

POSIBILIDADES DE DEFENSA QUE OFRECEN LOS PRINCIPIOS EN LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES TRIBUTARIOS

Notas a propósito de la más reciente jurisprudencia
en Derecho Sancionador Tributario

NURIA PUEBLA AGRAMUNT

*Máster en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF
Doctora en Derecho y Profesora Asociada del Departamento de
Derecho Financiero y Tributario de la UCM*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan Arrieta MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^ª José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Extracto:

EN la idea de que los principios ofrecen un imprescindible medio de defensa al contribuyente frente a las sanciones, el presente trabajo estudia, desde una perspectiva crítica y esencialmente práctica, los más importantes y conflictivos principios que deben regir en los procedimientos sancionadores tributarios: el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y su correlativo de retroactividad de las favorables, el de culpabilidad, el de *non bis in idem* en su doble aspecto material y procedimental, el principio acusatorio y el derecho a no declarar contra uno mismo y a no declararse culpable. Sistematiza y analiza la doctrina sentada por los Tribunales en aplicación de estos principios, y ofrece argumentos de defensa que invocar en todo tipo de procedimientos sancionadores o administrativos tendentes a la imposición de una sanción en el ámbito tributario.

Palabras clave: procedimientos tributarios, procedimiento sancionador y principios tradicionales del Derecho Penal y Sancionador.

Sumario

1. Introducción.
2. El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y su correlativo de retroactividad de las favorables.
3. El principio de culpabilidad.
4. El principio *non bis in idem*.
5. El principio acusatorio.
6. El derecho a no autoincriminarse y a no declararse culpable.
7. Conclusión.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

De entre los problemas que presentan mayor conflictividad, relevancia y actualidad en el ámbito de los procedimientos tributarios, pueden destacarse muy especialmente los que derivan del régimen y procedimiento sancionadores, y en concreto, de la reiterada falta de adecuación de los mismos a los principios tradicionales del Derecho penal y sancionador.

Pueden mencionarse, como garantías que derivan de los artículos 24 y 25 de la Constitución, los principios formales de tipicidad o predeterminación normativa, legalidad sancionadora, taxatividad o exigencia de Ley previa, escrita y cierta, reserva de Ley e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables. Ciertamente son principios que no generan discusiones en los procedimientos tributarios, pero que sí suelen ser fundamento de muchas decisiones jurisprudenciales, y que desde luego, cuando son alegados, por su evidencia son estimados sin objeciones.

Hay principios que suscitan más discusión; principios materiales como el de culpabilidad –que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y la responsabilidad objetiva–, o como el principio de personalidad de la sanción –que establece que solo puede ser castigado quien comete el hecho ilícito–, y principios mixtos, como el del *non bis in idem*, que tiene su aspecto material –impidiendo la doble sanción– pero además procesal –prohibiendo el doble proceso–. Interesantes son también otros concretos derechos que asisten a los acusados en el procedimiento sancionador derivados de algunos principios como el derecho de defensa, en lo que está relacionado con el principio acusatorio y en lo que exige un procedimiento contradictorio, y el derecho a no declarar contra uno mismo, a guardar silencio y a no declararse culpable.

Pues bien, más allá de las teorías y las doctrinas, aunque en buena parte gracias a ellas y derivada de ellas, ha ido naciendo una jurisprudencia rica, cada vez más elaborada, a veces innovadora y casi siempre interesante, que en un esfuerzo recopilador pondremos sobre la mesa, en la idea de que pueda resultar de utilidad a quienes se ocupen de estos temas.

En este trabajo abordaré algunas cuestiones problemáticas de ciertos principios que no pueden vulnerarse en la imposición de sanciones, en concreto el de irretroactividad de las disposiciones

sancionadoras no favorables y más específicamente su correlativo de retroactividad de las que sí lo sean, el de culpabilidad y el del *non bis in idem*. Posteriormente, haré lo mismo con dos derechos o principios que deben regir en el procedimiento sancionador, el de defensa, derivado del principio acusatorio y el derecho a no autoincriminarse.

No pretenden estas notas ser exhaustivas en cuanto a la materia, sino solo una puesta en común de algunas ideas y, sobre todo, la sistematización de los pronunciamientos jurisprudenciales surgidos a lo largo de los últimos años, que ponen de manifiesto las posturas sostenidas y las interpretaciones dadas a los principios del Derecho tributario sancionador, en la idea de que puedan ilustrar de una forma absolutamente práctica a quien se enfrente a un procedimiento sancionador en materia tributaria en sus alegaciones, reclamaciones, recursos y demandas. De ahí la abundancia de notas a pie de página, que no entorpecen la lectura ni son imprescindibles para la comprensión del texto, sino que contienen, en su mayor parte, las fuentes concretas y las transcripciones literales de las sentencias que se citan, para contrastar la sistematización o síntesis que de ellas se haga y, por qué no, para facilitar su alegación al recurrente que, en su caso, lea estas páginas.

En esta introducción, quisiera dejar constancia de una observación preliminar que en un análisis de los principios del Derecho sancionador no puedo dejar de hacer, y es que según se desprende de los Presupuestos Generales del Estado, la sanción tributaria es la sanción administrativa que más recursos allega a las arcas del Estado. Ello con el agravante de que se impone sistemáticamente por la Administración tributaria ante cualquier falta de ingreso, *como si en Derecho tributario no existiera sino un régimen de responsabilidad objetiva*.

Pues bien, aunque de la literalidad de algunos preceptos de la Ley General Tributaria así pueda desprenderse, no puede obviarse que cuando la Administración tributaria sanciona no está *recaudando una deuda*, sino *castigando una conducta* (aunque el producto final o cantidad recaudada por una sanción se destine a satisfacer los gastos públicos); que la potestad sancionadora de la Administración es parte del *ius puniendi*; y que ello significa que no se pueden desconocer o vulnerar los principios esenciales comunes a todo el ordenamiento punitivo.

Ilustrativas de ello son las siguientes palabras tomadas de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana: «el grave error que comete la Administración Tributaria cuando se halla en el ámbito del Derecho Administrativo Sancionador es no seguir los esquemas de la legislación general (...) Podrá afirmar la Hacienda Pública que los preceptos que se acaba de citar no le son de aplicación al tener su propia normativa sobre infracciones y sanciones; es cierto, pero no se debe olvidar que los preceptos que se acaban de citar no son más que la traslación al Derecho Administrativo Sancionador de los principios del Derecho Penal, de ahí, que la Sala comience la sentencia marcando esta pauta»¹. Marcando esta pauta comenzamos también nosotros este estudio.

¹ STSJ de la Comunidad Valenciana núm. 8/2007, de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 9 de enero (JT 2007/359).

2. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES Y SU CORRELATIVO DE RETROACTIVIDAD DE LAS FAVORABLES

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y su correlativo de retroactividad de las favorables es un principio formal reiteradamente invocado por abogados y asesores fiscales y que está siendo sistemáticamente revisado y aplicado por nuestra jurisprudencia, por lo que, mientras no cambien los criterios administrativos, es lógico que de forma casi automática a su notificación se estén impugnando las sanciones en caso de modificación de su régimen.

En el ámbito tributario, este principio aparece legalmente redactado con un carácter más restrictivo que en el resto del Derecho punitivo, pues **aunque reconoce la retroactividad de la sanción más favorable, el artículo 10.2 de la Ley 58/2003 (en adelante, LGT) limita sus efectos a la firmeza de la sanción**. Esto es, establece que solo se aplicará retroactivamente la norma más favorable si la sanción no fuera firme ².

Tal límite no solo no parece lógico ³, sino que no se encuentra ni en la Constitución ni en la Ley 30/1992 (en adelante, LRJPAC), ni se recogía tampoco en la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Además, aparece expresamente desterrado del ámbito penal, como puede leerse en el artículo 2.2 del Código Penal, que eso sí, establece como límite a la retroactividad el que no se haya cumplido la pena íntegramente ⁴.

De lo anterior puede concluirse, dada la ausencia de una diferenciación ontológica entre infracciones administrativas y penales, reiteradamente sostenida por la doctrina y los Tribunales ⁵, que en el ámbito sancionador tributario debería seguirse el mismo criterio que en el penal, y por tanto,

² El artículo 10.2, párrafo segundo, preceptúa que «las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos **que no sean firmes** cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado» (el destacado es nuestro).

³ Ese límite respecto de los actos firmes, «no resulta lógico, es más resulta injusto, que a quien recurra se le premie con dicha eficacia y a quien se aquiete se le niegue. Tal aspecto contrasta y choca con una de las finalidades de la LGT, según su Exposición de Motivos, de reducir el número de recursos contra las sanciones»: SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Parte Presentación núm. 1/2006.

⁴ El artículo 2.2 de la LO 10/1995, por la que se aprueba el Código Penal, establece que «Tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena».

⁵ Entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª), de 9 de enero de 1991 (RJ 1991\3447) negó cualquier diferencia ontológica entre sanción y pena y recuerda la expresiva y concluyente Sentencia de 8 de junio de 1981, en la cual el Tribunal Constitucional afirma que «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 refleja la propia Constitución y una reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25, en su número 3, al señalar que la Administración civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad».

debería poder afirmarse que la retroactividad solo se excluye cuando la sanción haya sido cumplida íntegramente. Otra interpretación podría ser incluso inconstitucional ⁶.

Este principio, en la doctrina del Tribunal Constitucional **no es consecuencia del artículo 25.1 de la Constitución, sino del 9.3, con la trascendencia que ello tiene respecto del recurso de amparo**. En efecto, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional viene negando la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el artículo 25.1 de la Constitución, por tanto, negando el amparo que se plantee por irretroactividad con base en este precepto ⁷.

Es decir, si se nos aplicara una disposición sancionadora desfavorable con carácter retroactivo no prosperaría un recurso de amparo fundamentado en que «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», esto es, alegando vulneración del artículo 25.1 de la Constitución.

Sin embargo, sí **podría invocarse el artículo 24 del mismo texto constitucional, a fin de lograr el amparo, si el Tribunal hubiera ignorado por completo la norma sancionadora más favorable** aplicable al caso, como se hizo en la Sentencia del Tribunal Constitucional 99/2000, de 10 de abril, ante la ausencia de cualquier mención a la norma sancionadora vigente aplicable al caso por parte del Tribunal Supremo. Decimos *hubiera ignorado por completo* porque el Constitucional advierte que «la cuestión se plantearía en otros términos, que desde luego no son los del caso, si el Tribunal Supremo se hubiese pronunciado sobre la aplicabilidad de la Ley anterior a aquel, o sobre su carácter más favorable respecto de la legislación sancionadora aplicada al recurrente» ⁸:

«La sumisión del órgano judicial, al aplicar las normas, a las vigentes en el momento de la aplicación debe conectarse con el derecho de tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE) (...) Debemos, pues, rechazar la alegada vulneración del principio de legalidad penal. Pero el rechazo de esa concreta vulneración no cierra el paso a que los motivos alegados para fundarla podamos enjuiciarlos desde la perspectiva de otro derecho fundamental, en este caso el de tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE).

⁶ Cuestiona la constitucionalidad del 10.2 de la LGT, Ramón FALCÓN Y TELLA en «La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la disposición transitoria 4.1. y del artículo 10.2», *Quincena Fiscal* núm. 1/2004, pág. 6, quien dice que la retroactividad sin límites se deduce *a contrario sensu* del artículo 9.3 de la Constitución.

⁷ SSTC 15/1981, de 7 de mayo, F. Jco. 7; 68/1982, de 13 de mayo, F. Jco. 3; 122/1983, de 26 de octubre, F. Jco. 2; 51/1985, de 10 de abril, F. Jco. 7; 131/1986, de 29 de octubre, F. Jco. 2; 196/1991, de 17 de octubre, F. Jco. 3; 38/1994, de 17 de enero y 177/1994, de 10 de junio, F. Jco.1.

⁸ La sentencia del Tribunal Supremo fue anulada al omitir toda consideración acerca de la Ley 25/1995, de 20 de julio, vigente cuando se dictó el fallo anulado. Esta Ley modificó las infracciones y sanciones tributarias (particularmente los criterios de graduación y la cuantía de las sanciones) y su disposición transitoria primera había dispuesto que la nueva normativa sería de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en la Ley cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resultase más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no hubiera adquirido firmeza.

(...) El derecho de tutela judicial efectiva exige que las resoluciones judiciales al decidir los litigios sean fundadas en Derecho, y ese fundamento desaparece cuando con total evidencia se omite la consideración de la norma aplicable, y se decide mediante la aplicación de normas que han perdido su vigencia»⁹.

No obstante, no faltan voces discordantes en el seno del Tribunal Constitucional, expresadas en votos particulares (que dice el magistrado que lo emite que no sabría decir si es discrepante o concurrente, pues no niega el amparo, pero lo fundamenta en otro derecho), aduciendo que «el párrafo primero del artículo 25 de la CE comprende mucho más de lo que dice» y que hubiera hecho bien el Tribunal en apartarse de su doctrina precedente¹⁰.

Por su parte, el Tribunal Supremo ha reiterado que **el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable debe aplicarse de oficio**, esto es, sin necesidad de que lo alegue la parte interesada, lo cual entiendo que es un trasunto del principio *iura novit curia*¹¹.

Y además, el Tribunal Supremo ha llegado incluso a decir que, en virtud de este principio de la retroactividad de la ley penal más favorable, «aunque el recurso de casación resultara

⁹ En el mismo sentido se había pronunciado ya el Tribunal en SSTC 177/1994 y 203/1994. En definitiva, el rechazo de la vulneración del principio de legalidad penal «no cierra el paso a que los motivos alegados para fundarla podamos enjuiciarlos desde la perspectiva de otro derecho fundamental, en este caso el de tutela judicial efectiva (art. 24.1 de la CE), aunque el recurrente no cite explícitamente ese concreto precepto constitucional».

¹⁰ STC 99/2000, de 10 de abril. A continuación, transcribimos, por su «belleza jurídica», parte del Voto particular que el magistrado don Rafael de MENDIZÁBAL ALLENDE expone a propósito de la citada sentencia: «si se mira desde la perspectiva del fallo, su impacto conseguiría el mismo efecto práctico –anular la Sentencia impugnada reabriendo la oportunidad de corregir el yerro denunciado–, pero si la óptica que se utiliza es el respaldo constitucional del derecho fundamental en juego y la argumentación al respecto, entonces expresa una clara disidencia en una faceta concreta: la necesaria retroactividad de la ley penal más benigna, a la cual esta Sentencia niega en el párrafo quinto de sus razonamientos jurídicos que forme parte del derecho fundamental a la legalidad configurado en el artículo 25.1 de la CE. Holgaría la pesadumbre de esta opinión, disidente o no, por extenso, siendo suficiente para conseguir su efecto testimonial con enviar al lector, si lo hubiere, a mis Votos particulares para las SSTC 177/1994 y 203/1994. Lo impide, sin embargo –como allí dije–, una inclinación a lo que más de una vez he llamado cortesía forense como exteriorización del talante propio del Juez, dialogante en el estrado y reflexivo en su escritorio y en la motivación de sus decisiones, sin perjuicio de la "potestas" o el "imperium" en que consiste el pronunciamiento final de la Sentencia». En el ámbito del *ius puniendi*, dice, «la irretroactividad de la norma penal en cuanto tenga de "odiosa" en terminología obsoleta, o de perjudicial, se impone con carácter absoluto, no dispensable por el legislador. A tal conclusión nos conduce la Constitución por una doble vía, la configuración del principio de legalidad penal como derecho fundamental, derecho subjetivo, pues, protegido con la máxima intensidad (art. 25.1) y la proclamación de la seguridad jurídica como mandato a los poderes públicos, especialmente el legislativo y el judicial, con la proscripción de que las disposiciones sancionadoras no favorables produzcan efectos retroactivos (art. 9.3) (...) El límite cronológico del *ius puniendi* como conjunto de normas y como potestad, comprende pues tanto la interdicción de la irretroactividad de la ley más severa, que puede rastrearse en nuestro Derecho histórico hasta el Fuero Real y Las Partidas, como la retroactividad obligada de la más benigna, no por compasión, *humanitatis causa*, ni tampoco por virtud del principio *in dubio pro reo*, sino por razones de justicia, como valor constitucional preferente y norte del Estado de Derecho, con la libertad por delante, que en la coyuntura aquí contemplada juegan un papel decisivo. *Non pietatis sed iustitiae causa*, pues, que ya se dijo otrora. Efectivamente, cuando el Legislador promulga una ley sancionadora más suave está reconociendo implícitamente al menos, que la precedente más severa no se acomoda a las exigencias de justicia de la sociedad coetánea. No parece coherente admitir *a priori* la posibilidad de que dos poderes públicos, el legislativo y el judicial funcionen cada uno a su aire, exonerando y castigando a la vez las mismas conductas por mor del tiempo en que sucedieron. Es evidente que para evitar tal distonía debe prevalecer la ley nueva (...)».

¹¹ Entre otras, véanse por ejemplo las Sentencias de 26 de febrero (RJ 2000, 1650) y 15 de abril de 2000 (RJ 2000, 4217), 14 de julio de 2001 (RJ 2001, 7254), 12 de febrero (RJ 2002, 2326) y 11 de abril de 2002 (RJ 2002, 3553).

desestimado por ajustarse a derecho la Sentencia de instancia en el momento en que fue dictada, habría de revisarse la cuantificación de la sanción». Aplicando la doctrina sentada en sentencias anteriores concluye que, aunque en el caso no se había formulado expresamente dicha petición (sino que solo se había cuestionado la desproporcionalidad de la sanción), ha de aplicarse la reforma ¹².

A propósito de este principio quisiera recordar que, aunque ya está consagrado en la LGT, es doctrina reiterada de los Tribunales que **el efecto retroactivo es predicable de las sanciones y, por cierta asimilación a estas, de los recargos**. No así de los restantes componentes de la deuda tributaria como los intereses de demora ¹³, que no tienen carácter sancionador sino naturaleza indemnizatoria ¹⁴.

