

EL VALOR PROBATORIO DE LAS ACTAS Y DILIGENCIAS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL ORDEN JURISDICCIONAL ADMINISTRATIVO Y PENAL

Por
FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. ALCANCE Y SIGNIFICADO DE LA "PRESUNCIÓN DE VERACIDAD" DE LAS ACTAS Y DILIGENCIAS DE LA INSPECCIÓN.- 3. LA APLICACIÓN DEL ART. 145.3. DE LA LGT EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y EN EL PROCESO PENAL: COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. 3.1. Eficacia en el procedimiento administrativo. 3.2. Eficacia en el proceso contencioso-administrativo. 3.3. Eficacia en el proceso penal.- 4. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Constituye el objeto del presente trabajo analizar el valor probatorio de las actas y de las diligencias de la Inspección de los Tributos en el orden jurisdiccional administrativo y penal.

Las actas y las diligencias de la Inspección, como se desprende de los artículos 144 de la Ley General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) y 44 del Reglamento de la Inspección de los Tributos (en adelante, RGI), son los documentos en donde, principalmente, se reflejan las actuaciones típicas de la Inspección, esto es, las actuaciones de comprobación e investigación¹. Son estos instrumentos documentales de los que se vale, sirve y utiliza la Inspección para reflejar por escrito sus actuaciones y para dejar constancia de las mismas².

Estas actuaciones de comprobación e investigación tienen por finalidad averiguar si el sujeto inspeccionado ha cumplido o no correctamente con el deber de contribuir sancionado en el artículo 31 de la Constitución. Cuando del resultado de este procedimiento se compruebe el incumplimiento, total o parcial, de ese deber, la Inspección de los tributos regularizará su situación exigiéndole -a través del correspondiente acto de liquidación- la cuota no ingresada y, en su caso, los intereses y recargos pertinentes. Asimismo, cuando se observe que la conducta del sujeto pasivo tiene carácter defraudatorio, dependiendo de la cuantía de lo defraudado, el sujeto podrá verse incurso en un procedimiento sancionador administrativo, o bien en un procedimiento penal.

Pues bien, en el presente trabajo pretendemos examinar el valor probatorio de lo reflejado en las actas y las diligencias, toda vez que son la base sobre la que se dicta el acto de liquidación, como de la imposición de una sanción administrativa o, en su caso, del inicio del correspondiente proceso penal por delito fiscal si, como hemos dicho, la cuota defraudada supera la cifra de quince millones de pesetas.

¹ Como señalan ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALABAT, S., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 6ª ed., 1996, p. 224, las actuaciones de comprobación e investigación son "las actuaciones por antonomasia. Las actuaciones de obtención de información y las de valoración tienen un carácter instrumental en relación con otras actuaciones inspectoras o de gestión."

² PONT MESTRES, M., "Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 171, 1984. p. 652.

Para ello, analizaremos en primer lugar el significado y alcance del valor probatorio de esos documentos y, posteriormente, en el apartado tercero, la compatibilidad del valor probatorio que el ordenamiento les asigna con el derecho a la presunción de inocencia, derecho o principio que rige en el procedimiento administrativo sancionador y en el proceso penal³.

2. ALCANCE Y SIGNIFICADO DE LA “PRESUNCIÓN DE VERACIDAD” DE LAS ACTAS Y DILIGENCIAS DE LA INSPECCIÓN

La regulación esencial de actas y diligencias de la Inspección se encuentra en la Ley General Tributaria. En relación a su valor probatorio, la LGT dispone en su artículo 145.3 -en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril- 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.” Esta declaración, sin embargo, no es más que la aplicación al ámbito tributario de lo previsto en el artículo 137.3 de la Ley 30/1992⁴, en donde se establece, con carácter general, la “presunción de veracidad” de las actas administrativas como medio de prueba.

Ahora bien, como ha señalado parte de la doctrina⁵, resulta técnicamente incorrecto calificar este tipo de previsiones legales como “presunciones”, desde el momento en que no es una norma que se establezca para facilitar la prueba de un hecho a través de la acreditación de otro hecho distinto, sino una regla que pretende atribuir a estos documentos de la Inspección un determinado valor

³ Como ha puesto de manifiesto la doctrina, (BOIX REIG, J.; BUSTOS RAMIREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda pública*, Tecnos, Madrid, 1987, p. 61) la diferencia entre el ilícito tributario administrativo y el ilícito tributario penal es meramente cuantitativa y no ontológica. Así, como se desprende del art. 305 del Código penal de 1995, nos encontraremos ante un delito o una mera infracción administrativa, dependiendo de que la cuota defraudada exceda o no de 15 millones de pesetas.

⁴ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

⁵ Cfr. GARBERI LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, Tirant lo blanch, Valencia, 1994, p. 313; MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Macgraw-Hill, Madrid, 1996, pp. 203 a 205; POLO SORIANO, A. “La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección”, *Impuestos*, nº 10, 1985, pp. 283 y 284.

probatorio. Así se desprende, en primer lugar, de la inexistencia de dos hechos diferentes que pudieran ser relacionados a efectos probatorios, sin que a tal efecto, como indica MARÍN-BARNUEVO⁶, quepa sostener que la certeza es un hecho nuevo que integraría la afirmación presumida, pues, obviamente, constituye una cualidad de estos documentos inherente a su naturaleza, pero no un hecho diferenciado que pueda tener autonomía en la fase probatoria. En consecuencia, como afirma POLO SORIANO⁷, no hay más que un único hecho, a no ser que se quiera decir que existe un primer hecho del que le sigue la presunción legal *iuris tantum* de que lo afirmado es cierto. Pero esto, además de ser falaz y rebuscado, nos conduce precisamente a la verdadera naturaleza de esta institución y que no puede ser otra que la de dar una tasación legal a un medio de prueba como es la afirmación de ciertos hechos.

