

Antonio Cubero Truyo

Florián García Berro

Profesores Titulares de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Sevilla

Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario

A propósito del desarrollo reglamentario
de la LGT*

SUMARIO

1. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS
2. LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS DE LAS SANCIONES IMPUGNADAS
3. CONFORMIDAD TÁCITA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN. RENOVACIÓN DE LAS DUDAS DE INCONSTITUCIONALIDAD ANTE EL AGRAVAMIENTO DE LA SANCIÓN CUANDO SE RECURRE LA LIQUIDACIÓN
4. EL RÉGIMEN DE LA RENUNCIA AL EXPEDIENTE SANCIONADOR SEPARADO—4.1. *Una norma en beneficio de la administración y en detrimento de las garantías del contribuyente*—4.2. *Consecuencias discutibles del incumplimiento del plazo de resolución*—4.3. *La difícil confluencia de dos procedimientos con diferente nivel de garantías*
5. REMISIÓN DE ACTUACIONES AL JUEZ O AL FISCAL

* El presente trabajo forma parte del Proyecto de Investigación «Evolución de la presión fiscal ante las reformas tributarias». Referencia SEJ2004-07182.

1. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

El Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el reglamento general del régimen sancionador tributario (RRS en adelante) constituyó un acontecimiento normativo de singular interés, teniendo en cuenta que su contenido afecta de modo inmediato un flanco especialmente sensible de la esfera de derechos de los ciudadanos, pudiendo llegar a condicionar de modo decisivo los términos de su protección jurídica en el marco de las relaciones con el Fisco. El reglamento aborda la regulación detallada de diversos aspectos, integrados tanto en el régimen sustantivo –calificación de circunstancias definitorias de ciertos tipos infractores y fórmulas para el cálculo del importe de las multas establecidas en la LGT–, como en el ámbito del procedimiento aplicable para la imposición de las correspondientes medidas sancionadoras. Lamentablemente, una vez examinado con detenimiento el texto de la norma, se detectan en ella varios excesos que permiten cuestionar con todo rigor la legalidad de algunas de sus previsiones. Determinados preceptos, además, dejan servidos para el futuro inevitables conflictos de aplicación derivados de su más que dudosa compatibilidad con el escudo de garantías que protege la posición de los obligados tributarios en el ámbito punitivo. Así se pondrá de manifiesto mediante el análisis que a continuación se aborda, centrado en las novedades más llamativas contenidas en el texto reglamentario.

El orden expositivo del presente estudio se corresponde en líneas generales con la ubicación de las normas objeto de análisis dentro de la estructura del RRS. Con una sola excepción, pues hemos optado por desarrollar en primer término el problema planteado en torno al posible mantenimiento de la suspensión automática de las sanciones en el ámbito del proceso Contencioso-Administrativo, pese a que la regulación de este aspecto se sitúa al final del capítulo III del texto reglamentario. La vigencia del asunto, sobre el que en fechas muy recientes se ha pronunciado con discrepancias internas el Tribunal Supremo, hacía inevitable, de una parte, su toma en consideración por cualquier estudio actual del régimen sancionador tributario. La utilización del tema como preámbulo de nuestra exposición se justifica, de otra parte, por la conveniencia de dejar sentado desde el principio que, a diferencia del resto de normas que son objeto de análisis en el presente trabajo, el desarrollo reglamentario resulta en este punto en nuestra opinión correcto, conforme trataremos de argumentar a continuación.

2. LA SUSPENSIÓN SIN GARANTÍAS DE LAS SANCIONES IMPUGNADAS

El capítulo III del RRS se cierra con una norma, el art. 29, que desarrolla

lo previsto en el art. 212.3 LGT. Este último a su vez dispone, como es sabido, la suspensión automática de la ejecución de las sanciones hasta el momento de su firmeza en vía administrativa. Por cierto que, como resulta bien conocido, la LGT ha establecido de manera explícita por fin que esta suspensión no determinará en ningún caso el devengo de intereses de demora, haciéndose eco así de la postura que había terminado manifestando al respecto el Tribunal Supremo, ante las dudas que el asunto había suscitado bajo la regulación precedente¹.

Volviendo al precepto reglamentario citado al principio, éste se limita a primera vista a precisar algunas consecuencias derivadas de la disposición legal de que trae causa. Sin embargo, su mera contemplación evoca de modo inevitable la más reciente jurisprudencia producida en esta materia, suscitando la necesidad de valorar el sentido de la misma y, sobre todo, de las opiniones discrepantes que frente a ella se han expresado.

Resumidamente, la cuestión conflictiva reside ahora en determinar si, una vez que no caben más recursos en vía administrativa contra la sanción impuesta, su ulterior impugnación ante la jurisdicción Contencioso-Administrativa debe suponer el mantenimiento de la suspensión automática sin garantías. El art. 29.2 RRS se limita a disponer que si, dentro del plazo establecido para la impugnación jurisdiccional, el interesado comunica al órgano de recaudación que ha interpuesto el recurso contencioso solicitando la suspensión, ésta se mantenga hasta que el órgano judicial se pronuncie acerca de su procedencia. Como se ve, el reglamento simplemente ordena en este punto una espera prudente al órgano de recaudación, con objeto de evitar que, una vez acordada en su caso la suspensión, con arreglo a las normas de la jurisdicción Contencioso-Administrativa, el procedimiento de ejecución se encuentre ya iniciado, e incluso muy avanzado o concluido, lo que supondría un injustificado perjuicio para el derecho a la tutela judicial del interesado. Ahora bien, el precepto reglamentario no extiende la suspensión automática a toda la duración del proceso Contencioso-Administrativo. Es decir, si el órgano judicial estimase que no concurre ninguno de los motivos que, con carácter general, determinan la suspensión de los actos administrativos, nada le impediría denegar la suspensión, permitiendo de ese modo al órgano de recaudación iniciar el procedimiento ejecutivo. En realidad, la norma no hace sino consagrar en esta materia la continuidad del criterio que venía sosteniendo con anterioridad la Administración, en aplicación del art. 35 de la ya derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (LDGC en lo sucesivo).

Debe recordarse, no obstante, que la solución descrita lleva de manera inevitable a admitir la ejecución de medidas punitivas antes de que recaiga sentencia sobre el fondo del asunto, motivo por el que su aplicación había suscitado algunos reparos, de modo especial desde la perspectiva del princi-

¹ Véase a este respecto la STS de 18-9-2001 (RJ 2002, 430).

pio de presunción de inocencia. Reparos que, formulados frente a situaciones concretas, han terminado siendo objeto de consideración por las distintas instancias judiciales. En concreto, existen sobre el particular dos recientes sentencias del Tribunal Supremo. En ellas se avala la solución reglamentaria que se acaba de exponer. Con todo, lo espinoso de la cuestión se pone de manifiesto al constatar la pluralidad de votos particulares formulados frente a la postura mayoritaria del Tribunal.

