones señaladas en los números 4, 5 y 6 del artículo 83 de la LGT. Una sanción ésta, la de suspensión, que es en cierto modo accesoria a la de multa en tales supuestos, pero que no supone duplicidad injustificada e irrazonable, ya que el alcance de la infrac-

ción no es el mismo cuando ésta se comete por un ciudadano o por un funcionario o profesional oficial en el ejercicio de sus funciones y con inobservancia de sus específicos deberes de lealtad y colaboración con la Administración tributaria. Así entendido el artículo 86 de la LGT, no hay infracción del derecho a la igualdad proclamado por el artículo 14 de la Constitución.

Tampoco existe infracción del artículo 35.1 de la Constitución que implique una lesión del derecho al trabajo de los funcionarios o profesionales oficiales afectados por la sanción de suspensión de funciones. Cualquier sanción supone, desde luego, una limitación más o menos intensa de la esfera jurídica del afectado por la misma y, en consecuencia, de la posibilidad de ejercitar uno o más derechos. Pero si la sanción está prevista legalmente y si en su aplicación se han observado todos los requisitos necesarios, la limitación derivada de esa relación con el ejercicio de los derechos a que afecte no será contraria a la Constitución. Apurando hasta el límite el argumento de los recurrentes, las penas privativas de libertad serán inconstitucionales por el hecho de impedir el ejercicio de la libertad personal a los condenados a las mismas.

La suspensión de funciones que ahora examinamos afecta ciertamente al ejercicio del derecho al trabajo, en concreto al ejercicio de la actividad inherente a la función pública o profesión oficial para la que se esté investido. Pero si tal medida sancionadora ha sido impuesta en virtud de una previsión legal y con respeto de las oportunas garantías procedimentales, no se menoscaba de ningún modo el contenido constitucional del derecho al trabajo.

B) Con menor énfasis, y con alguna menor precisión también, los Senadores recurrentes imputan asimismo a los preceptos impugnados la vulneración de los principios de legalidad y de jerarquía normativa (art. 9.3 de la Constitución). Pero tampoco en este punto puede prosperar el reproche de inconstitucionalidad. La línea argumental de los recurrentes parece partir de un determinado paradigma —el sistema penal— cuyos principios —recogidos en el Código Penal— serían enteramente aplicables, sin excepciones ni modulaciones, en el ámbito administrativo sancionador, de suerte que cualquier apartamiento de tales principios por las normas administrativas sancionadoras determinaría fatalmente su contradicción con la Constitución: y tal sería el caso, a juicio de los recurrentes, de los preceptos que ahora examinamos. Frente a este modo de razonar, es preciso declarar que la previsión legal de sanciones acumulables no sólo no es algo exclusivo de la LGT, y ni siquiera del Derecho Administrativo sancionador, sino que tampoco es extraña —y ello priva sin más de todo fundamento al reproche formulador— al propio Código Penal, pues en dicho cuerpo legal no son infrecuentes las penas accesorias de otras principales, consistentes en la privación de derechos o del ejercicio de funciones cuando los sujetos penalmente responsables ejercen funciones o cargos públicos.

No existe, por tanto, doble sanción en los preceptos impugnados, sino la previsión de una sanción (la suspensión) que se acumula con carácter accesorio a la principal (la multa), y tal duplicidad, como ya dijimos antes, no puede estimarse injustificada o irrazonable. Nada impide, por lo demás, que la suspensión e inhabilitación para cargos públicos, previstas como penas accesorias de otras principales en el artículo 29 del Código Penal, puedan también ser objeto de sanciones administrativas, como así en efecto ocurre con carácter general en los casos de ejercicio de la potestad disci-

plinaria. Nada hay, por tanto, en los artículos de la Ley 10/1985 ahora examinados que permita sostener su apartamiento de los principios de legalidad y jerarquía normativa.

6. Se impugna por los Senadores recurrentes y se cuestiona asimismo por la Sala Tercera del Tribunal Supremo el artículo 82.b) de la LGT, en la nueva redacción del artículo 4.º de la Ley 10/1985. El citado precepto dispone que las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto, entre otros criterios, a «la capacidad económica del sujeto infractor», criterio éste que la Ley no contemplaba antes de la reforma operada. Para los Senadores que promueven el recurso, el precepto transgrede el artículo 31.1 de la Constitución, ya que el principio de progresividad, en conexión con la capacidad económica del contribuyente, sólo puede operar en la fase impositiva, pero no en la sancionadora; junto a ello entiende, en una línea de argumentación subsidiaria, que el precepto impugnado quiebra también el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) porque no regula con detalle los criterios determinantes de dicha capacidad económica. Por su parte, el órgano judicial sostiene que el artículo 82.b) lesiona el principio de igualdad *ex* artículo 14 de la Constitución al extender el criterio de la capacidad económica al ámbito administrativo sancionador, pues con ello se permite sancionar «más al que más tiene» en vez de aplicar sanciones iguales a conductas iguales:

A) El criterio de la capacidad económica del sujeto infractor es sólo uno de los ocho criterios que el artículo 82 contempla para que se gradúen las sanciones tributarias atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto. Ello significa ante todo que no hay una relación unívoca, directa y automática entre capacidad económica y gravedad de la sanción, como parecen entender los Senadores recurrentes; antes bien, según las circunstancias que concurren en cada caso, la sanción que se imponga al infractor vendrá determinada por el empleo de muy diversos criterios, y no siempre o no sólo por el de la capacidad económica del sujeto infractor. Tales criterios legales (que van desde la buena o mala fe de los infractores hasta la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule) atemperan o modulan la excesiva rigidez que podría derivarse de una aplicación mecánica de las fórmulas sancionadoras sin atender a la personalización de las sanciones.