En definitiva, *en principio*, la “presunción de veracidad” es únicamente una prueba documental privilegiada, en tanto se otorga legalmente al contenido de determinados documentos la virtualidad de fundamentar por sí solos una resolución administrativa sancionadora, siempre que dicho contenido no sea desvirtuado por otras pruebas de signo contrario cuya proposición y práctica constituyen una carga del presunto responsable.

Pues bien, el valor probatorio que en un principio parece atribuir la LGT, amén del carácter de documento público, a las actas y diligencias de la Inspección, generó, en el momento de su introducción, fuertes críticas, tanto por parte de los grupos políticos como de la doctrina⁸. Tan es así, que esta Ley fue objeto incluso de un recurso de inconstitucionalidad cuya resolución, por parte del Tribunal Constitucional (TC), en su sentencia 76/1990, será objeto de examen en el presente trabajo.

Nos ocuparemos en primer lugar del aspecto que suscita menos dudas, esto es, la condición de documento público de las actas y diligencias, para luego centrarnos en su valor probatorio. En este sentido, entendemos, como así ha

⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D., ob. cit., p. 204.

⁷ POLO SORIANO, A., ob. cit., p. 284.

⁸ Como se ha indicado más arriba, esos dos datos -valor probatorio y documento público- fueron introducidos en la reforma de la LGT, arbitrada a través de la Ley 10/1985.

hecho también la doctrina⁹, que la redacción dada por la Ley 10/1985 al artículo 145.3 no dice, en realidad, nada nuevo o innova la redacción de la LGT. En efecto, el carácter de documento público de las actas y diligencias lo tenían indirectamente atribuido a la vista de lo dispuesto en los artículos 596.3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 1216 del Código Civil.

Respecto al otro aspecto -el valor probatorio atribuido por la LGT- es el que debemos examinar concienzudamente, pues constituye el objeto del presente trabajo. Para su análisis, al igual que hace el Tribunal Constitucional en la meritada sentencia 76/1990 -sentencia que enjuicia la constitucionalidad del artículo 145.3 de la LGT- distinguiremos entre dos órdenes de cuestiones. En primer lugar, si estos documentos merecen la calificación de medios de prueba admisible en Derecho y, en segundo lugar, si el valor probatorio o la mal llamada "presunción de veracidad" que, en un principio, parece atribuirles la LGT, se puede extender al ámbito sancionador tributario, penal o administrativo y, especialmente, su compatibilidad o no con el derecho a la presunción de inocencia, derecho o principio rector de esos dos procedimientos.

La primera cuestión no parece plantear mayores dudas en orden a su respuesta afirmativa. Como indica el Tribunal Constitucional, las actas y diligencias documentan las actuaciones inspectoras haciendo constar los hechos relevantes para la liquidación tributaria producidos durante el procedimiento inspector, así como las manifestaciones de las personas con las que actúe la Inspección, proponiendo la regularización de la situación tributaria del inspeccionado o declarando correcta la misma. En consecuencia, "ningún obstáculo hay para considerar a las actas y diligencias como medios probatorios, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 88.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo -hoy artículo 80 de la Ley 30/1992- 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, donde se señala que son medios de prueba los documentos públicos".

⁹ Vid. por todos: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994, p. 441; COLLADO YURRITA, P., *Las actuaciones de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción en el proceso por delito fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 151 y ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pp. 124 y 125.

Siendo esto así, debemos centrarnos ya en el alcance del valor probatorio de las actas y su compatibilidad con el principio de presunción de inocencia, principio rector de los procedimientos punitivos. Parece lógico, entonces, que, antes de analizar esa “compatibilidad”, determinemos cuál es el alcance, eficacia o fuerza probatoria de las actas y diligencias, aspecto al que ya hemos hecho alguna alusión al negar el carácter de presunción del contenido del artículo 145.3 de la LGT.

El debate sobre el valor y eficacia probatoria de las actas y diligencias de la Inspección no es algo nuevo que la Ley 10/1985 haya introducido. Ya en el Anteproyecto de Ley General Tributaria de mayo de 1963 contenía un precepto, el 154, que luego desapareció en su versión definitiva, que decía: “Las informaciones de los Inspectores de Tributos constituirán *testimonio muy cualificado* cuando correspondan a su propio y personal reconocimiento y pericia”¹⁰. Existe algún otro precedente como el borrador del Reglamento General de la Inspección de Hacienda de 1981 que en su artículo 155.1 establecía que “las diligencias y actas de la Inspección formalizadas con arreglo a las Leyes gozan de presunción de veracidad salvo prueba en contra, en cuanto a las afirmaciones o apreciaciones de los actuarios que sean expresión de su convicción y resultado de su personal y directa comprobación *in situ* de los hechos a que se refiere.

Como podemos observar, antes de 1985 varios habían sido los intentos en aras a proporcionar un especial valor probatorio a los documentos de la Inspección que estamos analizando. Lo cierto es que, como tuvo oportunidad de pronunciarse alguna jurisprudencia, hasta la reforma de 1985, “las actas y requerimientos de la Inspección no gozan, (...) al contrario de lo que ocurría en otros cuerpos de Inspección de la Administración Pública, de la presunción jurídica de certeza, por lo que carecen del correspondiente valor y eficacia probatoria”¹¹.