Resumidamente, las SSTs de 5-10-2004 (RJ 2005, 10) y de 7-3-2005 (RJ 2005, 3861), niegan que existan razones técnico jurídicas para sostener el mantenimiento automático de la suspensión sin garantías durante toda la duración del proceso judicial. La regla, en cuya virtud las sanciones tributarias no pueden ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa –prevista en el art. 35 LDGC en términos similares a los del actual art. 212.3 LGT–, sólo implica la suspensión de la ejecución, en opinión de la primera sentencia citada, hasta el momento en que el acto sancionador «haya causado estado en la citada vía (...), o bien, como máximo (...), «hasta que se adopte, en la vía Contencioso-Administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, *ex novo*, en la vía jurisdiccional». A la misma conclusión, con argumentos en sustancia idénticos, llega la STS de 7-3-2005.

Como decimos, sin embargo, no han faltado opiniones discrepantes en el seno del propio Tribunal, traducidas en un voto particular a la primera de las sentencias mencionadas y tres a la segunda. Simplificando la exposición de su contenido, los diversos argumentos empleados para oponerse a la solución mayoritaria pueden reconducirse a tres. Se aduce, en primer lugar, que la firmeza en vía administrativa de una sanción debe entenderse literalmente producida sólo desde el momento en que no es posible ya su revisión mediante cualquier cauce ordinario, administrativo o judicial². Dicho de otro modo, sólo pueden considerarse firmes en vía administrativa y, por tanto, no afectadas por la suspensión automática de su ejecución, aquellas sanciones que no sean ya susceptibles de revisión en virtud de un recurso, ni administrativo ni jurisdiccional. En nuestra opinión, el razonamiento resulta demasiado endeble, pues si el legislador hubiera querido establecer de manera generalizada la suspensión de las sanciones pendientes de recurso en vía judicial, le hubiera bastado para ello con declarar su suspensión automática –sin garantías– hasta el momento de ganar firmeza, a secas, sin acudir a una expresión como la de firmeza *en vía administrativa*, que con toda clari-

² Ésta es la interpretación por la que se inclina el voto particular a la STS de 5-10-2004, en el que se afirma que «no debería haber dudas sobre el alcance de la expresión «firme en vía administrativa» que ha de ser la imposibilidad de que un acto sea objeto de recurso, ya sea administrativo o jurisdiccional. En este sentido la afirmación de la sentencia mayoritaria asimilando dicha expresión a «causar estado en vía administrativa» me parece desacertada. Por lo tanto, el legislador cuando dice lo que dice en los artículos citados está sosteniendo sencilla, lisa y llanamente que las sanciones que son recurridas no son ejecutivas». E idéntica opinión sostiene el voto del Magistrado Garzón Herrero a la STS de 7-3-2005.

dad remite a una situación distinta. El concepto de sanción firme en vía administrativa, a nuestro modo de ver, no puede referirse a otra cosa que a un acto sancionador que haya agotado la citada vía o, no agotándola, tampoco haya sido recurrido en plazo; es decir, a una sanción que no sea ya susceptible de impugnación en vía administrativa. Por lo demás, la debilidad del argumento expresado se pone de manifiesto por el hecho de que algunos de los votos particulares, pese a defender idéntica solución, rechazan de modo explícito la posibilidad de hacerlo mediante esta interpretación supuestamente literal de la norma³.

En efecto, algo más elaborado es el segundo de los razonamientos que se siguen para sostener la misma solución anterior, es decir, la de la suspensión sin necesidad de garantías de todas las sanciones susceptibles de revisión ordinaria en vía administrativa o judicial. Se trata de apelar a la necesidad de superar la interpretación literal de la norma, aduciendo que el ciudadano que acude a los tribunales no puede verse en peor condición que durante el ejercicio de los recursos en vía administrativa. Dicho de otro modo, la solución del problema interpretativo debe fundarse en la intuición de que «ante los Tribunales de justicia no se pueden perder garantías que se habían reconocido al que antes había reclamado en vía administrativa»⁴. En todo caso, tampoco esta argumentación nos parece convincente, pues el hecho de que la sanción pueda ser ejecutiva cuando está pendiente de recurso Contencioso-Administrativo, no significa una pérdida de la garantía prevista en la norma. Lo que ocurre es que dicha garantía pierde su función

³ Así, el voto del Magistrado Enríquez Sancho a la STS de 7-3-2005, uno de cuyos pasajes admite la necesidad de ir más allá de la interpretación literal de la Ley para poder sostener el mantenimiento de la suspensión en vía jurisdiccional: «No parece dudoso que la expresión «hasta que sean firmes en vía administrativa» equivale hasta que los actos hayan causado estado en vía administrativa. Si el precepto hubiera querido referirse al mantenimiento de la suspensión hasta que contra el acto sancionador no fuera posible interponer recurso alguno habría bastado con decir que las sanciones no podrían ejecutarse hasta que fueran firmes, sin ningún otro aditamento». Manifiesta de modo explícito la misma opinión el voto particular que a la misma sentencia formula el Magistrado Campos Sánchez-Bordona, pese a que, como el anterior, propugna el mantenimiento de la suspensión incluso con posterioridad al momento de la firmeza en vía administrativa.

⁴ Véase una vez más el discurso que emplea, en su voto a la STS de 7-3-2005, el Magistrado Enríquez Sancho: «la cuestión no me parece que deba resolverse con la simple interpretación literal del precepto. Es bien sabido que la interpretación literal es propia del primer momento de la interpretación de las normas pero que el intérprete no debe quedarse en ella. Por lo pronto, la propia Sección 2ª de esta Sala ha declarado en varias ocasiones, a propósito de la interpretación de este artículo 35 LDGC, que esa firmeza en vía administrativa significa que la suspensión automática de la sanción se extiende hasta que se haya producido pronunciamiento judicial, en el caso de que hubiere sido impugnada ante los Tribunales (sentencias de 18 de septiembre de 2001 y 29 de enero de 2003, en las que se citan otras muchas de la misma sección). (...) Entiendo que en estas sentencias se plasma una intuición que otras veces se ha expresado más claramente. Que cuando se acude a los Tribunales no se puede estar en peor condición que cuando se había acudido a la vía administrativa previa. Que ante los Tribunales de Justicia no se pueden perder garantías que se habían reconocido al que antes había reclamado en vía administrativa».

cuando, por haberse acudido a la vía judicial, el interesado goza ya de la protección propia de los tribunales de justicia, que son los que habrán de decidir, a la vista de los intereses concurrentes, si procede o no mantener la suspensión.