En efecto, esta doctrina jurisprudencial tuvo finalmente acogida en el artículo 10.2, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, el cual establece que «las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

El precepto, que regula el ámbito temporal de las normas tributarias, contempla de forma omnicompreensiva todos los recargos, y trae causa de toda **la jurisprudencia constitucional** que, interpretando el artículo 9.3 de la **Constitución viene asimilando los recargos a las sanciones, en todo lo que a las garantías del procedimiento sancionador se refiere**.

Y aunque por algunos tribunales económico-administrativos se esté negando la retroactividad de los recargos del artículo 10.2 de la LGT con base en la disposición transitoria primera de la misma Ley, debe afirmarse que no hay colisión posible entre estas normas ¹⁵ y que la citada Disposición no se opone al 10.2 de la LGT. Así lo ha afirmado el TEAC en Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: «es criterio de este Tribunal el de que no cabe mantener que la disposición

¹² La Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª), de 30 octubre 2003 (RJ 2003\7967) estima el recurso de casación solo en cuanto a la cuantificación de la sanción tributaria, porque debió haberse hecho conforme a la Ley 25/1995, más favorable. Aplica la doctrina sentada en Sentencia de 25 de noviembre de 2002 (RJ 2003, 82).

¹³ No procede la aplicación retroactiva de la nueva Ley en materia de liquidación de intereses de demora, pretensión instada por el recurrente en el escrito de conclusiones, puesto que el efecto retroactivo es predicable de las sanciones y, por cierta asimilación a estas, de los recargos, pero no así de los restantes componentes de la deuda tributaria: SAN [Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª, de 14 de octubre de 2004 (JUR 2004\281407)].

¹⁴ Entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 5 septiembre 1991 (RJ 1991\7130): «Como ya dijo la sentencia de esta Sala de 2-11-1987 (RJ 1987\7764), su raíz profunda se encuentra en el Derecho común y así el artículo 1.108 del Código Civil establece con carácter general que en el caso de que una obligación consistiera en el pago de una cantidad de dinero (la cuota, en la deuda tributaria) y el deudor (aquí, el contribuyente), incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios (...) queda claro que el interés de demora tiene una función compensadora del incumplimiento de una obligación de dar y, por tanto su naturaleza intrínseca consiste en ser una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Desde otra perspectiva, no tiene carácter sancionador».

¹⁵ Cada una de las normas regula un supuesto de hecho distinto: la disposición transitoria primera está contemplando supuestos de perfeccionamiento de un acto administrativo y el artículo 10.2 se refiere a actos preexistentes no firmes.

transitoria primera de la Ley 58/2003 establezca una excepción a la retroactividad del régimen de recargos establecida en el párrafo segundo del artículo 10.2»¹⁶.

3. EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD

Sin duda uno de los principios materiales de mayor calado en nuestro país es el de **culpabilidad**, desarrollado a partir del aforismo latino *nulla poena sine culpa*. Desde que la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, dijera que no cabe en el ámbito sancionador la responsabilidad objetiva, la aplicación de este principio ha sido fundamental en Derecho sancionador tributario, pues a pesar de que las normas sancionadoras parecen tipificar sin más como infracción el dejar de ingresar, el elemento subjetivo del injusto no puede obviarse. Tampoco puede desconocerse que, aunque el principio de culpabilidad no se recoge como tal entre los principios que enumera la Ley 58/2003, sí aparece como elemento esencial del tipo, al ser un componente imprescindible de la definición de infracción¹⁷.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 164/2005 reitera la vigencia de este principio, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin acreditar un mínimo de culpabilidad aun a título de simple negligencia, y que exige a la Administración probar que se dejó de ingresar de forma culpable o con ánimo de defraudar. Esto es, **se tiene que justificar por qué el ilícito se ha cometido de forma culpable y solo puede imponerse el reproche jurídico cuando ha habido ánimo de defraudar**. El Tribunal recuerda que, como ya se señalara en la STC 76/1990, de 26 de abril, «no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias» y «sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (FJ 4), por lo que «en este concreto punto cabe apreciar la vulneración constitucional alegada en la demanda de amparo cuando, como aquí ocurre, se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que esta se infiere»¹⁸.

Del principio de culpabilidad quisiera destacar solamente tres cuestiones: una, la necesidad de que este elemento del injusto se motive específica e individualizadamente y no mediante razonamientos apodícticos; dos, que no cabe, a efectos de imponer una sanción, basarse en presunciones; y tres, que la exoneración debida a la interpretación razonable de la norma no es la única causa de exoneración de la culpabilidad, ni exige que la norma sea complicada ni que haya siquiera una discusión en torno a la interpretación de la norma.

¹⁶ Fue resuelto por la Vocalía 11, en fecha 2 de marzo de 2005 (Ref JT 2005\776).

¹⁷ El artículo 183.1 de la LGT dice que son infracciones las acciones u omisiones *dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia*.

¹⁸ Fundamento jurídico sexto, *in fine*, de la STC 164/2005, de 20 de junio de 2005.

Por lo que respecta a lo primero, como consecuencia ineludible de la **presunción de inocencia y del principio de la buena fe** ¹⁹, **debe afirmarse que la Administración tiene la carga de probar la culpa** ²⁰, **y que ello no lo cumple con los párrafos estereotipados con los que suele tratar de solventar esta su carga**. Como afirmaba el profesor FALCÓN Y TELLA al poco de publicarse la nueva LGT (y a la fecha de hoy la situación no parece haber cambiado mucho), «en la mayor parte de las propuestas de sanción que se están notificando hasta ahora la motivación de la culpa se limita a un párrafo con el siguiente o similar tenor literal: "considerando que la determinación de la base imponible y demás conceptos inherentes a la declaración ... de la que esta propuesta de sanción trae causa no plantea dudas razonables en cuanto a la interpretación de la normativa del impuesto, se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa, o cuando menos negligencia, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre". Fácilmente puede apreciarse que un párrafo como el que acaba de transcribirse (que es el que figura en la mayoría de las propuestas que se están notificando) constituye una cláusula de estilo que podría utilizarse en cualquier procedimiento sancionador, y que por tanto no puede considerarse como suficiente a efectos de motivación, pues no concreta si hay dolo, culpa o simple negligencia, ni se describe mínimamente la conducta distinta que presuntamente era exigible, ni se hace referencia, en definitiva, a ninguna circunstancia del caso concreto planteado» ²¹.

En efecto, **la Administración necesita individualizar y especificar la concurrencia de la culpa en el caso concreto**, y así se está recordando por los Tribunales, que anulan sanciones impuestas por consideraciones genéricas y no individualizadas al caso concreto ²², y ello es consecuencia

¹⁹ STS de 27 de marzo de 1987 (RJ 1987\2095): «La buena fe se presume siempre, según el artículo 434 del Código Civil, principio que conecta, en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, con la presunción de inocencia establecida en el artículo 24 de la Constitución».

²⁰ Desde STC 124/1983, de 21 de diciembre: «1. **La presunción de inocencia es un derecho fundamental en virtud del cual incumbe a quien acuse aportar las pruebas destructoras de aquella presunción iuris tantum**. Tiene, pues, razón la representación de los recurrentes cuando afirma que **no puede imputarse, en principio, a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues, en efecto, esta es la que inicialmente se presume como cierta hasta que no se demuestre lo contrario**». Se viene exigiendo desde entonces por los Tribunales, por ejemplo, con rotundidad, en la SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª) de 23 octubre 2006 (JUR 2006\267607), que la motivación sea detallada: «se debe exigir en el acuerdo sancionador **una exposición con todo detalle y precisión de los motivos que llevan a considerar los hechos sancionables**. Pero en ese acuerdo además de mencionar de una manera genérica a la culpabilidad, se dice que no existen alegaciones por parte del recurrente, y que la entidad manifestó su conformidad con el acta. La ausencia de alegaciones por parte del recurrente en el expediente sancionador no constituye ni puede constituir una presunción de culpabilidad, y ni mucho menos puede servir para destruir esa presunción de buena fe y de inocencia que impera en la conducta del recurrente. **El tipo del artículo 79 c) de la LGT es un tipo objetivo, pero, como ya se ha expuesto, se precisa de un elemento subjetivo del tipo que no es deducible sino que hay que probarlo**, que es la culpabilidad, y es preciso acreditar que la conducta del sancionado es culposa o culpable, y desde luego esa culpabilidad no se acredita por el mero hecho de no haberse formulado alegaciones en el expediente sancionador (...) Es cierto que **la entidad recurrente no ha aportado pruebas de que su conducta no sea ni negligente ni culposa, pero no por ello existe presunción de culpabilidad, pues esa prueba de la culpa corresponde a la Administración** que no puede ampararse tan solo en un tipo objetivo de infracción silenciando el elemento subjetivo que exige toda conducta sancionable» (el destacado es nuestro).

²¹ En «La caducidad de los expedientes sancionadores paralizados con motivo de la nueva LGT y la necesidad de motivación de la culpa», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 17/2004.

²² «Las actas de inspección no contienen **argumentos específicos** que justifiquen la culpabilidad del contribuyente, limitándose a expresar que los hechos constituyen infracción grave del artículo 79.a) de la Ley General Tributaria y a señalar que no se

inevitable de un sistema como el nuestro en el que es imprescindible la motivación y no existe una responsabilidad objetiva, esto es, en el que **debe motivarse la intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma**. Algunos Tribunales afirman que la mera referencia numérica a un precepto legal deja mucho que desear y **anula las sanciones** en las que la Administración se limita a la mera cita y transcripción de determinados preceptos legales referidos a la materia, sin hacer la más mínima referencia o vinculación a la infracción sancionada, **pues por su generalidad el acto sancionador podría resultar válido o trasladable a cualquier otra infracción del ordenamiento tributario** ²³.

En ocasiones puede leerse cómo se pretende basar la culpabilidad en la mera inexistencia de alegaciones al acta de Inspección incoada, en el entendido de que su ausencia implicaría asunción de la culpabilidad por el sujeto. Sin embargo, nuestros Tribunales han anulado las sanciones impuestas con este exclusivo razonamiento, por no considerar que con ello, en absoluto, se acredite la culpabilidad ²⁴. En definitiva, la necesidad de la prueba del elemento subjetivo de la infracción ha sido reiteradamente denunciada por los recurrentes y estimada por los Tribunales como motivo de exoneración de responsabilidad, diciendo que «el acuerdo sancionador es paradigmático de un razonamiento apodíctico, que serviría para todos los supuestos imaginables» ²⁵.

La segunda cuestión que quisiera comentar es la de que si el sustrato fáctico que da lugar a la liquidación, y sirve de base a la Administración para imponer las sanciones, ha sido deducido a

aprecian causas de exclusión de la responsabilidad, frase que **solo contiene consideraciones genéricas, pero no las pautas de individualización al caso concreto**, de modo que carece de auténtica motivación al no aportar ningún dato que avale la conclusión que sostiene, olvidando que no corresponde al supuesto infractor probar su inocencia» (STSJ Cataluña 867/2006, de la sala de lo contencioso-administrativo, sección 1, de 20 de septiembre (JUR 2007\134706) (los destacados son nuestros).

²³ STSJ Madrid núm. 99/2005, Sala de lo contencioso administrativo, sección 5.ª, de 7 de febrero (JT 2005\518): «**La mera referencia numérica a un precepto legal** infringido, sin mayor referencia a la conducta del sujeto, o a su grado de culpabilidad de sujeto infractor, **deja mucho que desear** en cuanto al cumplimiento de las más mínimas garantías de todo proceso sancionador. Este proceder, impide el control jurisdiccional (...). En esta línea, tenemos que añadir que, en principio, nunca una discrepancia jurídica, como haya podido ser en el presente caso la configuración de la unidad familiar entre progenitor e hijo mayor de edad incapacitado, puede desembocar en una sanción. En estos casos **debe motivarse, explicarse o ponerse de manifiesto con mayor rigor si cabe, el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma**. De no ser así, estaríamos ante la consagración de supuestos de responsabilidad objetiva repudiados en nuestro derecho sancionador en general, y el tributario en particular. Esto pretendieron las reformas del artículo 77 de la Ley General Tributaria de 26 de abril de 1985 y 20 de julio de 1995, cuando dijeron: «... Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia». **Esa simple negligencia, como grado o escala mínima de la culpabilidad, tiene que verse reflejada en cada expediente sancionador, rechazándose lo que son meras referencias numéricas a los artículos de los preceptos infringidos**. En el caso que nos ocupa, la liquidación no recoge ni en la forma más elemental o mínima, esa necesaria motivación que impone la Ley General Tributaria de 1963 en su artículo 124, en la medida, que la culpabilidad, como hemos expresado anteriormente, debe ser elemento esencial de la liquidación (el destacado es nuestro).

²⁴ «Es preciso acreditar que la conducta del sancionado es culposa o culpable, y desde luego esa culpabilidad no se acredita por el mero hecho de no haberse formulado alegaciones en el expediente sancionador»: SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 7.ª), de 23 de octubre de 2006 (JUR 2006\267607).

²⁵ Entre otras muchas, STSJ de Cataluña (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª) núm. 263/2007, de 15 de marzo. El acuerdo se limitaba a decir, como tantos otros: «se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar dicha improcedente conducta como voluntaria o, al menos, como una conducta irregular en cuya realización el interesado no puso la debida diligencia exigible para su correcta cumplimentación, sin que quepa achacarla a un mero error y sin que procedan ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 77.4 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar la conducta del obligado tributario».

través del mecanismo de presunciones²⁶, entonces **resulta rechazable la imposición de sanción alguna**. La Audiencia Nacional ha sintetizado los requisitos de la prueba de presunciones de la siguiente manera: «que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica –como, por cierto, exige ahora de manera expresa el reiterado artículo 386.1 de la LEC/2000, párrafo segundo al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción"–. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, **en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado**. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba».

Aunque la jurisprudencia es rotunda y reiterada en el sentido expuesto²⁷, no faltan pronunciamientos contrarios, que invierten la carga de la prueba, y que desde aquí por tal motivo se rechazan²⁸.

En cuanto a lo tercero, como es sabido, legalmente **no cabe apreciar culpabilidad cuando el obligado tributario se ampara en una interpretación razonable de la norma**. Así lo preceptúa el artículo 179.2.d) de la LGT de 2003, que ha sido reiteradamente aplicado por los Tribunales, como lo hacía el 77.4.d) de la LGT de 1963, que ya señalaba que:

«l. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el

²⁶ Sintetiza los requisitos de la prueba de presunciones la SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª), de 27 de noviembre (JUR 2004\77333), reiterados por sentencia de la misma Sala y sección de 25 de septiembre de 2003 (JUR 2007\36409). Cita la STS de 19 de marzo de 2001.

²⁷ Por ejemplo, STSJ de Cataluña núm. 195/2007 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª), de 28 febrero (JT 2007\561), entre tantas otras, como la Sentencia del mismo Tribunal, Sala y Sección núm. 288/2006, de 23 marzo (JT 2006\1569). Después de transcribir la doctrina del Tribunal Constitucional, dice: «Como se infiere de la anterior doctrina que cabe extender al caso que nos ocupa tal operación de motivación no se ha realizado, por lo que se frustra la imposición de sanciones, imposición por otra parte **de difícil sustento jurídico**, atendiendo como razona la parte recurrente en su demanda, a que en cualquier caso **el sustrato fáctico que da lugar a la liquidación, y sirviese de base a la Administración para imponer las sanciones, ha sido deducido a través del mecanismo de presunciones, por cuya sola virtualidad resulta rechazable la imposición de sanción alguna**» (el destacado es nuestro).

²⁸ «Así, de la culpa, como momento absolutamente interno de toda actuación humana, salvo la confesión, no puede haber prueba directa alguna. La prueba, por tanto, ha de ser indiciaria y apoyada en presunciones (como la presunción de voluntariedad de todo actuar humano) y en la valoración conjunta de la prueba. Y es indicio a valorar la propia explicación que de su conducta haga el sujeto. En nuestro caso ninguna explicación se da que pueda llevarnos a apreciar, por ejemplo un conflicto razonable de interpretación. Nada se nos dice de la diligencia empleada, de los recursos dispuestos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y esto son datos que, en cuanto perteneciente al círculo de su empresa, solo pueden ser facilitados por la actora»: STSJ Andalucía, Sevilla, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 4.ª, de 28 de abril de 2006 (JT 2007\233). En parecidos términos, Sentencia de la misma Sala y sección, de 18 de abril de 2006 (JT 2007\49641): «Es entonces al actor al que incumbe probar que su incorrecta actuación venía marcada por una circunstancia que eliminaría la idea de culpa (...) La idea de rechazo de un sistema de responsabilidad objetiva que omite toda consideración a la intención o voluntad del agente infractor, no significa que por ello la autoridad administrativa sancionadora venga obligada a probar la realidad de un elemento no tangible como es la culpa, siempre encerrada en zonas profundas de la voluntad».

cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma».

Lógico es que **la comisión de errores de derecho no sea castigada**²⁹, más aún en un sistema como el nuestro en el que se ha generalizado la autoliquidación³⁰. Aunque por supuesto –extremo que a veces parecen desconocer tanto la Administración como los Tribunales Económico-Administrativos y sobre el que quisiera incidir– **existen otras causas que excluyen la culpabilidad, que no son la de la interpretación razonable**, como ha sido recordado por ejemplo por la Audiencia Nacional, al decir que no hay motivación suficiente de los elementos que justifican la imposición de la sanción al recurrente, «omisión que tampoco se subsana en el Acuerdo del TEAC que se limita a señalar, apodícticamente, que la falta de ingresos determina la comisión de la correspondiente infracción, así como que el incumplimiento del sujeto pasivo no está justificado por una interpretación razonable, **olvidando que puedan existir otras causas distintas de la referida interpretación que puedan excluir la culpabilidad del sujeto pasivo**»³¹.