Ahora bien, siendo esto así, no podemos soslayar que, cuando el inspeccionado da su consentimiento al acta extendida por el Inspector-actuuario, dando lugar, por tanto, a un acta de conformidad, ese consentimiento se asimila a la confesión extrajudicial y, por ello, el inspeccionado queda vinculado respecto a los hechos,

¹⁰ Cfr. POLO SORIANO, A., ob. cit., p. 277.

¹¹ El texto entrecomillado ha sido extraído de la sentencia de 14 de diciembre de 1984 de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca. Cfr. POLO SORIANO, A., ob. cit., p. 278.

los cuales no podrá impugnar, para el caso que decida recurrir el acto de liquidación dictado sobre el acta "consentida"¹². Con lo anterior queremos resaltar que, el hecho de prestar la conformidad al acta, le dota a la misma de un mayor valor, habida cuenta de la inamovilidad de los hechos por parte del inspeccionado, a no ser que hubiera incurrido en error de hecho al dar su consentimiento. En caso contrario, esto es, cuando no hay conformidad al acta, como advierte PALAO TABOADA, el acta tenía el simple valor de una prueba testifical que será libremente apreciada por el órgano decisor y por los Tribunales, en su caso¹³. Con lo anterior queremos demostrar que el especial valor probatorio que la reforma de 1985 quiso dotar a las actas y las diligencias está referido para aquellos casos en que no hay conformidad, toda vez que, como se ha visto, en el caso contrario los hechos quedaban fijos en el acta y no podía ser discutidos por el inspeccionado¹⁴ y, por lo tanto, la Inspección, en cierta medida, ve relajada la actividad probatoria que debe desarrollar a fin de dictar los oportunos actos de liquidación y, en su caso, sancionar al inspeccionado.

Pues bien, dicho esto debemos continuar adentrándonos, aún más, en el alcance del valor probatorio que el artículo 145.3 otorga a las actas y diligencias de la Inspección. Ese valor probatorio, según el tenor literal del 145.3 se refiere

¹² Debemos tener en cuenta, como acertadamente señala ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., ob. cit., p. 389, que aun cuando la conformidad expresada por el obligado tributario se da al conjunto del acta, tanto a los hechos como a los elementos de Derecho, la misma sólo vincula respecto a los hechos, pues la conformidad tiene naturaleza de confesión extrajudicial. En este sentido, la propia LGT, en su art. 117, dispone que la confesión versará exclusivamente sobre supuestos de hecho, no siendo válida cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales.

¹³ PALAO TABOADA, C., "Las actas de inspección en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, n° 50, 1984, p. 279. También en este sentido, SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. n° 3, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1975, p. 197, afirma que, cuando el sujeto pasivo no presta su conformidad al acta, ésta "no puede constituir por sí misma prueba suficiente de los hechos que en ella se relatan."

¹⁴ Huelga decir que, cuando el consentimiento era obtenido por parte del Inspector a través de mecanismos coactivos, no puede admitirse que nos encontramos ante un acta de conformidad, ya que esa manifestación de voluntad de conformidad simplemente no existe.

“de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”. La pregunta que surge, en primer lugar, es determinar a qué hechos se está refiriendo la Ley. Como señalan ROMERO MATA y MARÍN VACAS¹⁵, el contenido de las actas y diligencias es triple:

a) Los *hechos* que el Inspector comprueba, dentro de los cuales es preciso distinguir entre dos grandes grupos: los simples y los complejos. Los primeros son los directamente constatables por el Inspector con su simple presencia física. Los hechos complejos son resultado de la conjunción de varios hechos simples, y que por su propia naturaleza carecen de la inmediatez de éstos.

b) Las *circunstancias* con relevancia para el procedimiento inspector, término éste que, en opinión de los autores que seguimos, ha de circunscribirse a las de lugar y tiempo, pues las relativas al modo (por ejemplo, la resistencia negativa u obstrucción) encajan mejor en los que hemos denominado hechos simples.

c) Las *manifestaciones* de la persona o personas con las que actúan la Inspección, hechas por propia iniciativa o a requerimiento del funcionario, manifestaciones que pueden ser de juicio, de conocimiento o de voluntad.

A juicio de estos dos autores, el alcance del valor probatorio *iuris tantum* de las actas y diligencias debe limitarse a los hechos que se han calificado como simples, es decir, los directamente constatados por el Inspector, las circunstancias de tiempo y lugar y las manifestaciones de las personas con las que actúa la Inspección, recogidas en el documento.

En nuestra opinión, debe matizarse el alcance probatorio respecto a las manifestaciones. Así, el valor probatorio debe referirse exclusivamente al hecho de que esas manifestaciones se han realizado y no, como parece lógico, a la veracidad de lo manifestado. Con relación a lo último, como parece razonable, la

¹⁵ ROMERO VACAS, P.; MARÍN VACAS, V., “La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública”, *Impuestos*, 1985-2, p. 264.

Inspección deberá llevar a cabo las investigaciones necesarias en orden a la comprobación de su veracidad¹⁶.

Por lo que concierne a los hechos, coincidimos en que sólo los hechos simples, esto es, los directamente comprobados por el inspector, deben gozar, en principio, de valor probatorio privilegiado previsto en la LGT. Esta interpretación ha sido la que finalmente ha asumido tanto el propio RGI, la doctrina, como el Tribunal Constitucional.