El último de los argumentos a que hacemos referencia descansa en una interpretación literal, esta vez del segundo párrafo del art. 233.8 LGT. Dicho precepto, ubicado ya fuera del capítulo que la Ley dedica al régimen sancionador, dispone que, una vez agotada la vía administrativa, la suspensión de la sanción tributaria se mantendrá «sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial». El texto de este inciso ha servido, como comentamos, para que algunos magistrados discrepantes de la doctrina mayoritaria del Tribunal sostengan que es la propia LGT la que establece el mantenimiento de la suspensión sin garantías durante todo el proceso contencioso. Se argumenta, en efecto, que la *decisión judicial* a que alude la norma, como término final de la suspensión, debe identificarse con la resolución sobre el fondo del asunto que pone término a la vía judicial. En apoyo de esta interpretación se alega, por una parte, que cuando el primer párrafo del propio art. 233.8 establece el mantenimiento de la suspensión de los actos no sancionadores –en tanto siga vigente la correspondiente garantía–, se declara de modo explícito que dicha suspensión se extenderá sólo hasta que recaiga una decisión judicial sobre la procedencia de la suspensión. Por el contrario, al referirse a la suspensión de las sanciones, el párrafo siguiente no especifica qué decisión judicial es la que pone término a la suspensión automática sin garantías. Por tanto –se afirma–, deberá entenderse que en este caso es la resolución sobre el fondo, y no la que de modo específico hubiera de adoptarse en relación con la solicitud de suspensión, la única que puede determinar el cese de ésta.

En nuestra opinión, sin embargo, la referida interpretación del precepto resulta en exceso forzada. Es cierto que, al aludir al término final de la suspensión de las sanciones, el segundo párrafo del art. 233.8 no especifica, como sí hace el párrafo anterior, que la decisión judicial que opera el cese de la suspensión es la que tenga por objeto precisamente resolver sobre la procedencia de dicha suspensión. Pero tal circunstancia es, primeramente obvia, pues lo primero que el órgano judicial tiene que decidir es precisamente si procede o no mantener la suspensión. Y, como es sabido, la suspensión sin garantías sólo viene impuesta por la Ley –art. 212.3 LGT– hasta el momento en que la sanción gane firmeza en vía administrativa. A partir de ese punto –es decir, cuando ya no cabe recurso alguno en la citada vía– es el órgano judicial el que, con arreglo a la Ley procesal, debe adoptar la resolución que corresponda sobre el mantenimiento o no de la suspensión y sobre las condiciones en que dicho mantenimiento, en su caso, ha de tener efecto. Sería absurdo por ello entender que la decisión judicial a que alude el último párrafo del art. 233.8 LGT es la resolución sobre el fondo, ya que desde un momento anterior el propio órgano judicial está capacitado para decidir, si procede, el cese de la suspensión o la exigencia de garantías a efectos de su mantenimiento.

La interpretación literal del art. 233.8, último párrafo, que acabamos de rechazar, busca como apoyo también alguna jurisprudencia anterior del propio Tribunal Supremo. Concretamente, ciertos pasajes de las SSTs de 18-9-2001 (RJ 2002, 430) y de 29-1-2003 (RJ 2003, 2022). Sin embargo, en nuestra opinión, de los precedentes mencionados no cabe deducir que la suspensión sin garantía de las sanciones haya de mantenerse durante todo el proceso jurisdiccional. Y ello pese a que, leídas fuera de su contexto, algunas afirmaciones realizadas en las citadas sentencias puedan llevar a tal conclusión. Buena prueba de ello es que la STS de 18-9-2001, tras declarar, *obiter dicta*, que «hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa» [F. 4º, C), 2], inmediatamente se apresura a abundar en explicaciones sobre el significado de esta afirmación, invocando a tal efecto dos sentencias del Tribunal Constitucional cuyos pasajes citados no dejan lugar a la duda sobre el sentido que el Tribunal Supremo quiere dar a sus palabras anteriores: «De ahí que la Sentencia 66/1984, de 6 de junio, del Tribunal Constitucional, declarara la constitucionalidad de la autotutela ejecutiva en materia de Derecho administrativo sancionador y, por ende, la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores como no contraria a la presunción de inocencia ni al derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que la ejecución pudiera ser sometida a la decisión de un Tribunal de Justicia y que éste pudiera resolver sobre su suspensión, y de ahí, también, que la Sentencia del propio Tribunal 78/1996, de 20 de mayo, añada que «mientras se toma aquella decisión –se refiere a la que resuelva sobre la suspensión solicitada– no pueda (ésta) impedirse ejecutando el acto, con lo cual la Administración se habría convertido en Juez» [F. 4º, C), 3]. Argumentos que, a nuestro juicio, ponen bien a las claras que cuando la sentencia, en un pasaje anterior, difiere la firmeza de la sanción en vía administrativa a la resolución del órgano judicial, se refiere a la resolución que éste adopte sobre la procedencia o no de mantener la suspensión.

En resumidas cuentas, coincidimos con la postura mayoritaria expresada en las SSTs de 5-10-2004 y 7-3-2005 que venimos comentando. La suspensión automática sin garantías de la sanción tributaria, prevista en el art. 212.3 LGT, debe entenderse eficaz sólo hasta que el órgano jurisdiccional se pronuncie sobre la procedencia de mantener o no dicha suspensión –en idénticas o en diferentes condiciones– durante el proceso judicial. No cabe por tanto considerar ilegal en este punto el art. 29.2 RRS que, en esta materia efectúa, a nuestro juicio, un desarrollo fiel a la letra y al espíritu del precepto legal que le sirve de base. Con ello no se priva a los interesados en vía judicial de la garantía que disfrutaron en vía administrativa, como pretende alguno de los votos particulares a que hemos aludido. Lo que ocurre es que la garantía de la no ejecución, cuya razón de ser es evitar que el principio de presunción de inocencia sufra un menoscabo irremediable antes de que el interesado pueda obtener la tutela de los tribunales, pierde su razón de ser una vez que éstos se pronuncian, garantizando con su intervención la

mejor tutela posible de los intereses concurrentes. Nada impide, desde luego, que la decisión sea, si así lo aconseja la mejor protección de los bienes jurídicos en presencia –incluido el derecho a la presunción de inocencia del recurrente– mantener la suspensión sin garantías hasta que se produzca la decisión sobre el fondo. Pero en modo alguno puede considerarse que la LGT esté impidiendo al órgano contencioso-administrativo pronunciarse en un sentido distinto, si así lo considera procedente en aplicación de la Ley reguladora de su jurisdicción.