Esta causa de exoneración de responsabilidad suele ir íntimamente unida a la **inexistencia de ocultación** del obligado tributario de los **elementos del hecho imponible**, de manera que **la declaración puntual de todos los elementos (aunque incorrectamente calificados) contribuye a determinar la buena fe y ausencia de culpa**³². Esta misma idea late en la nueva regulación de operaciones

²⁹ STSJ Galicia núm. 351/2007 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 3.ª) de 24 de marzo: «La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible [Sentencias de 7 de mayo de 1993 (RJ 1993, 3603) y 8 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3746), entre otras].»

³⁰ Así viene a decirlo la SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª), de 23 de octubre de 2006 (JUR 2006\267607): «Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria (...) si bien puede ser negado por la Administración el apoyo razonable de la interpretación de la norma hecha por el contribuyente, si la liquidación va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria.»

³¹ Por ejemplo, la Audiencia Nacional así lo dice en Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª, de 1 de diciembre de 2005 (JUR 2006\8674).

³² SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª), de 17 de mayo de 2007 (JUR 2007\147662): «A la hora de analizar la conducta del obligado tributario la existencia de una racional interpretación de la norma respecto de tales gastos que la Inspección consideró no deducibles, lo que unido a los problemas interpretativos de las normas aplicadas, que ha dado lugar a abundante jurisprudencia, y al hecho de que la actora declaró puntual e íntegramente tales gastos en la correspondiente declaración por el concepto impositivo y períodos controvertidos, veracidad y complitud, que permiten afirmar que aquella no obró de mala fe ni con ánimo de ocultación, llevando, en definitiva, a la Sala a descartar el necesario requisito subjetivo de culpabilidad en la conducta de la hoy actora; máxime teniendo en cuenta que, en cualquier caso, resulta procedente la aplicación de lo preceptuado en el vigente artículo 77.4 d) de la LGT en la redacción dada por la Ley 25/1995 (...) debiendo, asimismo, traerse a colación, una vez más, la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que tiene declarado que «cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios» (SSTS de 5 de septiembre de 1991, RJ 1991\7130, y 8 de mayo de 1997, RJ 1997\ 3746, entre otras muchas).

vinculadas del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades operada por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal, que obligatoriamente deben valorarse a precio de mercado. Ahora, si el precio no es considerado correcto por la Inspección, cabe sanción, posibilidad que queda enervada, sin embargo, por el mero hecho de aportar la documentación que avale y justifique la elección del método de valoración adoptado; ello, pues, aun cuando el método en sí no sea aceptado por la Administración tributaria. Tener la documentación será prueba de la buena fe y eximirá de sanciones³³.

Interesante es, a efectos de evitar las sanciones en las operaciones vinculadas, ver cómo nuestros Tribunales las han anulado cuando ha habido **razonable determinación del valor de mercado**, el cual, dicen, «ciertamente no constituye algo fijo ni inmutable, sino que depende de variados factores no siempre ponderables en forma objetiva»³⁴.

Entre las causas que los Tribunales están entendiendo que exoneran de responsabilidad pueden citarse, por ejemplo, el **diligente cumplimiento de las obligaciones formales**, la **aportación de documentos cuando son requeridos** en el procedimiento inspector³⁵, así como el **llevar una contabilidad, ajustada a los principios legales, y suficiente a efectos de comprobación**³⁶.

En ocasiones, son los errores de carácter informático o los debidos al uso incorrecto de algún formulario, los que exculpan al infractor³⁷. Y otras veces son **temas de indudable dificultad técnica** los que dan lugar a una razonable discrepancia de criterios excluyente de la responsabilidad³⁸.

³³ No obstante, parece que hasta que se desarrollen reglamentariamente las obligaciones de documentación, podrá sancionarse con los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la LGT, que solo serán incompatibles con la sanción del 16.10 de la LIS cuando el Reglamento se apruebe.

³⁴ STSJ Cataluña núm. 1171/2005 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª, de 27 de octubre (JT 2006\734): «La calificación de los hechos debe ser de rectificación sin sanción, al no apreciarse por este Tribunal la concurrencia de intencionalidad en la conducta enjuiciada. Esos mismos razonamientos han de llevar en el presente caso a la exclusión de cualquier sanción, pues como se señala, el hecho de que el incremento fijado por la inspección representara aproximadamente un 14 por 100 del valor contabilizado, permite concluir que la sociedad determinó razonablemente el precio de mercado».

³⁵ STSJ Cataluña núm. 1004/2005, de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª, de 20 de septiembre (JUR 2006\46999): «significativa de la falta de intencionalidad de ocultación por parte del mismo, dada la presentación de dicha certificación en el expediente administrativo con anterioridad al inicio del expediente sancionador».

³⁶ SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª, de 10 de julio de 2006 (JUR 2006\198171): «En las actas de comprobación que dan lugar al acta de inspección se expone que la entidad lleva una contabilidad ajustada a los principios legales en vigor y suficiente a los efectos de comprobación, además de cumplir con las obligaciones formales del Impuesto en plazo y forma. Lo anteriormente expuesto evidencia que en el ánimo de la entidad recurrente no existía un ánimo defraudatorio, ni siquiera se aprecia que exista negligencia en su actuar, cumpliendo con las prescripciones legales a la hora de proceder a liquidar el impuesto que nos ocupa».

³⁷ No se impone sanción al haberse usado formulario erróneo en la STSJ de Cantabria (Sala de lo contencioso-administrativo) de 22 de noviembre de 2002 (JT 2002\1784): «sin que haya en autos elemento alguno del que pueda deducirse que la recurrente ha actuado con mala fe o con la mínima voluntariedad que es exigible en toda sanción administrativa, debiendo en consecuencia aceptar la tesis de la actora (art. 33 de la Ley 1/1998) de que el error ha sido debido al uso de un formulario incorrecto». No se impone sanción, habiéndose alegado error informático, en STSJ Galicia núm. 351/2007 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 3.ª, de 22 de marzo (JT 2007\871).

³⁸ STS (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª), de 20 de abril (RJ 2002\5912): «Es claro que los diferentes puntos de vista entre Administración y contribuyente acerca de temas de indudable dificultad técnica, como los de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por el concepto de Dotación a la Previsión para Inversiones, o de la determinación del ejercicio de imputación, o su apreciación en ulteriores ejercicios por virtud de la modi-

Pero ciertamente, el motivo más abundantemente alegado es el de haberse acogido a una **interpretación de la norma que resulta razonable y no descabellada** ³⁹. Debe destacarse que, en ocasiones, **se ha estimado la excluyente de la interpretación razonable cuando ha habido un cambio normativo** que ha podido inducir a confusión al obligado tributario o que le ha llevado a entender erróneamente que un régimen fiscal le era aplicable ⁴⁰.

La falta de unidad de criterio en la calificación de los mismos hechos o la misma conducta por parte de la Inspección en procedimientos distintos también excluye la infracción. Por eso, no está de más añadir en los recursos y demandas, si es el caso, que ante supuestos de hecho idénticos, la Inspección ha podido calificar la conducta como de regularización con sanción en un Acta y sin sanción en otra; ello es otra evidencia más de la no concurrencia de la culpabilidad ⁴¹.

No pocas veces los Tribunales entienden que la norma era lo suficientemente clara como para que no cupieran interpretaciones distintas, negando entonces que exista causa de exoneración de la

ficación operada con la aparición de la Ley 61/1978, puedan inscribirse sin dificultad alguna en el concepto de "razonable discrepancia de criterios" que la propia Administración –v. gr. circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988– ha recogido como causa de exoneración de responsabilidad, tanto a título de dolo como de culpa o mera negligencia. Si a ello se une que, en el caso aquí analizado, ninguna ocultación, falseamiento, dificultad u obstrucción, incumplimientos contables o circunstancias similares concurren en la actuación de la entidad recurrente, fácilmente se comprenderá la necesidad de estimar, en este extremo, el recurso deducido en la instancia y, consecuentemente, de anular las sanciones impuestas».

³⁹ «Cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta y no una simple discrepancia de criterios»: SSTs de 5 de septiembre de 1991 (RJ 1991, 7130), de 8 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3746), de 25 de mayo de 2000 (RJ 2000, 4868), entre otras.

⁴⁰ STSJ Galicia núm. 351/2007 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 3.ª) de 22 de marzo (JUR 2007\871): «Aplicada la doctrina expuesta a la presente litis, teniendo en cuenta la documentación obrante en el expediente, ausente el elemento subjetivo del tipo de la infracción tributaria, resulta improcedente la imposición de sanción por dicha concreta conducta a la parte recurrente, estimándose el recurso pues se aprecia que los mismos no ocultaron datos a la Administración, ni dejaron de contabilizar los gastos, trasladándose la cuestión a su tratamiento fiscal, y dado el cambio de criterio legal, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 77.4.d) de la LGT de 1963». En parecidos términos, sentencia de la misma Sala y Sección, núm. 82/2007, de 31 de enero (JUR 2007\205426): «también es cierto que la forma en como operó aquella modificación normativa (art. 26 del Reglamento del IRPF), sobre todo en su aspecto temporal, y lo que es más importante, el establecimiento de un régimen transitorio, al cual indebidamente se sometió el demandante (...) aun cuando esa iniciativa no era procedente, tal proceder no resulta ilógico ni absurdo, pues un contribuyente que estaba tributando precedentemente de forma mixta de la manera ya señalada, **podía razonablemente pensar que aquel régimen transitorio, de no sencilla comprensión, le habilitaba para acogerse al mismo** como si de un contribuyente que tributase exclusivamente bajo el régimen de estimación objetiva (módulos) se tratara, en definitiva, debemos aceptar la tesis del demandante, acerca de un comportamiento tributario fundado en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, en los términos ya expuestos, existiendo además un cambio normativo en materia de regímenes de cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales, como fuera la modificación con aquel carácter retroactivo mínimo del artículo 26 del Reglamento del IRPF, que **suscitaba serias dudas** en cuanto a la legalidad de su aplicación al ejercicio 1998, circunstancias que nos llevan a entender excluido el elemento de la culpabilidad» (el destacado es nuestro).

⁴¹ SSAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª, de 10 de julio de 2006 (JUR 2006\198171) y de 23 de octubre de 2006 (JUR 2006\267607).

responsabilidad⁴². Ello suele justificarse en las sentencias cuando algún elemento del hecho imposible no se ha declarado, esto es, cuando como hemos comentado más arriba, ha existido ocultación, pero también en alguna ocasión **se ha conectado la claridad de la norma con el tiempo que la misma llevara en vigor**⁴³ o con **que los Tribunales ya se hubieran pronunciado sobre la misma, aclarando su tenor**.

En definitiva, que **esta causa de exoneración no es de automática aplicación**, ni debe invocarse ante cualquier precepto, sino solo para aquellos que razonablemente hayan podido inducir a confusión; como señala el Tribunal Supremo, «sin desconocer la doctrina jurisprudencial, que ante una diferencia razonable de criterio, respecto de la interpretación de normas tributarias, admite que esa dificultad pueda ser causa excluyente de la culpabilidad en el campo de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública, hay que convenir en que la aplicación de tal criterio, no debe extenderse hasta llegar a acoger cualquier duda que se suscite en orden al sentido y alcance de una normativa»⁴⁴.

De hecho encontramos sentencias en las que sobre una materia se aprecian dificultades de interpretación y sobre otra no, respetando la sanción impuesta en este último caso y anulándola respecto del precepto de sencilla interpretación⁴⁵.

Porque, efectivamente, como se ha afirmado, **nuestro ordenamiento no contempla la dificultad de interpretación de la norma** o el **desconocimiento de la misma** como causa de exoneración de responsabilidad, sino solo la posible exoneración por **interpretación razonable y distinta de la sostenida en su caso por la Administración**; además, se exige **que esa interpretación sea coherente y congruente**, y que no haya sido excluida ya por los órganos jurisdiccionales, todo lo cual **obliga al sancionado a realizar un discurso argumentativo sobre la interpretación que él realiza** como alternativa a la realizada posteriormente por la Administración, para descartar los que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles⁴⁶.

⁴² Es reiterado este párrafo en las sentencias de la Audiencia Nacional: «en el presente caso, no cabe alegar discrepancias razonables que excluyan la culpabilidad del actor, dada la claridad de los preceptos aplicables y la ausencia de interpretación razonable o admisible de la norma que pudiese exculpar su actuación. De ahí que la sanción impuesta deba ser confirmada». Así, por ejemplo, en SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª, de 22 mayo 2003 (JUR 2007\36641), de la misma Sala y Sección de 27 de noviembre de 2003 (JUR 2004\77333), entre tantas.

⁴³ SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 26 de julio de 2005 (JT 2006\16).

⁴⁴ STS 20 de noviembre de 1991 (RJ 1991\8765).

⁴⁵ «No cabe alegar discrepancias razonables que excluyan la culpabilidad de la actora, dada la claridad de los preceptos aplicables y la ausencia de interpretación razonable o admisible de la norma (...): SAN (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª) de 8 de junio de 2006 (JUR 2006\174284), aunque a continuación dice que, no obstante, «sí cabe excluirla en lo relativo a los rendimientos del capital mobiliario provenientes del ajuste sobre operaciones vinculadas, materia en la que esta Sala, por lo general, excluye la culpabilidad ante la consideración de que la claridad de las normas determinantes de este deber no es todo lo precisa que se requiere para facilitar el cumplimiento de los deberes fiscales y enervar, en consecuencia, la presunción de buena fe». En idéntico sentido se había pronunciado la misma Sala y Sección en 2 de marzo de 2006 (JUR 2006\118589).

⁴⁶ STSJ Galicia 1733/2006 (Sala de lo contencioso-administrativo) Sección 3.ª, de 15 de noviembre (Ref JUR 2007\224011). En el mismo sentido, sentencias de la misma Sala y Sección, de 28 de abril de 2006 (JUR 2007\1070) y núm. 484/2007, de 24 de abril (JUR 2007\201502).

Ello lo decimos sin perder de vista que la normativa tributaria es, en sí misma, calificada de compleja incluso por los operadores jurídicos, tanto por su dificultad técnica como por su mutabilidad; de ahí que no siempre sea sencillo, aun para quien conoce la norma, saber exactamente el modo correcto de cumplir las obligaciones que impone, y de ahí que haya Tribunales que hayan afirmado que: «Queda así excluida toda ocultación (...) queda también probada la buena fe de la entidad actora, es decir, la **exclusión de toda intencionalidad (...)** ante la multiplicidad y complejidad de las relaciones fiscales, así como el carácter constantemente mutante de esa normativa, **resulta muy difícil, incluso en ocasiones para quien posee conocimientos jurídicos, conocer en cada caso en qué consisten esas obligaciones y el correcto modo de cumplirlas (...)** además, el carácter evidente y flagrante de un error informático como el que ha dado origen a las presentes actuaciones, enerva toda posibilidad de sanción (...). Pensemos que, aunque no se aceptaran los argumentos anteriores, **estaríamos ante una culpa tan levísima que aplicar incluso la sanción mínima del 50 por 100 de la cuota (75% en caso de tributos repercutidos, como es el caso, art. 88.3 de la LGT) sería notablemente excesivo y desproporcionado**; por lo que es evidente que la LGT no estaba pensando en casos como este al decir que las infracciones tributarias asimismo se castigarán a título de simple negligencia»⁴⁷.

Tantas veces se invoca, y por sistema, esta causa de exclusión de la culpabilidad que a veces los Tribunales contestan diciendo que «no puede confundirse la interpretación razonable de la norma con el desprecio que a la misma entraña su desconocimiento culpable»⁴⁸.

Pero también en muchos pronunciamientos se afirma la poca claridad de la norma y de ahí se deduce la imposibilidad de sancionar. Incluso en alguna ocasión ha podido verse cómo la Sala sentenciadora hace una llamada al Abogado del Estado en orden a que explique si esa claridad de la norma proviene de su profundo conocimiento del ordenamiento jurídico tributario o si se sitúa, para el enjuiciamiento de dicha claridad, en un parámetro de comprensión media: «**El Abogado del Estado, por su parte, sostiene que los preceptos aplicables no suscitan dudas interpretativas, sin que nos informe acerca de si esa claridad apodíctica que aprecia en los preceptos aplicables es fruto directo de su conocimiento profundo de las normas** en juego o si, por el contrario, se sitúa para el enjuiciamiento de dicha claridad en un parámetro de comprensión media, teniendo en cuenta que, en este último caso, cabe significar que a esta Sala sí le surgen dudas sobre el alcance y aplicabilidad al caso de las distintas normas reglamentarias contenidas (...)»⁴⁹.

⁴⁷ STSJ Comunidad Valenciana núm. 1730/2002 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª), de 26 de diciembre (JT 2003\491).

⁴⁸ Resolución TEAR de la Comunidad Valenciana de 29 de noviembre de 2007.

⁴⁹ La Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª, de la Audiencia Nacional, de 1 de febrero de 2007 (JT 2007\418) afirma: «La resolución del TEAC, por su parte, no aborda la cuestión que se le plantea, relativa a la falta de concurrencia de la culpabilidad necesaria para sancionar, sino que remite para el establecimiento de la responsabilidad sancionadora, como ya es habitual, a la mayor o menor dificultad interpretativa de las normas reglamentarias aplicables (...) Tales razonamientos abocan necesariamente a la estimación del recurso, no solo porque los actos sancionadores adolecen de una completa falta de motivación en lo relativo a la concurrencia de la necesaria culpabilidad, sin que la vía económico-administrativa sea el momento procedimental idóneo para sustituir el criterio del órgano sancionador en la apreciación de este elemento sustantivo, ni lo haya sido en este caso concreto, sino porque la presunción de buena fe juega a favor del administrado».