La Ley parte de una previa igualdad formal ante las sanciones que se respeta con la previsión de unos límites mínimo y máximo en la cuantía de las multas, permitiendo luego que se recorra la totalidad de la escala en atención a los distintos criterios de graduación que sean aplicables a cada supuesto de infracción tributaria. Pero, claro está, ya se entiende que graduar supone tanto agravar como atenuar la sanción, y ello permite, en consecuencia, no sólo aumentar sino también disminuir la cuantía de las multas. Corolario necesario para la premisa anterior es que el criterio de la capacidad económica no juega sólo y, en todo caso, como parece creerse, en perjuicio del contribuyente, sino también en su beneficio, efecto este último que resulta obligado por imperativo del artículo 3.2 del Código Civil que manda ponderar la equidad en la aplicación de las normas.

No obstante, para la Sala Tercera del Tribunal Supremo no sería posible aplicar el principio de capacidad económica en materia sancionadora sin transgre-

dir al tiempo la igualdad formal de los ciudadanos ante la ley, toda vez que no cabe sancionar «más al que más tiene», debiendo exigirse en cambio «a conductas iguales, sanciones iguales». Pero este reproche de inconstitucionalidad no puede ser en modo alguno acogido. Frente al mismo debe recordarse, en primer lugar, que la referencia al criterio de la capacidad económica del infractor no es una novedad en nuestro ordenamiento jurídico sancionador, pues está consagrado en el artículo 63 del Código Penal al disponer que «en la aplicación de las multas los Tribunales podrán recorrer toda la extensión en que la Ley permita imponerlas, consultando, para determinar en cada caso su cuantía, no sólo las circunstancias atenuantes y agravantes del hecho, sino principalmente el caudal o facultades del culpable».

En segundo lugar, la razón de que no haya aquí (como tampoco en la citada norma penal) discriminación alguna, una vez respetados los límites legales máximos y mínimos, se revela en el hecho inobjetable de que la pura igualación de las multas puede conllevar un muy diferente grado de aflicción sobre los sancionados si las circunstancias económicas de éstos son desiguales. Este Tribunal ha tenido ya ocasión de declarar que «es consustancial a la pena de multa una potencial disparidad de sus efectos, al recaer sobre situaciones patrimoniales diversas»; lo que ha llevado a nuestro ordenamiento penal (y a otros que no son próximos) a adoptar una serie de previsiones —entre ellas, en primer término, la del citado artículo 63 del Código Penal— que tienden a adecuar la pena de multa a la economía del condenado o a flexibilizar su ejecución, permitiendo así al juzgador atender «a las específicas condiciones económicas de quien haya, como culpable, de sufrirla» (STC 19/1988, fundamento jurídico 10). Este razonamiento es enteramente trasladable al ámbito del ordenamiento tributario, pues en este punto hay identidad de razón entre unas y otras sanciones, las multas penales y las tributarias; y aun apurando el argumento, es si cabe más pertinente en el campo de las infracciones tributarias por los beneficios económicos que, en su caso, el impago de la deuda tributaria puede reportar a determinados infractores.

En tercer lugar, y en esta misma línea de razonamiento, es preciso recordar que, una vez satisfechas las exigencias de igualdad formal y no discriminación que impone el artículo 14 de la Constitución, la propia norma constitucional obliga a atender los requerimientos de la igualdad real, a cuyo fin se ordena el criterio legal de «la capacidad económica del sujeto infractor» que aquí se combate, y que resulta así no sólo compatible con el artículo 14 de la Constitución sino también justificado o exigido por el artículo 31.1 en relación con el artículo 9.2 del propio texto constitucional.

B) En lo que concierne a la supuesta vulneración del artículo 31.1 de la Constitución por la extensión que el artículo 82.b) hace del principio de progresividad al momento sancionador, ha de decirse que la impugnación incurre en una errónea interpretación de la estructura y contenido normativo de dicho precepto constitucional. Se establece en el mismo, entre otros extremos, que los principios de igualdad y progresividad habrán de inspirar el sistema tributario, pero no se dice que la eficacia de tales principios quede reducida al momento de ordenar el ingreso público ni se prohíbe expresamente (como es obligado en las interdicciones constitucionales) que la progresividad pueda ser tenida en cuenta a la hora de regular las sanciones tributarias. Más bien debe afirmarse que,

desde el momento en que el artículo 31.1 de la Constitución atribuye a aquellos principios una función inspiradora del entero sistema tributario justo, su aplicación al ámbito sancionador no puede suscitar especiales reparos, pues dentro de un sistema tributario justo encuentra natural acomodo la regulación del régimen de infracciones y sanciones. Finalmente, como antes se ha dicho, el criterio de la capacidad económica puede permitir tanto el incremento de las multas como su reducción, con lo que debe convenirse con el Abogado del Estado que realmente estamos ante un modelo de multas fijas y proporcionales (art. 80.1 LGT) y no estrictamente «progresivas». Todo lo cual obliga a rechazar la impugnación.