3. CONFORMIDAD TÁCITA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN. RENOVACIÓN DE LAS DUDAS DE INCONSTITUCIONALIDAD ANTE EL AGRAVAMIENTO DE LA SANCIÓN CUANDO SE RECURRE LA LIQUIDACIÓN

Retrocediendo a continuación en nuestro análisis hasta el capítulo segundo del RRS, abordamos a partir de este momento el comentario de un aspecto donde la regulación resulta, a nuestro juicio, merecedora de críticas serias, pese a venir respaldada en apariencia por cierta jurisprudencia constitucional producida en el pasado. Nos referimos a la concreción reglamentaria de los criterios para apreciar la conformidad del obligado tributario como paliativo de la multa. Es verdad, no obstante, que en este punto el art. 7.1 RRS se limita a reflejar y precisar al respecto la innovación en apariencia formal prevista en el art. 187.1.d) LGT. En virtud de esta última norma, en los procedimientos de gestión tributaria, una vez formulada por la Administración la propuesta de regularización al obligado tributario, se presume que éste presta su conformidad si no manifiesta expresamente lo contrario ni interpone recurso o reclamación contra el acto de liquidación. El precepto reglamentario, por su parte, dispone que, si no se ha impugnado la liquidación y, antes de quedar cerrado el plazo para hacerlo, se dictase la resolución sancionadora, ésta deberá incluir la rebaja del 30 por 100 prevista para caso de conformidad, sin perjuicio de la exigencia del importe del descuento si la liquidación fuese objeto de impugnación ulterior.

Se trata, como antes quedó indicado, de una novedad a primera vista formal, sin aparentes consecuencias, pues la rebaja por conformidad ya se encontraba prevista en la regulación precedente –art. 82.3 de la LGT de 1963–. A nuestro modo de ver, sin embargo, el régimen descrito pone de manifiesto la debilidad argumental de cierta jurisprudencia del Tribunal Constitucional, pues supone a nuestro juicio la demostración patente de que nos encontramos ante una norma intimidatoria dirigida a penalizar de modo ilegítimo a los ciudadanos que opten por ejercer su derecho constitucional a recabar la tutela de los tribunales.

Sabido es que, ante las lógicas reticencias que había suscitado una norma similar (la reducción por conformidad de la sanción en 50 puntos), la STC 76/1990, de 20 de abril, declaró su conformidad con la Constitución, alegando que en ella no se contemplaba un agravamiento de la sanción impuesta a los sujetos que decidiesen impugnar el acto de liquidación, sino

antes bien un beneficio para quienes optasen por allanarse de modo *voluntario* a la regularización promovida por la Administración. En tal sentido, la conformidad sería «una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar» (F. 7 A). Ahora, la nueva regulación pone de relieve con absoluta crudeza el sofisma de la sentencia. Para ello ha bastado que el reglamento de 2004 obre conforme a una lógica deducción que sólo al Tribunal Constitucional parecía resistírsele: la de que la norma que establece la rebaja por conformidad no regula en sustancia otra cosa que una penalización para quienes opten por impugnar la liquidación tributaria. Habida cuenta de lo cual, carece de sentido aplicar dicha penalización a quienes no interpongan recurso o reclamación, aunque no hayan manifestado su conformidad con el acto de liquidación. De ahí que para tales casos el párrafo segundo del art. 7.1 RRS disponga también la aplicación de la rebaja. Lo que equivale, en resumidas cuentas, a incrementar el castigo de quienes, una vez impuesta la sanción reducida, opten por recurrir la liquidación, pues para esta eventualidad el mismo precepto prevé que se exija a los discolos el importe de la reducción.

De forma paradójica, sin embargo, puesto que el Tribunal Constitucional hizo depender la legitimidad de la norma de un mero formalismo, este simple cambio de configuración formal operado por el nuevo reglamento hace que la regulación, contemplada bajo el filtro de la doctrina expuesta, incurra en inconstitucionalidad. Así, en la línea sofística antes criticada, la STC 76/1990 concluye afirmando la necesidad de rechazar cualquier interpretación de la norma «que propiciara una agravación de la sanción tributaria en el caso de que no se acepte la propuesta de liquidación que la Administración formule. Sólo la conformidad del contribuyente tiene expresamente reconocido en la Ley un efecto graduatorio de la sanción, y obviamente con un sentido mitigador de la misma. En consecuencia, no puede admitirse que dicho criterio –o, por mejor decir, su contrario: la disconformidad– pueda jugar también *in peius* para *agravar la sanción* al sujeto pasivo, retenedor o responsable, pues ello *conllevaría un injustificable efecto intimidatorio que menoscabaría el derecho de defensa* de los interesados dentro de un procedimiento sancionador de carácter contradictorio. En consecuencia, no puede entenderse el art. 82.h) como norma impeditiva del recurso a la jurisdicción, en cuyo caso sería inconstitucional por contrario al art. 24.1 de la Constitución» –F. 7 A) [la cursiva es nuestra]–.

Pues bien, no parece equivocada la conclusión de que, a la vista del art. 7.1 RRS, cuando un procedimiento de gestión tributaria da origen a un procedimiento sancionador por alguna de las infracciones previstas en los arts. 191 a 197 LGT, si el interesado impugna la liquidación, no habiendo manifestado previamente si estaba o no conforme con la misma, deberá soportar un incremento sobre la sanción que previamente le hubiese sido impuesta. En la misma hipótesis, si el acto sancionador se dicta después de haberse interpuesto el recurso, el importe de la multa se verá igualmente incrementado respecto al que hubiese correspondido de no haberse ejer-

cido el derecho a impugnar. Es por tanto, ahora ya sin ninguna duda, el hecho de recurrir o no la liquidación –y no la prestación de conformidad– lo que determina que el importe de la sanción sea uno u otro –mayor en el primer caso y menor en el segundo–. El corolario inexorable es que, al menos cuando la sanción trae causa de un procedimiento de gestión, la reducción por conformidad regulada en el art. 187.1.d) LGT y en el art. 7.1 RRS supone, con arreglo a la doctrina constitucional, una presión disuasoria del recurso a los tribunales, ilegítima si nos atenemos a las propias consideraciones del Tribunal Constitucional. Esto no quiere decir que el juicio haya de ser distinto por lo que se refiere a los supuestos de reducción por conformidad en el procedimiento inspector. En este ámbito sin embargo la regulación se mantiene como antes –la conformidad ha de prestarse de forma expresa en todo caso–, por lo que sigue siendo aplicable a ella, con todos los defectos que le son achacables, la solución, a nuestro juicio errada, de la STC 76/1990⁵.

