

RAMÓN LUIS RODRÍGUEZ VINDAS

Licenciado en Derecho. Notario Público por la Universidad de Costa Rica. Doctorando del Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid.

Extracto:

DESDE que la jurisprudencia constitucional reconoció que los principios y garantías del Orden Penal son aplicables *con ciertos matices* en el ámbito sancionador administrativo y, por extensión, en el sancionador tributario, han sido muy respetables las opiniones doctrinales que se han pronunciado en el sentido de que la indeterminación de los referidos *matices* provoca serios problemas de seguridad jurídica. Sea que nos inclinemos por la corriente doctrinal que defiende la aplicación más directa de los principios del Orden Penal en el ámbito sancionador, o sea que nos decantemos en favor de la corriente doctrinal que propicia un Derecho Administrativo Sancionador autónomo, el bagaje por la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional en materia sancionadora -sin pecar por ello de dogmáticos en cuanto a la valoración que de la misma se haga- puede brindar alguna concreción sobre el alcance y significación de los referidos *matices*. En esta oportunidad, los mismos serán analizados con especial referencia al ámbito sancionador tributario. El artículo, tal y como lo indica su título, pretende ser sólo una aproximación. Para dejar de ser tal, atendiendo a la envergadura del campo en estudio, sería necesario un trabajo mucho más extenso. Sin embargo, como primer intento determinativo, el artículo es, sin duda, consistente y pionero.

Sumario:

- I. Respuestas del ordenamiento jurídico ante la lesión de bienes jurídicamente protegidos: los delitos y las infracciones administrativas.
 1. La potestad sancionadora de la Administración en el ordenamiento español.
 - 1.1. La Constitución Española de 1978.
 - 1.2. Los principios y garantías del Derecho Penal. Su traslado al Derecho Administrativo sancionador. Especial referencia al régimen sancionador tributario en el Derecho español.
 - 1.2.1. El principio de reserva de ley en materia sancionadora.
 - 1.2.2. El principio de tipicidad.
 - 1.2.3. El principio de culpabilidad.
 - 1.2.4. El principio *non bis in ídem*.
 - 1.2.5. Principio de irretroactividad de las normas no favorables.
 - 1.2.6. Interdicción de la analogía *in peius*.
 - 1.2.7. Principio de proporcionalidad.
 - 1.2.8. Principios procesales.

I. RESPUESTAS DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO ANTE LA LESIÓN DE BIENES JURÍDICAMENTE PROTEGIDOS: LOS DELITOS Y LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS

Las respuestas que pueden esperarse del ordenamiento jurídico ante las acciones u omisiones que atenten contra los bienes cuya protección se le encarga, pueden ser de índole penal o administrativa (1).

Ambos son instrumentos de control social contra comportamientos desviados pero, como apunta Enrique BACIGALUPO, las sociedades «... mediante órganos con competencia para ello y mediante procedimientos formales realizan una selección de comportamientos desviados que serán objeto del Derecho Penal ... e inciden también en el momento en que los órganos de control social ... aplican las normas legales que prescriben sanciones para dicho comportamiento ...» (2).

La cualificación delictiva de determinadas conductas evidencian una opción legislativa, a través de la cual el legislador persigue la conminación hacia el cumplimiento de determinadas conductas que, dentro del marco de valores que rigen el ordenamiento jurídico, considera debidas, necesarias o indispensables para la convivencia social pacífica.

(1) Las diferencias entre unas y otras son de orden sustancial y formal y van desde la naturaleza misma de la infracción hasta la distinción entre los órganos estatales competentes para conocerlas (los delitos, los órganos jurisdiccionales penales mientras que las infracciones administrativas los órganos administrativos con la posterior revisión jurisdiccional en la vía contencioso-administrativa). También se reconocen diferencias en los procedimientos a través de los cuales se imponen. En este sentido véanse SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, 1979, pág. 361; PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1986, pág. 263; ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, IEF-Marcial Pons. Madrid, 1993, págs. 205-206; TORIO LÓPEZ, A. «Injusto Penal e Injusto Administrativo (Presupuesto para la reforma del sistema de sanciones)». En la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española*, Libro Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría. Tomo III, Civitas. Madrid, 1991, pág. 2.529 y ss.

(2) BACIGALUPO, E. *Principios del Derecho Penal. Parte General* Akal/iure. Madrid, 1990, pág. 10.

La conminación aludida se logra a través de la amenaza de la imposición de una sanción penal, que viene a ser la consecuencia jurídica lesiva para los bienes jurídicos de quien incurra en aquellas acciones u omisiones que previamente han sido escogidas y, posteriormente, tipificadas por el legislador como delitos.

Así, la sanción penal sirve para que tanto el sujeto activo del delito (prevención especial) como el resto de los sujetos de Derecho (prevención general) se abstengan de realizar aquellas conductas que el legislador, dentro del marco de opciones posibles, ha considerado lesivas a los valores fundamentales del ordenamiento jurídico que regula la convivencia social pacífica.

La sanción penal, por lo demás, es la única que puede afectar a un valor tan fundamental para el individuo como lo es el de su propia libertad física; es decir, es la única que puede consistir en pena de prisión.

En supuestos de sanciones en que se afecte a otro tipo de libertades constitucionales (de profesión, de empresa, etc.), o bien al derecho constitucional de propiedad, las tutelas del ordenamiento jurídico ceden, si se las compara con las existentes para proteger la libertad física del individuo.

Lo anterior, por cuanto las libertades y derechos constitucionales distintos de la libertad física pueden ser afectados tanto en supuestos de imposición de sanciones de carácter penal, como en casos de sanciones por infracción administrativa. Hablamos, por ejemplo, de las penas y sanciones consistentes en la suspensión del ejercicio profesional, el impedimento para realizar determinadas actividades, o bien del caso de las multas.

En este sentido, la sanción penal denota una afección mayor a los bienes jurídicos que protege el Estado a través del Derecho Penal, entendido éste como *última ratio* (3) dentro de la genérica potestad sancionadora de aquél. Ésta, la moderna concepción del Derecho Penal, ha propiciado un paulatino proceso de despenalización de las conductas lesivas al ordenamiento jurídico (4).

(3) «... De la función que el Derecho Penal está llamado a cumplir (exclusivamente protectora de bienes jurídicos) y del impacto negativo e irreversible que sus instrumentos producen en los bienes fundamentales de la persona, se desprende la necesidad de minimizar la respuesta jurídico penal ... ». En este sentido ZUGALDIA ESPINAR, J.M. citado por GARCÍA PABLOS, A. *Derecho Penal. Introducción*. Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid. Madrid, 1995, pág. 272. Por ello, «... la imposición de la pena es la intervención más radical en la libertad del individuo que el ordenamiento jurídico permite al Estado ... ». En este sentido, MARTÍNEZ LAGO, M.A. «Despenalización o desadministrativización de las sanciones tributarias». En *Revista Impuestos*, núm. 7, julio de 1988, pág. 118.

(4) En opinión de GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R. *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II. Cuarta Edición. Civitas. Madrid, 1993, págs. 165-166; los procesos de despenalización en Europa están sensiblemente influenciados por el sistema norteamericano de control de las prácticas restrictivas de competencias y de actividades financieras y del mercado de valores a través de Comisiones o Administraciones independientes, influencia respaldada por el sistema del Derecho Comunitario Europeo, entrando aquí en juego una garantía judicial *a posteriori*, sobre el modelo contencioso-administrativo. Sin embargo, MARTÍNEZ LAGO, M.A. «Despenalización ... » *op. cit.*, pág. 112 y ss., aprecia una tendencia inversa en materia de infracciones tributarias para el caso español.

A raíz de lo anterior, cabe esperar que, en supuestos de delito, la respuesta punitiva del Estado sea más contundente que en supuestos de infracción administrativa.

Para SAINZ DE BUJANDA (5) la sanción aplicada en el ámbito tributario tiene un triple objeto:

- a) Compeler al deudor al cumplimiento de la prestación o deberes tributarios,
- b) Imponer al deudor el pago de una indemnización de daños y perjuicios en beneficio del fisco, y
- c) Imponer al infractor un castigo con finalidad expiatoria y preventiva.

En este sentido, el fin último de la sanción tributaria será sustancialmente preventivo, pero, de no lograrse ese objetivo, se procederá a la represión de las conductas que impliquen infracciones al ordenamiento tributario, por considerarlas contrarias al genérico mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la Constitución Española de 1978, en adelante CE).

Dentro de las consecuencias jurídicas inherentes al incumplimiento de los deberes impuestos por el ordenamiento jurídico-tributario pueden encontrarse varios tipos de sanciones: en el ámbito penal, las consistentes en privación de libertad, multas y sanciones accesorias. En el ámbito de las infracciones tributarias, multas y sanciones accesorias (6).

En España, los delitos se sancionan con pena de prisión y las contravenciones con pena de multa, siendo que, en ambos estadios represivos, pueden imponerse sanciones de carácter accesorio.

Ahora bien, al compartir las infracciones tributarias la genérica condición de infracciones administrativas, si bien diferenciadas de éstas, por lo que, en palabras de FERREIRO LAPATZA (7), constituye «... el sector del ordenamiento administrativo al que se refieren y dados los órganos de la Administración que entienden de ellos ...», a las primeras les son aplicables los lineamientos y principios generales que privan en la regulación de las segundas.

Dentro de dichos lineamientos, tanto la doctrina como la jurisprudencia de cualquier Estado que se precie de ser «Social y Democrático de Derecho» incluyen, en el ámbito sancionador administrativo, la aplicación, aunque con ciertos *matices*, de las garantías y principios del Derecho Penal.

(5) SAINZ DE BUJANDA, F. *Notas de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, 1967, págs. 1.195-1.197.

(6) Nótese que la Administración Tributaria no puede imponer sanciones privativas de libertad. El artículo 25.3 de la Constitución Española establece expresamente: «La Administración Civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad» (las cursivas son del autor).

(7) FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*, 13.ª edición. Marcial Pons. Madrid, 1991, pág. 439.

En consecuencia y, por extensión, dichas garantías también deben aplicarse en el ámbito del Derecho Sancionador Tributario (Sentencia del Tribunal Constitucional español -en adelante STC- de 8 de junio de 1981).

Siendo que en el trámite parlamentario previo a la aprobación de la ley de justicia tributaria esta cuestión fue objeto de discusión, conviene hacer mención al desarrollo que ha tenido esta materia en el ordenamiento y la jurisprudencia tributaria española, no sólo por ser dicho ordenamiento en el que pretendió inspirarse la reforma legislativa instrumentada a través de la ley de justicia tributaria; sino también porque, en el mismo, el bagaje jurisprudencial pero, principalmente, el doctrinal, ha sido mucho más amplio que el apreciado en nuestro entorno jurídico.

1. La potestad sancionadora de la Administración en el ordenamiento español.

1.1. La Constitución Española de 1978.

De acuerdo con el artículo 25.1 de la CE «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan *delito, falta o infracción administrativa* según la legislación vigente en aquel momento» (8).

La propia CE, en su artículo 25.3, hace eco de las limitaciones apuntadas en las anteriores Leyes Fundamentales, en el sentido de que «La Administración Civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, *impliquen privación de libertad*» (las cursivas son del autor) (9).

(8) Según RUFÍAN LIZANA, D.M. «La constitucionalidad de la regulación de infracciones y sanciones tributarias en la LGT». En Civitas, *REDF*, núm. 58 de 1988, la Constitución ha reconocido, en su artículo 25, que la Administración puede afectar el patrimonio del contribuyente tanto en forma directa (a través de las multas), como indirecta (con otro tipo de sanciones), pero que no podrán afectar su libertad. No interesa hacer referencia a otros regímenes sancionadores que coexisten con el tributario en dicho ordenamiento (como serían los regímenes militares, disciplinarios, o bien los de sanciones rescisorias). Tampoco interesa aquí considerar las potestades sancionadoras de las Comunidades Autónomas y los Entes Territoriales. Sobre esos temas, sin embargo, puede consultarse a GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R. *op. cit.* T. II, págs. 168-172; y a NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador*, 2.ª edición ampliada. Tecnos. Madrid, 1994, págs. 107-137.