C) Tampoco cabe pensar en una lesión del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), pues carece de sentido que la Ley prevea índices o signos para determinar el alcance de lo que es, en sí mismo, un mero criterio de flexibilización o modulación que atempere el rigorismo de las fórmulas legales. Y, por otro lado, el hecho de que la capacidad económica sea un concepto jurídico indeterminado no impide, como ocurre en todos los supuestos en que las normas utilizan conceptos de esa naturaleza, que pueda perfectamente determinarse por la Administración tributaria en cada caso concreto, sin que ello cree situaciones de inseguridad para los afectados ni permita a la Administración actuar en este punto con discrecionalidad, pues el sistema tributario ofrece suficientes criterios y elementos de juicio para señalar en cada supuesto cuál es la capacidad económica del sujeto infractor que ha de tenerse en cuenta para graduar las sanciones.

7. Los Senadores recurrentes impugnan el artículo 4.º de la Ley 10/1985 en la parte que proporciona una nueva redacción a los artículos 82.h) y 89.2 de la LGT, que se refieren, respectivamente, a la conformidad del sujeto pasivo como criterio para graduar las sanciones [art. 82.h)] y como requisito para poder solicitar la condonación graciable de las sanciones tributarias mediante la renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación del acto administrativo (art. 89.2). A juicio de los demandantes, repugna tanto a los principios del Derecho Penal como a los del Derecho Administrativo sancionador la aceptación de ese tipo de «negociación» entre Administración y ciudadano sancionado con la finalidad de que éste renuncie a su derecho a recurrir las sanciones que se le impongan, porque ello coloca a este último en una inconstitucional situación de indefensión, que redundaría en la violación del derecho fundamental enunciado en el artículo 24.1 de la Constitución, que es en lo esencial un derecho de acceso a los Tribunales de Justicia. Los recurrentes vinculan, por último, esta alegación al artículo 106.1 de la Constitución, en la medida en que este precepto reitera el reconocimiento del derecho de acceso a la jurisdicción en lo tocante a la actuación de la Administración:

A) Por lo que respecta al artículo 82.h) de la LGT, debe recordarse que su enunciado constituye uno más entre los distintos criterios que la ley prevé para graduar la cuantía de las sanciones tributarias, lo que significa ciertamente que la conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable con la propuesta de liquidación que se le formule puede suponer una atenuación de la multa que sin tal conformidad podría serle impuesta. Se trata de una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios y cuyo empleo es por ello fre-

cuenta en la legislación comparada, no siendo tampoco completamente ajena al campo de la legislación penal, como lo acredita el hecho de que en el artículo 9.9 de nuestro Código Penal se contemple una atenuante que guarda alguna similitud con el criterio sancionador que ahora examinamos, ni tampoco al de la legislación procesal penal, en la cual el artículo 793.3.II de la Ley de Enjuiciamiento Criminal autoriza al Juez de lo Penal a reducir sensiblemente la pena, llegando incluso hasta la absolució, en una Sentencia de conformidad en la que el acusado hubiese reconocido los hechos. Advertido lo cual debe desde luego añadirse que nada obliga a aquellos sujetos a prestar tal conformidad, y que si lo hacen es porque esperan obtener un beneficio —la reducció de la cuantía de la multa— que de otro modo, sin tener derecho a ello, no hay seguridad en obtener. Se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar. Por otro lado, como hace notar el Abogado del Estado, la Ley no excluye la posibilidad de impugnar la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de Justicia. En resumidas cuentas, la Ley no obliga al contribuyente a prestar su conformidad, ni impide tampoco que, una vez prestada ésta, se puedan ejercitar las acciones de impugnación. Pero es lógico, aunque la Ley no lo diga, que si se impugna la liquidación y la correspondiente multa, en cuya determinación se ha tenido en cuenta por la Administración la conformidad a la propuesta de liquidación de la deuda tributaria, deje entonces de operar ese criterio y su efecto de disminució de la cuantía. Mantener la conformidad es, pues, una facultad —no una obligació, ni siquiera un deber— para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación *in melius* de la cuantía de la sanción pecuniaria.

A lo hasta ahora dicho, es menester añadir una última precisión. Tal y como destaca el Abogado del Estado debe excluirse, por carecer de sentido, una interpretación de la letra *h*) del artículo 82 que propiciara una agravación de la sanción tributaria en el caso de que no se acepte la propuesta de liquidación que la Administración formule. Sólo la conformidad del contribuyente tiene expresamente reconocido en la Ley un efecto graduatorio de la sanción, y obviamente con un sentido mitigador de la misma. En consecuencia, no puede admitirse que dicho criterio —o, por mejor decir, su contrario: la disconformidad— pueda jugar también *in peius* para agravar la sanción al sujeto pasivo, retenedor o responsable, pues ello conllevaría un injustificable efecto intimidatorio que menoscabaría el derecho de defensa de los interesados dentro de un procedimiento sancionador de carácter contradictorio. En consecuencia, no puede entenderse el artículo 82.*h*) como norma impeditiva del recurso a la jurisdicción, en cuyo caso sería inconstitucional por contrario al artículo 24.1 de la Constitución, sino como un beneficio ofrecido al contribuyente conforme a la liquidación para graduar *in melius* la sanción que, según la Administración tributaria, le corresponde.