4. EL RÉGIMEN DE LA RENUNCIA AL EXPEDIENTE SANCIONADOR SEPARADO

4.1. Una norma en beneficio de la administración y en detrimento de las garantías del contribuyente

Volviendo al capítulo III del RRS, en él se aborda la regulación del procedimiento sancionador en sentido propio. En este apartado, se constata cierta continuidad con la regulación anterior, manteniéndose en sustancia tanto las normas que señalan los órganos competentes para iniciar, tramitar y resolver el expediente –en particular, cuando los indicios de infracción se ponen de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección–, como las que regulan la sucesión de trámites desde la iniciación del procedimiento hasta la imposición de la medida sancionadora. Las principales novedades –y las causas de los mayores reparos al texto reglamentario– se refieren a la flamante posibilidad de que los interesados renuncien a la tramitación separada del procedimiento sancionador. En efecto, el artificio de la medida viene a ser aquel mismo legislador que sólo cinco años antes había instituido la obligatoriedad de tramitar un procedimiento sancionador separado como una de las medidas necesarias para «reforzar las obligaciones de la Administración tributaria (...) en pos de (...) completar las

⁵ Puede verse, entre las numerosas críticas proferidas contra la doctrina del TC en esta materia, la terminante censura que formula SIMÓN ACOSTA, E., en «Derechos Humanos y Tributación», *Anais das XX jornadas do IIADT*, Tema I. Derechos Humanos y Tributación, Salvador de Bahía, diciembre de 2000, pg. 329: «La argumentación del Tribunal es de un formalismo irritante. Afirmar que la condonación parcial de la sanción en caso de conformidad es diferente del agravamiento de la sanción en caso de disconformidad no pasa de ser un juego de palabras. La realidad es que más de una persona renuncia a su derecho a entablar recursos de dudoso resultado por el temor de que su eventual desestimación resulte más grave que la componenda que se le ofrece si acepta la liquidación administrativa».

garantías existentes en los diferentes procedimientos tributarios»⁶. Y no sólo asistimos al replanteamiento legislativo, sino que ahora, además, la regulación reglamentaria ha desarrollado este retroceso en el régimen de la garantía en forma innecesariamente adversa para su efectividad.

Para empezar, el solo hecho de que se contemple la renuncia del contribuyente a un derecho cuya importancia tanto se había destacado por el legislador en un reciente pasado, suscita en el comentarista una obvia curiosidad por desvelar la intención última del cambio de tendencia. Ya desde la instauración de la necesidad de expediente separado para la imposición de sanciones –por obra de la LDGC–, quedó de manifiesto el escepticismo de muchos acerca de la eficacia de esta medida, si al mismo tiempo los órganos administrativos encargados de ponerla en práctica no se aplicaban decididamente a servirse de la misma para canalizar una mejora de las garantías del interesado en el ámbito sancionador tributario⁷. Lamentablemente, no tardó en demostrarse que la Administración no estaba por la labor de utilizar la norma para operar un deslinde efectivo entre las actuaciones de comprobación tributaria y la instrucción del procedimiento punitivo. El reglamento de régimen sancionador aprobado en septiembre de 1998 reguló la llamada *tramitación abreviada* del expediente sancionador, susceptible de utilizarse cuando a su inicio la Administración creyese disponer de elementos suficientes para formular la propuesta de sanción. En la práctica, el empleo masivo de esta modalidad supuso reducir virtualmente el procedimiento separado a un acto formal de incorporación indiscriminada al expediente sancionador de todas las pruebas obtenidas en las actuaciones comprobatorias, así como a un trámite posterior de audiencia. Ahora, por si fuera poco, la LGT de 2003 ha establecido la posibilidad de que el interesado renuncie incluso a la tramitación separada, remitiendo la forma y el plazo para el ejercicio de esta opción a la normativa reglamentaria. Como antes se ha

⁶ En tales términos se expresaba, en efecto, la exposición de motivos de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes (expositivo III). La LGT de 2003, sin embargo, al establecer la posibilidad de renuncia al expediente separado, no hacía sino confirmar la línea de retroceso que en esta materia se había iniciado bajo la regulación anterior, con la introducción por el reglamento de 1998 del llamado procedimiento sancionador abreviado [véase CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: «El nuevo código tributario y el valor de la estabilidad de las fuentes del Derecho» *Crónica Jurídica Hispalense*, núm. 2 (2004), pgs. 153-154]. Abiertamente crítico con la medida legal se muestra ESCRIBANO, F. [«Notas al procedimiento de inspección en la nueva LGT», *REDF*, núm. 124 (2004), pg. 849]: «No sabemos si se nos antoja más grave el mismo hecho de posibilitar la renuncia o su específica justificación, cuando en aras de la misma es posible leer en la Exposición de Motivos: *Se establece la regla general del procedimiento separado aunque, en aras de la economía procesal, se exceptiona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del obligado tributario, con el fin de mejorar la seguridad jurídica*. Pocas veces he visto, a lo largo de mi vida profesional, mayor ejercicio de cinismo a la hora de justificar la desactivación de una solución legal, tan sólo seis años antes justificada en atención exactamente a la misma razón que ahora motiva su dinamitación».

⁷ En este sentido, por ejemplo, puede verse GARCÍA BERRO, F.: *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona (1998), pgs. 241-242.

dicho, el uso que el nuevo reglamento ha hecho de esta habilitación legal ha supuesto un menoscabo innecesario de la garantía.

Para justificar la afirmación anterior, dejaremos al margen la regulación de la renuncia cuando ha de producirse como presupuesto de un acta con acuerdo, pues al respecto el art. 28 RRS se limita a precisar algún aspecto secundario del régimen previsto en el art. 155 LGT. Por cuanto se refiere a los demás casos, llama en cambio la atención en primer término el hecho de que, sin que ello sea una exigencia legal, la renuncia al procedimiento sancionador separado se configure por el art. 26.1 RRS como una renuncia anticipada, que al parecer habrá de ejercerse en abstracto, dentro de los dos meses siguientes al inicio del procedimiento de aplicación de los tributos –seis meses si el procedimiento es de inspección–, cuando quizá podría no intuirse siquiera aún la presencia de indicios reveladores de la posible comisión de ilícitos –pues, en efecto, aunque lo más frecuente sea que existan indicios de infracción desde el principio de las actuaciones, ello no autoriza a descartar supuestos en que no suceda así–⁸. Resulta curioso también que tanto la Ley como el reglamento hablen del *derecho* del obligado tributario a renunciar al procedimiento separado, lo cual parece poner de manifiesto la intención de presentar la norma como una ventaja para el interesado. Es de agradecer, con todo, que se haya vencido la tentación –que sin duda debió ser fuerte– de incluirla en el art. 34 LGT, dentro del catálogo de derechos del obligado tributario, como *derecho a renunciar a la tramitación separada del procedimiento*.