(9) La citada limitación ya aparecía en la Constitución de 1812, cuyo artículo 172 fue tajante en señalar que el Poder Ejecutivo, encabezado por el Rey, no podrá privar «... a ningún individuo de su libertad ni imponerle por sí pena alguna ... ». Sobre esta limitación TORIO LÓPEZ, *op. cit.*, pág. 2.530 refiere: «... el artículo 25.3 de la Constitución que declara la ilegitimidad constitucional de la imposición de sanciones privativas de libertad por la Administración Pública, es susceptible de doble lectura: significa, en primer lugar, una rectificación del dilatado período histórico, en especial de la última fase autocrática, en que las autoridades y funcionarios gubernativos estaban formalmente habilitados para la imposición de sanciones privativas de libertad. De la disposición se infiere que el Poder Judicial posee el monopolio de las intervenciones en la libertad ciudadana, de conformidad con el criterio, procedente del acervo ilustrado, de que la propiedad y libertad ciudadana se encuentra bajo salvaguarda jurisdiccional ... permite entender -también-, *a sensu contrario* que es posible aún que la Administración Pública imponga sanciones, ya que no privativas, sí restrictivas de libertad y, por supuesto, multas de carácter administrativo ... ».

Algunas resoluciones del Tribunal Constitucional, y otras del Tribunal Supremo (en adelante STS), brindan un perfil más amplio sobre la naturaleza y los límites de la potestad sancionadora de la Administración.

A dicha potestad se la ha considerado como un «poder penal residual», al margen de las teorías sobre la división o separación de poderes y funciones, que la Norma Básica ha constitucionalizado (10).

El Tribunal Constitucional ha reconocido que, en un sistema estricto de división de poderes, la potestad sancionadora correspondería exclusivamente al Poder Judicial, sin embargo, dicho reconocimiento lo hace aclarando que «... nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que, lejos de ello, la ha admitido en el artículo 25.3, aunque como es obvio, sometiéndola a las necesarias cautelas que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos ...» (11).

Dentro de las anteriores, destacan:

- a) Su subordinación al control jurisdiccional (12);
- b) Que en virtud de la misma no procede la privación de libertad (13); y
- c) Que el sentido del término «legislación vigente» contenido en el artículo 25.1 de la CE es expresivo de una reserva de ley en materia sancionadora que excluye la utilización del Decreto-Ley para regular su ejercicio (14).

La propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional (15) encuentra la justificación práctica de esta potestad en:

- a) La conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencia de los ilícitos de gravedad menor;
- b) La conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con este tipo de ilícitos; y
- c) La conveniencia de mayor inmediación de la autoridad sancionadora respecto de hechos sancionados.

(10) STS de 8 de octubre de 1988.

(11) STC 77/1983, de 3 de octubre.

(12) SsTC de 25 de enero, 28 de febrero, 3 de octubre de 1983 y de 6 de junio de 1984.

(13) STC 18/1981, de 8 de junio.

(14) STC 42/1987, de 7 de abril; y STC de 29 de julio de 1987.

(15) STC 77/1983.

1.2. *Los principios y garantías del Derecho Penal. Su traslado al Derecho Administrativo Sancionador. Especial referencia al régimen sancionador tributario en el Derecho español.*

A partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional español, de 8 de junio de 1981, se reforzaron las bases jurisprudenciales que anteriormente habían tenido asomo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (16), en relación con la aplicación de los principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador (17). En aquella oportunidad, el Alto Tribunal dijo: «... los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, *con ciertos matices*, al Derecho Administrativo Sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como lo refleja la propia Constitución (art. 25 de la CE) ...». (las cursivas son del autor).

La misma sentencia prevé los límites a la aplicación de dichos principios, señalando que la misma «... no puede hacerse de forma automática porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza ...» (18).

1.2.1. El principio de reserva de ley en materia sancionadora.

La doctrina española es uniforme en considerar que el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, si bien está sujeta al principio de reserva de ley, no requiere, como en el caso de los delitos, ley orgánica para su regulación (art. 149.1.6 de la CE). Sin embargo, sí matiza sobre el porqué de su no exigencia:

(16) GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, T.R. *op. cit.* T. II, pág. 168, destacan las SsTS de 2 y 25 de marzo de 1972 como aquellas en que se elaboró la doctrina del genérico *ius puniendi* del Estado, del cual se desdoblaron las potestades penal y sancionadora administrativa; doctrina a partir de la cual se propició la aplicación, en la segunda, de los principios inspiradores de la primera. Para el Tribunal Constitucional, STC de 13 de octubre de 1989, el *leading case* en la materia lo constituye, sin embargo, la SsTS de 9 de febrero de 1972. A pesar de lo anterior, dicha situación también podría desprenderse de las SsTS de 27 de junio de 1950 y 12 de febrero de 1959. Véanse además SsTS de 31 de octubre de 1972, 4 y 10 de noviembre de 1980.

(17) La doctrina administrativa en general, y la tributaria en particular, mostraron su conformidad con el criterio del Alto Tribunal. Al efecto consúltese NIETO, A. *op. cit.*; MESTRE DELGADO *op. cit.*, págs. 2.510-2.527. TORIO LÓPEZ *op. cit.*, págs. 2.529-2.546; ALONSO GONZÁLEZ, L.M. *op. cit.*, págs. 205-235; MARTÍNEZ LAGO, M.A. «Despenalización ...» *op. cit.*, pág. 125 y ss. PÉREZ ROYO, F. *op. cit.*; RUFÍAN LIZANA, D.M. *op. cit.*, pág. 219 y ss.; MERINO JARA «Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración Tributaria». En *Impuestos* núm. 12, 1987, pág. 6 y ss.; PONT MESTRES, M. «Hacia la superación de una ceremonia de confusión: Delimitación del concepto de infracción en el Derecho Tributario vigente». En *RDFHP*, núm. 197 (septiembre-octubre) 1978, pág. 955 y ss.

(18) Cabe destacar que desde la STC de 2 de febrero de 1981, el Alto Tribunal había reconocido el carácter informador de los principios generales del Derecho para todo el ordenamiento jurídico. No obstante, la referencia expresa a la aplicación de los principios inspiradores del Derecho Penal en materia sancionadora administrativa se hace hasta la sentencia que estudiamos. Consúltese también la STC 27/1981, de 20 de junio.

Así, MESTRE DELGADO (19), estima que «... la determinación de su contenido concreto es el resultado, única y exclusivamente, de una previa atribución de la potestad, operada mediante ley (como consecuencia directa, en particular, del principio de sometimiento pleno de la Administración a la ley y al Derecho -art. 103.1 de la CE-) ...».

Por su parte, MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO (20) interpretan que es de la relación de los artículos 25.1, 53.1 y 81.1 de la CE, de donde se colige que «... mientras en materia de delitos rige el principio de reserva de ley orgánica, en materia de infracciones administrativas será suficiente con que su tipificación y sanción se realicen de conformidad con lo dispuesto en una ley ordinaria ...».

Esta última interpretación ha sido la avalada por el Tribunal Constitucional español en varias de sus sentencias (21).

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español ha sido la encargada de puntualizar que el principio de reserva de ley en materia penal y sancionadora administrativa es un «derecho subjetivo» (22). Asimismo, el Alto Tribunal ha señalado que, en sede administrativa, dicho principio implica una doble garantía:

- i) La primera, de carácter material, relacionada con la predeterminación normativa de las conductas infractoras, así como de las sanciones que correspondan a las mismas (*lex previa, lex certa*).
- ii) La segunda, de carácter formal, en relación al rango que la misma debe tener (23).

(19) MESTRE DELGADO, J.F. «La configuración constitucional de la potestad sancionadora de la Administración Pública». En la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución española*. T. III. *op. cit.*, págs. 2.497-2.498.

(20) MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 2.ª edición. Tecnos. Madrid, 1991, pág. 497.

(21) Para dicho Tribunal, la formulación del principio de reserva de ley respecto de las normas sancionadoras administrativas, supone la existencia del rango de ley formal, pero ello no implica, por sí solo, la necesidad de que aquéllas asuman las características de las leyes orgánicas previstas en el artículo 81.1 de la Constitución (*cf.* -entre otras- STC de 23 de febrero de 1984. STC de 8 de marzo de 1984 y STC de 11 de noviembre de 1986). Según el Alto Tribunal, del principio de reserva de ley en el ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración derivan, por lo menos, tres exigencias:

1. La existencia de una ley;
2. Que la ley sea anterior al hecho sancionado; y
3. Que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado, rechazándose la analogía como límite de la actividad judicial (STC de 21 de junio de 1987).

(22) La STC 77/1983, de 3 de octubre, reconoce como «derecho subjetivo» el que tienen los administrados a no sufrir sanciones sino «... en los casos legalmente prevenidos y por las autoridades que legalmente puedan disponerlas ...».

(23) Dicho señalamiento se hace en la STC 61/1990, de 29 de marzo, según la cual, el principio de legalidad «... comprende una doble garantía: la primera de orden material y alcance absoluto, tanto referida al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos campos limitativos porque supone la imperiosa necesidad de predeterminación».

Consecuente con el planteamiento aludido, la jurisprudencia constitucional española ha estimado que recurrir al Decreto-Ley para regular la sustantividad de esta materia sería una práctica viciada de inconstitucionalidad (24).

Así, el máximo intérprete de la CE ha reconocido que el término «legislación vigente» contenido en el artículo 25.1 de la CE, es expresivo de una reserva de ley en materia sancionadora, que excluye la utilización del Decreto-Ley para regularla. Lo anterior, por «... no constituir -éste- base suficiente para dictar normas administrativas sancionadoras, toda vez que el art. 25.1 de la CE, obliga al legislador a regular por sí mismo los tipos de infracción administrativa y las sanciones correspondientes, en la medida necesaria para dar cumplimiento a la reserva de ley ...» (25).

De esta manera, el Alto Tribunal español corrige una temprana corriente jurisprudencial -auspiciada por algunas resoluciones del Tribunal Supremo- partidaria de aceptar la aplicación del Decreto-Ley en materia sancionadora (26).

1.2.2. El principio de tipicidad.

El principio de tipicidad (art. 25.1 de la CE) -dice el Tribunal Constitucional español- exige una adecuada descripción de la conducta infractora y de las consecuencias jurídicas de las mismas, por lo que, al legislador le es exigible una clara y completa descripción de los tipos para salvaguardar la seguridad jurídica (27).

ción normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la segunda, de carácter formal, relativa a la existencia de una norma de adecuado rango y que este Tribunal ha identificado como ley en sentido formal ...». En similares términos, pueden consultarse STC 77/1983, de 3 de octubre; STC 42/1987, de 7 de abril, y STC 101/1988, de 8 de junio.

- (24) Véanse STC 29/1982 y STC 95/1988, en las que se hace referencia a las materias en las que, por existir reserva absoluta de ley (como es el caso de la tipificación y sanción de infracciones penales y administrativas) está vedada la utilización del Decreto-Ley.
- (25) STC 42/1987, de 7 de abril, y STC de 29 de julio de 1987.
- (26) STS de 5 de julio de 1985. En ella el Tribunal Supremo español consideraba que el término «legislación» utilizado por el numeral 25.1 de la CE no debía entenderse en sentido «formal», sino con un alcance más amplio, lo que parece autorizar que se considere bastante que los tipos y su sanción se contengan en otras disposiciones normativas no identificables formalmente con la ley, como el Decreto-Ley. A pesar de lo anterior, también estimaba que el Decreto-Ley, regulador de sanciones administrativas, producía efectos sancionatorios cuando fuera refrendado por el Parlamento, toda vez que, este último, es el verdadero titular de la potestad creadora de leyes, en tal caso, formales.
- (27) En STC 61/1990, de 29 de marzo, el Tribunal dispuso que, por virtud del principio *lex certa*, se debe posibilitar el «... predecir con suficiente grado de certeza las conductas infractoras y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción ...». Dicho principio se violaría si la norma «... no permite predecir con suficiente grado de certeza el tipo y grado de sanción susceptible de ser impuesta ...» o «... cuando no cumple con la exigencia de una verdadera predeterminación de comportamientos, ni que se realice una conexión entre éstos y las sanciones que se enumeran, con lo que de hecho se permitiría al órgano sancionador actuar con excesivo arbitrio ...». Pueden consultarse también STC 62/1982, de 15 de octubre; STC 179/1985, de 19 de diciembre, y STC 37/1991, de 16 de noviembre.