La poca claridad puede alegarse cuando el precepto cuestionado haya ocasionado pronunciamientos de la doctrina y de la jurisprudencia⁵⁰, o también cuando haya provocado consultas a la Dirección General de Tributos. Como ejemplo de esto último citamos una interesante sentencia en la que además se tienen en cuenta, a efectos de exonerar de culpabilidad, los ochenta años de edad de la demandante y su condición de disminuida física, circunstancias que destaca el Tribunal para afirmar que «nunca pudo ni tan siquiera sospechar la recurrente» que determinadas percepciones constituirían una actividad profesional⁵¹.

La interpretación razonable no tiene que ser contraria a los intereses del obligado tributario, sino que como han dicho en alguna ocasión nuestros Tribunales, **puede ser perfectamente la que más le beneficie**. En efecto, en algún pronunciamiento puede leerse que «quien en una interpretación razonable de la norma jurídica, acoge aquel sentido que le es más favorable, no puede responder por infracción tributaria alguna, pues es legítimo acogerse a aquella interpretación jurídica, que sin ser descabellada, es favorable a los intereses del sujeto»⁵².

Llegados a este punto, quisiera destacar que **esta causa de exoneración de la culpabilidad** no exige siquiera que se discuta acerca de la interpretación de la norma, ni que sea un error de tipo jurídico, sino que este error excluyente de la culpabilidad **puede provenir de un error derivado de una equivocada apreciación de los hechos**⁵³.

⁵⁰ Por ejemplo, en la STSJ Cataluña núm. 1234/2006 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 30 de noviembre, JT 2007\657: «en la resolución impugnada no consta la motivación específica e imprescindible en torno a la culpabilidad o negligencia, por cuanto se niega apodícticamente la existencia de especial complejidad en la normativa aplicable y se predica una claridad y expresividad en dicha normativa que no se corresponde ni con la doctrina que ha provocado ni con la jurisprudencia que se ha tenido que encargar de aportar alguna claridad a la normativa legal y reglamentaria de aplicación»). También por ejemplo, la Audiencia Nacional, en Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 2.ª, de 30 de septiembre de 2004: «conviene recordar que esta Sala, en varias sentencias, ha fundamentado en casos semejantes la exclusión de la sanción en la existencia de unas dudas interpretativas sobre los preceptos en cuestión» (JUR 2004\281658).

⁵¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª) núm. 263/2007, de 15 de marzo «Como añade la misma demanda, y comparte la Sala, en el caso de la recurrente, viuda de un ilustre autor de las Letras Catalanas, resulta plausible entender que a los 80 años con los que contaba cuando se llevaron a cabo las actuaciones de la Inspección lo último que se le podía haber ocurrido era defraudar a la Hacienda, no ingresando el IVA de los derechos de autor percibidos, pues a la citada edad, ni cuando contaba con 73 años en 1993, que fue el primer ejercicio investigado, nunca pudo ni tan siquiera sospechar la recurrente que la percepción de los derechos de autor, tras el fallecimiento de su esposo, constituía una actividad profesional, o de prestación de servicios, ya que no lo es por definición pues el derecho a percibir aquellos derechos por herencia constituye una particularidad como resulta de la redacción del apartado 2 del artículo 11 de la Ley del IVA. Prueba de ello, dice la demanda y comparte la Sala, es que el asunto en sí fue objeto de consulta tributaria en la Dirección General de Tributos, precisamente la número 5, de 10 de junio. Además, ha quedado probado en los autos que la recurrente tenía reconocida su condición de disminuida física permanente por falta de visión, en un grado del 85%, en virtud de resolución administrativa de fecha 25 de febrero de 1993».

⁵² SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 26 de julio de 2005 (JT 2006\16).

⁵³ Así lo reconoce la SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 7.ª, de 10 de julio de 2006 (JUR 2006\198171). También por ejemplo la STSJ Cataluña núm. 1004/2005, de la Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 20 de septiembre (JUR 2006\46999): «la conducta del recurrente, de acuerdo con la justificación aportada en el presente recurso, parece responder más bien a un error de hecho, derivado de dividir por tres la parte de imputación individual que ya le correspondía con relación a la sociedad transparente (...) en el trámite de alegaciones seguido en el expediente de liquidación provisional, el propio recurrente aportó la certificación de la empresa, a partir de la cual se deduce el error por parte del recurrente, al tiempo que es significativa de la falta de intencionalidad de ocultación por parte del mismo, dada la presentación de dicha certificación en el expediente administrativo con anterioridad al inicio del expediente sancionador. En virtud de lo expuesto, la Sala considera que no resulta procedente la imposición de sanción».

Por tanto, no solo de errores de tipo jurídico, sino que también puede venir de **un error de hecho, material o aritmético**, que exonera de responsabilidad **no solo cuando es invencible**, esto es, cuando ni con toda la diligencia de que fuera capaz el sujeto se pudo evitar la realización del tipo, sino que también ese error exonera de responsabilidad en supuestos que sean bien cercanos⁵⁴, de un problema informático⁵⁵ o incluso de **un fallo en los programas informáticos de ayuda** proporcionados por la Administración tributaria, afirmando algún Tribunal que cuando se hace «uso de sistemas informáticos, proporcionados o recomendados por la Administración, sus errores no deben repercutir desfavorablemente en el administrado, cuando las bases de la declaración sean veraces»⁵⁶.

Es más, la discrepancia razonable excluyente de la culpabilidad puede predicarse también, según nuestros Tribunales, de una errónea valoración de la prueba, o mejor, de una **equivocada confianza o discrepancia razonable acerca de la suficiencia de los medios de prueba con que se cuenta**, como afirma la Audiencia Nacional: «en determinadas situaciones el error excluyente de la culpabilidad puede no ser jurídico, sino derivado de una errónea apreciación de los hechos o de la confianza en la validez o suficiencia de la prueba con que se cuenta. Tales razonamientos abocan necesariamente a la estimación del recurso, en relación con este aspecto de la sanción»⁵⁷.

4. EL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*

El **principio non bis in idem**, vertiente del derecho fundamental a la legalidad penal y sancionadora del artículo 25.1 de la Constitución, como es sabido prohíbe el doble procedimiento y la doble sanción. La afirmación anterior, no obstante, debe matizarse, pues **no siempre que concurren dos sanciones se vulnera sin más este principio**. Como enseguida veremos, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 2/2003 vino a corregir la doctrina sentada en la Sentencia 177/1999, en la que no se había permitido la doble sanción, y se había anulado la sanción penal ante la previa sanción administrativa firme. Pero empezamos desde el principio.

Desde la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero, para la aplicación de este principio se ha exigido que en el caso deban concurrir **identidad del sujeto, hecho y fundamento**. La exigencia de este triple requisito ha sido avalada en la jurisprudencia comunitaria. Por su

⁵⁴ Supuestos bien cercanos «como el del caso, donde aun cuando de lejos puede verse la falta de atención, como la ha visto la Administración, antes y ahora, para imponer la sanción y para defenderla en el juicio, sin embargo la Sala considera que lo verdaderamente trascendente es que, de cerca, luce que ese error únicamente es el resultado de **una mera equivocación en el contexto de una actuación diligente**, lo que viene avalado aquí por la presentación de una declaración completa y veraz, todo lo cual se ha traducido en que en sede administrativa **el error padecido ha sido detectado** –y después ha podido ser corregido– **con solo procesar la declaración por el servicio informático**»: STSJ de las Islas Baleares núm. 1033/2005 [Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 13 de diciembre (JUR 2006\34290)].

⁵⁵ STSJ de la Comunidad Valenciana núm. 1730/2002, de la sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 26 de diciembre (JT 2003\491): «el carácter evidente y flagrante de un error informático como el que ha dado origen a las presentes actuaciones, enerva toda posibilidad de sanción».

⁵⁶ STSJ las Islas Canarias, Las Palmas, núm. 684/2003 (Sala de lo contencioso-administrativo, sección 1.ª, de 3 de diciembre (JUR 2004\109374).

⁵⁷ Doctrina sentada por la Audiencia Nacional en la Sentencia de 22 de diciembre de 2005 (JUR 2006/8498), reiterada en sus Sentencias de 15 de septiembre de 2005 (JT 2006/180), 30 de marzo de 2006 (JUR 2006/117819).

parte, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas viene insistiendo también en que, para que opere este principio, debe haber una triple identidad. Así, ha manifestado que:

«La aplicación de este principio está supeditada a un triple requisito de **identidad de los hechos, unidad de infractor y unidad de interés jurídico protegido**. El citado principio prohíbe, por tanto, sancionar a una misma persona más de una vez por un mismo comportamiento ilícito con el fin de proteger el mismo bien jurídico»⁵⁸.

Estando así las cosas, y teniendo el precedente del año 81, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999, de 11 de octubre, con base en el *non bis in idem*, **no se permitió la doble sanción, penal y administrativa**; la penal se anuló ante la firmeza de la administrativa, en la idea de que es este núcleo esencial de la triple identidad de sujetos, hechos y fundamento, el que ha de ser respetado en el ámbito de la potestad punitiva genéricamente considerada, para evitar que una única conducta infractora reciba un doble reproche aflictivo⁵⁹. El Tribunal sostuvo que «irrogada una sanción, sea esta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento»⁶⁰.

La doctrina del *non bis in idem* contenida en esta sentencia fue mantenida también en la 152/2001 de 2 de julio. Sin embargo, en un caso posterior, dándose los presupuestos para la aplicación del principio del *non bis in idem* (es decir, la identidad de sujeto, hecho y fundamento), se tramita un procedimiento sancionador administrativo del que resulta la imposición de una sanción administrativa con carácter previo a la sustanciación de un proceso penal; pero ello no impidió que el procedimiento penal tuviera lugar y concluyera en sentencia. A consecuencia de ello **se impuso una doble sanción**, primero la administrativa y luego la penal, aunque para salvaguardar el principio, al menos formalmente, **se estimó que de la sanción penal se debía descontar la administrativa**.

Se ha dicho y se sostiene que **en esta Sentencia del Tribunal Constitucional, la 2/2003, de 16 de enero, puede apreciarse un cambio de criterio respecto de la doctrina del *non bis in idem*** mantenida por el mismo Tribunal con anterioridad, pues se aparta explícitamente de la tesis sustentada en las dos anteriores. No obstante, quisiera desgranar aquí los razonamientos que llevaron al Constitucional a su fallo, dado que quizás no sean trasladables sin más al ámbito tributario que nos ocupa y dado que quizás podría, en nuestro ámbito, aplicarse la doctrina anterior.

Se trataba allí de una multa por ingesta de alcohol a alguien que conducía por la vía pública, y el recurrente pretendía que la sanción administrativa enervara la condena por delito contra la seguridad del tráfico.

⁵⁸ Apartado 338 de la STJCE de Luxemburgo de fecha 7 de enero de 2004, que resuelve los asuntos acumulados C-204/2000P, C-205/2000P, C-211/2000P, C-213/2000P, C-217/2000P y C-219/2000 P, Aalborg Portland A/S y otros.

⁵⁹ Se entendió vulnerado este derecho fundamental porque el recurrente había sido inculcado en la causa penal por delito contra el medio ambiente cuando ya había sido administrativamente sancionado con anterioridad, en resolución administrativa firme dictada antes incluso de la apertura del proceso penal.

⁶⁰ STC 177/1999, FJ 4.

Permítaseme analizar someramente las normas en juego. Por un lado, el artículo 12.1 del Real Decreto Legislativo 339/1990: «No podrá circular por las vías objeto de esta Ley el conductor de vehículos o bicicletas *con tasas superiores* a las que reglamentariamente se establezcan de bebidas alcohólicas, estupefacientes, psicotrópicos, estimulantes u otras sustancias análogas». Tasa que el artículo 20.1 del Reglamento General de Circulación –Real Decreto 1333/1994– situaba en 0,4 mg por litro de aire espirado. Y por su parte, el artículo 379 del CP: «El que condujere un vehículo a motor o un ciclomotor *bajo la influencia de drogas tóxicas, estupefacientes, sustancias psicotrópicas o bebidas alcohólicas*, será castigado con la pena de arresto de ocho a doce fines de semana o multa de tres a ocho meses y, en cualquier caso, privación del derecho a conducir vehículos a motor o ciclomotores, respectivamente, por tiempo superior a uno y hasta cuatro años».

Basta una mera lectura de las normas aplicables a la infracción en cuestión, administrativa y penal, para darse cuenta de que **en aquel caso la infracción administrativa tenía carácter formal y se aplicaba de forma automática** (pues en palabras del Constitucional, «para la realización de la infracción administrativa y la imposición de la correspondiente sanción basta con acreditar, mediante la prueba de alcoholemia, que la ingestión de alcohol supera la tasa fijada de forma reglamentaria, no exigiéndose la acreditación de que en el caso concreto dicha ingestión haya tenido alguna influencia en la capacidad psico-física del conductor ni, derivado de ello, en su forma de conducción o en la seguridad del tráfico vial»), **mientras que el delito por el que se condenaba al recurrente no constituía una infracción meramente formal** («pues para imponer la pena no basta con comprobar a través de la pertinente prueba de alcoholemia que el conductor ha ingerido alcohol o alguna otra de las sustancias mencionadas en el mismo, sino que es necesario que se acredite que dicha ingestión ha afectado a la capacidad psicofísica del conductor, y, consecuencia de ello, a la seguridad en el tráfico, que es el bien jurídico protegido por dicho delito»).

El Tribunal afirma que **«esta diferencia esencial entre la infracción administrativa y el delito sustenta la legitimidad constitucional de la diferente entidad de las sanciones previstas para ambas» y deniega el amparo al recurrente por pretendida vulneración del *non bis in idem*.**

Si nos preguntáramos si en Derecho tributario existe tal diferencia esencial entre infracción administrativa y delito, podría sostenerse sin titubeos que no, dada la evidencia del llamado fenómeno de la *emigración* de figuras de uno a otro campo; pero no solo por ello y porque el artículo 305 del Código penal es una norma penal en blanco, que se remite a la legislación tributaria, sino también porque **para que se aprecie la comisión de delito fiscal no es necesario que se vulnere otro bien jurídico protegido distinto** del interés de la Hacienda Pública que se quiere proteger también con la infracción administrativa.

Además, como hemos visto en las páginas precedentes, las infracciones tributarias ni tienen tal carácter formal ni pueden imponerse las correspondientes sanciones de forma automática, ya que la culpabilidad es elemento del injusto que en todo caso debe concurrir, aun a título de simple negligencia.

A mi juicio, por tanto, **si esta diferencia esencial entre infracción y delito no existe en la antijuridicidad tributaria, no habría sustento para legitimar la doble sanción en este ámbito.**

De la comparación de las normas administrativa y penal sobre ingestión de alcohol que hace el Tribunal Constitucional para negar la vulneración del principio en cuestión, puede observarse, sin embargo, que si bien el interés o **bien jurídico protegido** por ambas normas es el mismo (*la seguridad del tráfico*), allí se trataba de «un caso en el que el delito absorbe el total contenido de ilicitud de la infracción administrativa» y que el delito *además* «añade a dicho elemento común *el riesgo para los bienes jurídicos vida e integridad física*, inherente a la conducción realizada por una persona con sus facultades psico-físicas disminuidas, debido a la efectiva influencia del alcohol ingerido».

Sin embargo, entiendo, **ningún riesgo añadido hay en el delito fiscal frente a la infracción recogida en la LGT por dejar de ingresar. Por ello creo que la doctrina de la sentencia del Tribunal Constitucional 2/2003, que permite la doble sanción, no debería aplicarse, al menos de forma automática, al ámbito tributario.**

Otro razonamiento que empleó el Tribunal para justificar su nueva y diferente doctrina, es que, en el nuevo caso que se le planteaba, **el órgano judicial penal había tomado en consideración la sanción administrativa impuesta para su descuento de la pena** en fase de ejecución de la sentencia penal, y había intentado impedir cualquier otro efecto de la resolución administrativa sancionadora, poniendo en conocimiento de la Administración la resolución penal. De modo que **no podía sostenerse que materialmente el recurrente sufriera en aquel caso exceso punitivo** alguno, porque como sigue el Constitucional, «desde la perspectiva material del derecho fundamental garantizado en el artículo 25.1 de la CE, el núcleo esencial de la garantía en él contenida reside en **impedir el exceso punitivo** en cuanto sanción no prevista legalmente; de modo que, **ni de la infracción de una regla procesal –la no suspensión del expediente administrativo–, ni de la eventual falta de reconocimiento del efecto de cosa juzgada** de la resolución sancionadora, **deriva con carácter automático la lesión de la prohibición de incurrir en bis in idem sancionador**. En el caso no puede afirmarse que se hayan impuesto dos sanciones al recurrente, una en vía administrativa y otra en vía penal, pues **materialmente solo se le ha impuesto una sanción**»⁶¹.

En contra de este argumento se pronunció el magistrado don Pablo GARCÍA MANZANO en voto particular, en el que reitera el argumento expuesto en la Sentencia 177/99 y entiende vulnerado el principio *ne bis in idem* al recaer dos reproches, administrativo y penal, sobre la base de la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Como dice, a mi juicio con acierto, el que se haya usado por la sentencia penal la técnica del «descuento», revela precisamente que se daba allí la triple identidad, pues de otro modo la doble sanción habría estado plenamente justificada⁶².

⁶¹ El Tribunal además considera «la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa». Ello le «permite concluir que no ha habido una duplicación». STC 2/2003, FJ6. El Tribunal aduce que una ponderación similar fue efectuada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en su Sentencia de 30 de julio de 1998, caso Oliveira.