Del tenor literal del artículo 62.2 del RGI, se desprende cómo el valor probatorio sólo se predica de los hechos que motiven la formulación de las correspondientes actas y diligencias y *resulten de su constancia personal para los actuarios*. En consecuencia, vemos como el reglamento asume la interpretación que, *a priori*, parece más razonable. Porque admitir la posibilidad de predicar de cualquier hecho, circunstancia o manifestación reflejada en el acta el valor probatorio previsto en el artículo 145.3 de la LGT significaría, sin duda, dispensar a la Administración de la obligación de realizar las actuaciones de comprobación e investigación necesarias a fin de dictar el oportuno acto de liquidación y, en su caso, imponer una sanción. Esto, además, como tendremos ocasión de ocuparnos más adelante, sería contrario a la presunción de inocencia¹⁷.

¹⁶ Avala este razonamiento la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 11 de abril de 1997 (Jurisprudencia Tributaria, 616, en adelante JT) a la que a continuación, sucintamente, haremos referencia. Los hechos son los siguientes: En diciembre de 1987 el actor presentó en la Aduana de la Junquera declaración para la importación de un coche usado, consignando un valor de 15.000 marcos y liquidándose al efecto la deuda tributaria. En abril del año siguiente, el Servicio de Viajeros de la misma Aduana levantó un acta a un sujeto, el cual manifestaba, entre otras cosas, que se dedicaba a recoger automóviles en Alemania y traerlos a España y que, el coche anteriormente aludido, perteneciente al actor, costó en verdad 20.000 marcos, puesto que pagó 5000 marcos alemanes, en metálico a la empresa vendedora. En virtud de esta declaración, la Aduana le giró al actor la correspondiente liquidación complementaria. Como parece razonable, el Tribunal anuló dicha liquidación, habida cuenta de la insuficiente prueba aportada por la Administración.

¹⁷ En este punto del trabajo podemos afirmar, sin perjuicio de un posterior desarrollo al hilo del análisis de otras cuestiones, que el valor probatorio previsto en el art. 145.3 de la LGT no vendría tanto por la consignación de un hecho en la diligencia o en el acta sino en por la circunstancia de que está precedido de una actividad probatoria suficiente.

Por lo que concierne a la doctrina, merece la pena exponer aquí la opinión de ARIAS VELASCO y SARTORIO ALABAT¹⁸. A juicio de estos autores, una interpretación del artículo 145.3 en el sentido de que los hechos, “que motivan la formalización”, son cualquiera que puedan recogerse en el acta, sí podría tildarse de inconstitucional. Según esta interpretación, bastaría que el actuario consignase en el acta, por ejemplo, un volumen de ventas o beneficios para arrojar sobre el interesado, la carga de la prueba en contrario, cosa que, evidentemente, produciría indefensión. Ahora bien, -añaden estos autores- entendemos que los hechos que motivan el otorgamiento del acta o de la diligencia, y de los que se hace prueba, no pueden ser otros que aquellos que pueden ser objeto de inmediata y directa percepción por el actuario, como pueden ser el contenido del asiento contable, el de un documento que ha sido directamente examinado por el inspector o el resultado de un recuento material de existencias. En todo los restantes casos, es decir, cuando se trata de los hechos no personalmente constatados por los actuarios, la presunción de certeza y, en definitiva, la inversión de la carga de la prueba sólo se produce, como expresamente señala el artículo 62.2 del RGI, cuando se trate de hechos manifestados o aceptados por el interesado.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en términos semejantes. Así, como se desprende del FJ.B) de su sentencia 76/1990, “el 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.”

Una vez delimitado el alcance del artículo 145.3 de la LGT debemos realizar algunas consideraciones con relación a sus consecuencias. GARBERI LLOBREGAT¹⁹ entiende que la “presunción de veracidad” no produce una

¹⁸ Ob. cit., pp. 304 y 305. También, en este sentido, ROMERO, J., “Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación de la Inspección de los Tributos en España y en la República Federal de Alemania. Especial referencia a las actas y al Prüfungsbericht”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 52, 1986, p. 570, sostiene que “la presunción de veracidad de las actas y diligencias ha de entenderse referida no a cualquier circunstancia que se refleja en esos documentos, sino solamente a los hechos de carácter físico que resulten de la personal y directa comprobación del inspector actuario.”

¹⁹ GARBERI LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, Tirant lo blanch, Valencia, 1994, pp. 314 a 317 y en “Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria”, Poder Judicial, nº 19, 1990, p. 213.

dispensa probatoria sino una auténtica inversión de la carga de la prueba; en consecuencia, es al administrado al que corresponde destruir con pruebas suficientes los hechos consignados en el acta. Ahora bien, dicha inversión de la carga de la prueba, sólo generaría una lesión al derecho fundamental en el procedimiento penal o administrativo sancionador a la presunción de inocencia, cuando el ordenamiento radicaliza el valor probatorio privilegiado que ya se confiere a las referidas actas, impidiendo al administrado oponer los medios de defensa que estimara oportunos en función de desvirtuar lo presumido como “verdad”.

En términos semejantes, POLO SORIANO²⁰ considera que, descartando el carácter de prueba tasada de las actas y diligencias, sí queda en cierta forma invertida la carga de la prueba, pues el principio de prueba que la Administración debe aportar a los Tribunales para demostrar la realización del hecho imponible y exigir la obligación tributaria, se entiende ya aportado con el acta y las diligencias. Ello implica que el sujeto pasivo que pretenda negar los hechos deberá adoptar una postura activa y tener alguna prueba para ello, sin que, en ningún caso, pueda desprenderse del artículo 145.3 de la LGT una presunción de veracidad o una tasación legal de prueba, sino como un recordatorio a los Tribunales de que los hechos que constan en esos documentos, aún con la disconformidad del sujeto pasivo, tienen una prueba, la del término cualificado del Inspector como funcionario público, que debe ser tenido en cuenta con preferencia a un simple testimonio del sujeto pasivo como interesado.