Lo anterior no obsta para que la regulación de los ilícitos se haga mediante conceptos jurídicos indeterminados, siempre y cuando, eso sí, su concreción sea factible mediante la aplicación de criterios lógicos y razonables (28).

Por consiguiente, el principio de tipicidad exige al legislador que al utilizar conceptos indeterminados en la tipificación de conductas sancionadoras evite la excesiva amplitud y vaguedad, pues en estos supuestos se dejaría a los destinatarios de la norma en la más absoluta indefensión (29).

1.2.3. El principio de culpabilidad.

Con anterioridad a la Constitución de 1978, la jurisprudencia del Tribunal Supremo español había dado visos de que, en materia sancionadora administrativa, podía operar un régimen de responsabilidad objetiva (30).

Sin embargo, en materia de infracciones tributarias -y desde el año 1969- el Tribunal Económico Administrativo Central (órgano que, en España, agota la vía económico-administrativa en materia tributaria, en adelante TEAC), había señalado que era preciso que la «... mala fe o el ánimo de ocultar hechos imposables a la Hacienda Pública quede demostrada plena y fehacientemente en las actuaciones y que el ponderado estudio de los antecedentes ofrezca una conducta reprochable para el fisco ...» (31).

(28) El Alto Tribunal español, en STC 219/1989, de 21 de diciembre, ha señalado: «... si bien los preceptos legales o reglamentarios que tipifiquen infracciones deben definir con la mayor precisión posible los actos, omisiones o conductas sancionables, no vulnera la exigencia de la *lex certa* que incorpora el artículo 25.1 la regulación de tales supuestos ilícitos mediante conceptos jurídicos indeterminados, siempre que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia y que permitan prever, por consiguiente, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada, pues como ha declarado este Tribunal en reiteradas ocasiones (S. de 15.10.1982 y Auto de 16.10.1985, entre otras resoluciones), dado que los conceptos legales no pueden alcanzar, por impedirlo la naturaleza de las cosas, una precisión y claridad absoluta, es necesario en ocasiones un margen de indeterminación en la formulación de los tipos ilícitos que no entra en conflicto con el principio de legalidad, en tanto no aboque una inseguridad jurídica insuperable con arreglo a los criterios interpretativos enunciados ...». Consúltense, además, STC 112/1987; STC 133/1987; STC 69/1989, de 20 de abril; y, STC 149/1991.

(29) En la STC 117/1993, de 29 de marzo, se estimó que el precepto entonces impugnado «... no sólo no garantiza mínimamente la seguridad jurídica de las infracciones y las sanciones sino que infringe directamente el artículo 25.1 de la Constitución al definir las conductas ... a través de conceptos que por su amplitud y vaguedad dejan en la más absoluta indefinición los tipos punibles ...».

(30) STS de 20 de junio de 1978.

(31) TEAC 15 de octubre de 1969. Este criterio también fue implícitamente avalado por las SsTS de 15 de febrero y 7 de abril de 1972, 1 y 6 de febrero de 1973, 5 de abril de 1973, 25 de marzo, 8 de abril y 1 de mayo de 1977, 1 de marzo y 21 de junio de 1978, en las cuales se rechaza la procedencia de la sanción que correspondiese si el contribuyente actuaba basado en una interpretación jurídica de normas, de donde se desprendiera que la cuestión en disputa era opinable.

Esta corriente jurisprudencial se vio reforzada por el reconocimiento expreso de los principios de legalidad y tipicidad, así como de las garantías referidas a la presunción de inocencia y no confesión de culpabilidad, por su orden, en los artículos 25.1 y 24.2 de la CE de 1978 (32).

Así, en las resoluciones de instancia, se empezó a exigir que en materia sancionadora administrativa se demostrara, al menos, la «voluntariedad» del agente en relación con la conducta que se le reprochaba, a efectos de imponer la sanción correspondiente (33).

A pesar de lo anterior, en el proyecto de reforma a la Ley General Tributaria (en adelante LGT), que culminó con la aprobación de la Ley 10/1985, de 26 de abril (la cual, en aquel entonces, reformó el régimen de sanciones de la LGT) (34), se desprendía un criterio de responsabilidad objetiva en materia de infracciones y sanciones tributarias (35).

Sin embargo, los vicios de inconstitucionalidad que fácilmente se inferían de dicho criterio hicieron que, al final, el legislador optase por el reconocimiento expreso del principio de culpabilidad en el artículo 77.1 de la LGT (36).

La norma en cuestión dice:

«Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia» (37).

Así las cosas, la redacción definitiva del artículo 77.1 de la LGT propició que la doctrina jurisprudencial que defendía la improcedencia de la sanción cuando mediasen razonables diferencias interpretativas entre el contribuyente y la Administración Tributaria se mantuviera incólume (38).

(32) Ya nos hemos referido en repetidas ocasiones al contenido del artículo 25.1 de la CE. El artículo 24.2 de la CE establece que toda persona «tiene derecho a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia».

(33) Audiencia Territorial de Madrid, en Sentencia de 9 de octubre de 1985.

(34) Para mayores detalles consúltese PÉREZ ROYO, F. *op. cit.*, págs. 237-262.

(35) El artículo 77.1 de la LGT propuesto por el citado proyecto preceptuaba: «Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en la presente ley».

(36) Sobre la discusión parlamentaria en relación con este punto consúltese PONT MESTRES, M. *op. cit.*, págs. 956-973.

(37) Cabe destacar que dicha norma no sufrió ninguna modificación con la reforma operada sobre esta materia a través de la Ley 25/1995, de 25 de julio, de reforma parcial a la LGT.

(38) STS de 21 de septiembre y STS de 2 de noviembre de 1987. Asimismo, TEAC de 20 y 29 de enero, 15 y 23 de marzo, 12 de mayo y 21 de diciembre de 1988; 25 de enero, 7 y 21 de febrero, 16 de mayo, 25 de septiembre, 3 de octubre, 14 y 17 de noviembre, 12 y 20 de diciembre de 1989; 6 y 28 de febrero, 30 de mayo y 5 de junio de 1990. Más ampliamente sobre ellas MORENO SÁNCHEZ, J.M. «Criterios administrativos en materia de sanciones». En *Impuestos*, núm. 14, julio de 1991, pág. 18 y ss.

La jurisprudencia administrativa emitida con posterioridad ha llegado más lejos aún, considerando, inclusive, que tanto la presentación de la documentación contable de manera completa, como el mantenimiento de los libros de contabilidad en orden, son circunstancias que excluyen el ánimo defraudatorio que, como mínimo, se exige para la procedencia de la sanción tributaria (39).

El Tribunal Constitucional español ha estimado que, en materia sancionadora administrativa, y aunque no se encuentre expresamente establecido en la Constitución de 1978, el principio de culpabilidad es pieza básica del sistema sancionador siendo que, en virtud de dicha condición, el mismo debe ser respetado por la Administración Pública cuando ejercite su potestad sancionadora (40).

Sobre este principio, el Alto Tribunal español ha señalado algunos *matices* en lo que respecta a su aplicación en materia sancionadora, tanto administrativa como tributaria (41).

Como primer *matiz* podemos apuntar que, al no estar en juego la libertad física como sanción, en el ámbito de las infracciones tributarias, las responsabilidades solidarias por los importes de las multas derivadas de la comisión o colaboración en la realización de una infracción tributaria, no son inconstitucionales (42).

Otro *matiz* de la jurisprudencia constitucional española en esta materia, en nuestro criterio mucho más trascendente, es el relacionado con la constitucionalidad de la responsabilidad directa de las personas jurídicas en materia de infracciones administrativas.

Dicho problema se venía debatiendo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si bien la discusión del mismo giraba en torno a materias ajenas a la tributaria (43).

(39) TEAC de 12 de diciembre de 1989, 16 y 24 de enero y 21 de febrero de 1990.

(40) En STC 76/1990, de 26 de abril, el Alto Tribunal resume su doctrina sobre la materia, al señalar que en el ordenamiento jurídico español «resulta inadmisibles un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa». Sobre el tema, también pueden consultarse STC 55/1982, de 26 de julio; STC de 4 y 5 de octubre de 1982; de 4 y 13 de marzo de 1984; de 5 de diciembre de 1987, y STC 219/1988, de 22 de noviembre.

(41) Por las limitaciones propias del objeto de este trabajo no podemos detenernos en el análisis de las implicaciones del «error» como excluyente de la «voluntad» y, consecuentemente, de la «culpabilidad» en materia de sanciones administrativas. Sin embargo, el tema ha sido ampliamente tratado en el Derecho Administrativo por NIETO, A. *op. cit.*, págs. 363-371. Con especial referencia a las infracciones tributarias, véase AGUALLO AVILÉS, A. «Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias». En *Crónica Tributaria* núm. 59. 1989, pág. 15 y ss.

(42) Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en el extremo relacionado con la constitucionalidad del artículo 38.1 de la LGT (cuya redacción no varía en la Ley 25/1995, de 20 de julio), en el sentido de que «Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria».

(43) El problema debatido se relaciona con el incumplimiento de medidas de seguridad exigidas reglamentariamente a las entidades bancarias. La STS, Sala V, de 27 de abril de 1988 y la STS, Sala IV, de 11 de febrero de 1985, se pronunciaron a favor de la procedencia de la responsabilidad directa del banco por culpa *in vigilando* en relación a las actuaciones de sus funcionarios. Por su parte, las SsTS, Sala IV, de 16 de julio y 27 de diciembre de 1983, STS de 1 de febrero de 1985 y STS de 16 de marzo de 1988, aunque admitían la posibilidad de sanción directa a las empresas, lo hacían

El interés que este apartado tiene para nosotros se relaciona con la posibilidad de que las personas jurídicas sean sujetos activos de las infracciones tributarias. Lo anterior, por cuanto, al tener capacidad infractora a nivel administrativo, necesariamente, dichos entes adquieren la condición de sujetos pasivos de las sanciones por las referidas infracciones (44).

El Tribunal Constitucional español, en STC 246/1991, de 19 de diciembre (45), estableció que es constitucionalmente válida la capacidad infractora de las personas jurídicas en el ámbito sancionador administrativo; lo anterior, por cuanto, si bien éstas -en sentido estricto- no pueden ser culpables ni inocentes (no nacen, mueren, compran o venden) «el Derecho finge todo ello». Esto es, que por la ficción inherente a la existencia de las personas jurídicas, la culpabilidad de éstas tiene que explicarse de manera distinta a la de una persona física (46) (47).

rechazando explícitamente los criterios culpa *in eligendo* y culpa *in vigilando*. Finalmente, en la Sentencia de la Sala Especial de Revisión del TS, de 17 de octubre de 1989, se rechazó la posibilidad de sanción directa a las entidades bancarias, entendiendo que en el caso de las infracciones cometidas por los empleados de éstas, las mismas «... son imputables directa e inmediatamente a ellos y no a la empresa como consecuencia de la dimensión personalísima del ilícito, sea penal o administrativo... Es por tanto a los autores de tal conducta a quienes debe achacarse la culpabilidad de lo sucedido e imponerse la sanción ...». Se estima también en esta última sentencia que no es posible la utilización de los institutos culpa *in eligendo* o culpa *in vigilando* como presupuesto para la procedencia de la sanción por ser estos criterios de imputación propios de la teoría del negocio jurídico (sujeción singular y especial), no siendo trasladables sus consecuencias al ámbito de la potestad sancionadora de la Administración (sujeción general).