⁶² En palabras del señor GARCÍA MANZANO: «Me basta con tener en cuenta que, tras alguna vacilación argumental (a mi entender), la Sentencia penal dictada en apelación llega a la conclusión de que concurren en el caso las tres identidades, incluida la de fundamento. Porque aprecia que concurren es por lo que parte de que se da el *bis in idem* y trata de evitarlo o "subsamarlo", acudiendo a la técnica del descuento o compensación de la sanción administrativa ya impuesta al acusado. Es claro que si hubiese apreciado –el juez penal– diversidad de hechos o fundamento, la condena y las penas impuestas lo hubieran sido en plenitud, sin acudir al artificio técnico de la compensación».

El principio del *non bis in idem* tiene también un **aspecto procesal** o procedimental, que viene a manifestarse tanto en el efecto o la **fuerza de la cosa juzgada**, como en lo que la Ley 58/2003, LGT, denomina **principio de no concurrencia de sanciones tributarias** en su artículo 180.

Conviene tener clara la siguiente premisa: **nuestro Tribunal Constitucional solo ha reconocido de manera expresa autonomía al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal**⁶³, de modo que **la mera coexistencia de procedimientos sancionadores –administrativo y penal– que no ocasiona una doble sanción no ha adquirido relevancia constitucional** en el marco de este derecho⁶⁴. De hecho, el Tribunal Constitucional ha reconocido últimamente que «no puede negarse que **en ciertos casos la substanciación de un procedimiento administrativo sancionador y un proceso penal** –por los mismos hechos y con el mismo fundamento– **puede ocasionar la vulneración del derecho a no ser sometido a un doble proceso**, garantía esta que comprende primeramente la interdicción de ser sometido a doble proceso penal»⁶⁵.

El Constitucional afirmó lo anterior para a continuación señalar que «sin embargo, en la regulación legal actual del procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos en orden a determinar el alcance de dicha prohibición constitucional».

En efecto, el Tribunal Constitucional ha dicho que **el principio no se vulnera en su aspecto procesal más que si hay dos procesos penales**, lo cual no obsta a que el aspecto material del principio pueda verse vulnerado si además se sanciona dos veces. Ahora bien, entiendo que la doctrina del Constitucional podría matizarse, pues si no hay una diferencia ontológica entre infracción administrativa y penal, si las sanciones penales y las administrativas no difieren en lo sustancial, y si deben aplicarse al procedimiento sancionador los mismos principios que rigen en el proceso penal, **debería admitirse que el procedimiento administrativo concurre con el penal a efectos del *non bis in idem*, o al menos, que si hay un procedimiento administrativo sancionador con entidad suficiente, pueda considerarse lesionado este principio**.

Haría falta un **análisis del procedimiento sancionador tributario** para ver si este sí sería un caso en que **la sustanciación de ambos procesos** –el tributario sancionador y el penal– **podrían vulnerar este derecho**. Para ello, tomamos como parámetros de comparación los que utiliza el propio Tribunal⁶⁶, al comparar los procedimientos sancionadores administrativos y penales por la

⁶³ STC 159/1987, de 26 de octubre; ATC 1001/1987, de 16 de septiembre.

⁶⁴ STC 98/1989, de 1 de junio; AATC 600/1987, de 20 de mayo y 413/1990, de 26 de noviembre.

⁶⁵ STC 2/2003, FJ 8. También sobre este punto, el magistrado GARCÍA MANZANO emite voto particular y entiende infringido el principio por considerar que el resultado del procedimiento administrativo sancionador puede condicionar y predeterminar el contenido de la sentencia penal, vulnerando la prevalencia de los órganos judiciales, y la vinculación de la Administración a sus decisiones.

⁶⁶ «La interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan **solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea posible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal**, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal».

ingesta de alcohol. Allí no regía la prohibición constitucional de doble procedimiento sancionador **por la sencillez del procedimiento administrativo sancionador y por la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas, de una magnitud que impide se equipare el expediente administrativo sancionador sustanciado a un proceso penal.**

La aplicación de la jurisprudencia anterior a nuestro ámbito de estudio, nos permite hacer la siguiente propuesta, y es que, a diferencia de lo que allí ocurría, en el nuestro, **dado el grado de complejidad del procedimiento sancionador tributario y sobre todo dada la magnitud y la naturaleza de la sanción que puede acarrear**, el obligado tributario sometido a este procedimiento sancionador sí puede en ocasiones encontrarse en una **situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal.** Sin olvidar la importantísima excepción de que en la vía administrativa no cabe imponer la pena de privación de libertad, basta con ver la cuantía que pueden llegar a alcanzar las sanciones pecuniarias y la severidad de las no pecuniarias.

A propósito de lo que acaba de mencionarse, debe matizarse que **la interdicción de doble procedimiento sancionador solo se incumple si ambos procedimientos han sido sustanciados con las debidas garantías**; un primer procedimiento tramitado sin respetar la prioridad legal del orden jurisdiccional penal no impide un segundo procedimiento sancionador⁶⁷.

Lo anterior enlaza con el **principio de no concurrencia de sanciones tributarias**, que también deriva del *non bis in idem*, que adelantábamos poco más arriba. A tenor de lo preceptuado en el artículo 180 de la LGT, si **la Administración tributaria** estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, tiene obligación de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, debiendo abstenerse de continuar el procedimiento, que quedará en suspenso. El precepto establece en concreto:

«Si la Administración estimase que **la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el Expediente al Ministerio Fiscal**, previa audiencia al interesado, y **se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido** mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal»⁶⁸.

La paralización del expediente administrativo y, por ende, del ejercicio resolutorio de la potestad sancionadora administrativa, tiene como finalidad el impedir, precisamente, que la Administración sancione algo que puede constituir infracción penal y que por ello ha de ser enjuiciado por

⁶⁷ STC 2/2003. Se ampara en el párrafo segundo del artículo 4 del Protocolo 7 CEDH y en su propia STC 159/1987, de 26 de octubre.

⁶⁸ Artículo 180.1 de la Ley 58/2003. También se recogía, en parecidos términos, este mandato en la LGT del 63, en el artículo 77.6: «en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal».

quien tiene competencia exclusiva para ello: los Jueces y Tribunales del orden jurisdiccional penal. Piénsese que, además, **dictada sentencia penal absolutoria, la Administración que reanude el expediente sancionador quedará vinculada por los hechos probados declarados por aquella.** Como dijo el Tribunal Constitucional, «la articulación procedimental del *ne bis in idem* se orienta, esencialmente, no tan solo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a **evitar que recaigan eventuales pronunciamientos de signo contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos** –penal y administrativo sancionador– atribuidos a autoridades de diverso orden. A impedir tales resultados se encamina la atribución prioritaria a los órganos jurisdiccionales penales del enjuiciamiento de hechos que aparezcan, *prima facie*, como delitos o faltas, atribución prioritaria que descansa en la exclusiva competencia de este orden jurisdiccional para depurar y castigar las conductas constitutivas de delito»⁶⁹.

En la misma sentencia, el Tribunal Constitucional examinó el principio de no concurrencia y expresó que **no enerva la apreciación de vulneración del *non bis in idem* la circunstancia de que la Administración competente para el ejercicio de la potestad sancionadora incumpliera su deber legal de suspender el procedimiento sancionador** y dar traslado del hecho a la jurisdicción penal, tal y como dispone la Ley. Tal incumplimiento producirá, en su caso, las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, afirmó el Tribunal, pero su inobservancia nunca podrá alterar el contenido del derecho fundamental al *non bis in idem* del sujeto infractor del artículo 25.1 de la Constitución, pues este sujeto es ajeno por completo a dicho incumplimiento de la Administración. El Tribunal dijo que, cuando exista un problema de este signo, no estamos ante un conflicto entre los órganos de la Administración (en aquel caso, autonómica) y la jurisdicción penal, susceptible de dirimirse con arreglo a criterios de prevalencia de uno u otro poder público, «sino, más sencillamente, ante la improcedencia de una condena penal, pronunciada en relación con una conducta cuya sanción administrativa firme se había ya producido, constándole esa circunstancia a los Tribunales sentenciadores que, al condenar, ocasionaron un doble resultado afflictivo proscrito por el derecho fundamental cuyo amparo nos impetra el recurrente».

No obstante, en su Sentencia 2/2003, de 16 de enero, entendió que se había cometido un error por parte de la Administración, al proseguir el expediente sancionador a pesar de que existía un procedimiento penal abierto. Ahora bien, la consecuencia que a ese error aparejó no fue declarar la vulneración del *non bis in idem* y otorgar el amparo, sino resolver que, **en ejecución de sentencia, se debían descontar de la sanción derivada de la sentencia penal** aquellas cantidades que el sujeto acreditara haber satisfecho a la Administración en concepto de sanción, así como el tiempo que efectivamente hubiera sido privado del carné de conducir en virtud de sanción administrativa.

El Tribunal entendió que, a los efectos de ponderar la vulneración del derecho fundamental del recurrente a no padecer dos sanciones por los mismos hechos con el mismo fundamento, no le correspondía analizar la legalidad o ilegalidad de la actuación de la Administración sancionadora, ni enjuiciar, desde esa misma óptica de la legalidad aplicable, la actuación de los órganos judiciales penales al absorber las sanciones administrativas impuestas en las penas.

⁶⁹ STC 177/1999, FJ 4.

Obsérvese que, en una situación como la descrita, tanto ante la norma de seguridad vial como ante la norma tributaria, los órganos penales que enjuician el caso se encuentran en una situación paradójica: ninguna de las dos legislaciones prevé expresamente solución para los casos en los que la Administración no suspenda el expediente administrativo sancionador, estando un procedimiento penal abierto; los órganos penales, aunque no pueden dejar de condenar penalmente al recurrente, dado su sometimiento estricto a la Ley en el ejercicio de su función jurisdiccional (art. 117.1 de la CE), tampoco pueden dejar de ser conscientes de que la sanción penal por ellos impuesta puede suponer una reiteración sancionadora constitucionalmente prohibida por el artículo 25.1 de la Constitución. El Tribunal, que solo hace un lógico llamamiento al legislador a fin de que solucione este problema ⁷⁰, no declara por ello vulnerado el *non bis in idem*.

Lo último sobre lo que quisiera llamar la atención antes de concluir con este principio es que **lo que la LGT dice que quedará en suspenso si se aprecian indicios de delito es el procedimiento sancionador, pero nada dice expresamente del procedimiento de comprobación e inspección tendente a la liquidación.**

Entiendo que, a pesar de esta falta de previsión expresa, puede sostenerse que **la Administración, si se enfrenta a un posible delito, debe abstenerse de continuar cualquier tipo de actuación administrativa**, esto es, deberá abstenerse también de practicar liquidación. No desconozco que existen importantes objeciones a esta tesis y que además han sido expuestas por las voces más autorizadas ⁷¹, pero me permito discrepar de ellas con base en las normas tributarias y en las que regulan el proceso penal.

Ha afirmado FERREIRO que la Ordenanza Tributaria alemana (cuerpo legal de notable prestigio entre nosotros, dice el profesor) «ordena con toda lógica pasar las actuaciones a la justicia *una vez realizado el acto de liquidación*, y que esta es la solución que debería adoptarse también aquí (...) Pues no es en absoluto lo mismo que un juez penal cuente, para su juicio, con un acto administrativo dictado con todas las garantías del procedimiento que lleva a él, que con la pericia de parte como sucede en la actualidad».

En efecto, una de las principales objeciones que pueden ponerse a la tesis que sustentamos es que la mayoría de los jueces no son expertos en materia tributaria, y que en el proceso penal por delito fiscal necesitan del auxilio de los peritos del cuerpo de Inspectores de Hacienda, que trabajan de cara al juicio en condición de peritos y no en el seno de un procedimiento inspector o sancionador con las correspondientes garantías. Encontramos un ejemplo de esta práctica en una Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja, en la que si bien se aclara que la designación como peritos de miembros de la Inspección de Hacienda está amparada por el artículo 66 del Reglamento General de Inspección, se señala que los jueces, a la hora de redactar la sentencia, suelen limitarse a plasmar en la misma el dictamen pericial, con lo que **en la práctica se llega a la liquidación por parte de**

⁷⁰ «Solo al legislador corresponde establecer los mecanismos normativos de articulación del ejercicio de la potestad punitiva por la Administración y por la jurisdicción penal para evitar la reiteración sancionadora y contemplar las consecuencias que derivan de su incumplimiento»: STC 2/2003, FJ 6.

⁷¹ Juan José FERREIRO LAPATZA: «Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, núm 21/1999.

un perito miembro de la Administración, y no a una determinación real de la deuda tributaria por el juez de lo penal predeterminado por la Ley, dice la sentencia ⁷².

A mi juicio, sin embargo, el hecho de que en la práctica se origine tal consecuencia no permite obviar el contenido de la Ley, con base en la cual debe afirmarse que la Administración, si se enfrenta a un posible delito, debe abstenerse de continuar actuaciones. Esta afirmación, sin embargo, no debe entenderse exenta de matices, que expondré a continuación.

En primer lugar debe tomarse en consideración el artículo 180.1 de la LGT, que como hemos ya señalado habla de que deberá paralizarse el *procedimiento administrativo, que quedará suspendido*. La interpretación que ha dado la doctrina a este precepto es que **la nueva LGT, cuando habla de procedimiento administrativo, solo ordena expresamente paralizar el procedimiento sancionador, pero no el inspector**, al menos con carácter automático. Ello permite afirmar que la Administración puede y debe liquidar la cuota e intereses con independencia de lo que haga la sentencia penal; así, para FALCÓN Y TELLA, «el proceso penal debería renunciar a toda pretensión de fijar o asegurar el cobro de la deuda tributaria, que deriva objetivamente del hecho imponible y no nace del delito» ⁷³. Esta rotundidad es la que entendemos puede suavizarse, y por ello se afirma que «la paralización (del procedimiento inspector) no procede salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del proceso penal».

Por tanto, creemos que **se paralizará el procedimiento sancionador con carácter general, y el de liquidación también, pero esto último solo ocurrirá si la liquidación quedara condicionada por el resultado del proceso penal**. Esta interpretación viene avalada, a nivel reglamentario, por el artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, regulador del Régimen Sancionador Tributario, que establece que:

«1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código penal, **se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido** y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos».

A continuación, si no explícita sí implícitamente, la norma establece la **imposibilidad de practicar liquidación en estos casos**, ya que viene a decir que al remitir el expediente al Ministerio Fiscal se interrumpen todas las actuaciones administrativas, que no se podrán retomar hasta que el juez penal no constate que no existe delito:

⁷² Sentencia de 28 de julio de 1999, en la que se aclara que la designación como peritos de miembros de la Inspección de Hacienda está amparada por el artículo 66 del Reglamento General de Inspección (Fundamento jurídico quinto, Ref.^a *El Derecho*, EDJ 1999\29201).

⁷³ Ramón FALCÓN Y TELLA, «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 5/2004, págs. 5 a 8. La tesis se extrae de una interpretación conjunta de los artículos 180.1 y 150.4 de la Ley 58/2003.

«2. Cuando la circunstancia prevista en el apartado anterior se aprecie antes de la propuesta de liquidación, el órgano, equipo o unidad remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico.

Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe.

Cuando dicha apreciación se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, **se suspenderá la ejecución de la liquidación** hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial».

En tercer lugar, dice el precepto, en su apartado 5 *in fine*:

«De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria **continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador** de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados».

Y finalmente, la LGT añade una norma que a mi juicio supuso una importante novedad, y es la contenida en su artículo 180.1 *in fine*. La Ley dice que:

«De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en que estaba cuando se suspendió».

Hasta aquí nada que no estuviera previsto ya en el antiguo Reglamento de Régimen Sancionador aprobado por Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. La novedad es el último apartado del precepto, que dice:

«Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión **se tendrán por inexistentes**».

A mi juicio, con esta previsión, el legislador no solo quiere avalar la idea de que **las actuaciones de liquidación deben interrumpirse ante la posibilidad de existencia de delito fiscal**, sino que quiere establecer expresamente que **las mismas deben considerarse como actos administrativos inexistentes**, con lo que para el Derecho Administrativo ello significa: serán actos que no gozarán de la presunción de validez típica de los actos administrativos, que no serán tampoco obviamente

inmediatamente ejecutivos, y que para oponerse a ellos no será necesario recurso, bastando que el particular ignore que han tenido lugar ⁷⁴. **Si se hubiera practicado liquidación durante el período en que el procedimiento sancionador estuvo en suspenso** porque la causa estaba en un Tribunal de lo penal y el destinatario de la misma no hubiera ingresado, no habrá consecuencia alguna: **ni se le podrá intentar cobrar por la vía de apremio ni se le podrá sancionar, pues para el Derecho aquel acto de liquidación nunca existió.**

En conclusión, si bien la paralización del procedimiento de liquidación en caso de indicios de delito fiscal podía sostenerse antes de la LGT del 2003, aunque aún quedara margen para la interpretación, ya a la luz de los artículos 180 de la LGT y 32 del Reglamento de Régimen Sancionador Tributario no cabe otra interpretación. Y así, **cuando la Administración descubra indicios de delito fiscal en virtud del cual la liquidación podría quedar directamente condicionada por el resultado del proceso penal, debe abstenerse de seguir el procedimiento inspector, esto es, debe suspenderlo y debe remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal o al Juez penal competente, y solo cuando se haya dictado sentencia o se hayan sobreesido o archivado las actuaciones, podrá la Administración continuar el procedimiento administrativo.** De hecho, el Tribunal Supremo entiende que la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que **ha de ser fijada dentro del proceso penal** ⁷⁵. **Todo lo anterior nos permite afirmar que no se practicará, por tanto, liquidación, y si se hubiera practicado, se dejará en suspenso la ejecución de la misma** ⁷⁶.

Y ya sí, para finalizar los comentarios acerca de este principio, quisiera traer a colación otra cuestión que deriva directamente del aspecto procesal del principio, y es el denominado **efecto de la cosa juzgada**, es decir, si la mera reiteración del ejercicio del poder sancionador del Estado, **aun sin el resultado de la doble sanción**, supone vulnerar el *bis in idem*. O lo que es lo mismo, **si la doble sustanciación de procedimientos sancionadores –administrativo y penal– constituye una vulneración del principio** que nos ocupa.