B) Con un texto que en lo sustancial no difiere de la redacción anterior, el artículo 89.2 prescribe la renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación para poder solicitar la condonación graciable de la sanción tributaria; con ello el legislador pretende agilizar y flexibilizar el cobro de las deudas tributarias, debien-

do entenderse que la condonación afecta sólo a la sanción y no al resto de la deuda tributaria. Pero, desde la perspectiva del sujeto responsable, es claro que esta abstención en el ejercicio de impugnaciones no supone una renuncia al derecho a la tutela judicial efectiva, lo que sería en sí mismo inconstitucional, dado el carácter irrenunciable e indisponible de este derecho fundamental, sino simplemente al uso de tal derecho y de las acciones en que se manifiesta por un período de tiempo y en relación con un acto administrativo concreto. Y la razón de tal renuncia es similar a la del supuesto anteriormente examinado, pues aquí se trata también de obtener un beneficio al que no se tiene derecho alguno —la condonación en forma graciable de la sanción— a cuyo fin es preciso satisfacer la carga de la previa renuncia a impugnar la liquidación practicada. En la medida en que tal sacrificio no resulta desproporcionado, se adopta libremente por el interesado y con el mismo se obtiene un beneficio graciable, que es el que mejor conviene a los intereses del petionario de la condonación, no hay transgresión de derecho fundamental alguno.

Este Tribunal ha declarado que, si bien los derechos fundamentales son permanentes e imprescriptibles, ello es perfectamente compatible con el establecimiento de límites temporales dentro del ordenamiento para el ejercicio de las correspondientes acciones (STC 7/1983, fundamento jurídico 3.º). Si la imprescriptibilidad de los derechos fundamentales no es un obstáculo al carácter temporal de las acciones para su defensa, la irrenunciabilidad de tales derechos no impide tampoco la voluntaria y transitoria renuncia al ejercicio de las acciones en pos de unos beneficios graciables cuyo eventual logro es para el interesado más ventajoso que el que pudiera resultar de aquel ejercicio.

En resumen, el artículo 89.2 de la LGT no impide acceder a los Tribunales de Justicia a los contribuyentes infractores, sino que sólo condiciona la obtención de un beneficio a la no impugnación del acto administrativo correspondiente. La libertad del contribuyente para elegir entre una u otra vía, según mejor convenga a sus intereses, queda así salvaguardada y, por ello, no existe vulneración alguna del artículo 24.1 de la Constitución.

8. Los Senadores recurrentes impugnan también los artículos 140.*c*) y 145.3 de la LGT, en la redacción del artículo 5.º de la Ley 10/1985, por estimar que infringen los artículos 9.3 y 24, apartados 1 y 2, de la Constitución. El primero de aquellos preceptos legales [art. 140.*c*)] atribuye a la Inspección de los Tributos la facultad de «practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan»; y el segundo (art. 145.3) dice que «las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario».

Frente al artículo 140.*c*), los recurrentes alegan que nadie puede ser a la vez juez y parte y que con esta regulación se vuelve, por medio de una norma con rango de Ley, al sistema del Real Decreto 412/1982, que confirió a la inspección financiera y tributaria facultades de liquidación, disposición ésta que fue declarada nula por la Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal Supremo, de 24 de abril de 1984. Entiende por ello la representación actora que, en lugar de la opción adoptada por la Ley 10/1985, debieron separarse convenien-

temente las funciones de inspección y de liquidación tributaria en cuanto garantía de la neutralidad del órgano liquidador frente al contribuyente.

En lo que atañe al artículo 145.3 de la LGT, los Senadores recurrentes sostienen que la presunción de certeza que dicho precepto establece es incompatible con la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2) en materia sancionadora y coloca además al contribuyente en una inconstitucional situación de indefensión (art. 24.1), pues se transforma la presunción de inocencia en una presunción de culpabilidad y se obliga al contribuyente a demostrar su inocencia mediante la muy difícil acreditación de unos hechos frecuentemente negativos. Con ello se invierte el juego normal de la presunción constitucionalizada en el artículo 24.2, se sacrifica en exceso la seguridad jurídica del ciudadano y se incurre en arbitrariedad transgresora del artículo 9.3 de la Constitución. A su juicio, el problema es particularmente grave en el orden penal, y a ello dedican la práctica totalidad de su argumentación, ya que, con arreglo a la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, sobre delitos contra la Hacienda Pública, basta con el levantamiento de un acta de Inspección para que se gire la correspondiente liquidación tributaria y, si la cuantía de la infracción fuera bastante, se inicie un procedimiento penal sin necesidad de agotar la vía administrativa previa y, por tanto, sin que el contribuyente pueda formular alegaciones y practicar pruebas en esta vía, actividades que se ven así reconducidas al marco penal. En definitiva, los recurrentes denuncian el trascendente valor que, en el orden penal, el precepto impugnado otorga a las actas de la Inspección, convirtiendo la presunción de inocencia en una presunción de culpabilidad. Para los recurrentes, las actas de la Inspección no pueden tener otro valor que el de una simple denuncia, correspondiendo a la Administración probar en el proceso penal los hechos imputados al sujeto pasivo, sin que pueda autodispensarse *ope legis* de dicha carga, pues tal exoneración conduce a la absoluta indefensión de los contribuyentes:

A) La impugnación del artículo 140.c) de la LGT se funda, sustancialmente, en una presunta vulneración de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad consagrados en el artículo 9.3 de la Constitución. El razonamiento de la tesis impugnada se articula, en síntesis, sobre las dos siguientes proposiciones: 1.ª teniendo en cuenta que la Sala Quinta del Tribunal Supremo declaró nulo, por Sentencia de 24 de abril de 1984, el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, que asignaba funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos, no cabe admitir que el legislador atribuya arbitrariamente de nuevo tales funciones a los agentes de dicha Inspección, y 2.ª esta dualidad de funciones inspectoras y liquidadoras en un mismo órgano vulnera el principio que prohíbe ser Juez y parte en un mismo asunto.