- (44) El artículo 77.3 de la LGT, en la redacción dada por Ley 25/1995, de 20 de julio, dispone: «Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta ley y en las restantes normas tributarias...» (el énfasis no es del original). Valga aquí una aclaración en el sentido de que la responsabilidad directa de las personas jurídicas en materia tributaria estaba prevista en la LGT aun con anterioridad a la reforma aquí referida.
- (45) Sobre la misma puede verse un extenso análisis en LOZANO, B. «La responsabilidad de la persona jurídica en el ámbito sancionador administrativo (a propósito de la STC 246/1991, de 19 de diciembre)». En *Revista de Administración Pública*, núm. 129, septiembre-diciembre 1992.
- (46) En concreto la STC 246/1991, de 19 de diciembre, dice: «Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de la ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Faltan en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad para infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz ... por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sometida al cumplimiento de dicha norma».
- (47) Cabe resaltar que la capacidad penal de las personas jurídicas viene exigiéndose doctrinalmente desde el año 1929 en el Segundo Congreso de la Asociación de Derecho Penal celebrado en Bucarest. En los países del *Common Law*, específicamente, en el Derecho inglés, la capacidad criminal de las personas jurídicas es aceptada desde el siglo anterior (*Interpretation Act* de 1889). Dicha posición se vio fortalecida por la aprobación de la *Criminal Justice Act*, que permitió la convertibilidad de penas privativas de libertad (aplicables únicamente a personas físicas) en penas pecuniarias (aplicables tanto a personas físicas como a personas jurídicas). En Holanda, dicha capacidad se reconoce en la Ley de 22 de junio de 1950, referida a delitos económicos, seguida posteriormente por la Ley de 23 de junio de 1976. Finalmente, cabe resaltar que en Francia se reconoció la responsabilidad penal directa de la persona jurídica a partir del Código Penal de 1994, cuyo artículo 121.2. dispone: «Las personas morales, con exclusión del Estado, son responsables penalmente, según las distinciones de los artículos 121.4 a 121.7 y en los casos previstos por la ley o el reglamento, de las infracciones cometidas por cuenta suya, por sus órganos representantes (...). La responsabilidad penal de las personas morales no excluye la de las personas físicas autores o cómplices de los mismos hechos». No obstante, en Alemania, Italia, Portugal y España aún no se reconoce la capacidad penal de los referidos entes colectivos, siendo que la misma recae sobre sus representantes. Sobre estos extremos, pueden

En todo caso, consideramos que esta doctrina jurisprudencial -independientemente de la crítica que pueda formularse por apearse al criterio savigniano de la ficción jurídica, por lo demás, ya superado en doctrina-, no puede desatender la doctrina jurisprudencial, también expuesta por el Tribunal Constitucional español, en el sentido de que, a las personas jurídicas, se les deben respetar aquellos derechos fundamentales que sean compatibles con su naturaleza (48).

Lo anterior, por cuanto, a pesar de no estar expresamente reconocidos en la CE, al ser las personas jurídicas sujetos de Derecho, los derechos fundamentales de éstas deben estar garantizados en cualquier procedimiento que pueda afectar a sus intereses (49).

Del anterior planteamiento, se desprende que las personas jurídicas gozan de:

-
- consultarse: SHUNEMAN, B. «La punibilidad de las personas jurídicas desde la perspectiva europea», MAZZACUVA, N. «Sanciones administrativas y sanciones penales en materia de ilícitos societarios», ZUGALDIA ESPINAR, J.M. «Una vez más sobre el tema de la responsabilidad criminal de las personas jurídicas (doce años después)». Todos ellos, en la obra colectiva *Hacia un Derecho Penal Económico Europeo. Jornadas en honor al Profesor Klaus Tiedemann*. Boletín Oficial del Estado. Madrid, 1995; BAJO FERNÁNDEZ, M. «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Derecho Europeo actual». En la obra colectiva *La responsabilidad penal de las sociedades. Actuación en nombre de otro. Responsabilidad de los Consejos de Administración. Responsabilidad de los subordinados*. Cuadernos de Derecho Judicial. Consejo General del Poder Judicial. Tomo VII. Madrid, 1995, pág. 99 y ss.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L. «¡Societas delinquere potest!». En *Revista La Ley*, núm. 4.136, octubre de 1996.
- (48) STC 19/1983, de 14 de marzo: «... la mera lectura de los artículos 14 a 29 de la CE a que antes nos referíamos, acreditada que existen derechos fundamentales cuya titularidad se reconoce expresamente a quienes no pueden calificarse como ciudadanos ... -mientras que- hay otros derechos fundamentales que por su propio carácter no entran en aquellos de los que eventualmente pueden ser titulares las personas jurídicas ...». En similares términos, se pronuncia la STC 64/1988, de 12 de abril: «... en línea de principio, los derechos fundamentales y las libertades públicas son derechos individuales que tiene al individuo por sujeto activo -no obstante-, la plena efectividad de los derechos fundamentales exige reconocer que la titularidad de los mismos no corresponde sólo a los individuos aisladamente considerados, sino también en cuanto se encuentran insertos en grupos y organizaciones, cuya finalidad sea específicamente la de defender determinados ámbitos de libertad o realizar los intereses y los valores que forman el sustrato último del derecho fundamental ...». Sobre el tema véanse LOZANO, B. *op. cit.*, págs. 220-223; Díez Lema, J.M. «Tienen Derechos Fundamentales las personas jurídico-públicas», en *Revista de Administración Pública*, núm. 120, septiembre-diciembre 1989, pág. 79 y ss.; LASAGABASTER, I. «Derechos fundamentales y personas jurídicas de Derecho público». En la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución española, op. cit.*, págs. 651 y ss. LÓPEZ JURADO ESCRIBANO, F. de B. «La doctrina del Tribunal Constitucional Federal Alemán sobre los derechos fundamentales de las personas jurídico-públicas: su influencia sobre nuestra jurisprudencia constitucional», en *Revista de Administración Pública*, núm. 125, mayo-agosto 1991, pág. 557 y ss.
- (49) La cuestión sobre si las personas jurídicas tienen derechos fundamentales radica en la concepción de éstos como derechos suprapositivos, predicables solamente de las personas físicas. En el caso español la situación se complica por la redacción dada por el constituyente al artículo 53.2 CE, según el cual, «cualquier ciudadano puede recabar la tutela de los derechos fundamentales garantizados por la Constitución». Sin embargo, el artículo 162.1 b) CE, legitima a las personas jurídicas para interponer recursos de amparo. Por otro lado, el artículo 412 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOT) dispone que, dentro de los sujetos legitimados para interponer el recurso de amparo, está: «... la persona directamente afectada...», sin hacer distinción alguna entre personas físicas y personas jurídicas. Como se ve, la Constitución Española no cuenta con una disposición expresa que reconozca y garantice los derechos fundamentales de las personas jurídicas. La Ley Fundamental de Bonn, en su artículo 19.III, sí resuelve dicho problema expresamente. La norma en cuestión dice: «Los derechos fundamentales se extienden a las personas jurídicas nacionales, en la medida en que, con arreglo a su respectiva naturaleza, aquéllos les sean aplicables».

- a) El derecho a la presunción de inocencia, del cual, necesariamente, deriva el principio de culpabilidad (50);
- b) El derecho a la tutela judicial efectiva (51); y
- c) El derecho a la inviolabilidad del domicilio (52).

Por supuesto que los anteriores ejemplos se citan sin ánimo de exhaustividad. Su mención, más bien, obedece al hecho de que los referidos derechos fundamentales han sido alegados en favor de las personas jurídicas ante el Tribunal Constitucional español, siendo que, este último, los ha reconocido expresamente en favor de aquéllas.

1.2.4. El principio *non bis in ídem*.

El principio *non bis in ídem* no está expresamente reconocido en la CE. Sin embargo, por encontrarse íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad, dicho principio también debe ser respetado en materia sancionadora.

El Tribunal Constitucional español, amparándose en el principio de subordinación de la autoridad administrativa a la autoridad judicial (art. 117 de la CE), ha inferido que la imposición de una sanción de carácter penal excluye cualquier tipo de sanción de carácter administrativo, que tenga como presupuesto, eso sí, los mismos hechos que dieron lugar a la aplicación de aquélla. De esta manera, el Alto Tribunal español reconoce que las garantías que derivan del principio *non bis in ídem*, también son aplicables en materia de sanciones por infracciones administrativas (53).

(50) La STC 246/1991, de 19 de diciembre, los reconoce implícitamente al decir: «... todo lo cual nos lleva a la conclusión de que la Sentencia del Tribunal Supremo que se impugna -STS de 27 de abril de 1988- no ha lesionado el derecho a la presunción de inocencia de la demandante en amparo ...». Sobre la presunción de inocencia a las personas jurídicas también se pronunció la STC 138/1990: «... como garantía del proceso penal es aplicable, más allá del mismo, a todo acto de poder público, sea administrativo o judicial, mediante el cual se castiga una conducta de las personas, definida en la ley como infractora del ordenamiento jurídico...» (el subrayado no es del texto original).

(51) STC 4/1982, de 4 de septiembre; STC 19/1983 y STC 82/1983, de 20 de octubre.

(52) STC 137/1985, de 17 de octubre.

(53) La STC 77/1983, de 3 de octubre, señaló: «... dicha subordinación -se refiere a la de las autoridades administrativas a los Tribunales de Justicia- implica que la autoridad administrativa no puede concluir un procedimiento sancionador respecto de hechos tipificados como delitos o faltas sin que antes haya conocido de ellos la jurisdicción penal, de forma que habrá de remitir el caso a esta última, suspendiendo el procedimiento administrativo. Sólo una vez que el proceso penal haya concluido, dicho procedimiento puede reiniciarse y entonces la relación entre el orden sancionador penal y el administrativo se especificará no sólo respecto al efecto negativo de la cosa juzgada -en tanto que, en caso de condena, el procedimiento administrativo habrá de darse por concluido- sino también mediante la subordinación del segundo al primero por lo que se refiere a la apreciación del componente fáctico de la infracción ...».

Posteriormente, el máximo intérprete de la CE fue modulando las exigencias del principio que nos ocupa en este apartado (54), sin embargo, de la jurisprudencia de dicho órgano jurisdiccional se desprende, como *matiz*, para el ámbito sancionador administrativo que, si sobre unos mismos hechos recaen diversas sanciones pero con ellas se persiguen fines distintos -esto es, si hay duplicidad en los intereses sancionadores-, la garantía del *non bis in idem* no necesariamente resultaría vulnerada (55).

En relación con el Derecho Sancionador Tributario, esta duplicidad de intereses sirvió como fundamento al Tribunal Constitucional español para declarar constitucionalmente válida una de las sanciones accesorias establecida en el ordenamiento español: la de suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público (56).

Sin embargo, como señala HERNÁNDEZ MARTÍN (57), aunque el Tribunal Constitucional español haya señalado que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado (58), «... también es evidente que la declaración de hechos probados de una sentencia penal sólo puede entenderse vinculante para la Administración y para la jurisdicción contencioso-administrativa en cuanto que éstas no pueden partir de otros hechos que sean totalmente incompatibles con los que el Juez penal declaró probados ...».

(54) La STC de 27 de noviembre de 1985 señaló que el principio *non bis in idem* «... impide el que por autoridades del mismo orden, y a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta. Semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisibles reiteración en el ejercicio del *ius puniendi* e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan o dejen de existir para los órganos del Estado ... es claro, sin embargo, que por su misma naturaleza el principio *ne bis in idem* sólo podrá invocarse en el caso de duplicidad de sanciones, frente al intento de sancionar de nuevo desde la misma perspectiva de defensa social de unos hechos ya sancionados o como medio para obtener la anulación de sanciones posteriores ...». Asimismo, en STC 234/1991, de 10 de diciembre, el Alto Tribunal estimó que en la apreciación sobre si hay o no violación a dicho principio «... no basta simplemente con la dualidad de normas para entender justificada la imposición de una doble sanción al mismo sujeto por los mismos hechos, pues, si así fuera, el principio *ne bis in idem* no tendría más alcance que el que el legislador (o en su caso el Gobierno como titular de la potestad reglamentaria) quiera darle ...».