Esta vulneración podría afirmarse que se produciría si se desconociera, en sentido amplio, la cosa juzgada, por cualquier Tribunal, esto es, también por un tribunal económico-administrativo o por cualquier órgano administrativo con cuya resolución deviniese firme una sanción.

⁷⁴ «La presunción de validez solo cede ante los actos inexistentes»: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón: *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 2002, (pág. 580), que también dicen «Los actos inexistentes pueden ser desconocidos por los particulares sin necesidad de impugnación» (pág. 615).

⁷⁵ SSTs de 21 de enero, 5 de noviembre y 3 de diciembre de 1991.

⁷⁶ En contra, Ramón FALCÓN Y TELLA, «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 del RGIT y los artículos 9 y 10 de la LOPJ», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 11/1998, págs. 5-10: «no cabe en mi opinión, mantener por más tiempo una práctica generalizada que carece de todo fundamento, en cuanto que supone un manifiesto exceso en el ejercicio de sus competencias por el juez penal», pues ello «acaba convirtiéndose muchas veces, según demuestra una experiencia cada vez más preocupante, en una ciega y sorprendente aceptación por el juez penal de la deuda tributaria fijada por el *perito*, que normalmente resulta ser el actuario, y que por supuesto no se limita a opinar sobre los hechos (...) urge, pues, en mi opinión, volver a la tesis de que la deuda tributaria ha de fijarse en vía administrativa, de manera que la propuesta del actuario sea controlada al menos por la oficina técnica y el inspector-jefe», pues «nada impide que el procedimiento liquidatorio continúe su curso de acuerdo con las normas tributarias, sin paralizarse por la eventual existencia de indicios de infracción o delito, salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del expediente infractor –hoy necesariamente distinto al liquidatorio– o del proceso penal».

Pero como tiene reiterado el Tribunal Constitucional en cuanto al reconocimiento del **efecto de la cosa juzgada** de la resolución administrativa, «**en sentido estricto, dicho efecto es predicable tan solo de las resoluciones judiciales**»⁷⁷. En el caso resuelto por la Sentencia 2/2003 no se reconoció el efecto de cosa juzgada a la resolución administrativa porque la misma no había sido sometida a control jurisdiccional, lo que *a sensu contrario* permite deducir que podría reconocerse este efecto si la sanción administrativa hubiera sido revisada en la vía contencioso-administrativa⁷⁸.

5. EL PRINCIPIO ACUSATORIO

Otro de los principios que pueden analizarse, por su importancia en la práctica procesal, es el **principio acusatorio**, principio que debe regir el procedimiento sancionador y que exige que **aquel contra quien se dirige el proceso tenga conocimiento de la acusación**, de los hechos punibles. Aunque ha sido tradicionalmente estudiado desde el ámbito penal, no puede desconocerse y merece a mi entender un tratamiento desde nuestra materia, pues como ha reconocido el Tribunal Constitucional, aplica tanto al procedimiento penal como al sancionador⁷⁹.

Es un principio fundamental, no solo por la evidente relación con el derecho de defensa, sino porque **interrumpe el plazo de prescripción, tanto tributaria** [tal y como se desprende de los artículos 68.1 b)⁸⁰ y 180.1 *in fine*⁸¹ de la LGT 58/2003] **como penal** (art. 132.2 del CP⁸²). Mi interés se centra en este último asunto, pues hay un punto en el que las tesis del Tribunal Supremo y Cons-

⁷⁷ STC 2/2003, FJ 7: «Solo puede considerarse vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, en cuyo haz de garantías se ha reconocido el respeto a la cosa juzgada (por todas, SSTC 67/1984, de 7 de junio, FJ 2; 159/1987, de 26 de octubre, FJ 2; 189/1990, de 26 de noviembre, FJ 1; 151/2001, de 2 de julio, FJ 4), el desconocimiento de lo resuelto en una resolución judicial firme, dictada sobre el fondo del litigio».

⁷⁸ El TC en la Sentencia 2/2003 dice (FJ 7 *in fine*): «De otra parte, se ha de tener presente que uno de los requisitos de la legitimidad constitucional de la potestad sancionadora de la Administración es la necesaria viabilidad del sometimiento de la misma a control judicial posterior (art. 106 de la CE; STC 77/1983, de 3 de octubre). De modo que, **sin haberse producido dicho control judicial ulterior** por la jurisdicción contencioso-administrativa, al haber desistido el sancionado del recurso interpuesto, la resolución administrativa carece de efecto de cosa juzgada». Nótese que aquí el recurso contencioso se había interpuesto pero se desistió del mismo.

⁷⁹ Así, por ejemplo, la STC núm. 7/1998 (Sala Primera), de 13 enero, **reconoce el derecho a ser informado de la acusación**, citando las sentencias del mismo Tribunal 31/1986, 29/1989, 145/1993, 297/1993, 195/1995, 120/1996, y extrayendo del mismo la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados (SSTC 98/1989, 145/1993 y 160/1994).

⁸⁰ «El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria. Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso».

⁸¹ Ya se ha transcrito. Véase nota a pie número 68.

⁸² «La prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena».

titucional no coinciden, polémica no meramente doctrinal, sino con una importantísima relevancia práctica: mientras que **para el Tribunal Supremo bastaría la denuncia formal o querella para interrumpir el plazo de prescripción, para el Tribunal Constitucional es necesario que exista, al menos, una actuación judicial.**

A pesar de ser más garantista la tesis del Constitucional que la del Supremo, sería deseable que se reconociese todavía algo más: que, para que pueda operar la interrupción de la prescripción, el obligado tributario tuviera no solo conocimiento, sino *conocimiento formal* de que contra él se ha iniciado un procedimiento; en definitiva, que sería una auténtica garantía si se afirmara que no se interrumpirá la prescripción si no existiera *notificación formal* de la denuncia o querella.

Las posturas de nuestros dos altos Tribunales pueden resumirse como sigue: como la prescripción se interrumpe «cuando el procedimiento se dirija contra el culpable», en sentencias reiteradas, el **Tribunal Supremo ha venido sustentando la tesis de que para que la prescripción se interrumpa, no es necesario que exista actuación judicial, sino que la mera interposición de querella o denuncia contra el acusado ya tendría este efecto.** Así, la jurisprudencia mayoritaria del Supremo se ha manifestado en el sentido de que **la querella o la denuncia ya forman parte del procedimiento** y que por ello su presentación es suficiente para producir la interrupción de la prescripción. Lo que a mi juicio es poco garantista porque ello quiere decir que, a efectos de interrumpir el plazo de prescripción, sería suficiente con que el Tribunal o la Administración sancionadora tuvieran conocimiento de la comisión del ilícito, **no siendo necesario que el acusado tuviera conocimiento de la acusación** ⁸³.

Nuestros Tribunales están aplicando esta doctrina, como puede verse en sentencias de las Audiencias Provinciales y Juzgados de lo penal ⁸⁴.

Para el Tribunal Constitucional, sin embargo, no basta con la denuncia formal, sino que para que pueda considerarse interrumpido el plazo de prescripción es necesario que exista al menos una actuación judicial. Una incorrecta o defectuosa constitución de la relación jurídica

⁸³ En este sentido pueden verse las SSTs de 13 de junio de 1997, Sala de lo Penal, en Recurso de Casación núm. 1203/1996 (RJ 4896/1997), la STS 473/1997 (RJ 2818/1997), la STS 484/1997 (RJ 7531/1997) y la de 4 de junio de 1997, Sala de lo Penal, en Recurso de Casación núm. 1856/1996 (RJ 5239/1997), en la que se citan otras muchas anteriores en el mismo sentido: «Así resulta de la interpretación jurisprudencial [Sentencias de 2 mayo 1963 (RJ 1963\2241), 1 julio 1965 (RJ 1965\3465), 6 junio 1967 (RJ 1967\2637), 5 enero y 7 y 28 junio 1988 (RJ 1988\233, RJ 1988\4487 y RJ 1988\5378), 7 octubre 1991 (RJ 1991\2559) y 45/1994, de 25 enero (RJ 1994\106)], del párr. 2.º del art. 114 del CP de 1973 (RCL 1973\2255 y NDL 5670) [reproducido literalmente en el apartado 2 del art. 132 del nuevo Código (RCL 1995\3170 y RCL 1996\777)]. No es exigible por tanto para la interrupción de la prescripción una resolución por la que se acuerda, mediante procesamiento o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga». Más recientemente la STS 404/2003 (RJ 2679/2003): «la prescripción del delito se interrumpe por la sumisión a procedimiento penal de los hechos integrantes del mismo, y por tanto por la presentación de la querella o denuncia en que se dé cuenta de los hechos y no es exigible, por tanto, para la interrupción de la prescripción una resolución por la que se acuerde, mediante procesamiento o inculpación, la imputación a una persona del hecho delictivo que se investiga».

⁸⁴ Por ejemplo, Auto de la Audiencia Provincial Barcelona núm. 559/2005 (Sección 9.ª), de 7 de marzo, o Sentencia de la Audiencia Provincial Madrid núm. 253/2003 (Sección 3.ª), de 23 de abril.

procesal puede ser causa de indefensión lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva; admitir lo contrario, dice el Tribunal, sería causar indefensión a los recurrentes desconocedores del procedimiento, indefensión material que, precisamente por no haber sido estos llamados al proceso, tiene relevancia constitucional⁸⁵.

No obstante, la doctrina del Constitucional no está exenta de restricciones, pues para que pueda apreciarse indefensión, esto es, para que la falta de emplazamiento personal tenga relevancia constitucional, el Tribunal está exigiendo que se cumplan tres requisitos: que el sujeto que no ha sido emplazado tenga un derecho subjetivo o un interés legítimo que pueda verse afectado por la resolución que se adopte en ese proceso y por los ulteriores efectos materiales de la cosa juzgada; que el ciudadano, pese a haber mantenido una actitud diligente, se vea colocado en una situación de indefensión; y, lo que restringe aún más la aplicación de esta garantía, que pueda ser identificado por el órgano judicial a través de los datos que obran en las actuaciones⁸⁶.

No puede dejar de mencionarse que la doctrina del Tribunal Constitucional, sentada fundamentalmente en su Sentencia 63/2005, de 14 de marzo, ha sido duramente criticada desde sectores de la doctrina y desde el propio Tribunal Supremo, por considerarse que el Tribunal Constitucional ha invadido competencias del Tribunal Supremo al resolver una cuestión de legalidad ordinaria, al margen de la cual se había mantenido siempre⁸⁷.

Ciertamente, la citada sentencia no se ha limitado al estudio del caso concreto, sino que ha elaborado una tesis sobre la prescripción que salta por encima del caso para llegar a unas conclusiones totalmente distintas a las que había llegado el Supremo a lo largo de los años de interpretación de este precepto.

El Tribunal Supremo había venido sosteniendo que el tema de la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria –como había dicho en anteriores sentencias el Tribunal Constitucional– y que corresponde su interpretación a los Tribunales ordinarios.

⁸⁵ Así por ejemplo en las SSTC 36/2001, de 12 de febrero [«así doctrina constitucional reiterada que, al no precisar Ley Orgánica reguladora de este Tribunal el *dies a quo* para el cómputo del plazo de presentación de la demanda de amparo por quienes, debiendo serlo, no fueron parte en el proceso previo, este plazo debe empezar a computarse a partir del momento en el que tales demandantes **tuvieron conocimiento suficiente y fehaciente, procesal o extraprocesalmente**, de la existencia de la resolución frente a la cual se impetra el amparo (por todas STC 111/1998, de 1 de junio, F 3). Por ello no puede considerarse que la publicación del fallo de la Sentencia en un boletín oficial sea relevante a estos efectos»], en la 63/2005, de 14 de marzo («el plazo de prescripción legalmente establecido para el delito de alzamiento de bienes imputado a los demandantes de amparo se encontraba ya vencido en el momento en que, casi dos años más tarde, dicha querella fue admitida a trámite por el Juzgado») y en la 228/2005, de 12 de septiembre.

⁸⁶ Doctrina contenida en la STC 36/2001, de 12 de febrero, y reiterada en la 228/2005.

⁸⁷ El caso sometido a consideración del Alto Tribunal era el siguiente: la querella se había presentado por la Agencia Tributaria días antes de que expirara el plazo de prescripción contra los inculpados; sin embargo, el auto de admisión de la querella no se dictó hasta transcurridos casi dos años desde la presentación de la querella, por lo que, en su tesis, el plazo de prescripción había transcurrido con creces.

Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005, que también es de obligado cumplimiento para los Tribunales de justicia, no se limita a un estudio del caso concreto y no solo entiende en este caso conculcado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, sino que **establece una doctrina sobre la prescripción**, que viene a ser la siguiente: **la denuncia o querrela es un acto de parte que no tiene eficacia interruptiva de la prescripción; nunca este instituto se puede dejar al arbitrio de los particulares**, puesto que su fundamento se halla en la necesidad de pena y en criterios de prevención general, por lo que el transcurso de dichos plazos de prescripción hace que la necesidad de pena desaparezca en la conciencia social; lo que la imposición de una pena por parte del Estado hubiera restablecido en el orden social, lo ha restablecido el transcurso del tiempo.

El Constitucional considera que la prescripción trata de limitar temporalmente el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado en atención a la consideración de que el simple transcurso del tiempo disminuye las necesidades de respuesta penal, dado que la imposición de una pena carecería de sentido por haberse ya perdido el recuerdo del delito por parte de la colectividad. Entiende que no perjudica a la parte que ejercita la acción penal, puesto que también tiene el deber de instar a la administración de justicia a que actúe en un plazo razonable, no dejando olvidadas las querellas que se presentan en un plazo próximo a la prescripción, sin ninguna actuación por la parte que la insta. Estima que no puede considerarse razonable una interpretación del 132.2 del Código Penal que deje la interrupción de la prescripción exclusivamente en manos de los particulares, sin requerir para ello actuación alguna de interposición judicial, con la perturbadora consecuencia, entre otras muchas posibles, de que, lejos de verse el Juez compelido al ejercicio del *ius puniendi* dentro del plazo legalmente establecido, goce de una ampliación extralegal de dicho plazo por virtud de la actuación de los denunciados y querellantes, al tener como efecto la interrupción del mismo que comience a correr de nuevo en su totalidad. La admisión de esta doctrina, que el Tribunal Constitucional califica de irrazonable, significaría que se abriría otro nuevo plazo de prescripción con la interposición de la denuncia o la querrela que permitiría al Juez dictar la resolución en el plazo próximo de la prescripción y volver a iniciar de nuevo el plazo de prescripción, por lo que los delitos serían casi imprescriptibles. Por todo ello, y considerando el Tribunal Constitucional que la prescripción lo que limita es el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, **es precisa una actuación del órgano judicial y no basta la sola presentación de denuncia o querrela**.

Sin embargo, el Tribunal Supremo, en Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda, de fecha 25 de abril de 2006⁸⁸, estableció lo siguiente: «El artículo 5.4 de la LOPJ, interpretado conforme a los artículos 117.1, 161.1 b) y 164.1 de la CE, no puede impedir que el Tribunal Supremo ejerza con plena jurisdicción las facultades que directamente le confiere el artículo 123.1 de la CE "y acuerda" mantener la actual jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción pese a la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005».

A pesar de que muchos Tribunales han venido aplicando la doctrina del Supremo, se aprecia cómo algunos están, sin embargo, más recientemente sosteniendo la tesis del Tribunal Constitucional, y están exigiendo, a efectos del cómputo de la prescripción, **actuación judicial con cono-**

⁸⁸ Referencia Westlaw: JUR 2006, 169749.

cimiento del acusado ⁸⁹. Así, por ejemplo lo hace, precisamente en un delito contra la Hacienda Pública, una reciente Sentencia de la Audiencia Provincial Madrid, en la que la cuestión planteada era si se tomaba en consideración el día de presentación de la *denuncia* como acto interruptivo de la prescripción o si lo que se tomaba en consideración era el *auto* que dictó el Juez de Instrucción para considerar que el procedimiento se dirigía contra el recurrente. Si la prescripción se interrumpiera por la mera denuncia se llegaría a la conclusión de que no podría estimarse prescrito el delito, mientras que si se exigiera que el acto que interrumpe la prescripción fuera el acto judicial, sí sería de aplicación el instituto de la prescripción y, por tanto, procedería la absolución del acusado. La Audiencia declaró prescrito el derecho de la Administración tributaria y absolvió al acusado ⁹⁰.