Pues bien, coincidimos con los autores a los que hemos hecho alusión que el artículo 145.3 produce, en efecto, la inversión de la carga de la prueba. Ahora bien, también creo que sólo debe producirse cuando, efectivamente, la Inspección haya llevado a cabo una actividad de comprobación e investigación suficiente para poder consignar esos hechos en las diligencias y en las actas. En

²⁰ Ob. cit., pp. 286 y 287.

consecuencia, cuando esa “actividad investigadora suficiente” no exista, no debe operar el mecanismo de inversión de la carga de la prueba del artículo 145.3²¹.

3. LA APLICACIÓN DEL ART. 145.3 DE LA LGT EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y EN EL PROCESO PENAL: COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Una vez analizado el alcance de la “presunción de veracidad” debemos detenernos a analizar su compatibilidad con el derecho a la presunción de inocencia recogido en el artículo 24 de la Constitución, principio que rige tanto en el procedimiento sancionador administrativo como en el proceso penal.

A lo largo del procedimiento inspector, como se dijo al inicio del trabajo, el inspector puede considerar que la conducta tributaria del inspeccionado es constitutiva de infracción administrativa tributaria, o bien, de infracción penal, concretamente, de delito fiscal. En el primer caso, dará lugar a la imposición de una sanción que, a partir de la reciente Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (art. 34, en lo sucesivo, LDGC), se impondrá en un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación²². Por otro lado, cuando el inspector aprecie que la conducta del

²¹ En estos términos se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 25 de junio de 1991: “La presunción de certeza... que, en principio, desplaza la carga de la prueba al administrado, no excluye que éste se libre de la misma acreditando que el inspector no hubiese realizado actividad alguna dirigida a obtener la convicción reflejada en el acta o bien que la actividad realizada no tuviera ninguna relación con los hechos que después se describen como ciertos en las actas”. Cfr. GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento...* cit., p. 314. En este sentido, también se desprende de la sentencia de 2 de mayo de 1997 de la Audiencia Provincial de las Palmas de Gran Canaria la necesidad de una labor de investigación suficiente, a efectos de destruir la presunción de inocencia y dotar de valor probatorio a las actas y diligencias de la Inspección. Así, respecto a la actuación inspectora, dice el Tribunal que lo fijado en el acta “no era fruto de una opinión sin base ni soporte alguno, pues al contrario, era el resultado de una compleja y meritoria labor”. Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Las actas de la Inspección de los Tributos y la prueba de los hechos en los delitos contra la Hacienda Pública”, *Tapia*, n° 95, 1997, pp. 9 a 11.

²² Hasta esta Ley, en el curso del procedimiento inspector, el inspector actuante proponía en el propio acta la sanción correspondiente.

contribuyente es constitutiva de delito, está obligado a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo (art. 77.6 de la LGT).

Tanto en el procedimiento administrativo como en el procedimiento penal rige el principio de presunción de inocencia. Este principio implica el desplazamiento de la carga de la prueba de la imputación a quienes la sostienen²³. En consecuencia, en el procedimiento administrativo sancionador corresponde a la Administración acreditar la comisión por parte del sujeto pasivo de los hechos constitutivos de infracción.

Pues bien, en un principio, tanto un sector de la doctrina, como los senadores que impugnaron el artículo 145.3 de la LGT, entendieron que esta disposición legal dispensaba a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados. El Tribunal Constitucional negó tajantemente este extremo, cosa razonable, ya que, además de los deberes que se derivan del principio de presunción de inocencia, son varias las disposiciones legales, especialmente el artículo 33.2 de la LDGC, de las que se desprende ese deber²⁴.

Por otro lado, siguiendo a los profesores ARRIETA²⁵ y ZORNOZA²⁶, el singular valor derivado, en un principio, del artículo 145.3, llevó a que se entendiera que podría derivarse del mismo la inversión de la carga de la prueba respecto de los hechos consignados en la correspondiente acta, haciéndole recaer en el obligado tributario, en paralelo a la interpretación de cierta jurisprudencia había realizado respecto de la normativa reguladora del valor de las actas levantadas por la Inspección de Trabajo. Una interpretación de este cariz podría indudablemente conducir a resultados incompatibles con las garantías del artículo 24.2 de la CE, al imponer a los administrados la carga de la acreditar su inocencia, configurando una injustificable inversión de la carga de la prueba que

²³ Una síntesis de la jurisprudencia constitucional sobre este principio puede verse en: COLLADO YURRITA, P., ob. cit., nota 234.

²⁴ Su tenor es el siguiente: "Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias."

²⁵ Ob. cit., p. 125.

²⁶ Ob. cit., p. 446.

disminuiría sus posibilidades de defensa, colocando al contribuyente en una situación de indefensión al forzarle a la casi imposible acreditación de unos hechos que son frecuentemente negativos.

Pues bien, el TC para salvar la constitucionalidad del artículo 145.3 de la LGT, utiliza la técnica de la sentencia interpretativa, en relación a la eficacia probatoria de las actas y diligencias de la Inspección. Así, el TC establece una primera conclusión señalando que estos documentos constituyen un medio de prueba sobre los hechos que contienen, cuyo valor y eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de las pruebas. Sin embargo, esta primera conclusión resulta insuficiente, *por cuanto las consecuencias y efectos del valor probatorio de las actas y diligencias, a juicio del TC, varían según se esté en el procedimiento administrativo o en el proceso penal o contencioso-administrativo.*

En consecuencia, estudiaremos como se proyecta la eficacia probatoria en cada uno de esos procedimientos o procesos, teniendo en cuenta que, esta graduación llevada a cabo por el TC, tiene por única finalidad salvaguardar la constitucionalidad del artículo 145.3, ya que, a la hora de analizarlo, vimos como, efectivamente sí producía la citada inversión de la carga de la prueba.