En nuestra opinión, no hace falta un estudio profundo del régimen de la renuncia para advertir que, al regular su ejercicio, la única pretensión de la Ley y del reglamento es evitar a la Administración la necesidad de llevar a cabo trámites que podrían resultarle incómodos o enojosos. Si, como parece sugerirse al hablar del *derecho a renunciar*, la intención de la norma fuese beneficiar al interesado, evitándole supuestamente actuaciones innecesarias cuando a su juicio no vayan a reportarle ninguna ventaja, no tendría sentido que el reglamento limitase temporalmente su ejercicio. En realidad, para renunciar de facto a los trámites del procedimiento sancionador no hacía falta siquiera un reconocimiento explícito de tal derecho. Al tratarse de un expediente destinado a garantizar la contradicción y el derecho de defensa del interesado, bastaría a éste con no intervenir en él si no lo estima oportuno. De hecho, en la mayor parte de los casos el expediente separado se encontraba reducido ya bajo el régimen precedente a un trámite de audien-

⁸ El establecimiento de este plazo para la renuncia suscita a ESCRIBANO, F. (*ob. cit.*, pg. 850), diversos interrogantes: «¿Cómo es posible pretender que se renuncie a un procedimiento incluso con anterioridad a ser informado de la procedencia de su aplicación? ¿Cómo es defendible que la opción *a ciegas* que se está exigiendo sea irrenunciable con posterioridad? ¿Qué se está pretendiendo? ¿Acaso es el ejercicio de la renuncia un valor de cambio, una actitud a tener en cuenta a lo largo del procedimiento? ¿Se pretende incentivar ésta, antes de la resolución definitiva de la actuación administrativa con algún objetivo? ¿Es acaso útil para el actuario o para el órgano que esté desarrollando el procedimiento conocer con antelación esa actitud del sujeto?».

cia, por lo que era suficiente manifestar la intención de no hacer uso del mismo, conforme al art. 84.3 de la Ley 30/1992, para dar por realizada la tramitación. Razón de más para insistir en que si fuese cierto el propósito de beneficiar al obligado tributario no estaría de ningún modo justificado impedir el ejercicio de la renuncia después de transcurrida la primera fase del procedimiento. Más coherente con el propósito expresado sería la medida contraria, es decir, la prohibición de renuncia al expediente sancionador separado antes de notificarse al interesado el acuerdo de su iniciación, con objeto de evitar que la garantía legal se malograra de modo irreparable a causa de una decisión precipitada.

En resumidas cuentas, por tanto, las reflexiones precedentes conducen a una sola conclusión posible: el establecimiento explícito del derecho a la renuncia se efectúa en beneficio de la Administración. Para confirmar esta impresión, enseguida tendremos oportunidad de poner de manifiesto las ventajas que, en términos de simplificación de actuaciones y elusión de garantías, reporta al órgano administrativo la posibilidad de liquidar el tributo e imponer la sanción sobre la base de unas mismas actuaciones, tal como aparece regulada dicha posibilidad en el RRS. A la vista de lo cual, el establecimiento del plazo máximo para renunciar se explica con toda seguridad, en primer término, por el deseo de que la Administración conozca cuanto antes si puede hacer uso de los beneficios que ello le reporta. Además, la limitación temporal puede propiciar que el obligado tributario llegue a sentirse presionado para ejercitar la renuncia en un momento en que todavía puede no haberse formado una idea clara sobre las posibles consecuencias de las actuaciones que se siguen en relación con él. En tales condiciones, la actuación del interesado puede obedecer a una esperanza, que en principio deberíamos considerar infundada, de que esa decisión le asegure un trato más benigno por parte de la Administración. Téngase en cuenta que, de no ejercitarse la renuncia en el plazo previsto, el art. 26.3 RRS excluye cualquier posibilidad de rectificación posterior.

4.2. Consecuencias discutibles del incumplimiento del plazo de resolución

Antes nos hemos referido a las ventajas que la Administración obtiene como consecuencia del desarrollo conjunto de las actuaciones dirigidas a la aplicación del tributo y de las encaminadas al castigo de las infracciones tributarias. Para ponerlo de manifiesto, llega el momento de explicar las consecuencias más destacables de la renuncia al procedimiento separado. Un primer efecto desde luego es la eliminación del trámite específico, previsto con carácter general en el art. 23.5 RRS, de puesta de manifiesto del expediente sancionador para que el interesado efectúe, a la vista del mismo, las alegaciones que estime oportunas. Esta primera consecuencia, que puede considerarse más o menos obvia, pues la supresión del expediente separado conlleva, de modo necesario, la de los trámites que le son inherentes, se acompaña sin embargo por el art. 27.1 RRS de otras que no tienen una justificación tan clara. En virtud de este último precepto, el procedimiento

sancionador quedará, desde el momento de ejercitarse la renuncia, sujeto a las normas reguladoras del procedimiento de aplicación de los tributos que se esté desarrollando, incluidas las relativas al plazo y a los efectos de su incumplimiento. Dicho de otro modo, la renuncia efectuada en el curso de unas actuaciones inspectoras supondrá la ampliación del plazo de resolución del procedimiento sancionador desde seis meses –aplicable con carácter general en virtud del art. 211.2 LGT– hasta doce meses, eventualmente ampliables por hasta otros doce –plazo máximo previsto para el procedimiento inspector por el art. 150 LGT–.

Con todo, la ampliación de plazos que acaba de mencionarse no es la consecuencia más adversa que el obligado tributario debe soportar como consecuencia de la renuncia, mayor perjuicio para su posición jurídica supone el hecho de que si la Administración no resuelve en plazo se produzcan los efectos previstos para el procedimiento de aplicación de los tributos que esté siendo objeto de tramitación. En otras palabras, a tenor del reglamento, transcurrido el plazo máximo sin que la sanción sea notificada, no podrá el interesado acogerse a lo previsto en el art. 211.4 LGT, precepto que declara para tal supuesto la caducidad del procedimiento e impide de modo absoluto que la Administración inicie uno nuevo para sancionar los mismos hechos. Antes bien, en virtud de la norma reglamentaria, una vez ejercitada la renuncia, si la sanción ha de imponerse en un procedimiento de gestión tributaria, el transcurso del plazo máximo determinará la caducidad, pero no impedirá iniciar un nuevo procedimiento para liquidar y sancionar, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. En la otra hipótesis posible, si el expediente sancionador queda subsumido en un procedimiento de inspección, el agotamiento del plazo ni siquiera exige volver a abrir un nuevo procedimiento, ya que podrán continuarse las actuaciones en curso siempre que no se haya producido la prescripción.

