

I. Sentencias del Tribunal Constitucional

POR FRANCISCO CORRAL DUEÑAS

Sentencia de 26 de abril de 1990.—**INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.**—Cuestión de inconstitucionalidad de la Ley 10/1985, que modificaba la Ley General Tributaria en esta materia.—Pleno.—Ponente: Señor Leguina Villa.

Fallo.—El Tribunal Constitucional lleva a cabo una interpretación de los artículos 82.h), 86 y 145.3 de la Ley General Tributaria, y desestima el recurso interpuesto y las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en cuanto a los demás preceptos recurridos.

Todo ello se razona en los siguientes

Fundamentos jurídicos

Primero.—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 de 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 del 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 abs-

tracto 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 895/1985, 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 diluidos, 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 constitucionalidad 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 166/86, F.J. 6; y STC 86/1985, F.J. 2).

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 263/85, 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 2631/85 (art. 10.5, art. 19 y disposición adicional 1.^a) 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 en 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 inconstitucionalidad 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 2631/85 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 2631/85, 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 1.^a del Real Decreto 1631/85 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 de debate en este proceso constitucional, no viene, en cambio, recogido en los preceptos reglamentarios. Pero la objeción no puede ser admitida, pues, aun siendo cierto que los artículos antes citados del Real Decreto 2631/85 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 obligado 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 judio de relevancia, pues la Sala promoviente 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 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 inadmisibile una cuestión de inconstitucionalidad. Pero, como se ha visto, no es esto lo que ocurre en el presente caso.

Segundo.—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 10/85, agrupados según un orden lógico o por bloques de materias: *a)* artículos 1 y 4 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 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 profesionales oficiales; *c)* artículo 4 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 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 solicitar la condonación de las sanciones tributarias de forma graciable; *e)* artículo 5 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 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 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.

Tercero.—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 *prius* 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 a la 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, F.J. 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 queda 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 3.1.: 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.*

Cuarto.—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 y 4 de la Ley 10/85, 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 (artículos 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 10/85 no ha alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el cual sigue rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa.

Centrado 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 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 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 inadmisibile 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 dado 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 Sentencia 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 nulidad 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. Por ello no es prueba, como pretenden los demandantes, de la configuración de un régimen de responsabilidad objetiva ni de la inexistencia de esta 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 10/85 lo haya excluido de los supuestos que eximen 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.

Quinto.—Los artículos 80.4, 81.1.a) y 86 de la LGT en la redacción introducida por el artículo 4 de la Ley 10/85 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 72.2 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 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 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 especie 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 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 infracción 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 observancia 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 en 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 serían 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 formulado— 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, pueden también ser objeto de sanciones administrativas, como así en efecto ocurre con carácter general en los casos de ejercicio de la potestad disciplinaria. 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.

Sexto.—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 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 entienden 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 concurran 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 de 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 transgredir 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 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 nos son próximos) a adoptar una serie de previsiones —entre ellas, en primer término, la del citado art. 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 sufrirlas” (STC 19/1988, F.J. 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 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 atempera 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 esta 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 tener en cuenta para graduar las sanciones.

Séptimo.—Los Senadores recurrentes impugnan el artículo 4 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 este tipo de “negación” entre Administración y ciudadano sancionado con la finalidad de que éste renuncie a su derecho de recurrir las sanciones que se le impongan, porque ello coloca a este último en una inconstitucional situación de indefensión, que redunda 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 frecuente 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 absolución, 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 reducción 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 pueda 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 disminución de la cuantía. Mantener la conformidad es, pues, una facultad —no una obligación, ni siquiera un deber— para conservar el beneficio de su consideración como un elemento más en la graduación *in melius* de la cuantía de la sanción 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 acepte la propuesta de liquidación que la Administración formule. Sólo la conformidad del contribuyente tienen 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 juzgar 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 intereses 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 con 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, debiendo 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 peticionario de la condonación, no hay transgresión de derecho fundamental alguno.

Este Tribunal ha declarado que, si bien los derechos fundamentales son per-

manentes e imprescriptibles, ello es perfectamente compatible con el establecimiento de límites temporales dentro del ordenamiento para el ejercicio de las correspondientes acciones (STS 7/1983, F.J. 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 ejercer 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.

Octavo.—Los Senadores recurrentes impugnan también los artículos 140.c) y 145.3 de la LGT, en la redacción del artículo 5 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 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 hace 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 confirmó 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 opinión adoptada por la Ley 10/1985, debieron separarse convenientemente 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 denun-

cian 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 impugnatoria 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 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 su 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 citada, 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 la Ley —la Ley General Tributaria— según la cual a la Inspección de Tributos le correspondía funciones exclusivamente inspectoras, de comprobación e investigación de los hechos imponibles, pero no de liquidación. En consecuencia, el pronunciamiento judicial se fundaba básicamente en la idea de que una materia regulada por la 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 u órganos que no las tenían según la ley, se estaba conculcando ésta, lo que implica una violación del principio de jerarquía normativa que entraña 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 causa 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 1983. Siendo inherente al valor superior del pluralismo (art. 1.1 de la Constitución) que las leyes puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas 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 predeterminante 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 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 particular, pues el ejercicio de los 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 inculpativos 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 regulación 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 impugnados, 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 en 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 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 regulación 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 artículos 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 consignan 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 puede 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 Subdirector 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 liquidación que da paso a la fase siguiente, la de liquidación 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 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 hayan 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 diabólica de los hechos negativos; 2.ª) sólo puede entenderse como prueba la practicada en el juicio oral bajo la intermediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad; 3.ª) de dicha regla general sólo puede 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 infiera 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, interpuesto así y con el alcance señalado en el presente fundamento jurídico, el artículo 145.3 de la LGT no es inconstitucional.

Noveno.—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 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 Tribunal 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 consista 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 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 hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hechos 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 desmedida 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 propiciar 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 les supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr. Y no parece que se pueda dudar del carácter objetivo y de la razonabilidad de preservar aquel interés público. 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 debida 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 amparo 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 progresivo acercamiento a dicha realidad financiera, sin que ello suponga un sacrificio excesivo al contribuyente moroso, ya que en definitiva el tipo de interés que viene obligado a pagar no supera 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.

Décimo.—El último de los motivos de inconstitucionalidad aducidos 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 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 STC 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que *con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el “deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación”*. 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 (F.J. 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 eco-

nómica 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 e 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.

F. C. D.