El Tribunal no puede hacer suyo el razonamiento anterior. Ha de decirse, en primer lugar, que siendo cierto que el Tribunal Supremo, en la Sentencia dictada, declaró nulo el Real Decreto 412/1982, dicha anulación se hizo sobre la base de que tal disposición reglamentaria violaba el principio de jerarquía normativa, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, en la medida en que contradecía lo dispuesto en una Ley —la Ley General Tributaria— según la cual a la Inspección de Tributos le correspondían funciones exclusivamente inspectoras, de comprobación e investigación de los hechos imponibles, pero no de liquidación. En conse-

cuencia, el pronunciamiento judicial se fundaba básicamente en la idea de que una materia regulada por ley con carácter imperativo no podía ser objeto de regulación reglamentaria sin que mediara la oportuna deslegalización; por ello, al atribuirse por un reglamento funciones a órganos que no las tenían según la ley, se estaba conculcando ésta, lo que implicaba una violación del principio de jerarquía normativa que entrañaba un vicio de ilegalidad por vulneración de una norma superior.

Es también cierto que el Tribunal Supremo invocó además otros argumentos que los recurrentes traen ahora aquí para fundar su pretensión de declaración de inconstitucionalidad del artículo 140.c). Pero debe advertirse que tales argumentos, en los que se hace alusión al aspecto garantizador que para los contribuyentes comporta la duplicidad de órganos separados de inspección y de liquidación, son estrictamente *obiter dicta*, esto es, declaraciones secundarias o alejadas de la *ratio decidendi*, que se vierten en un plano distinto al de la legalidad. De ahí que el Tribunal Supremo, pese a sostener que aquella distribución legal de funciones inspectoras y liquidadoras configuraba garantías procedimentales para los contribuyentes que no podían quedar a la libre discrecionalidad de la potestad organizadora de la Administración, acabe por admitir que todo ello es así «salvo que por otra disposición con rango de Ley se alteren aquellos principios que, como de orden público y hasta que esto último no suceda, han de ser respetados». En suma, que lo que es ilegal —que un reglamento vulnere una ley— no es necesariamente canon de inconstitucionalidad, puesto que nada impide que el legislador, haciendo uso de su libertad de configuración normativa, pueda modificar la ley anterior.

Esto es justamente lo que ha hecho la Ley 10/1985, que ha modificado en este punto lo que establecía al respecto la Ley General Tributaria en su versión anterior de 1963. Siendo inherentes al valor superior del pluralismo (art. 1.1 de la Constitución) que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desafortunadas e inoportunas a otros, cabe ciertamente discutir la oportunidad o conveniencia de la modificación normativa que ahora examinamos, sea desde la perspectiva del contribuyente, sea desde criterios de especialización en la ordenación de las funciones administrativas, pero el juicio que ello merezca a cada uno no afecta en modo alguno a la constitucionalidad de la reforma operada.

Tampoco puede aceptarse que el precepto impugnado haya vulnerado los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 de la Constitución), como sostienen los demandantes. Por un lado, la norma es clara y los ciudadanos saben a qué atenerse ante la misma; por otro, el legislador dispone de un amplio margen para decidir acerca de la separación o la acumulación de las funciones de inspección y de liquidación tributaria en unos mismos órganos, por lo que la opción entre una u otra solución cae dentro del ámbito de la legítima discrecionalidad del legislador, no resulta arbitraria y no produce indefensión alguna.

En una línea de argumentación complementaria de la anterior, los Senadores recurrentes sostienen que, en cualquier caso, la acumulación de funciones inspectoras y liquidadoras en la Inspección de Tributos compromete la necesaria neutralidad o imparcialidad del órgano liquidador y quebranta el principio constitucional que prohíbe ser Juez y parte en un mismo asunto. Con este modo de razonar el reproche se sitúa en

el ámbito del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 de la Constitución) y, en concreto, del derecho a un juez imparcial.

Ahora bien, como acertadamente advierte el Abogado del Estado, debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia *ad extra* de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías —entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador— es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos (SSTC 175/1987 y 22/1990; AATC 320/1986, 170/1987 y 966/1987).

B) Las objeciones que los Senadores recurrentes formulan a la redacción del artículo 145.3 tienen sin duda mayor relevancia constitucional y una más sólida consistencia argumental. Las razones en las que fundamentan su impugnación han quedado ampliamente reflejadas en los antecedentes de esta Sentencia, un resumen de las cuales se recoge también en el encabezamiento del presente fundamento jurídico. En sustancia, la representación actora sostiene que el precepto legal configura una injustificable inversión de la carga de la prueba que lesiona el derecho fundamental a la presunción de inocencia (art. 24.2 de la Constitución) y coloca al contribuyente en una virtual posición de indefensión al exigirle la prueba contraria de hechos frecuentemente negativos. Frente a ello, el Abogado del Estado arguye que no hay conexión entre la presunción de exactitud de los hechos consignados en las actas de la Inspección a que se refiere el precepto impugnado y la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución, pues la primera opera en el plano de los hechos, cuya existencia queda acreditada en el acta extendida por el inspector, en tanto que la segunda atañe a un juicio estimativo de culpabilidad que es por completo ajeno al contenido normativo del precepto impugnado; en consecuencia, no puede haber colisión entre el artículo 145.3 de la LGT y el artículo 24.2 de la Constitución.