No resulta, sin embargo, irrelevante el hecho de que sea en el reglamento donde se dispone la sujeción del procedimiento sancionador, en caso de renuncia a su tramitación separada, a las consecuencias de la falta de resolución en plazo previstas para el procedimiento de aplicación de los tributos. Debe tenerse en cuenta que el art. 208.2 LGT sólo remite al desarrollo reglamentario el establecimiento de la forma y el plazo de ejercicio del derecho a la renuncia, pero no habilita para la alteración del régimen de las garantías que han de observarse en la imposición de sanciones, por más que dicha imposición se produzca en el curso de actuaciones no dirigidas exclusivamente a sancionar. En este sentido, entendemos que los efectos de la falta de resolución en plazo previstos en el art. 211.4 LGT forman parte de los atributos legales esenciales que caracterizan el procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Por tal razón opinamos que la norma reglamentaria excede en este punto de modo patente la habilitación legal. Podrá objetarse a ello, ciertamente, el tenor del primer párrafo del art. 208.2 LGT, por el que se dispone que las actuaciones propiamente sancionadoras se lleven a efecto de acuerdo con la normativa reguladora del procedimiento de aplicación de los tributos. A nuestro juicio, sin embargo, el citado

precepto legal sólo afecta a la tramitación en sentido propio, lo que puede autorizar el sometimiento del expediente sancionador, por ejemplo, a los plazos previstos para el procedimiento de gestión tributaria o de inspección, pero bajo ningún concepto permite asociar a su falta de resolución en plazo otros efectos que los previstos de modo específico en la Ley para el procedimiento sancionador.

4.3. La difícil confluencia de dos procedimientos con diferente nivel de garantías

Los aspectos cuestionables de la regulación reglamentaria de la renuncia no acaban aquí. No menos reparos que la norma relativa a los efectos de la falta de resolución del expediente sancionador suscita a nuestro modo de ver la fórmula empleada por el último párrafo del art. 27.1 RRS, que otorga validez automática a efectos sancionadores a todos los elementos de prueba obtenidos en el curso de las actuaciones de aplicación de los tributos. En este punto, a nuestro modo de ver, el precepto, además de producirse de forma irrespetuosa con los derechos de quienes se ven sometidos a un procedimiento punitivo, puede acarrear en la práctica efectos no deseados y, en todo caso, perjudiciales para los intereses públicos. Justificaremos estas dos últimas afirmaciones.

En primer lugar, decimos, el precepto objeto de análisis puede vulnerar los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable que, en virtud del art. 24.2 CE, ampara a todo ciudadano sujeto a un procedimiento del que puedan derivarse medidas punitivas contra su persona. La norma reglamentaria, al disponer la comunicación indiscriminada al expediente sancionador de las pruebas obtenidas en el curso de las actuaciones comprobatorias, olvida que las reglas de valoración y selección de las pruebas en el procedimiento punitivo difieren de modo considerable de las que rigen idéntico aspecto del procedimiento de aplicación de los tributos. En particular, la información facilitada por el propio obligado tributario bajo admonición de las sanciones previstas en la Ley por falta de colaboración, resulta en principio perfectamente válida para liquidar el tributo; sin embargo, consideramos que en ningún caso podrá emplearse como sustento de las sanciones vinculadas al acto de liquidación⁹. Conviene insistir en la necesidad de consagrar una barrera selectiva entre el expediente de comprobación y el expediente sancionador, al objeto de que sólo se empleen en éste los elementos probatorios obtenidos en aquél cuando de ello no se derive un menoscabo de los específicos derechos del obligado tributario en el ámbito punitivo. Dicho con otras palabras, debe vedarse el acceso al expediente sancionador de todo elemento informativo que, en virtud de los derechos

⁹ Para un estudio pormenorizado de las implicaciones entre el deber de colaboración a efectos tributarios y el derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes, véase AGUILLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: «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).

constitucionales del afectado, no pueda ser empleado como fundamento de la resolución punitiva. En consecuencia con lo anterior, el derecho a no autoincriminarse de los obligados tributarios impide que la información aportada por éstos como respuesta a un requerimiento coactivo de la Administración sea tenida en cuenta al efecto de sustentar las sanciones que hayan de imponérselos¹⁰. El RRS, y en particular el último párrafo de su art. 27.1, parece romper con la necesidad de respetar estas exigencias al establecer que *la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes*.

Para evitar equívocos hemos de aclarar no obstante que, en nuestra opinión, el art. 24.2 CE no atribuye nunca por sí mismo a su titular la facultad de reservarse información en procedimientos que, como el de liquidación, carezcan *prima facie* de toda función punitiva. Así quedó sentado con toda claridad en la STC 76/1990, de 26 de abril, donde, con palabras muchas veces citadas –y casi siempre criticadas con dureza–, se advierte que «no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido» (F. 10^o).

La conclusión de la sentencia, con la que en este punto en sustancia coincidimos, autoriza por tanto a rechazar cualquier pretensión de amparar en el art. 24.2 CE la resistencia del sujeto pasivo ante los requerimientos administrativos de información cursados durante el desarrollo de aquellos procedimientos dirigidos exclusivamente a liquidar la obligación tributaria. En consecuencia, pensamos que no existe desde luego un derecho a reservarse información frente a los órganos de gestión e inspección tributaria, cuando la actuación que los mismos llevan a término tiene por único objeto la liquidación del tributo. En tales circunstancias queda excluida la naturaleza punitiva del procedimiento así como también, por tanto, la efectividad en su seno de las garantías propias del orden penal y, en particular, del derecho a no autoincriminarse.