(55) La STC de 27 de noviembre de 1985 dispuso: «... la regla *non bis in idem* no siempre imposibilita la sanción de unos mismos hechos por autoridades de distinto orden y que los contemplen, por ello, desde perspectivas diferentes (por ejemplo, como ilícito penal y como infracción administrativa o laboral) ...». Por su parte, la STC 234/1991, de 10 de diciembre, señaló: «... Para que sea jurídicamente admisible la sanción disciplinada impuesta en razón de una conducta que ya fue objeto de condena penal es indispensable que el interés jurídicamente protegido sea distinto y que la sanción sea proporcionada a esa protección ...».

(56) En la STC 76/1990, de 26 de abril, para justificar la constitucionalidad de la referida sanción accesoria, se dijo: «... la previsión legal de sanciones acumulables no sólo no es algo exclusivo de la LGT, ni siquiera del Derecho Administrativo sancionador, sino que tampoco es extraña ... al propio Código Penal pues en dicho cuerpo legal no son infrecuentes las penas accesorias a otras principales, consistentes en la privación de derechos o del ejercicio de funciones cuando los sujetos penalmente responsables ejercen funciones o cargos públicos ...».

(57) HERNÁNDEZ MARTÍN, V. «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública». En *Crónica Tributaria*, núm. 60.

(58) Se refiere a la STC de 3 de octubre de 1983.

A partir de dicha afirmación, el citado autor concluye: «... eso no quiere decir, en primer lugar, que no pueda partirse de otros hechos distintos, que no sean incompatibles con los existentes a efectos penales ni, en segundo lugar, que si ante la jurisdicción penal no logró probarse nada (en los rigurosos términos exigibles a la prueba penal), la Administración tenga que cerrar la carpeta y olvidar el asunto. Por el contrario, la Administración, como cualquiera que ejercita acciones civiles en vía penal, tiene un amplio margen de actuación posterior ante... la jurisdicción contencioso-administrativa...».

En similares términos se ha pronunciado la jurisprudencia del Tribunal Supremo (59). Sin embargo, éste ha sido enfático en rechazar que en el ámbito sancionador administrativo se discutan hechos que hayan sido considerados «inexistentes» por la jurisdicción penal (60).

En el ámbito sancionador tributario, el *matiz* anteriormente referido importa, principalmente, por el mandato contenido en el artículo 77.6 de la LGT española, en el sentido de que «... de no apreciarse la existencia de delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados».

1.2.5. Principio de irretroactividad de las normas no favorables.

El Tribunal Constitucional español ha establecido que, si el artículo 9.º.3 de la CE garantiza el principio de irretroactividad de las normas no favorables (61), *a contrario sensu*, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables también tiene su fundamento en dicho artículo (62).

Sin embargo, dicha garantía, por desprenderse del numeral 9.º.3 de la CE, no goza de protección por la vía del recurso de amparo, toda vez que su ubicación sistemática no permite incluirla dentro del Capítulo II del Título Primero de la CE que es, precisamente, el referido a los derechos y garantías fundamentales (63). No obstante, el recurso de amparo sí procede para tutelar la garantía constitucional de inaplicación retroactiva de normas sancionadoras desfavorables (art. 25.1 de la CE) (64).

(59) STS de 12 de mayo de 1973; STS de 29 de abril de 1981, y STS de 28 de septiembre de 1984.

(60) STS de 11 de marzo de 1965 y STS de 5 de noviembre de 1974.

(61) Dicha norma, en lo conducente, señala: «La Constitución garantiza... la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales...».

(62) STC de 7 de mayo de 1981; STC de 4 de julio de 1981; STC 77/1983; STC 42/1987, de 7 de abril, y STC 101/1988, de 8 de junio.

(63) El artículo 53.2 CE, en relación con el recurso de amparo, dispone: «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo II, ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional...». Así, el radio de acción del recurso de amparo abarca desde el artículo 14 al 29 -ambos inclusive- de la CE, quedando fuera del mismo el numeral 9.º.3 de la CE.

(64) STC de 7 de mayo de 1981; STC de 4 de julio de 1981, STC 77/1983; STC 42/1987, de 7 de abril, y STC 101/1988, de 8 de junio.

1.2.6. Interdicción de la analogía *in peius*.

El máximo intérprete de la CE ha dispuesto, expresamente, la interdicción de la analogía *in peius* en materia sancionadora. En este sentido, el Tribunal Constitucional español ha dispuesto: «... el principio de legalidad penal y el derecho a ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyen delito o falta según la legislación vigente, consagrado en el artículo 25.1 de la Constitución, no toleran la aplicación analógica *in peius* de las normas penales y exigen su aplicación rigurosa, de manera que sólo puede anudarse la sanción prevista a conductas que reúnan todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles...» (65).

Aunque no relacionada directamente con la materia tributaria, interesa resaltar la STC de 27 de junio de 1984, a través de la cual, el Alto Tribunal español descarta la aplicación del fraude de ley en materia penal (66). Por extensión -agregamos nosotros- dicha figura tampoco es aplicable en materia sancionadora administrativa y, por consiguiente, tampoco lo será en el ámbito de las sanciones tributarias. Lo anterior, por cuanto, con dicha figura, el ordenamiento jurídico pretende la autointegración normativa mediante un procedimiento cuyos efectos son equiparables a los de la *analogía legis*.

Siendo este hecho, junto con el respeto a las exigencias del principio de reserva de ley en materia penal, los que dieron lugar a que el Tribunal Constitucional español declarara la interdicción del fraude de ley en materia penal, consideramos que la materia sancionadora administrativa y, por extensión la sancionadora tributaria, tampoco tolerarían su aplicación.

El expediente de fraude de ley previsto en la legislación tributaria española (art. 24 de la LGT) es válido, dentro de sus estrictos límites, para evitar maniobras elusivas tendentes a incumplir genérico mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (67).

(65) STC 181/1990, de 15 de noviembre. Véase además STC 75/1984.

(66) La sentencia a que aludimos se refiere a un caso de aborto -sancionado en el ordenamiento español como delito-, cometido por la imputada fuera del territorio español (en un país donde no es punible el aborto).

(67) El artículo 24 de la LGT, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, dice:

«Artículo 24.1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.»

No obstante, la aplicación de dicho expediente en materia sancionadora tributaria es imposible: si la Administración Tributaria acudiera a dicho expediente para determinar la existencia de hechos configuradores de infracciones o delitos tributarios desvirtuaría, no sólo la naturaleza y finalidad del mismo (recuérdese que, en materia tributaria, dicho expediente está previsto para evitar la elusión fiscal y no para sancionar la evasión fiscal) siendo que, también, contrariaría el principio de reserva de ley que rige en materia sancionadora, el cual, según se dijo, proscribía la analogía *in peius*. De ahí que, a través de dicho expediente, no puedan imponerse sanciones (68).

En todo caso debemos indicar que, por medio del expediente por fraude de ley, la Administración Tributaria no puede hacer nugatorio el legítimo derecho del contribuyente a ejercitar las economías de opción que le permita el ordenamiento jurídico.

1.2.7. Principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad está definido en la doctrina penal como aquel por cuya virtud se «... rechaza el establecimiento de conminaciones legales (proporcionalidad en abstracto) y la imposición de penas (proporcionalidad en concreto) que carezcan de relación valorativa con el hecho cometido, contemplando éste en su significado global...» (69).

Dicho principio fue expresamente reconocido desde la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano (70). La Constitución Española de 1978 no lo reconoce expresamente, aunque el mismo podría derivarse de su artículo 15 (71). No obstante, el Tribunal Constitucional español ha sugerido que la deducción de dicho principio se haga de la relación de los artículos 1.º y 10 de la CE; el primero, en cuanto considera a la justicia como valor supremo del ordenamiento y, el segundo, en cuanto garantiza la dignidad de la persona y de sus derechos como fundamento del orden político y la paz social (72).

(68) Sobre el expediente de fraude de ley en el ordenamiento español puede consultarse, ampliamente, para el Derecho Civil, De CASTRO Y BRAVO, F. *El Negocio Jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 369 y ss. Sobre su regulación en el Derecho Tributario español consúltese ROSEMBUJ, T. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1993 especialmente pág. 105 y ss.; PALAO TABOADA, C. «El fraude a la Ley en Derecho Tributario», *RDFHP*, núm. 63, 1966, pág. 677 y ss. y «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial a la Ley General Tributaria». En *Revista Estudios Financieros*, núm. 155 pág. 3 y ss.

(69) GARCÍA PABLOS, A. *Derecho Penal. Introducción*. Servicio de Publicaciones de la UCM. Madrid, 1995, pág. 289.

(70) «La Ley no debe señalar sino las penas estrictamente necesarias y proporcionales al delito» decía el artículo 12 del Texto de 22 de agosto de 1795. La influencia de MONTESQUIEU y BECCARIA para la adopción de dicho principio en el artículo referido es innegable. Cfr. BECCARIA, C. *De los delitos y de las penas*. Alianza Editorial. Madrid, 1994, págs. 35 y 182.

(71) «Artículo 15. Todos tienen derecho a la vida y a la integridad física y moral, sin que, en ningún caso, puedan ser sometidos a tortura ni a penas o tratos inhumanos o degradantes. Queda abolida la pena de muerte, salvo lo que puedan disponer las leyes penales militares para tiempos de guerra».

(72) STC de 22 de mayo de 1986.

Con esta interpretación, en el ordenamiento español, el principio de proporcionalidad no goza de la condición de «derecho fundamental», siendo que, por ello, no es susceptible de tutela a través del recurso de amparo (73).

El Tribunal Constitucional español ha esclarecido que el juicio sobre la proporcionalidad de la pena corresponde al legislador. A los tribunales de justicia -dice- sólo les corresponde aplicar las leyes, quedando inhibidos para verificar si las opciones legislativas en torno a la represión de conductas ilícitas son o no adecuadas a dicha finalidad (74).

Sin embargo, la jurisprudencia del Alto Tribunal español parece inclinarse en favor de que el recurso de amparo tutele este derecho; principalmente, en aquellos casos en que la pena resulte desorbitada (75), o bien, en supuestos en que la misma no resista un juicio de adecuada ponderación (76), esto es, cuando exista una desproporción de tal entidad entre el ilícito y la sanción que «... vulnere el principio del Estado de Derecho, el valor de la justicia, la dignidad de la persona y el principio de culpabilidad...» (77).

1.2.8. Principios procesales.

i. Aplicación del debido proceso y el derecho de defensa.

La aplicación del debido proceso y, por supuesto, de su principal consecuencia, el «derecho de defensa», en el ámbito sancionador, es una exigencia que el Tribunal Constitucional español ha reconocido expresamente. De esta forma, el Alto Tribunal español, amparándose en los artículos 105 y 106, en armonía con el 24, todos ellos de la CE, ha proscrito que, en dicho ámbito, se apliquen las, en doctrina administrativa, conocidas como «sanciones de plano»; esto es, se proscriben aquellas sanciones para cuya aplicación únicamente se exija la simple constatación de determinados supuestos de hecho (78).

En el ámbito estrictamente tributario, interesa destacar que el incremento del 25 por 100 establecido en el ordenamiento español sobre los intereses legales que deben pagarse en concepto de deudas tributarias atrasadas; incremento que, por lo demás, fue ampliamente criticado por la doctrina española hasta el punto de que dichas críticas propiciaron que el mismo fuera tachado de inconstitucional, por estimarse que el mismo podría constituir una «sanción de plano».

(73) STC de 22 de mayo de 1986.

(74) *Ibidem*.

(75) STC de 16 de febrero de 1988.

(76) *Ibidem*.

(77) STC 149/1991, de 4 de julio.

(78) STC de 8 de junio de 1981: «... los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicados a la actividad sancionadora de la Administración en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.º de la Constitución...».