El razonamiento del Abogado del Estado no es convincente en este punto y debe, en cambio, respaldarse el planteamiento general que los recurrentes hacen sobre la pertinencia de enjuiciar el nuevo precepto legal a la luz de las exigencias que comporta la presunción de inocencia enunciada como derecho fundamental en el artículo 24.2 de la Constitución; todo ello sin perjuicio de que las conclusiones a que lleguemos difieran, como luego se verá, de las que sostienen los recurrentes.

En efecto, no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias, en par-

ticular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

Dicho está con ello que, si en las actas de la Inspección de Tributos puede consignarse la regularización de las situaciones tributarias que los inspectores actuarios estimen procedente, con expresión, en su caso, de las infracciones que aprecien, incluyendo la propuesta de la sanción pecuniaria aplicable y de los criterios para su graduación, resulta evidente que tales documentos pueden tener relevancia en los distintos procedimientos y procesos sancionadores, y ello obliga a contrastar el valor que a los mismos otorga el precepto legal impugnado con el principio y el derecho constitucional a la presunción de inocencia, debiendo rechazarse por infundada la distinción que el Abogado del Estado propone entre el plano de los hechos y el plano de la culpabilidad, dado que toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el artículo 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción.

Admitido, pues, que la perspectiva desde la que los Senadores recurrentes formulan su censura es la adecuada al caso, procede ahora que dirijamos la atención al precepto impugnado para indagar si es o no merecedor de los reproches de inconstitucionalidad que la demanda le imputa. En esa dirección, las cuestiones atinentes al caso a las que debemos dar respuesta son las dos siguientes: 1.ª, si las actas y diligencias extendidas por la Inspección de Tributos merecen o no la consideración de medio de prueba admisible en Derecho, y 2.ª, si la eficacia que el artículo 145.3 de la LGT otorga a tales actas y diligencias es o no compatible con el derecho a la presunción de inocencia que a todos reconoce el artículo 24.2 de la Constitución.

La contestación afirmativa a la primera cuestión no ofrece mayores dificultades. Las actas y diligencias son la documentación de las actuaciones practicadas por la Inspección de los Tributos en la que se hacen constar los hechos relevantes para la liquidación tributaria que se produzcan en el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la Inspección, y en la que se recogen asimismo los resultados de la comprobación e investigación llevada a cabo, proponiendo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o declarando correcta la misma. En consecuencia, ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias de inspección como medios probatorios, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 88.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 74 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que se remiten a los generalmente admitidos y a las normas del proceso civil ordinario, y con arreglo a los artícu-

los 1.216 del Código Civil y 596.3.º de la Ley de Enjuiciamiento Civil, tampoco cabe objeción alguna a su calificación legal como documentos públicos, en la medida en que se autorizan por funcionarios públicos en el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas y con las solemnidades o formalidades legalmente establecidas.

El segundo aspecto que debemos analizar es el de la eficacia que la norma legal impugnada otorga a las actas y diligencias de la Inspección de Tributos, y más concretamente si aquella eficacia probatoria «respecto de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario», entra o no en contradicción con la presunción de inocencia, ya que ésta, como ha quedado dicho, alcanza no sólo a la culpabilidad, entendida como nexo psicológico entre el autor y la conducta reprochada, sino también, y muy especialmente, a la realidad de los hechos imputados.

Ha de excluirse *a limine* que el artículo 145.3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho. Es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario. El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba. A ello debe añadirse que ese valor probatorio sólo puede referirse a los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias.

En el expediente administrativo sancionador, la aplicación del precepto impugnado no constituye quiebra alguna del derecho fundamental a la presunción de inocencia, según se deduce de la propia doctrina de este Tribunal. Así el ATC 7/1989, de 13 de enero, en relación con los supuestos análogos planteados por las actas de la Inspección de Trabajo, señala que el correspondiente precepto no otorga a aquéllas una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que pueden ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria. En el mismo sentido, y con referencia ahora a las actas de la Inspección tributaria, en el ATC 974/1986, de 19 de noviembre, declaramos también que, con independencia de que en el caso examinado las actas fueron de disconformidad y de que se mantuvieron determinadas discrepancias de fondo frente al Subinspector actuario en las propias actas, que recogen ya determinada manifestación del representante del contribuyente, dirigida seguramente a su descargo, «el solicitante de amparo tuvo además ocasión y derecho... de formular en determinado plazo, antes de dictarse el acto administrativo que corresponda, las alegaciones que estimase oportunas». El acta no es, pues, determinante por sí misma de ninguna sanción, pues con ella se pone sólo fin a la fase de instrucción del procedimiento de liqui-

dación que da paso a la fase siguiente, la de liquidación en sentido estricto, y, en su caso, a la iniciación del correspondiente expediente sancionador. En consecuencia, si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción.

Si ello es así en la vía administrativa previa, con mayor razón lo es en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo ante el cual el contribuyente pide la anulación del acto administrativo sancionador. La presunción de legalidad que adorna a este último no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción. En tal sentido, la intervención de funcionario público no significa que las actas gocen, en cuanto a tales hechos, de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia. En vía judicial, las actas de la Inspección de Tributos incorporadas al expediente sancionador no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el Juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas. Ello no quita, sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo.

Queda por examinar finalmente la eficacia que a las actas y diligencias de la Inspección haya de darse, según el artículo 145.3, en el orden penal, y si dicha eficacia contradice en sus puros términos, como creen los recurrentes, la presunción constitucional de inocencia o si, por el contrario, es susceptible de una aplicación compatible con el respeto a este derecho fundamental y a los principios constitucionales que rigen el proceso penal.