No faltan, como hemos dicho, pronunciamientos de Tribunales ordinarios en contra de esta tesis y que inaplican la doctrina sentada en la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005 ⁹¹. No

⁸⁹ Auto de la Audiencia Provincial La Rioja núm. 80/2006 (Sección 1.ª), de 10 mayo (JUR 2006\169162), en la que la Audiencia dice que «no ignora el Tribunal la doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, respecto a la cuestión planteada, expuesta ad. ex. en SSTs número 879/2002 de 17 de mayo (RJ 2002, 6389), y número 751/2003, de 28 de noviembre (RJ 2004, 91)», pero que, «sin embargo, la STC número 63/2005, de 14 de marzo, es contundente»; también Sentencia de la Audiencia Provincial Madrid núm. 386/2006 (Sección 23), de 10 julio (JUR 2007\63943), que dice «aun otorgando eficacia interruptiva de la prescripción a las denuncias formuladas (...) el juzgado de instrucción no practicó diligencia alguna para averiguar la identidad del apelante ni de aquellas personas que habían desarrollado alguna de las actividades reseñadas en la denuncia en relación con el lugar del accidente. Por ello es evidente que ha transcurrido con exceso el plazo de la prescripción de la falta cuando el procedimiento se dirigió contra el apelante». Es también interesante el Auto de la Audiencia Provincial Barcelona núm. 401/2006 (Sección 7), de 24 mayo (ref Westlaw JUR 2006\259615) en el que puede leerse «la diligencia del Juez y de la parte acusadora es también, por consiguiente, una de las finalidades que con carácter inmediato persigue la prescripción penal, en el entendimiento de que toda negligencia de uno y otra conduce a favorecer al supuesto delincente con la eventual impunidad de su conducta. Esta voluntad claramente manifestada por el legislador penal de que el ejercicio del *ius puniendi* se constriña a un marco temporal preestablecido se vería contrariada de considerarse, como así lo ha hecho la Sentencia recurrida que, para estimar interrumpido el plazo de prescripción en cada caso señalado, basta con la simple presentación de una denuncia o de una querrela sin necesidad de que para ello medie acto alguno de interposición judicial (...) De manera que será únicamente el Juez quien puede llevar a cabo esa actuación de dirección procesal del procedimiento contra el culpable que requiere el artículo 132.2 del Código Penal para considerar interrumpido el plazo de prescripción del delito en cuestión (...) si bien es cierto que los denunciantes o querellantes tienen un tiempo limitado para el ejercicio de su derecho a entablar la acción penal, y que ese plazo coincide con el establecido para el ejercicio del *ius puniendi* por parte del Estado, ello no debe hacer olvidar que los que están obligados a poner en marcha el instrumento penal en el indicado plazo son los órganos judiciales, pues solo ellos son titulares del *ius puniendi* en representación del Estado (por todas, STC 115/2004, de 12 de julio, F 2)».

⁹⁰ Se trata de la Sentencia núm. 475/2006 (Sección 15), de 14 diciembre, referencia Westlaw JUR 2007\162769. La misma da cuenta de la evolución de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional acerca del 132.2 del Código Penal.

⁹¹ Auto de la Audiencia Provincial Barcelona núm. 299/2005 (Sección 6), de 2 mayo (referencia Westlaw JUR 2005\171277), Auto de la Audiencia Provincial Tarragona núm. 355/2006 (Sección 4), de 14 septiembre (referencia Westlaw JUR 2007\114133), Sentencia de la Audiencia Provincial Santa Cruz de Tenerife núm. 76/2007 (Sección 2), de 26 enero (referencia Westlaw JUR 2007\156773), y con argumentos ciertamente discutibles –como la exigencia de reiteración en una sentencia del Constitucional– la Sentencia de la Audiencia Provincial Madrid núm. 461/2007 (Sección 16), de 7 junio (referencia Westlaw ARP 2007\549) en la que puede leerse: «esta Sala considera que la Sentencia 63/2005 del Tribunal Constitucional, con el respeto que la decisión de tan Alto Tribunal merece, tiene alcance limitado precisamente al recurso de amparo que se resuelve en dicha Sentencia. Se ha de tener en cuenta que estamos ante una situación, la reflejada en dicha Sentencia 63/2005 que podemos denominar "patológica" y es la demora de más de dos años en el pronunciamiento por parte de un Juzgado de Instrucción, sobre la pertinencia de la admisión a trámite de una querrela. Indudablemente la demora es excesiva y ello afecta a derechos fundamentales de los ciudadanos, ante cuya vulneración, con buen criterio, sale al paso el Tribunal Constitucional. La cuestión clave es si los argumentos empleados por el Tribunal Constitucional en dicha sentencia son exactamente de aplicación en todos los casos. Probablemente lo serían para situaciones similares,

obstante, debe destacarse muy especialmente que, si bien es cierto que, tras la Sentencia 63/2005 del Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo ha dictado otras en las que continúa manteniendo su criterio respecto a la interrupción de la prescripción, no es menos cierto que ha dictado una, de fecha 22 de junio de 2005 ⁹², en la que aplica esta doctrina constitucional, mencionando expresamente la Sentencia 63/2005.

6. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE Y A NO DECLARARSE CULPABLE

Otro de los principios penales y de Derecho sancionador que no debe perderse de vista en la defensa de un sujeto sometido a un procedimiento sancionador, acusado de cometer infracción tributaria, es el **derecho a no autoincriminarse y a no declararse culpable**, principio de fuerte calado y larga tradición en el Derecho penal, que ha venido siendo introducido poco a poco y muy sutilmente en el ámbito tributario.

Ya la Carta de Derechos de la Constitución americana de 1791 recoge el privilegio en el artículo Quinto y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos hecho en Nueva York el 16 de diciembre de 1966, en su artículo 14.3 g). Sin embargo, en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, no se encuentra expresamente, aunque varias sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) lo han reconocido como implícito en el derecho de defensa o a un proceso equitativo. Así, en la sentencia *Bendenoun contra Francia*, de 24 de febrero de 1994, el TEDH entiende que en el concepto *acusación penal* del artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos podrían entrar los procedimientos jurisdiccionales relativos a los ilícitos tributarios.

Es un derecho que, está aceptado, **no opera en el ámbito de las declaraciones tributarias** ⁹³. Así, fue precisamente en un asunto español, en la Sentencia del TEDH de 22 de marzo de 2005, en asunto *Blanca Rodríguez-Porto Pérez* contra Reino de España, en un caso de delito contra la

es decir, excesiva e injustificada demora del órgano judicial para decidir sobre la admisión a trámite de la querrela, pero el caso que nos ocupa no es igual (...) Por otro lado la tesis contenida en la Sentencia 63/2005 del Tribunal Constitucional no ha tenido continuidad en posteriores decisiones del Alto Tribunal y frente a ella se ha alzado el citado Acuerdo del Pleno no jurisdiccional del Tribunal Supremo de fecha 12 de mayo de 2005 (JUR 2005, 167138) y en múltiples resoluciones anteriores y posteriores del Tribunal Supremo [21 de julio de 2006 (RJ 2006, 7090), 21 de junio de 2006 (RJ 2006, 4927)]. A ello cabe añadir que no estamos hablando, respecto a la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2005 de una decisión del Pleno, sino de una Sala y que hubo dos votos particulares disidentes».

⁹² STS núm. 753/2005 (Sala de lo Penal), de 22 junio, en Recurso de Casación núm. 1168/2004 (referencia RJ 2005, 5002): «ocurre que el artículo 132.2 del CP, interpretado en la forma que impone su contexto normativo y con el rigor semántico que requiere el *ius puniendi*, obliga a entender que el único *procedimiento* cuyas actuaciones tienen legalmente la eficacia de interrumpir la prescripción es el propiamente criminal. Así es en reiterada jurisprudencia de esta sala, con expresión en sentencias que van desde la de 2 de julio de 1878 a otras mucho más recientes, como la de 6 de julio de 1990 (RJ 1990, 6244), que requiere una *actividad instructora*, o la de 1151/1999, de 9 de julio (RJ 1999, 5938), que se refiere a la *sumisión a procedimiento penal*. Y lo mismo en la del Tribunal Constitucional 63/2005, de 14 de marzo (RTC 2005, 63), que identifica como órganos judiciales con habilitación legal para la realización de actos de esa trascendencia a los que *ejercen la función de interpretar y aplicar las normas penales*, y, como marco exclusivo de estos, al proceso penal».

⁹³ STEDH de 22 de marzo de 2005, en asunto *Blanca Rodríguez-Porto Pérez* contra Reino de España.

Hacienda Pública, cuando el Tribunal declaró inadmisibile, por falta de fundamento, la demanda de la recurrente, quien había considerado que su condena no respetaba su derecho a guardar silencio y a no confesarse culpable. El Tribunal recuerda su jurisprudencia constante según la cual, aunque el artículo 6 del Convenio no los mencione expresamente, el derecho a guardar silencio y el derecho a no confesarse culpable, son normas internacionales generalmente reconocidas en el seno de la noción del proceso justo consagrada por dicho artículo ⁹⁴. Concretamente, **el derecho a no confesarse culpable presupone que, en un asunto penal, la acusación trata de basar su argumento sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presión, ignorando la voluntad del acusado** ⁹⁵. El derecho a no confesarse culpable concierne, en primer lugar, al respeto de la determinación de un acusado a guardar silencio; el Tribunal verifica si la demandante fue obligada a testificar en su contra o a acusarse *durante el proceso penal* emprendido en su contra, vulnerando de esta manera su derecho a no contribuir a su propia acusación. Pero, tal como había señalado el Tribunal Constitucional en su decisión de 10 febrero 2003, el Tribunal recuerda que *los derechos invocados por la demandante solo despliegan sus efectos en el marco de un proceso penal. Como el delito procedía de que la demandante había omitido señalar el incremento de su patrimonio en el marco de una declaración de renta que debía cumplimentar con anterioridad a la apertura del proceso penal en su contra, el Tribunal estima que los derechos a guardar silencio y a no confesarse culpable no están en juego en este caso*, no pudiéndose considerar la obligación de declarar sus ingresos una medida que obliga a esta a contribuir a su propia acusación ⁹⁶.

No obstante lo anterior, y aunque el principio no juegue en el ámbito de las declaraciones tributarias, **si se aplica a todo procedimiento dirigido a la imposición de una sanción** ⁹⁷, de forma que **en el seno de un procedimiento sancionador no pueden tenerse en cuenta datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de comprobación e investigación** ⁹⁸. Por tanto, puede sostenerse que **también en procedimientos de captación de información que puedan dar lugar a un procedimiento de comprobación e inspección, que pueda a su vez conducir a una sanción**, debería tenerse presente este derecho.

En efecto, puede sancionarse la negativa a colaborar con la Administración en la cuantificación de la obligación tributaria, pero la cuestión adquiere tintes distintos **si se trata de información obtenida bajo coacción tendente a sancionar**, pues **de la jurisprudencia del TEDH se desprende que ni se puede sancionar por no aportar, bajo coacción, pruebas incriminatorias, ni se puede sancionar tampoco con base precisamente en estas pruebas aportadas bajo amenaza de sanción**, pues en ambos casos se está vulnerando este derecho.

⁹⁴ *Heaney y Mc.Guinness* contra Irlanda, Sentencia de 21 de diciembre de 2001, ap. 40.

⁹⁵ *Saunders* contra Reino Unido, Sentencia de 17 de diciembre de 1996, ap. 68.

⁹⁶ *Serves* contra Francia, Sentencia de 20 de octubre de 1997, ap. 47.

⁹⁷ Ramón FALCÓN Y TELLA: «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal*, núm. 12/1997. El profesor afirma que no cabe utilizar, en el seno de un procedimiento sancionador, datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de comprobación e investigación.

⁹⁸ Véase el trabajo de Ángel AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO: «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000, pág. 97.

Así, en las sentencias que resolvieron los asuntos *Funke* contra Francia ⁹⁹, *Saunders* contra Reino Unido ¹⁰⁰ y *JB* contra Suiza ¹⁰¹ se entendió que, el derecho a no declarar contra uno mismo, se encontraba implícito en el derecho de defensa o a un proceso equitativo. Así, en opinión del demandante sr. Funke, su condena penal por negarse a entregar los documentos solicitados por las aduanas violó su derecho a un proceso equitativo, garantizado por el artículo 6.1, y la Administración habría violado el derecho a no declarar contra sí mismo, principio general consagrado tanto en los ordenamientos jurídicos de los Estados contratantes como por el Convenio Europeo y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; el Tribunal ¹⁰² «constata que las aduanas provocaron la condena del señor Funke para obtener determinadas pruebas que presumían que existían pero de las que no tenían certeza. **No pudiendo o no queriendo obtenerlas por otro medio, intentaron obligar al demandante a que les entregara él mismo la prueba de los delitos** que había cometido. Las particularidades del derecho aduanero ¹⁰³ no justificarían tal violación del derecho, de todo "acusado" en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye al término, de guardar silencio y no contribuir a su propia incriminación. Por tanto, ha existido violación del artículo 6.1».

Posteriormente, las sentencia recaída en los asuntos *Weh* contra Austria ¹⁰⁴ aclara que, si bien **se puede entender vulnerado el derecho a no declarar contra uno mismo por la aportación de pruebas incriminatorias bajo coacción en un procedimiento distinto al penal, es necesario que exista un «vínculo concreto suficiente con dicho procedimiento»**; de otra forma, es decir, sin ese vínculo concreto y suficiente, «el uso de la fuerza de la coacción (por ejemplo, la imposición de una multa) para obtener información no vulnera los derechos del demandante a guardar silencio y a no inculparse».

En sentido semejante se pronuncia en el asunto *Rieg* contra Austria ¹⁰⁵: «si no existe un vínculo concreto y suficiente entre dichos procesos criminales, el uso de los poderes coercitivos (es decir, la imposición de una multa) para obtener información, no plantea un conflicto con el derecho del demandante a permanecer en silencio ni con su privilegio de no incriminarse». Meses después, en *Shannon* contra Reino Unido ¹⁰⁶, «el Tribunal concluye que la obligación que tenía el demandante de presentarse ante los investigadores financieros y de responder a sus cuestiones, que concernía a los hechos por los que se le imputaban varios delitos, era incompatible con su derecho a no contribuir en su propia acusación».

Aunque debe distinguirse entre la coacción que se ejerce **en un procedimiento penal** para obtener pruebas incriminatorias y la coacción que se ejerce **en un procedimiento de comprobación, como el de inspección, con vías a un posterior procedimiento sancionador**, en ambos casos el Tribunal de Estrasburgo **ha anulado las sanciones** que traían causa en estas pruebas obtenidas del

⁹⁹ STEDH de 25 de febrero de 1993.

¹⁰⁰ STEDH de 17 de diciembre de 1996.

¹⁰¹ STEDH de 3 de mayo de 2001.

¹⁰² Apartado 44 de la sentencia.

¹⁰³ Apartados 30-31 de la sentencia.

¹⁰⁴ STEDH de 8 de abril de 2004.

¹⁰⁵ STEDH de 24 de marzo de 2005.

¹⁰⁶ STEDH de 4 de octubre de 2005, apartado 41.

propio acusado bajo coacción. No obstante, esta afirmación debe matizarse, pues como el Tribunal recuerda en el asunto *Shannon* contra Reino Unido, **no toda medida coercitiva permite concluir con una vulneración injustificada del derecho a no autoinculparse**: primero porque, como por ejemplo se dijo en el asunto *Saunders*, hay una serie de **elementos cuya existencia es independiente de la voluntad del acusado y que escapan del campo de aplicación de este derecho en litigio, como los documentos obtenidos en virtud de una orden**¹⁰⁷. Y segundo porque, en otros asuntos en los que no existe ningún proceso diferente al sancionador –pendiente o ya emprendido–, el Tribunal ha concluido con la no violación del derecho a no autoinculparse¹⁰⁸.

Y nótese un tercer matiz: en la sentencia que resolvió el caso *Shannon* contra el Reino Unido se dijo algo ciertamente interesante y es que no es obligatorio que los elementos potencialmente incriminatorios obtenidos por coacción hayan sido realmente utilizados en el marco de un proceso penal para poder considerar aplicable el derecho a no autoinculparse. Ya en el asunto *Heaney y McGuinness*¹⁰⁹ se manifestó que los demandantes podían aprovecharse de los artículos 6.1 y 6.2 «incluso habiendo sido posteriormente absueltos del delito por el que originariamente habían sido perseguidos». El Tribunal afirmó que el señor Shannon podía «alegar la vulneración de su derecho a no autoinculparse a pesar de que en el proceso penal no se utilizaron elementos autoincriminatorios o invocaciones al no respeto de la obligación a ofrecer información»¹¹⁰.

Por su parte, el **Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE)**, ha analizado la trascendencia de **aportar pruebas en un procedimiento sancionador propiamente dicho, dictaminando que, en efecto, no hay obligación de dar respuestas autoincriminatorias** en el seno de un procedimiento de este tipo, si bien con base en la vulneración del derecho de defensa¹¹¹, **pues aunque el principio general que consagra el derecho a no declarar contra sí mismo no está expresamente recogido en normas de Derecho comunitario primario o derivado, forma parte del Derecho comunitario** en tanto que principio consagrado por los Derechos de los Estados miembros, por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950 y por el Pacto internacional de Derechos civiles y políticos, de 19 de diciembre de 1966. No obstante, **la protección ofrecida por el TJCE no es tan amplia como la que parece desprenderse de la jurisprudencia del TEDH.** Puede leerse en el caso *Orkem* que:

«con carácter general, los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros únicamente reconocen el derecho de no declarar contra sí mismo **a la persona física acusada de una infracción**

¹⁰⁷ Véase Sentencia *Saunders*, ya citada, ap. 69.

¹⁰⁸ Véase Sentencia *Weh*, antes citada, y la decisión *Allen* contra Reino Unido, núm. 76574/2001, CEDH 2002-VIII; en esta última se dijo que el hecho de que el interesado pudiera mentir con la única finalidad de impedir a las autoridades fiscales descubrir los hechos susceptibles de justificar el inicio de diligencias no bastaría para hacer jugar el derecho a no autoinculparse, dado que no existía ningún proceso penal pendiente o emprendido contra el demandante.

¹⁰⁹ STEDH de 21 de diciembre de 2000, aps. 43-46.

¹¹⁰ Apartado 35 de la Sentencia *Shannon* antes citada.

¹¹¹ Así, por ejemplo, en la Sentencia de 18 de octubre de 1989, Asunto *Orkem contra Comisión*, en la que el Tribunal afirmó que la Comisión, al obligar, mediante su solicitud de información a la empresa a confesar una infracción del artículo 85 del Tratado CEE (la Comisión se había propuesto conducir a la demandante a confesar su participación en un acuerdo destinado a limitar o a controlar la producción o las ventas o a repartirse los mercados), había vulnerado el derecho de defensa de la demandante.

en el marco de un proceso penal» y que «el análisis comparativo de los Derechos nacionales no permite llegar a la conclusión de que exista, como común a los Derechos de los Estados miembros, tal principio en favor de las personas jurídicas y en el ámbito de las infracciones de naturaleza económica»¹¹².