3.1. EFICACIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

El TC, argumentando con base en pronunciamientos anteriores, afirma que “En el expediente administrativo sancionador, la aplicación del 145.3 no constituye quiebra alguna del derecho fundamental a la presunción de inocencia”, ya que “si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario 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.”

Estimamos con ZORNOZA²⁷ la corrección de la argumentación del TC, pues delimita acertadamente el valor de la “presunción de veracidad”, al entender que

²⁷ Ob. cit., p. 127.

el artículo 145.3 de la LGT no exime a la Administración de evidenciar los supuestos fácticos que justifican la imposición de la sanción, sino se limita a afirmar que las actas o diligencias en donde consten tales hechos constituyen prueba admisible en Derecho, frente a la que el trámite de alegaciones podrán hacer valer todos los medios de defensa que se consideren oportunos. Por todo ello, como hemos dicho anteriormente, lo relevante es que detrás de los hechos que constan en el acta exista una actividad administrativa probatoria suficiente²⁸.

Obviamente, la presunción de legalidad de los actos administrativos o autotutela declarativa de la Administración impone al administrado la carga de recurrir contra la resolución sancionadora; ahora bien, como han señalado el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo²⁹ “la presunción de legalidad que adorna los actos administrativos no significa un desplazamiento de la carga de la prueba que, conforme a las reglas por las que se rige... corresponde a la Administración, cuyas resoluciones han de sustentarse en el pleno acreditamiento del presupuesto fáctico que invoquen.”

Por último, antes de pasar a analizar el valor probatorio en el proceso contencioso-administrativo, debemos recordar que la reciente LDGC ha separado el procedimiento sancionador respecto al procedimiento inspector, con el fin de permitir que los principios del Derecho sancionador recuperen su plena eficacia en materia tributaria³⁰. De esta manera, se incrementan los mecanismos de defensa del contribuyente, frente a los hechos que la Administración, tras la debida actividad probatoria, le impute.

²⁸ En este sentido respecto de la materia laboral, ZORNOZA cita una sentencia, de 13 de marzo de 1985, de la Audiencia Territorial de Cáceres en donde se establece que la presunción de veracidad “no puede eximir a la Administración de evidenciar en el ámbito administrativo los supuestos fácticos que justifiquen la imposición de la sanción”.

²⁹ Cfr. PARADA, R., *Derecho Administrativo I. Parte general*, Marcial Pons, Madrid, 1994, 6ª ed., p. 151.

³⁰ Sobre esta materia, véase: PALAO TABOADA, C., “Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 171, 1997, pp. 26 a 35.

3.2. EFICACIA EN EL PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

La eficacia probatoria de las actas y diligencias, en este proceso, se plantea cuando los actos administrativos en virtud de los cuales se impone una sanción administrativa son recurridos ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

El TC, en este punto, introduce mayores matices acerca del alcance probatorio del artículo 145.3 de la LGT, circunstancia que ha sido criticada por un sector de la doctrina³¹. Así, son varias las conclusiones a las que llega el Tribunal³².

En primer lugar, recuerda que en materia de infracciones y sanciones administrativas la carga de la prueba corresponde a la Administración, todo ello derivado de la vigencia de la presunción de inocencia en todo ordenamiento sancionador.

En segundo lugar, los documentos a que se refiere el artículo 145.3 de la LGT “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 consecuencia, los hechos que constatan las actas y diligencias, al igual que los consignados en cualquier otra prueba, habrán de medirse a la luz del principio de libre valoración de la prueba³³.

Es la tercera conclusión la que más críticas ha originado, habida cuenta que, como señala ARRIETA³⁴, el TC utiliza una argumentación que parece indicar que las actas y diligencias bastarían para destruir la presunción de inocencia, quedando a cargo del sujeto sancionado el probar que los hechos consignados en esos documentos no se ajustan a la realidad. Esto es, que el proceso contencioso-administrativo, cuando se impugne la sanción impuesta con base en los hechos que constan en el acta o diligencia de la Inspección, la Administración no necesitará probar la veracidad de los hechos antijurídicos imputados al contribu-

³¹ Cfr. GARBERI LLOBREGAT, J., “Derechos fundamentales...”, cit., pp. 215 a 218.

³² Las sentencias de órganos jurisdiccionales inferiores posteriores a este pronunciamiento del TC, suelen traer a colación las conclusiones mencionadas. Vid. sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de abril de 1997 (JT 615).

³³ En este sentido se pronunciaba ya en 1985 POLO SORIANO, ob. cit., p. 286.

³⁴ Ob. cit., p. 451.

yente, pues dicha prueba ya se habría practicado en el expediente administrativo y resultaría innecesario reiterarla en vía judicial.

En efecto, el TC afirma que “en el 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 ser valorados 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”.

Sin embargo, como señala ZORNOZA³⁵, este argumento de la sentencia 76/1990 del TC, no puede ser interpretado en el sentido de una plena equiparación entre la prueba procesal y la prueba administrativa³⁶, porque el TC se ha ocupado

³⁵ Ob. cit., p. 129.