Conviene para ello recordar sucintamente que la presunción de inocencia reconocida en el artículo 24.2 de la Constitución comporta en el orden penal, al menos, las cuatro siguientes exigencias: 1.ª, la carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una *probatio diabolica* de

los hechos negativos; 2.ª, sólo puede entenderse como prueba la practicada en el juicio oral bajo la inmediatez del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad; 3.ª, de dicha regla general sólo pueden exceptuarse los supuestos de prueba preconstituida y anticipada, cuya reproducción en el juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción, y 4.ª, la valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración.

A la luz de esta doctrina constitucional, no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del artículo 145.3 de la LGT sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los Senadores recurrentes. Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba.

En consecuencia, interpretado así y con el alcance señalado en el presente fundamento jurídico, el artículo 145.3 de la LGT no es inconstitucional.

9. Con una argumentación virtualmente coincidente, tanto la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia como la Sala Tercera del Tribunal Supremo cuestionan la constitucionalidad del artículo 58.2.b) de la LGT en la redacción dada al mismo por el artículo 3.º de la Ley 10/1985, según el cual el interés de demora será el interés legal del dinero vigente el día que comience el devengo de aquél incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente.

A juicio de ambas Salas, el mencionado incremento porcentual vulnera el principio de igualdad (art. 14 en relación con el art. 31 de la Constitución) al introducir un trato favorable para la Administración tributaria que discrimina injustificadamente a los contribuyentes, ya que éstos sólo tienen derecho al interés legal en la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias (art. 155.1 de la Ley), en tanto que la Administración ve incrementado ese interés legal en un 25 por 100 a los efectos del interés de demora que surge cuando el sujeto pasivo se retrasa en el pago. Y siendo igual el coste o perjuicio financiero que para ambos sujetos ocasiona dicho retraso, las Salas entienden que no hay justificación para esta diferencia de trato normativo. Para la Sala Tercera del Tri-

bunal Supremo, el precepto legal vulnera además el artículo 25.1 de la Constitución, ya que, si la finalidad del interés de demora no puede ser otra que la de reparar o resarcir el perjuicio patrimonial causado por la morosidad en el cumplimiento de la obligación tributaria, esta finalidad se «adultera» cuando se añaden a ella otros fines distintos de naturaleza disuasoria o sancionadora, como es ahora el caso, pues de este modo la sanción en que consiste el citado incremento no responde a una previa conducta infractora ni a una tipificación adecuada:

A) Iniciado nuestro análisis por la invocada lesión del principio de igualdad (art. 14 de la Constitución), no es difícil advertir que en la duda constitucional que se nos plantea faltan los elementos necesarios para configurar la situación de discriminación que se denuncia.

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

A la luz de esta doctrina, y dirigiendo ahora nuestra atención al precepto cuestionado, es obligado convenir con el Fiscal General del Estado y con el Abogado del Estado que no son iguales ni homogéneos los supuestos de hecho que contemplan los artículos 58.2.b) y 155.1 de la LGT, y de cuya comparación extraen los órganos judiciales la duda de constitucionalidad del primero de tales preceptos. No cabe, en efecto, sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara. Como antes se vio, esa pretendida igualdad resulta desmentida por el artículo 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.

El Abogado del Estado destaca en este mismo sentido que la importancia de la puntualidad en el pago es incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla, ya que cualquier retraso masivo en el pago de las deudas tributarias puede suponer un daño a la Hacienda Pública de muy grandes proporciones. De otro lado, la fijación de un bajo interés de demora, muy distanciado del valor real del dinero en el mercado, tendría sin duda un efecto inducido en numerosos casos que podría proporcionar retrasos en el pago de la deuda tributaria para obtener un beneficio patrimonial, en clara discriminación respecto de los ciudadanos que cumplen puntualmente con sus obligaciones tributarias. En conclusión, los artículos 58.2.b) y 155.1 de la LGT no contemplan supuestos de hecho iguales, puesto que existen razonables elementos de diferenciación entre la situación en que se encuentra el contribuyente que incurre en mora en el cumplimiento del deber tributario y la Administración que devuelve lo indebidamente cobrado.

La clave de la diferenciación normativa —el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal en los intereses de demora— se halla, como se ha visto, en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso le supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés del mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr. Y no parece que se pueda dudar del carácter objetivo y de la razonabilidad de preservar aquel interés público. El que, en cambio, cuando es el contribuyente el acreedor frente a la Hacienda, el interés sea el legal —sin incremento del 25 por 100— tiene otra justificación: tratar de compensar el perjuicio que para dicho contribuyente, a título individual, le ha causado la no disposición de una cantidad de dinero realmente no debido a la Administración. Un supuesto éste que, por muy frecuente que pueda ser, nunca lo será en la magnitud numérica y cuantitativa del anterior. En este segundo caso, el legislador trata sólo de compensar o reparar, a través de la determinación de un módulo objetivo, la producción de un perjuicio sufrido en la esfera patrimonial de un particular, perjuicio cuya producción no puede decirse que haya sido deliberadamente buscada por la Administración. En el primer caso, por el contrario, el legislador trata de compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse.