No obstante, el Tribunal Constitucional español estimó que, dicho incremento, al tener naturaleza resarcitoria, no podía ser equiparado con una «sanción de plano». Así, al negar el Alto Tribunal español naturaleza sancionadora al referido incremento, su aplicación «de plano» por parte de la Administración Tributaria no podría vulnerar las garantías constitucionales del debido proceso en materia sancionadora (79).

Recientemente, el Alto Tribunal español también ha negado que el recargo por pago extemporáneo pero, en todo caso, espontáneo -esto es, sin mediar requerimiento por parte de la Administración Tributaria- que se aplica en el ordenamiento tributario español a las deudas tributarias insatisfechas en tiempo -y cuya aplicación, en el referido ordenamiento, da lugar a la exclusión de sanciones por infracción tributaria- tiene una finalidad disuasoria. En este sentido, su imposición no puede asimilarse a la de una «sanción de plano» y, por ello, su articulación tampoco resulta inconstitucional (80).

En consecuencia, la imposición de ambos -incremento de intereses y recargo- podrá hacerse de plano, esto es, sin necesidad de recurrir a procedimiento sancionador alguno, toda vez que, los mismos, no comparten la naturaleza de las sanciones.

En otro orden de ideas, podemos señalar que el Tribunal Constitucional español también ha reconocido, por lo demás, expresamente que, por virtud de la aplicación de los principios del debido proceso al procedimiento sancionador en el ámbito de las infracciones tributarias, en la verificación de la existencia de estas últimas por parte de la Administración Tributaria (verificación que, en caso de ser positiva, daría lugar a la aplicación de la sanción correspondiente), debe respetarse la garantía constitucional de presunción de inocencia (81).

(79) En la STC 76/1990, de 26 de abril, el Alto Tribunal estimó que el incremento del 25 por 100 sobre la tasa legal del dinero que debe pagarse por concepto de intereses de demora, estipulado en el antiguo artículo 58.2 b) de la LGT (hoy 58.2 c) según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio), no era contrario al artículo 25.1 de la CE porque «... 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 disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos... no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión al artículo 25.1 de la Constitución...».

(80) STC 164/1995, de 13 de noviembre y STC 198/1995, de 21 de diciembre. La primera de las sentencias citadas -en relación a la constitucionalidad del art. 61.2 de la LGT (hoy reformado y ubicado en el 61.3 de la LGT según redacción dada por Ley 25/1995 de 20 de julio)- establece: «... la figura aquí examinada cumple, aparte un cometido resarcitorio, una función eminentemente disuasoria, lo que no es bastante para conducirla al campo de las sanciones dada la ausencia de finalidad represiva...» (hay voto particular). Cabe destacar que en este momento se encuentra pendiente de resolución ante el Tribunal Constitucional español (véase BOE de 25-1-1995), recurso de inconstitucionalidad contra la redacción que dio la disposición adicional 14.ª de la Ley 18/1991 (del IRPF) al entonces artículo 61.2 LGT, toda vez que, a través de ella, se establecían recargos de hasta el 50 por 100 de la deuda insatisfecha en tiempo y de hasta el 100 por 100 en caso de que -extemporánea, pero, espontáneamente- se presentara la declaración sin el ingreso correspondiente.

(81) STC 13/1992, de 2 de abril: «... el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presumiblemente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional que se base en la condición o conducta de las personas, y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas...». No obstante, desde el Auto del Tribunal Constitucional (ATC) 84/1981, de 22 de julio, se señaló que

En el procedimiento sancionador tributario, y por derivarse de la garantía constitucional de presunción de inocencia, también deben observarse tanto el principio *in dubio pro reo* (82), como la garantía de la necesaria demostración de culpabilidad del infractor por parte de los órganos acusadores (83).

ii. Garantías sobre la obtención de pruebas.

a) *El derecho a no autoinculparse.*

En el ámbito sancionador, el procedimiento de obtención de pruebas debe respetar los derechos fundamentales garantizados en la CE. Recuérdese que el artículo 24 de la CE, aparte de la presunción de inocencia en materia sancionadora, también garantiza el derecho a no declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable (84).

No obstante, el Tribunal Constitucional español, en STC 76/1990, de 26 de abril, estimó que, al ser la relación jurídico-tributaria una *relación de sujeción*, la sanción prevista en el entonces artículo 83.3 f) de la LGT (85), y que castiga al sujeto pasivo por «la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición», no contrariaba el artículo 24.2 de la CE (86).

Lo anterior, por cuanto -dice el Tribunal-, el derecho a la intimidad -al igual que había señalado en la STC 110/1984, de 26 de noviembre- no es absoluto (87).

«... la presunción de inocencia comporta la exigencia de que nadie puede ser considerado culpable hasta que así se declare por sentencia condenatoria...». Sobre el carácter *iuris tantum* de dicha presunción, véase STC 31/1981, de 28 de julio. Asimismo, consúltense, en términos generales, STC 13/1982, de 1 de abril; STC 66/1984, de 6 de junio, y STC 106/1986, de 24 de septiembre.

- (82) ATC 84/1981, de 22 de julio, en el sentido de que el derecho a la presunción de inocencia exige que «... las consecuencias de la incertidumbre sobre la existencia de los hechos y su atribución culpable al acusado beneficien a éste...».
- (83) ATC 84/1981, de 22 de julio, en el sentido de que por el principio de presunción de inocencia se impone a las autoridades acusadoras «una carga material de la prueba».
- (84) STC 103/1985, STC 145/1987, y STC 22/1988, entre muchas.
- (85) El equivalente actual de dicha norma, según redacción dada por Ley 25/1995, de 20 de julio, es el artículo 83.3 g) de la LGT.
- (86) Concretamente, en la referida sentencia, el Tribunal Constitucional español estimó: «... 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...».
- (87) La STC 110/1984, de 26 de noviembre, señaló que la potestad otorgada a la Administración Tributaria por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (arts. 41 a 45), para solicitar de informes y datos a las entidades de crédito sobre las cuentas de los contribuyentes, no violentaba el derecho a la intimidad que garantiza la CE siendo que, su ejercicio, más bien se encuentra justificado en la pretensión legislativa de dar eficacia al genérico deber de contribuir que establece el artículo 31.1 de la CE. Sin embargo, en dicha resolución, también se señalan importantes límites en torno a los datos que puede solicitar la Administración. En este sentido, si bien la aportación de datos se configura como un deber de colaboración a cargo del contribuyente, la solicitud de datos sin relevancia fiscal alguna por parte de la Administración Tributaria sí podría violar el derecho a la intimidad. En todo caso, en supuestos en que el sujeto pasivo incumpla el referido deber, los datos podrán ser solicitados a un tercero (para el caso concreto, una entidad financiera). Sobre el tema, véase, además, ATC 642/1986.

En el ámbito tributario -alega el Alto Tribunal español- la limitación del derecho de intimidad se justifica en el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; deber que, según la Sentencia de 26 de abril de 1990, está «más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al ordenamiento jurídico» (88).

Dicha resolución puede conectarse con otra del Tribunal Constitucional español, si bien no relacionada directamente con la materia sancionadora tributaria, pero de cuya línea de argumentación pueden extraerse conclusiones de gran importancia para el ámbito que nos ocupa.

En la STC 10/1994, de 4 de octubre, el máximo intérprete de la CE parece favorecer el «doblamiento» de los aportes que, en materia penal y como elemento probatorio, puede hacer el imputado. En dicha resolución, el Tribunal Constitucional español reconoce, implícitamente, que si bien el imputado no puede servir como sujeto de prueba (aportando él mismo algún tipo de declaración que sirva para inculparlo), nada obsta para tenerlo como «objeto» de prueba, esto es, para someterlo a diversos exámenes periciales, en los cuales el imputado se limite a adoptar una actitud pasiva. En este último supuesto, la jurisprudencia constitucional española concluye que no existe violación del derecho de no autoinculpación (89).

Atendiendo a los pronunciamientos anteriormente aludidos, estimamos que, en el ordenamiento tributario español, al encontrarse unidos en un mismo expediente tanto el procedimiento de inspección como el procedimiento sancionador, la Administración Tributaria, si bien está habilitada por el referido ordenamiento para ejercer eficazmente las potestades de inspección (recuérdese que ésta está facultada para solicitar informes, o bien secuestrar -mediando orden judicial- cualquier tipo de documentos, archivos, libros contables, etc.), el ejercicio pleno de dichas potestades se ve obstaculizado por el respeto que, en la eventualidad de un emparejamiento entre el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador, debe rendir la referida Administración a las garantías y principios del debido proceso constitucional.

Lo anterior, por cuanto, en este último supuesto, el presunto infractor no estaría obligado a «declarar» ni a «aportar» ningún tipo de prueba que pueda significarle una sanción.

(88) Una amplia crítica sobre dicha resolución puede verse en SÁNCHEZ SERRANO, L. «Los españoles. ¿Súbditos fiscales?». En *Impuestos* T. 1. 1992, pág. 20 y ss.

(89) La STC 10/1985, de 4 de octubre, está referida a la constitucionalidad del sometimiento del imputado al control de alcoholemia, obligación que se la tenía como una «... colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución...». No obstante -agregamos nosotros-, el recurrir al imputado como «objeto» de prueba podría derivar en inconstitucional si se le sometiera a vejaciones o tratos contrarios a su dignidad como persona, toda vez que ello violaría la garantía contenida en el artículo 15 de la CE.

Si, en el ordenamiento español, las finalidades de ambos procedimientos son distintas (la del procedimiento de inspección consiste -principalmente- en verificar el importe y cumplimiento de las obligaciones tributarias, mientras que la del procedimiento sancionador es de carácter represivo); cabe preguntarse:

- a) ¿Por qué en dicho ordenamiento se mantienen unidos ambos procedimientos?, y
- b) ¿Acaso con una eficaz recaudación no se tutelan debida y, directamente, los bienes jurídicos que se tutelan -indirecta y, en muchos casos, indebidamente- a través de las infracciones y los delitos tributarios?

En funciones estrictamente inspectoras, la Administración Tributaria puede, secuestrar documentos, verificar archivos y revisar libros contables; siendo que, en el ejercicio de dichas funciones, la referida Administración hasta podría -dentro de los límites en que lo haga en relación con información de trascendencia estrictamente tributaria- pedir una declaración al sujeto pasivo del tributo (piénsese, por ejemplo, en la solicitud de un informe sobre determinadas actuaciones). Lo anterior, con el único fin de determinar y/o verificar el importe de las obligaciones tributarias a cargo de aquél (esto es, con la finalidad de hacer efectivo el genérico mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos), sin que ello implicara ningún tipo de reconocimiento de culpabilidad por parte del sujeto pasivo, toda vez que no nos encontraríamos en el caso de un procedimiento sancionador.

En cambio, en funciones estrictamente sancionadoras -y dadas las garantías del debido proceso constitucional-, la Administración Tributaria, si bien podría ejercer las potestades de secuestro, verificación y revisión anteriormente aludidas, no podría solicitar ningún tipo de declaración al sujeto pasivo, siendo que, este último, no estaría obligado a rendirla y ni siquiera estaría obligado a aportar ningún tipo de documento, toda vez que ello podría propiciar su autoinculpación, violentándose, de esta manera, la garantía contenida en el artículo 24.2 de la CE.

En España, al estar el procedimiento sancionador inmerso dentro del procedimiento de inspección, las finalidades de ambos procedimientos (la represiva y la recaudatoria, por su orden) se ven imposibilitadas para cumplirse, como sería deseable, en plenitud de condiciones.

Lo anterior, por cuanto, en el caso del procedimiento de inspección, el mismo se ve obstaculizado por las garantías que debe respetar la Administración Tributaria por tener aparejado, junto con aquél, el procedimiento sancionador; mientras que, en este último, las garantías constitucionales del debido proceso no pueden desplegar toda su eficacia, dado que las mismas se encuentran de frente con el genérico mandato constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, deber que, en algunos supuestos, puede limitar el verdadero alcance de aquéllas.

Con esta situación, en el ordenamiento español, ni es posible hacer una verificación tributaria extensiva, ni puede darse plena efectividad a las garantías del debido proceso constitucional.