³⁶ Este es el aspecto que critica, como hemos señalado anteriormente, GARBERI LLOBREGAT, pues, a su juicio, el hecho de no exigir la prueba de veracidad de los hechos antijurídicos imputados en el proceso contencioso cuando éstos hayan quedado suficientemente probados en el procedimiento administrativo sancionador, supone equiparar la “prueba procesal” -con inmediación, contradicción y valoración objetiva e independiente- con la mal llamada “prueba administrativa” -con muy escasa inmediación, sin ninguna contradicción y con valoración interesada-. Añade este autor que “si esa actividad administrativa de comprobación parcial, interesada y no contradictoria puede fundamentar una sentencia contencioso-administrativa confirmatoria de una sanción, a veces de extrema gravedad, sin que el proceso previo a su emisión haya existido verdadera y auténtica actividad probatoria de cargo -como exige la vigencia del artículo 24.2 CE-, puede decirse que no hemos andado mucho camino en la erradicación de los privilegios procesales de la Administración desde el legislador constituyente de 1978 tuvo la ocurrencia de consagrar el derecho fundamental a la presunción de inocencia.” A este respecto, considero excesiva la crítica de GARBERI LLOBREGAT, toda vez que desconoce dos circunstancias de indudable relevancia. En primer lugar, la jurisdicción contenciosa en una jurisdicción revisora, esto es, se limita a comprobar la legalidad de la actuación administrativa; por lo tanto, no tendría sentido aquí abrir una fase de prueba, también para la Administración, ya que ésta debió probar los hechos que justificaban la imposición de la sanción en el procedimiento administrativo. Por lo tanto, el juez debe limitarse a comprobar si esos hechos están o no suficientemente probados; cuando no lo estén, significará que la Administración no ha actuado correctamente, por lo que deberá anular la sanción. La segunda circunstancia que desconoce el profesor GARBERI es que, también en el procedimiento sancionador -aunque con “matices” como ha declarado el TC- rigen los principios aplicables al procedimiento penal; en consecuencia, la vigencia de esos principios, obliga a la Administración a respetarlos, porque, de lo contrario, corre el riesgo de ver anulada su actuación por el órgano jurisdiccional correspondiente.

de resaltar que la intervención de funcionarios públicos no significa que las actas gocen, en cuanto a los que en ellas consten, 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. Lo que ocurre es que, siendo un medio de prueba admitido en Derecho, las actas y diligencias que obren en el expediente pueden servir para que el juez de lo contencioso forme sobre ellas su convicción acerca de la verdad de los hechos constitutivos de la infracción que se imputa al contribuyente y entienda, en consecuencia, desvirtuada la presunción de inocencia a falta de otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas. En definitiva, -concluye dicho autor-, no se trata de que la actividad administrativa de comprobación documentada en las actas y diligencias baste, por sí sola, para fundamentar una sentencia confirmatoria de una sanción administrativa, sino de la introducción de esos documentos para su valoración, objetiva e independiente, como prueba susceptible de contradicción, por el juez.

En relación a la posición de ZORNOZA, si bien la considero correcta, a mi juicio, también es necesario hacer mención al carácter revisor de la jurisdicción contenciosa, carácter que se desprende de la propia Exposición de Motivos de la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de esa jurisdicción³⁷. Los jueces de lo contencioso deben limitarse a comprobar si la actividad probatoria desarrollada por la Administración es suficiente para destruir la presunción de inocencia. Al mismo tiempo, deben comprobar que esa actividad, dentro del procedimiento sancionador se ha llevado a cabo respetando los principios del artículo 24 de la Constitución, ya que, como ha indicado reiteradamente el TC, los principios inspiradores del procedimiento penal son de aplicación con ciertos matices al Derecho Administrativo sancionador³⁸. Por lo tanto, si se han respetado esos dos aspectos, parece razonable la confirmación de la sanción, habida cuenta que resulta absurdo que, esa actividad probatoria administrativa, -pues sobraría el procedimiento administrativo previo- se lleve a cabo en sede judicial.

³⁷ Cfr. PARADA, R., ob. cit., p. 700.

³⁸ Cfr. COLLADO YURRITA, P., ob. cit., pp. 99 a 102.

3.3. EFICACIA EN EL PROCESO PENAL

Como sabemos, solamente se instará el oportuno procedimiento penal, cuando la cuota defraudada, amén de que concurren los elementos de tipo subjetivo, sea superior a quince millones de pesetas. Normalmente, la Inspección, hasta el final del procedimiento inspector, no remitirá al orden jurisdiccional penal todo lo actuado, habida cuenta que, hasta el momento en el que realiza la propuesta de liquidación en el acta, no sabe si la cuota defraudada supera o no la cifra de quince millones³⁹.

Pues bien, corresponde ahora ver como modula el TC el valor probatorio que, en un principio, parece asignarle la LGT a las actas y diligencias, a fin de posibilitar su compatibilidad con la presunción constitucional de inocencia, presunción, como sabemos, que rige indefectiblemente en el proceso penal.

Así, el TC afirma que "el acta de la inspección contiene una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase de 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 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 de la prueba judicial."

A nuestro juicio, parece razonable la argumentación del Tribunal, toda vez que la estructura del proceso penal difiere de la del contencioso. El juez penal no revisa la actuación de la Administración, sino que, a partir de una denuncia o cualquier otro medio válido de iniciación del proceso penal⁴⁰, investiga sobre esos hechos. Posteriormente, en el juicio oral, será dónde se desarrolla la actividad probatoria. En consecuencia, en el proceso penal no se revisa la actividad probatoria de la Administración, sino que, por el contrario, esa actividad probatoria se realiza en su seno. Por lo tanto, es lógico que los documentos de la Inspección no tengan valor probatorio alguno, en tanto en cuanto, no pasen el tamiz del juicio oral.