Por último, no sólo los supuestos de hecho que se comparan no son homogéneos ni resulta injustificada o arbitraria la finalidad perseguida con la diferenciación normativa, sino que la medida adoptada por el legislador no es tampoco desproporcionada respecto de las consecuencias a que se llega. En este sentido, el artículo 58.2.b) de la LGT introduce un incremento del 25 por 100 sobre el interés legal del dinero salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca uno diferente. No puede razonablemente sostenerse que ese incremento porcentual sobre el interés legal resulte desproporcionado, dados los tipos de interés existentes en el mercado financiero. Es por ello constitucionalmente legítimo que el legislador pueda adoptar una medida como la que ahora enjuiciamos que persigue un pro-

gresivo acercamiento a dicha realidad financiera, sin que ello suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso, ya que en definitiva el tipo de interés que viene obligado a pagar no supera los habitualmente aplicables en las relaciones entre particulares.

B) Las consideraciones anteriores obligan a rechazar también la pretendida infracción del artículo 25.1 de la Constitución. Como ya se ha dicho, la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, y así lo admite expresamente la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Valencia. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico y ello excluye sin más cualquier transgresión del artículo 25.1 de la Constitución.

10. El último de los motivos de inconstitucionalidad aducidas consiste en la presunta vulneración del artículo 24.2 de la Constitución por el artículo 83.3.f) de la LGT, según la redacción dada al mismo por el artículo 4.º de la Ley 10/1985. Conforme a este artículo, se prevé una sanción de multa por «la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición». La Sala Tercera del Tribunal Supremo considera que no es posible traer a colación en este caso el deber de colaboración de los contribuyentes con la Administración; porque, si bien ha de admitirse la amplitud de dicho deber respecto de la conducta de terceros no contribuyentes y «a excepción de cuando venga cubierto por el secreto profesional», para la Sala es indudable que, en el caso de los propios contribuyentes, aquel deber «no ha de rebasar el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no autoinculparse como un elemento de protección de su presunción de inocencia». Por consiguiente, la Sala no discute la presencia de un genérico deber de colaboración del contribuyente con la Administración tributaria, pero encuentra un límite de ese deber en el derecho del contribuyente a no «autoinculparse».

Son dos, por tanto, los derechos fundamentales que la Sala considera afectados e íntimamente unidos en esta cuestión: el derecho a no confesarse culpable y el derecho a la presunción de inocencia, derechos que el artículo 24.2 de la Constitución enuncia y garantiza, como es notorio, de forma separada. De la conexión entre ambos, la Sala deduce lo que podría considerarse como un genérico derecho del contribuyente a la reserva de sus datos económicos frente a la Administración tributaria.

Pero esta construcción argumental no puede ser acogida, y así lo ha señalado este Tribunal en diversos pronunciamientos. En la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección de los Tribunales tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda pública. Esta actividad investigadora puede condu-

cir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el «deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación». Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas. Todavía con mayor rotundidad, en el ATC 642/1986 (fundamento jurídico 2.º) se afirmó que no puede haber duda de «que la Administración está habilitada también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente» y que esta exigencia es predicable «de todos y cada uno de los ciudadanos en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto» y no sólo de terceros como son las Entidades intermediarias en el área económica y las crediticias; doctrina en parte reiterada también en el ATC 982/1986. Y si en la Sentencia arriba citada sostuvimos que el derecho a la intimidad personal (art. 18.1 de la Constitución) no puede entenderse de tal modo que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el artículo 31 de la Constitución, otro tanto cabe decir cuando se invoca con pareja finalidad el artículo 24.2 de la norma suprema, como ahora ocurre, pues es una misma la razón de decidir allí y aquí.

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

Pero, además de lo que hasta ahora se ha dicho, y como recuerda el Abogado del Estado, la Sala parte en su razonamiento de una equívoca comprensión de lo que supone la aportación de documentos contables en el artículo 83.3.f) de la LGT. Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente: situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (*verbi gratia* el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable (SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes

no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria. Desde esta perspectiva, tiene razón el Abogado del Estado cuando resalta que el citado artículo 83.3.f), no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el artículo 35.2 de la propia LGT: llevar y conservar los libros de contabilidad, registro y demás documentos que en cada caso se establezca, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Y a esta conclusión no cabría oponer como un obstáculo insalvable el tenor del artículo 83.3.f) de la LGT, pues el sustantivo «pruebas» no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión «documentos contables» que la propia norma emplea.

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCION DE LA NACION ESPAÑOLA,

Ha decidido:

1.º Declarar que el artículo 86 de la LGT, en la redacción que le otorga el artículo 4.º de la Ley 10/1985, no es inconstitucional interpretado en el sentido expuesto en el fundamento jurídico 5.º, letra A).

2.º Declarar que el artículo 82.h) de la LGT, en la redacción dada al mismo en el artículo 4.º de la Ley 10/1985, no es inconstitucional interpretado en el sentido expuesto en el fundamento jurídico 7.º, letra A).

3.º Declarar que el artículo 145.3 de la LGT, en la redacción que le otorga el artículo 5.º de la Ley 10/1985, no es inconstitucional interpretado en el sentido expuesto en el fundamento jurídico 8.º, letra B).

4.º Desestimar el recurso y las cuestiones de inconstitucionalidad acumulados en todo lo demás.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid a 23 de abril de 1990.—Francisco Tomás y Valiente.—Francisco Rubio Llorente.—Antonio Truyol Serra.—Fernando García-Mon y González-Regueral.—Carlos de la Vega Benayas.—Eugenio Díaz Eimil.—Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer.—Jesús Leguina Villa.—Luis López Guerra.—José Luis de los Mozos y de los Mozos.—Alvaro Rodríguez Bereijo.—José Vicente Gimeno Sendra.—Firmados y rubricados.