El Tribunal de Luxemburgo no ha dicho con rotundidad (como sí ha hecho el Tribunal de Estrasburgo) que se vulnere el derecho a no declarar contra uno mismo por la utilización de pruebas autoincriminatorias obtenidas de forma coactiva **en procedimientos previos a los sancionadores, como en procedimientos de solicitud de información** o en procedimientos civiles. En la sentencia que resolvió los asuntos *Hoechst AG* contra la Comisión¹¹³, el TJCE afirmó que, si bien en la sentencia *Michelin*¹¹⁴, *se había observado que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediabilmente dañado en los procedimientos de investigación previa*, especialmente en las verificaciones, que pueden tener un carácter determinante para la constitución de pruebas del carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de estas. **No obstante, el Tribunal no llegó a afirmar que el derecho a no declarar contra uno mismo opera en estos procesos** de investigación previos a los sancionadores, sino que dijo que, «si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa solo afectan a los procedimientos de naturaleza contradictoria que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras, como el derecho a asesoramiento jurídico y el derecho a la confidencialidad de la correspondencia entre Abogado y cliente¹¹⁵, deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa». Por tanto, **no mencionó el derecho a la no autoincriminación entre los derechos que deben ser respetados en fase de investigación.**

La vulneración no se producirá a menos que estos procedimientos puedan dar lugar a sanciones o ser indicio que justifique la apertura de una investigación previa a un procedimiento sancionador. Puede leerse en la Sentencia *Postbank*¹¹⁶, que «de las consideraciones que preceden resulta que la limitación de la facultad de investigación de la Comisión (...) por lo que se refiere a la obligación de que una empresa responda a preguntas, limitación que el Tribunal de Justicia ha deducido del principio del respeto del derecho de defensa en la citada sentencia *Orkem* contra Comisión, no se puede transponer a un proceso civil nacional de aplicación de los artículos 85 y 86 del Tratado, que versa exclusivamente sobre relaciones privadas entre particulares, pues tal procedimiento no puede dar lugar, directa o indirectamente, a que una autoridad pública imponga una sanción. Sin embargo, **una autoridad nacional no puede utilizar dichas informaciones como medio de prueba de una infracción** de las normas sobre la competencia en el marco de un procedimiento que **pueda dar lugar a sanciones o como indicio que justifique la apertura de una**

¹¹² Asunto C-374/1987 apenas citado. En aquel caso se trataba de infracciones en materia de Derecho de la competencia.

¹¹³ Sentencia que resolvió los asuntos acumulados 46/87 y 227/88, *Hoechst AG* contra la Comisión, de 21 de septiembre de 1989.

¹¹⁴ Sentencia de 9 de noviembre de 1983, *Michelin* (Asunto 322/81, Rec. 1983, p. 3641, apartado 7).

¹¹⁵ Derecho reconocido por este Tribunal en la Sentencia de 18 de mayo de 1982, AM & S, 155/79, Rec. 1982, pág. 1.575.

¹¹⁶ Sentencia de 10 de noviembre de 1993, que resuelve el asunto C-60/92, *Postbank*.

investigación previa a tal procedimiento». El Tribunal **niega además la vulneración de este derecho cuando no se hubiera podido demostrar que las respuestas ofrecidas a las preguntas se utilizaran a efectos de inculpación** ¹¹⁷.

Nótese aquí la diferencia con la doctrina del TEDH, que entiende vulnerado este derecho aun cuando los elementos autoincriminatorios no se utilizaran para la condena. Por tanto, en efecto, **no es que no pueda obligarse a alguien a aportar cierta información, es que no podrá sancionarse con base precisamente en información obtenida en esos procedimientos no sancionadores bajo coacción.** Y para el TJCE **no se entenderá vulnerado este derecho si finalmente el acusado fuera absuelto.**

De hecho, también ha afirmado el Tribunal que, si bien la Comisión no puede obligar a una empresa a reconocer su participación en una infracción, no por ello se le impide que, al fijar el importe de la multa, tenga en cuenta la ayuda que esta empresa le haya prestado voluntariamente para probar la existencia de la infracción ¹¹⁸.

La clave de la vulneración o no del derecho de defensa, en los requerimientos de información que pueden resultar autoincriminatorios, creo que puede encontrarse en si lo solicitado es algo cuya prueba incumbe a la autoridad que solicita la información. Así puede deducirse de varias sentencias recientes, en las que se dice que la Comisión, al solicitar información, no puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe precisamente a la propia Comisión. Así por ejemplo, puede deducirse de la Sentencia de 7 de enero de 2004 ¹¹⁹, o de la Sentencia de 29 junio 2006 ¹²⁰, en la que el Tribunal afirmó:

«La Comisión tiene la potestad de obligar a dicha empresa a que facilite toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento y a que le presente, si fuere preciso, los documentos correspondientes que obren en su poder, incluso si estos pueden servir para probar contra ella o contra cualquier otra empresa la existencia de una conducta contraria a la competencia.

En cambio, **es bien distinta la situación en la que la Comisión pretende obtener respuestas por parte de una empresa que es objeto de una investigación que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la Comisión».**

Trasladando esta doctrina, dictada para infracciones en materia de Derecho de la Competencia, a nuestro ámbito y a nuestro país, creo que puede afirmarse que **si en nuestra LGT se ha con-**

¹¹⁷ Por ejemplo, STJCE Luxemburgo (Pleno) de 15 octubre 2002, Apartado 292.

¹¹⁸ Por ejemplo, STJCE Luxemburgo (Sala Primera) de 14 julio 2005.

¹¹⁹ *A sensu contrario*, pues la STJCE (Sala Quinta) de 7 de enero de 2004 considera no vulnerado el derecho de defensa: «El reconocimiento de un derecho a guardar silencio en los términos definidos por Buzzi Unicem, que produciría el efecto de proteger a los miembros de una asociación de empresas al impedir que esta declare contra ellos excedería de lo que es necesario para preservar el derecho de defensa de las empresas y constituiría un obstáculo injustificado para el cumplimiento, por parte de la Comisión, de la misión consistente en velar por el respeto de las normas sobre competencia en el mercado común».

¹²⁰ Sentencia que resolvió el asunto núm. C-301/2004-P (apartados 41 y 42).

sagrado, en materia de carga de la prueba, el principio general de que quien alega algo, debe probarlo ¹²¹, en aquellos casos en que sea la Administración tributaria la que quiera hacer valer su derecho, deberá probarlo, y no podrá exigir al sujeto que aporte pruebas que podrían conducirle a una sanción cuando a ella misma incumba la carga de la prueba.

Piénsese en este caso que me consta se ha dado en la realidad. La Administración justifica un Acta de Inspección y su consiguiente liquidación tributaria en que, según sus cálculos, realizados a la vista de facturas (que en su momento tuvo a su disposición pero que «ha extraviado» y no se encuentran en el expediente administrativo), debe aumentarse la base imponible declarada. Ante la inexistencia de dichas facturas en el expediente, la Inspección aplica el método de estimación indirecta. Pues bien, entiendo que, llegados a la vía contenciosa, la Administración no puede pedir al contribuyente que aporte las facturas para completar el expediente sin vulnerar con ello el derecho a no declarar contra uno mismo. Ello porque **la aportación coactiva de dichas facturas por parte del obligado tributario supondría declarar contra sí mismo, en la medida que la prueba de que los hechos que constan en la Diligencia son ciertos corresponde a la Inspección.**

Nuestro Tribunal Constitucional viene reconociendo la virtualidad del derecho a no autoincriminarse, protegido en nuestro artículo 24.2 de la Constitución, en el procedimiento administrativo sancionador ¹²², derecho conectado con la presunción de inocencia que se pone en relación con la carga de la prueba. Así, tiene manifestado que la declaración inculpatoria del coacusado, que es una prueba constitucionalmente legítima, «ha de venir mínimamente corroborada por algún hecho, dato o circunstancia externa para constituir prueba de cargo bastante en orden a destruir la presunción de inocencia, por cuanto al acusado le asiste el derecho a guardar silencio total o parcialmente y no está sometido a la obligación jurídica de decir la verdad, de modo que **sus manifestaciones, cuando son la única prueba, no alcanzan la suficiente entidad para desvirtuar aquella presunción**» ¹²³.

¹²¹ El artículo 105 de la Ley 58/2003 preceptúa que «en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

¹²² STC núm. 45/1997 (Sala Primera), de 11 marzo, FJ 7: «Tampoco la conducta del recurrente, negándose a colaborar con la Administración en la identificación del piloto de su barco en el momento de ocurrir los hechos objeto de la sanción administrativa, es suficiente para destruir la presunción de inocencia que, como derecho fundamental, le protege y tutela. Nadie está obligado a declarar contra sí mismo. Según se recuerda en la STC 197/1995 «no puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y **ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas**, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativo de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquella pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo» (fundamento jurídico 7).

¹²³ STC núm. 198/2006 (Sala Segunda), de 3 julio, en la que se citan las SSTC 153/1997, de 29 de septiembre, F 6; 49/1998, de 2 de marzo, F 5; 115/1998, de 1 de junio, F 5; 68/2001, de 17 de marzo, F 5; 57/2002, de 11 de marzo, F 4; 207/2002, de 11 de noviembre, F 2; 65/2003, de 7 de abril, F 5; 55/2005, de 14 de marzo, F 1; y 1/2006, de 16 de enero, F 6.

En materia tributaria lo ha hecho recientemente, sobre la base de las sentencias del TEDH, pero en esta ocasión ha considerado que el derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable, por su propia inclusión en el artículo 24.2 de la CE, entre las garantías que disciplinan el proceso penal, solo despliega sus efectos en el marco de un proceso penal en curso o ante la existencia de *actuaciones dirigidas a la eventual determinación de responsabilidades penales* ¹²⁴.

Probablemente quepa interpretar que con la expresión *actuaciones dirigidas a la eventual determinación de responsabilidades penales* se puede referir el Constitucional, no solo las actuaciones llevadas a cabo por el propio Ministerio Fiscal o el Juez de instrucción, sin intervención previa de la Administración tributaria, sino también a las actuaciones a las que alude el artículo 180 de la Ley 58/2003 ¹²⁵. Porque entiendo que en los supuestos en los que existe una conducta presuntamente delictiva y la Administración tributaria tiene obligación de abstenerse de continuar el procedimiento y de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, la Inspección tributaria se transforma en una especie de inspección prejudicial o de auxilio al órgano judicial, teniendo sus actuaciones o informes el carácter de denuncia dirigida al Juzgado a través de la Fiscalía, esto es, de *notitia criminis* a la que se ha llegado, precisamente, por la colaboración del contribuyente que ha aportado los elementos de prueba incriminatoria que fundamentan la acusación.

El Constitucional no llega, no obstante, a otorgar el amparo solicitado, por considerar que la prueba se había obtenido no del propio sujeto infractor, sino de un tercero ¹²⁶. La argumentación (que se ha reiterado en alguna sentencia posterior ¹²⁷) es, si no criticable, cuanto menos discutible, dado que el recurso había sido presentado por el consejero delegado de una sociedad y había sido él mismo condenado como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública relativos a las obligaciones fiscales en concepto de IVA e IS de la sociedad de la que él era consejero.

¹²⁴ En STC 18/2005, de 1 de febrero, donde se consagra la doctrina ya anticipada por el ATC núm. 39/2003 (Sala Segunda, Sección 4.ª), de 10 de febrero. Posteriormente, en el mismo sentido se pronuncia en Sentencia 68/2006 (Sala Primera), de 13 marzo.

¹²⁵ Véase Isaac MERINO JARA: «Autoinculpación y delitos contra la Hacienda pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Parte Presentación núm. 4/2005.

¹²⁶ Fundamento jurídico segundo, *in fine*, de la STC 18/2005: «no ha existido la vulneración denunciada en tanto que de los autos se desprende inequívocamente que, ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información incriminatoria se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados al Sr. J. M. los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia incriminación»; y fundamento jurídico cuarto, *in fine*: «No apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo en este punto».

¹²⁷ STC núm. 68/2006 (Sala Primera), de 13 marzo: «De todo lo anterior se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo –la entidad Bravo Management, SL–, que la coacción prevista en la Ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma», para concluir (fundamento sexto) «que del mismo modo que en la STC 18/2005 (RTC 2005, 18), hemos de concluir que "no apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo"».

Al eludir cualquier consideración de fondo sobre el contenido y extensión del derecho a no autoinculparse en el ámbito de los procedimientos de comprobación tributaria, el Tribunal ha perdido una magnífica oportunidad para sentar doctrina al respecto. Y ello porque en el Derecho penal español rige el principio *societas delinquere non potest*, que impide que pueda exigirse responsabilidad penal a una persona jurídica (no así en Derecho sancionador, en que las sociedades sí pueden ser sujetos infractores¹²⁸), de manera que los responsables penales de los delitos cometidos en el seno de sociedades *siempre* son personas físicas. Por ello, debe destacarse especialmente la importancia del principio de responsabilidad, que no puede ser objetiva, de modo que no es el mero desempeñar el cargo de administrador lo que da lugar a responsabilidad, sino el llevar a cabo, en la práctica, la conducta defraudatoria, como manifestación particular de la dirección económica de la sociedad. Y en el caso, el Presidente y Consejero Delegado llevaron a cabo la conducta material de defraudar a Hacienda, en tanto en cuanto llevaba la dirección económica de la sociedad y, por ello fue condenado como autor de dos delitos contra la Hacienda Pública, en concepto de IVA e IS.

Lo que me atrevería a cuestionar de la argumentación del Constitucional es su interpretación excesivamente formalista, y en contra del acusado, al expresar que el sujeto pasivo de esos tributos no es el administrador sino la propia sociedad y, que dado que toda la documentación *se le había requerido a la sociedad* (aunque la había aportado el acusado) no se habría vulnerado el derecho a no declarar contra sí mismo, del que es titular el recurrente en amparo, esto es, el administrador.

Recientemente, el Tribunal Constitucional ha reconocido el amparo con base en el derecho a no declarar contra uno mismo, no en el ámbito tributario, pero quizás pueda entenderse que, *a sensu contrario* de lo que en la sentencia se dice, el amparo podría operar en el ámbito tributario. Se trata de la Sentencia 75/2007, de 16 de abril, y en ella se dice que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable «constituyen garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa del acusado, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable»¹²⁹. Pero, y esto es lo que quisiera destacar, argumenta el Tribunal que **«la legislación española no sanciona la falta de colaboración del acusado con la Administración de Justicia y no lo somete a la obligación jurídica de decir la verdad, sin que puedan por tanto extraerse consecuencias negativas para el acusado exclusivamente del ejercicio del derecho a guardar silencio, o de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable»**¹³⁰.

No hay duda de que, como dice GARCÍA NOVOA, «el procedimiento inspector reúne la condición de *procedimiento administrativo del que pueda derivar en una acción penal* en los términos de la jurisprudencia del TEDH (...) las declaraciones y los datos y antecedentes aportados en este pro-

¹²⁸ En el ámbito tributario, antes a tenor de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria 230/1963 y ahora en virtud de lo dispuesto en el artículo 181.1 de la Ley General Tributaria 58/2003.

¹²⁹ Se citan las SSTC 197/1995, de 21 de diciembre, F 6; 161/1997, de 2 de octubre, F 5; 127/2000, de 16 de mayo, F 4; 67/2001, de 17 de marzo, F 6; y 18/2005, de 1 de febrero, entre otras.

¹³⁰ Fundamento jurídico sexto *in fine*.

cedimiento pueden tener *trascendencia penal*. Se trata además de datos y antecedentes que pueden ser exigidos coactivamente, en la medida en que una eventual negativa pudiera ser sancionada como *resistencia, excusa o negativa* prevista en el artículo 78.1 f) de la entonces vigente LGT/1963»¹³¹.

Trasladando todos estos argumentos del Tribunal Constitucional al ámbito tributario, en cuya legislación sí se sanciona la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria¹³², podría concluirse que, **si al sujeto objeto de actuaciones de comprobación e inspección se le obliga a aportar documentación autoincriminatoria, que será utilizada como prueba de cargo en un procedimiento sancionador, se estarían vulnerando este derecho reconocido en el 24 de la Constitución.**

7. CONCLUSIÓN

Si bien es cierto que el brocardo *iura novit curia* obliga al juez a conocerlos, el estudio, interpretación e invocación de los principios y derechos fundamentales de Derecho sancionador, tanto penal como administrativo, no debe desdeñarse en los procedimientos sancionadores en materia tributaria. Nuestros Tribunales, en consonancia muchas veces con la doctrina de los TEDH y de Justicia de las Comunidades Europeas, y acogiendo los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, están dictando sentencias en las que, reiteradamente, están anulando sanciones por haber sido impuestas con vulneración de estos principios. Porque castigar no es recaudar, y no se pueden imponer sanciones al obligado tributario so pretexto del deber de contribuir, pues el ejercicio del *ius puniendi* responde a otras finalidades. Estamos bien lejos de afirmar que se trata de un terreno de garantías y seguridad consolidadas. Queda mucho camino por recorrer hasta alcanzar el pleno reconocimiento de estos derechos en el ámbito tributario. Pero los operadores jurídicos debemos aportar nuestro grano de arena, y solo en esta idea, y sin pretender arribar a conclusiones que cierren su estudio, se han elaborado estas notas para que a esta meta se llegue cuanto antes.

BIBLIOGRAFÍA

Toda la bibliografía utilizada ha sido citada en cada nota a pie de página, por lo que su inclusión se considera una reiteración innecesaria.

¹³¹ César GARCÍA NOVOA: «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3/2005.

¹³² Con un artículo en el que el principio de taxatividad o tipicidad queda claramente en entredicho, cuando dice que «constituye infracción tributaria la resistencia, excusa, obstrucción o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria» y cita entre otras «las actuaciones que constituyen tal resistencia, obstrucción, etc.» (art. 203.1 de la Ley 58/2003).