Compartiendo nuestra preocupación por la situación descrita -y ante la inercia del legislador español en lo concerniente a la bifurcación de los procedimientos de inspección y sancionador- FALCÓN Y TELLA, remitiéndose a recientes sentencias del Tribunal de Estrasburgo (90), aboga por un cambio en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, a través del cual se revitalice, en el procedimiento sancionador tributario, la plena aplicación de los principios y garantías que rigen en el Derecho Penal.

Producto de dicha situación, es también un recurso de inconstitucionalidad planteado recientemente ante el Tribunal Constitucional español -y aún pendiente de resolución- contra el artículo 58.2 de la LGT en cuanto establece que forma parte de la deuda tributaria, el importe de las sanciones por infracciones tributarias (91).

En todo caso, lo más recomendable para el caso español sería la separación de ambos procedimientos (el inspector y el sancionador); tomando en consideración que si bien el procedimiento sancionador -al menos en teoría- se vería afectado en cuanto a su efectividad -circunstancia esta última que, de por sí, tampoco es predicable de la situación actual (92)-, se daría mayor eficiencia y agilidad a las potestades de verificación de la Administración Tributaria. En todo caso, con la propuesta que hacemos, se protegerían, de manera directa, los bienes jurídicos que, indirecta y según dijimos ineficazmente, se tutelan en España a través del régimen de sanciones por infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública (93).

Con la situación vigente en España -si bien avalada por el TC de aquel país en cuanto a su constitucionalidad (94)-, salvaguardar a plenitud las garantías y principios del Derecho Penal en el procedimiento sancionador tributario, dando simultáneo cumplimiento al mandato del artículo 31.1 de la CE, a través del procedimiento inspector, es una misión prácticamente imposible.

(90) Casos Funke, Sentencia de 25 de febrero de 1993 (asunto 82/1981); y, Bendenoun, Sentencia de 24 de febrero de 1994 (asunto 3/1993); a partir de los cuales FALCÓN Y TELLA, R. «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar». En *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre de 1995; critica el hecho de que, en el ordenamiento español, los procedimientos de inspección y sancionador se encuentren unificados; crítica que, además, se extiende a la posición complaciente de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español sobre esta situación.

(91) Al respecto, puede consultarse ROSEMBUJ, T. «La inconstitucionalidad del artículo 58.2 de la LGT». En *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2.ª quincena de octubre de 1996.

(92) Al efecto véase el *Informe sobre el Fraude en España* elaborado por la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en el mes de julio de 1994.

(93) Debemos destacar que, en el ordenamiento español, el régimen de sanciones por infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, últimamente, parece moverse desde los objetivos propiamente sancionadores hacia los propiamente recaudadores. Prueba de ello son los recargos únicos a que nos hemos referido (véase supra, epígrafe I, apartado 1.2.8.i), y al procedimiento de regularización en materia penal que, de cumplirse, excluye el delito. Sobre ambos, véase APARICIO PÉREZ, J. «Trascendencia penal de la regularización practicada conforme a lo establecido en la Ley Tributaria». En *Quincena Fiscal*, núm. 7 y núm. 8, de 1995.

(94) STC 76/1990, de 26 de abril.

No podemos dejar de referirnos, en este apartado, a la solución que, en relación con el problema aquí planteado, se ha dado en el ordenamiento jurídico alemán:

En dicho ordenamiento, en materia de las infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública es la propia Administración Tributaria la que, en forma independiente, realiza la investigación de los hechos, esto es, actúa en lugar del Ministerio Fiscal, siendo que, sólo excepcionalmente, es competente este último.

En materia penal tributaria, dicha potestad se ejerce sin perjuicio de que la propia Administración envíe el asunto a la fiscalía o que ésta pueda reclamarlo en cualquier momento.

Por lo demás, la Administración Tributaria está obligada a la apertura del procedimiento penal cuando conozca hechos que permitan sospechar la existencia de una acción penal (art. 397 de la Ordenanza Tributaria alemana).

Dicha obligación tiene gran importancia ya que, con el paso del procedimiento de determinación propiamente tributaria al procedimiento penal, se provoca un cambio trascendental en la investigación puesto que, en el primero, el obligado tributario tiene obligaciones de colaboración (que pueden ser impuestas coactivamente) mientras que, en el segundo, el presunto delincuente no está obligado a colaborar en su persecución.

Así las cosas, con la obligación contenida en el numeral 397 de la Ordenanza Tributaria alemana, se evita que la Administración Tributaria se valga de sus potestades de determinación para hacer que el presunto delincuente colabore en su propia persecución penal.

De hecho, tanto la doctrina como la jurisprudencia alemanas, coinciden al señalar que, a efectos penales, no pueden ser integrados válidamente al proceso los hechos que hubiera conocido la Administración Tributaria con irrespeto de las garantías que derivan de la separación de procedimientos.

En lo que concierne a las relaciones entre este procedimiento penal y el procedimiento de determinación tributaria, cabe señalar que ambos transcurren separadamente, sin perjuicio de que, a la vez, sean paralelos en el tiempo.

Sin embargo, como los tribunales que conocen de los respectivos procedimientos son independientes entre sí, es perfectamente posible que los tribunales penales condenen por un delito fiscal en un supuesto en que los tribunales financieros declaren que no existe deuda tributaria.

Para evitar este absurdo jurídico, el parágrafo 396 de la Ordenanza Tributaria alemana prevé que cuando la calificación de un hecho como defraudación tributaria dependa de la existencia de un crédito tributario, del que se haya producido una deducción de impuestos, o de que se hayan ofreci-

do ventajas tributarias ilegítimas, el Ministerio Fiscal o bien el Juzgado, durante el procedimiento de instrucción, o tras el ejercicio de la acusación pública, respectivamente, puede suspender el procedimiento penal hasta que, mediante un acto firme, esté acabado el procedimiento de determinación tributaria.

Por último, debemos destacar que durante la suspensión del procedimiento quedará en suspenso la prescripción (95).

Por tener alguna relación con el tema que nos ocupa en este apartado, también interesa traer a colación el problema concerniente a la que, en el ordenamiento tributario español, ha sido denominada «manifestación de conformidad» del sujeto pasivo, en relación con las liquidaciones hechas en las actas de inspección. Sin embargo, como de dicha problemática nos ocuparemos más adelante, preferimos remitirnos al punto iv de este mismo apartado, lo anterior, para evitar el incurrir en reiteraciones innecesarias.

b) La garantía de inviolabilidad del domicilio.

El Tribunal Constitucional español, en STC 50/1995, de 23 de febrero, ha señalado que «... la integridad de los derechos fundamentales no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración Pública, la ejerza o no con prudencia, por incidir sobre valores esenciales y trascendentales de un sistema democrático que se configura como Estado de Derecho, con el norte simultáneo de la libertad y la justicia para el respeto de la dignidad humana...».

A partir del anterior razonamiento, el Alto Tribunal español establece que -en materia tributaria la excepción a la garantía constitucional de inviolabilidad del domicilio (art. 18.2. de la CE) (96) exige, para su procedencia, que medie una orden judicial, en la cual, necesariamente, debe señalarse:

- a) Desde el punto de vista subjetivo: el nombre y cargos de los funcionarios de inspección autorizados, así como el número de personas que pueden acompañarles;
- b) Desde el punto de vista objetivo: una correcta enumeración de locales y zonas registrables; y
- c) Desde el ámbito temporal: que las visitas no pueden prolongarse indefinidamente al arbitrio de los inspectores.

(95) Más ampliamente sobre los procedimientos en materia de delitos e infracciones en materia tributaria en el Derecho alemán, puede consultarse ESPEJO, I. «Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán». En *Crónica Tributaria*. Núm. 59. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1989.

(96) Artículo 18.2 de la CE: «El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito».

En todo caso, la resolución que autorice la entrada al domicilio, debe motivarse y fundamentarse, debidamente, en relación a la necesidad de aplicar esa medida exorbitante (97).

iii. Suspensión de resoluciones sancionadoras.

En lo concerniente a la suspensión de la ejecución de las resoluciones sancionadoras a nivel administrativo (98) la jurisprudencia española -tanto la del Tribunal Supremo como la del Tribunal Constitucional- no ha sido ni estable ni uniforme.

En relación con la referida suspensión, el Tribunal Supremo se ha pronunciado, tanto a favor (99), como en contra (100). Sin embargo, en fechas recientes, la jurisprudencia española hace una especial ponderación entre la causación de lesión al interés público y la lesión al interés privado, a efectos de otorgar la suspensión de la resolución administrativa de carácter sancionador. En este sentido, se perfila una tendencia favorable a la suspensión de este tipo de resoluciones cuando su ejecución inmediata pudiera ocasionar daños o perjuicios de imposible o difícil reparación.

Así las cosas, el Tribunal Supremo español, en sentencias relativamente recientes, ha utilizado diversos parámetros de ponderación a efectos de otorgar o denegar la suspensión de las resoluciones sancionadoras que emite la Administración. Dentro de ellos, encontramos:

- a) La economía y el buen funcionamiento de la empresa (101);
- b) Las mermadas posibilidades económicas de la empresa (102);
- c) La repercusión dañosa en la marcha normal del negocio (103); y
- d) El cese de la actividad y la consecuente privación de trabajo a los empleados (104).

(97) En el caso que originó dicha sentencia, la Inspección de tributos había solicitado dos días concretos para el ingreso en el domicilio del contribuyente; sin embargo, el juez concedió dicha autorización para las fechas en que la Inspección estimara conveniente por sí y ante sí. Con dicho proceder -estimó el TC español- el Juez concedió *plus petitio*, contrariando la garantía constitucional de inviolabilidad del domicilio. Por consiguiente, el Alto Tribunal dispuso anular las actuaciones.

(98) Ampliamente sobre el tema OSORIO ACOSTA, E. *La suspensión jurisdiccional del acto administrativo*. Marcial Pons-Instituto Canario de Administración Pública. 1994, especialmente, pág. 70 y ss. PASTRANA, J.M. «Influencia de la Constitución en la jurisprudencia sobre suspensión de los actos administrativos». En *Revista de Administración Pública* Núm. 120. Septiembre-diciembre de 1989, pág. 227 y ss., especialmente, a partir de pág. 284.

(99) SsTS de 17 y 21 de julio de 1982; ATS de 20 de junio, ATS de 13 de mayo y ATS de 12 de julio, todos ellos de 1985; ATS de 5 de enero y ATS de 13 de junio, ambos de 1988.

(100) ATS de 21 de marzo, ATS de 4 de abril y ATS de 5 de diciembre, todos ellos del año 1988.

(101) ATS de 27 de enero de 1988.

(102) ATS de 1 de febrero de 1988.

(103) ATS de 19 de abril de 1988.

(104) ATS de 30 de septiembre de 1988.

No obstante, esta doctrina jurisprudencial coexiste con otra, según la cual, para conceder o no la suspensión del acto administrativo-sancionador, sólo debe ponderarse si el daño o perjuicio que se produce al sancionado es, o no, susceptible de compensación económica; siendo que, sólo en caso negativo, procede la suspensión (105).

El Tribunal Constitucional español, en un primer momento, y amparándose en el artículo 24 de la CE, se decantó en favor de la suspensión de los actos administrativo-sancionadores (106).

No obstante, en una *matización* posterior, la jurisprudencia del Alto Tribunal hizo que la cuestión perdiera claridad, pasando de dicha condición al plano de la ambigüedad y la relatividad.

Lo anterior, por cuanto, en STC de 6 de junio de 1984, el máximo intérprete de la CE estimó desautorizada la tesis que sostenía que el artículo 24 de la CE imponía la inejecutividad de los actos sancionadores, en supuestos en que la sanción impuesta por la Administración fuese de carácter pecuniario (107).

En materia tributaria, y por virtud de la redacción dada por el legislador español al artículo 81.3 de la LGT por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio, se quiebra el principio establecido en el artículo 138 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (Ley Reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en el ordenamiento español, en adelante LRJAP y PAC), norma esta última que, con carácter general, establece la inejecutividad de los actos sancionadores que no agoten la vía administrativa (108).