³⁹ El art. 48.3.b, *in fine*, del RGI dispone que la Inspección habrá de acompañar informe al expediente que remita al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal, cuando hayan apreciado indicios de posible delito contra la Hacienda Pública.

⁴⁰ Por eso el TC resalta el carácter de *notitia criminis* del acta.

A este respecto, no podemos soslayar que la Administración, a diferencia que en el proceso contencioso-administrativo, se encuentra en una “mejor” posición en el proceso penal. Porque mientras que en el contencioso la Administración no puede llevar a cabo actividad probatoria alguna en orden a acreditar los hechos imputados y motivadores de la sanción -pues lo debe hacer en el procedimiento administrativo-, en el proceso penal sí puede hacerlo.

Por otro lado, negar todo valor a los documentos del 145.3 de la LGT resulta, en ciertos casos, insatisfactorio. Así, como señalan GARBERI LLOBREGAT⁴¹ y COLLADO YURRITA⁴², se les podría conceder valor probatorio en los casos de prueba constituida, es decir, en aquellos casos en que sea imposible reproducir los hechos consignados en el acta en el juicio oral. Parece razonable, en éstos casos, admitir una especial eficacia probatoria a los documentos del artículo 145.3 de la LGT, pues, de lo contrario, sería especialmente difícil lograr el efectivo cumplimiento del deber de contribuir sancionado en el artículo 31 de la Constitución. Obviamente, ello no puede ser a cualquier precio, pero parece justo, cuando la Administración haya desarrollado la actividad probatoria - respetando los principios “matizados” del orden penal- para la fijación de un hecho en una acta o diligencia, que el mismo tenga valor probatorio en el proceso penal.

Una vez examinada la eficacia del artículo 145.3 de la LGT, a la luz de la jurisprudencia constitucional, en los distintos procesos y procedimientos es indudable el valor desigual según en cual nos encontremos.

Pues bien, este valor probatorio desigual en función del procedimiento administrativo, proceso contencioso-administrativo o penal en que surtan efectos, ha sido duramente criticado por el profesor PARADA⁴³. A su juicio, tal disparidad no sólo va contra la tendencia a la unificación del ordenamiento punitivo, sino que configura tres diversos grados en la intensidad del funcionamiento del principio constitucional de presunción de inocencia. Añade este autor

⁴¹ GARBERI LLOBREGAT, J., *El procedimiento sancionador...*, cit., pp. 315 y 316.

⁴² COLLADO YURRITA, P., ob. cit., pp. 166 a 168.

⁴³ Ob. cit., p. 518.

que, el hecho de que estos documentos valgan probatoriamente menos cuanto mayor es la infracción que constatan -pues si la defraudación es superior a quince millones de pesetas, quedando reducidas a *noticia criminis*, mera denuncia- constituye un desafío a la lógica, pues el valor de un mismo medio de prueba puede variar en el orden punitivo según quién actúe el poder sancionador.

Ahora bien, estimamos con ZORNOZA⁴⁴, que tales diferencias se corresponden, por un lado, con la diversa naturaleza del procedimiento administrativo y las actuaciones jurisdiccionales y, por otro, con la toma en consideración de esos matices que el TC considera necesario introducir en la aplicación al orden sancionador administrativo de los principios propios del orden penal. Además, debe tenerse en cuenta, las distintas consecuencias de estos procesos o procedimientos; pues, la mayor gravedad de la sanción penal, (privación de libertad) justifica plenamente un procedimiento con mayores garantías.

Finalmente, para concluir este trabajo, queremos dejar patente que lo relevante, en todo caso, es la necesidad de una actividad Administrativa probatoria suficiente y adecuada; sólo así, las actas y diligencias, documentos en dónde se refleja esa actividad, podrán tener un valor probatorio especial que, en el proceso penal, se concreta en la posibilidad de su admisión como prueba preconstituida.

⁴⁴ Ob. cit., p. 130.

4. BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Las actas de la Inspección de los Tributos y la prueba de los hechos en los delitos contra la Hacienda Pública", *Tapia*, nº 95, 1997, pp. 9 a 11.

ARIAS VELASCO, J.; SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996, 6ª ed.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las Actas de la Inspección de los Tributos*, Civitas, Madrid, 1994.

BOIX REIG, J.; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública*, Tecnos, Madrid, 1987.

COLLADO YURRITA, P., *La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

GARBERÍ LLOBREGAT, J., "Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria", *Poder Judicial*, nº 19, 1990, pp. 193 a 219.

GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1994.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Macgraw-Hill, Madrid, 1996.

PALAO TABOADA, C., "Las Actas de Inspección en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 50, pp. 277 a 280.

PALAO TABOADA, C. "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 171, 1997, pp. 3 a 38.

PARADA, R., *Derecho Administrativo I. Parte general*, Marcial Pons, Madrid, 1994, 6ª ed.

POLO SORIANO, A., "La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección", *Impuestos*, nº 10, 1985, pp. 276 a 288.

PONT MESTRES, M., "Los documentos de la Inspección: diligencias, comunicaciones, informes y actas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 171, 1984, pp. 651 a 715.

ROMERO, J., "Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación de la Inspección de los Tributos en España y en la República Federal de Alemania. Especial referencia a las actas y al Prüfungsbericht", *Revista española de Derecho Financiero*, nº 52, 1986, pp. 557 a 572.

ROMERO MATA, P.; MARÍN VACAS, V., "La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública", *Impuestos*, 1985, pp. 255 a 275.

SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Tomo I, Vol. nº 3, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, Madrid, 1975.

ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.