(105) ATS de 8 de febrero, ATS de 28 de marzo, ATS de 2 y 5 de septiembre, todos ellos de 1988.

(106) ATC de 13 de octubre de 1980: «... plantear el problema de la inmediata ejecutividad de las sanciones administrativas antes de que hayan alcanzado firmeza los actos que las hayan impuesto y antes de que sobre las mismas se haya podido proseguir un debido proceso legal con todas sus garantías, así como la cuestión relativa a la ejecución de la sanción cuando no se apliquen las medidas de suspensión, puede constituir un obstáculo que de hecho prive al sancionado de su derecho a la tutela efectiva en relación con el artículo 24 de la Constitución...».

(107) En la STC de 6 de junio de 1984, el Alto Tribunal español sostuvo, por un lado, que: «... la rigurosidad de la regla de la no suspensión arbitrando para las hipótesis estimatorias del recurso difíciles fórmulas reintegrativas o permitiendo situaciones irreversibles, o generando de una u otra forma limitaciones carentes de justificación respecto al acceso judicial, justificarán que, desde la idea del artículo 24.1 de la Constitución, se interpreten los artículos aplicables...»; sin embargo, por otro lado, desautorizó la tesis de que el artículo 24 de la Constitución imponga la inejecutividad de los actos sancionadores como regla general, al sostener que «... la ejecutividad de los actos sancionadores pertenecientes a la categoría de los de este recurso (sanciones pecuniarias) no es algo indefectiblemente contrario al derecho a la tutela judicial efectiva ...». En similares términos se pronuncia la STC de 7 de julio de 1987.

(108) El actual artículo 81.3 de la LGT dispone: «La interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa general aplicable sobre la suspensión de los actos impugnados y de lo previsto al respecto en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas». Por su parte, el numeral 138 de la LRJAP y PAC establece que la resolución por la que se imponen sanciones administrativas sólo será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa.

Sin embargo, los apartados 4 y 5 del nuevo artículo 81 de la LGT, atemperan la excepción prevista para la materia tributaria:

El primero, porque permite la suspensión del acto sancionador en supuestos en que se afecte sustancialmente el mantenimiento de la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva (109).

El segundo, en cuanto obliga a la Administración Tributaria a reembolsar el coste de los avales aportados como garantía para obtener la suspensión -en la parte correspondiente a las sanciones impuestas- cuando ésta fuera declarada improcedente y dicha declaración adquiriera firmeza.

En todo caso, debe resaltarse el hecho de que, la normativa en cuestión, sólo está prevista para los supuestos en que la Administración Tributaria aplique sanciones de carácter pecuniario. Las sanciones accesorias que, según dijimos, en el ordenamiento español también pueden ser aplicadas por la Administración Tributaria, siendo que, por las graves consecuencias que pueden derivarse de su imposición, cuentan con un régimen especial de suspensión (110).

Para concluir este apartado, debemos tener presente que, en un reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional español (STC 78/1996, de 20 de mayo) -si bien no referido directamente a la materia tributaria, sino a la ejecución de la sanción impuesta a determinado médico por el director del hospital-, se aclaran, definitivamente, en criterio de FALCÓN Y TELLA (111), las dudas que han venido suscitándose en esta materia.

Siguiendo al autor citado, diremos que «... la referida sentencia comienza reiterando la conocida doctrina según la cual el privilegio de autotutela reconocido a la Administración engarzada con el principio de eficacia reconocido en el artículo 103 de la Constitución (STC 227/1984), por lo que la ejecutividad de los actos administrativos no vulnera necesariamente la tutela judicial efectiva (STC 66/1984 y AATC 458, 930 y 1095/1988), pero este último derecho fundamental exige que el órgano jurisdiccional tenga la posibilidad de acordar medidas adecuadas para asegurar la eficacia del pronunciamiento futuro que recaiga en el proceso (STC 14/1992), ya que la fiscalización plena, sin inmunidades de poder, de la actuación administrativa impuesta por el artículo 106.1 de la Constitución comporta que el control judicial se extienda también al carácter inmediatamente ejecutivo de los actos administrativos (STC 238/1992)...» (112).

(109) Dicha norma estima que existe una «afección sustancial» si la sanción a garantizar excede del 15 por 100 del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo.

(110) El artículo 4.º4 del Real Decreto 2263/1985, permite la suspensión de las sanciones accesorias, en caso de recurso o reclamación.

(111) FALCÓN Y TELLA, R. «Una sentencia de capital importancia: la mera solicitud de suspensión impide la ejecución en tanto no se pronuncie un órgano jurisdiccional (STC 78/1996)». *Quincena Fiscal*, núm. 15. 1996, pág. 5 y ss.

(112) *Ibidem*.

En el Fundamento Jurídico III de la STC 78/1996, de 20 de mayo, el Alto Tribunal español entiende, que:

«... En consecuencia el derecho a la tutela se extiende a la pretensión de suspensión de la ejecución de los actos administrativos que, si formulada en el procedimiento administrativo, debe permitir la impugnación jurisdiccional de su denegación, y si se ejercitó en el proceso debe dar lugar en el mismo a la correspondiente revisión específica. El derecho a la tutela se satisface, pues, facilitando que la ejecutividad pueda ser sometida a la decisión de un tribunal y que éste, con la información y contradicción que resulte menester, resuelva sobre la suspensión (STC 66/1984). Si pues, hemos declarado que la tutela se satisface así, es lógico entender que mientras se toma aquella decisión no pueda impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en juez...».

A partir del anterior razonamiento, FALCÓN Y TELLA considera que si el mismo se traslada al ámbito tributario, «... resulta claro que una vez solicitada la suspensión no cabe proseguir la ejecución hasta que **un órgano jurisdiccional** se pronuncie sobre la misma... dada la naturaleza puramente administrativa de los Tribunales Económico-Administrativos, ello supone que ni siquiera la denegación expresa de la solicitud de suspensión por un Tribunal Económico-Administrativo es suficiente para iniciar la ejecución, sino que, si se recurre en vía contenciosa, **la ejecución ha de seguir paralizada en tanto se revisa en vía jurisdiccional el acuerdo denegatorio...**» (113).

iv. La tutela judicial efectiva: el derecho a recurrir los actos sancionadores ante los tribunales de justicia.

Para concluir este apartado sin vernos obligados a incurrir en reiteraciones innecesarias, recuérdese aquí lo dicho en relación a la subordinación de la Administración a los Tribunales de Justicia, así como lo concerniente al derecho del administrado a recurrir, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, las sanciones que le imponga la Administración (114). Asimismo, téngase presente lo dicho en el apartado anterior en torno a la suspensión de la ejecución del acto administrativo-sancionador.

Sobre el derecho de recurrir los actos sancionadores ante los Tribunales de Justicia, debemos analizar algunos *matices* que, también, se desprenden de la jurisprudencia del máximo intérprete de la CE.

(113) FALCÓN Y TELLA, R. «Una sentencia...» *op. cit.* pág. 7.

(114) Véase *supra*, epígrafe I, apartado 1, subapartado 1.1.

En primer lugar, debemos tener en consideración algunas de las diferencias apuntadas por el Tribunal Constitucional español en la comparación que hace entre la jurisdicción propiamente dicha, esto es, la ejercida por los Tribunales de Justicia y la jurisdicción, impropia, que se ejerce por parte de la Administración a la hora de emitir un acto de índole sancionadora.

En este sentido, la jurisprudencia constitucional española ha señalado que, el hecho de que en el artículo 140 de la LGT establezca la acumulación por parte de la Administración Tributaria de funciones propiamente liquidadoras y/o verificadoras junto con otras, de índole sancionadora, no resulta, de por sí, inconstitucional (115).

Para el Tribunal Constitucional español, «... por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre la instrucción y la resolución equivalente a la que entre los jueces ha de darse en los procesos judiciales...» (116).

FERNÁNDEZ MONTALBO (117), en relación a la referida doctrina jurisprudencial, concluye que «... el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo porque la estricta independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable de los órganos administrativos...».

En segundo lugar, y por tener relación directa con el tema que nos ocupa en este apartado, también interesa traer a colación el problema concerniente a la que, en el ordenamiento tributario español, ha sido denominada «manifestación de conformidad» del sujeto pasivo, en relación con las liquidaciones hechas en las actas de inspección.

En dicho ordenamiento, la referida manifestación de conformidad, con anterioridad a la modificación parcial a la LGT operada a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, había implicado:

- a) Una renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación como requisito para solicitar la condonación graciable de las sanciones por infracción tributaria [antiguo art. 89.2 de la LGT, hoy modificado (118)]; y
- b) Un elemento para graduar la cuantía de las sanciones tributarias [antiguo art. 82 h) de la LGT, hoy derogado y sin equivalente normativo].

(115) Véase *supra* epígrafe I, apartado 1.2.8.ii.

(116) STC 76/1990, de 26 de abril.

(117) FERNÁNDEZ MONTALBO, R. «Garantías Constitucionales del Procedimiento Tributario». En *Revista de Hacienda Local*, núm. 75, septiembre-diciembre, 1995, pág. 413 y ss.

(118) En la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, al artículo 89.2 de la LGT, no se exige la renuncia a la impugnación ni la conformidad con las actas de inspección para acceder a la condonación graciable; siendo que, esta última, es concebida como una facultad discrecional del Ministro de Economía y Hacienda, cuando la ejecución de la sanción impuesta afecte, grave y sustancialmente, al mantenimiento de la capacidad productiva y el nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto a los intereses generales del Estado.

Dadas las implicaciones que con anterioridad a la Ley 25/1995, de 20 de julio, tenía la manifestación de conformidad, la misma fue objeto de análisis por parte del Tribunal Constitucional español, en lo concerniente a su conformidad con los artículos 24.1 y 106.1 de la CE que, en lo esencial, regulan el derecho de acceso a los Tribunales de Justicia en lo tocante a las actuaciones de la Administración.

Así, en la STC 76/1990, de 26 de abril, el Alto Tribunal español tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre las implicaciones de la manifestación de conformidad; oportunidad, en la cual, dispuso, que mantener la conformidad con la liquidación administrativa, era una «facultad», y no una obligación para el presunto infractor, siendo que, ni siquiera, implicaba un deber para aquél. Más bien -dijo el Tribunal-, la manifestación de conformidad fue concebida por el legislador para conservar el beneficio *in melius* de la cuantía de la sanción pecuniaria. Por tanto, concluyó el máximo intérprete de la CE, su instrumentación normativa no podía reputarse inconstitucional.

Lo que no sería admisible -en criterio del Tribunal- es que la disconformidad con las actas de inspección pudiera jugar *in peius*, esto es, servir para agravar la sanción, o bien, jugar como elemento disuasorio que menoscabe el derecho de defensa de los interesados dentro del procedimiento sancionador.

Así las cosas, en la medida en que dicha manifestación sólo condiciona la concesión o no de un beneficio (la graduación en menos de la sanción y condonación graciable), y prevaleciendo la libertad del contribuyente para elegir entre esta vía o la del recurso -según convenga a sus intereses-, no puede formularse ningún reparo de inconstitucionalidad contra la previsión de la ley.

En tercer lugar, y también por la relación directa que tiene con normas de naturaleza tributaria, conviene recordar aquí el criterio vertido por el Tribunal Constitucional español en la STC 141/1988, a través de la cual se declara la inconstitucionalidad del artículo 57.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En dicho numeral, el legislador español disponía que ningún documento que contuviera actos o contratos sujetos al citado impuesto, se admitiría, ni surtiría efecto, en *Tribunal*, Oficina o Registro público, sin que se justificase el pago, exención o no sujeción de aquél.

La referida sentencia declaró inconstitucional y, por tanto, nula, la inclusión del vocablo «Tribunal» en el citado artículo. Lo anterior, por cuanto, la inadmisión un documento en sede jurisdiccional, por el simple impago del tributo, era una disposición violatoria del derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado en el artículo 24.1 de la CE.