Conforme sin dificultad se deduce de las afirmaciones precedentes, los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en la vigente LGT care-

¹⁰ Las tesis aquí expresadas al respecto no han sido, por cierto, desmentidas por el Tribunal Constitucional, cuando recientemente ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el significado del derecho a no autoincriminarse en el ámbito de los procedimientos tributarios. Antes bien, la STC 18/2005, de 1 de febrero, manifiesta una especial preocupación por dejar claro que no es su intención refutar la jurisprudencia del TEDH, sino negar razonadamente la identificación del supuesto enjuiciado con alguno de los que llevó al Tribunal de Estrasburgo a declarar vulnerado el derecho a no autoincriminarse.

cen de naturaleza punitiva, pues la sanción de las infracciones que en ellos puedan evidenciarse exige en principio la apertura de un procedimiento diferenciado, específicamente orientado a tal fin. Basta en principio esta escisión formal, que en la actualidad consagra con carácter general el art. 208.1 LGT, para descartar que el obligado tributario pueda en modo alguno rehusar la aportación de datos con trascendencia tributaria a requerimiento de la Administración. Bajo estas condiciones, en efecto, no puede afirmarse que la información aportada bajo coacción por el interesado durante las actuaciones comprobatorias será empleada de modo inequívoco para sustentar la resolución de un ulterior procedimiento punitivo contra su persona. Vaya por delante que si tal hubiera de ser el destino inexorable de los mencionados datos, la desobediencia del requerimiento administrativo quedaría, en nuestra opinión, justificada por el derecho a no autoincriminarse. Así se pone de manifiesto, como veremos, mediante el análisis de la jurisprudencia del TEDH. Ahora bien, en los procedimientos de aplicación de los tributos, la expectativa legítima de que la actuación de los poderes públicos se desarrolle conforme a derecho permite *prima facie* esperar razonablemente que la información aportada no se emplee en ningún caso con una finalidad punitiva, dado que ello supondría desprestigiar el derecho a no autoincriminarse del afectado. De esta forma, puesto que no puede decirse que el requerimiento administrativo en tales circunstancias tenga como propósito cierto obtener evidencias para sustentar una resolución punitiva, el respeto a las garantías constitucionales del obligado tributario no tendría por qué verse en peligro. Sería suficiente que éste no fuera condenado o sancionado en el futuro con fundamento en la información aportada bajo coacción en el procedimiento comprobatorio previo. Es decir, bastaría con no transgredir la *barrera selectiva* a que antes hemos hecho referencia.

Sin embargo, como se ha visto, el tenor literal del art. 27.1 RRS dispone sin matices que, en caso de renuncia al procedimiento separado, todos los elementos de prueba obtenidos queden integrados indistintamente en ambos expedientes –el de aplicación de los tributos y el sancionador–. De esta forma, los términos del precepto hacen poco creíble, por no decir inverosímil, que la Administración vaya a llevar a cabo una labor ulterior de selección, con objeto de emplear como fundamento de las eventuales sanciones sólo las pruebas aptas a tal fin. En realidad, en virtud de la norma reglamentaria, cuando se ejercita la renuncia el procedimiento de aplicación de los tributos queda constituido en cauce formal único para el desarrollo simultáneo de dos funciones administrativas bien diversas: de una parte, la comprobación y liquidación de la obligación tributaria; de otra, el castigo de las infracciones tributarias evidenciadas como consecuencia de las labores de comprobación. A partir de ese momento, la resolución de ambas funciones habrá de llevarse a efecto en unidad de acto sobre la base del resultado de unas mismas actuaciones de comprobación. El procedimiento, formalmente uno solo, pasa a aglutinar sin embargo, formal y materialmente, el ejercicio de dos potestades distintas, por lo que la labor comprobatoria desplegada en su seno representa, a un tiempo, comprobación a efectos de determinar

la obligación tributaria e instrucción de un procedimiento punitivo¹¹. Idealmente cabe por tanto distinguir desde entonces entre unas actuaciones administrativas dirigidas a liquidar y unas actuaciones orientadas a sancionar, ambas confundidas en el curso de un solo cauce formal: el procedimiento de aplicación de los tributos¹². Puede decirse por consiguiente que, una vez ejercitada la renuncia, el procedimiento de aplicación de los tributos constituye un procedimiento formal y materialmente punitivo.

Teniendo en cuenta lo anterior, parece inevitable concluir que, formulada la renuncia, uno de los propósitos perseguidos con el requerimiento coactivo de información al obligado tributario en el curso del procedimiento será inequívocamente el establecimiento de las sanciones correspondientes. El afectado puede verse así compelido a facilitar evidencias de las infracciones cometidas, que con toda certeza se emplearán por el poder público para sustentar la resolución sancionadora. En tales circunstancias, consideramos incuestionable que el interesado pueda legítimamente desobedecer el requerimiento administrativo de datos, alegando a tal objeto su derecho a no autoincriminarse. Por consiguiente, si llegara a imponérsele una sanción autónoma por la negativa a colaborar, tal medida podrá considerarse atentatoria contra el mencionado derecho constitucional.

La conclusión precedente vendría avalada a nuestro juicio por la STEDH de 3-5-2001 (caso J. B. contra Suiza), que declaró legítima la negativa a colaborar en una situación similar a la que se acaba de describir. En concreto, en dicha sentencia, el TEDH enjuiciaba la conformidad con el Convenio Europeo de Derechos Humanos de las sanciones impuestas al recurrente por su negativa a facilitar información en un procedimiento que se dirigía, al mismo tiempo, a la determinación de las obligaciones fiscales de

¹¹ Con referencia a este hecho, que se daba siempre en el procedimiento inspector hasta que en 1998 la Ley 1/1998 dispuso la separación en todo caso del expediente sancionador, ZORNOZA PÉREZ, J. J. [*El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid (1992), pg. 163], reconocía que de ello resultaba cierta confusión, derivada «del hecho de que un mismo supuesto de la realidad puede servir de base para la instrucción, por parte de los mismos órganos administrativos, de un procedimiento impositivo y de un procedimiento sancionador respecto de la misma persona, que se situaría como obligado tributario o imputado según el caso». No obstante, el autor no consideraba que la solución al problema fuera la separación de procedimientos y su atribución a órganos distintos (pg. 164).

¹² Cfr., en este sentido, SOLER ROCH, M. T., quien, a propósito de la regulación vigente hasta la promulgación de la Ley 1/1998, opinaba como sigue: «en efecto, la situación actual en nuestro Derecho (...) se caracteriza porque unos mismos hechos inevitablemente conectados y, por tanto, ambivalentes en cuanto a su alcance probatorio (la realización del hecho imponible y la conducta infractora que consiste, precisamente, en su ocultación total o parcial), constituyen la base de un **mismo y único procedimiento**. Nos referimos al **procedimiento de regularización de la situación tributaria**, desarrollado por los órganos de la Inspección de los tributos y cuyo resultado final es la determinación de la deuda tributaria del sujeto pasivo que incluye en su importe, junto a la cuota tributaria, los intereses, recargos y sanciones exigibles, tal como dispone el artículo 58-2º de la LGT (...)» [*«Deberes tributarios y derechos humanos»*, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30 (1995), pg. 113].

aquél y al castigo de su incumplimiento¹³. El Tribunal, una vez constatado que la información requerida había de emplearse de modo inequívoco, a la vista del ordenamiento aplicable, para sustentar las sanciones derivadas de la omisión del pago de tributos –aunque tuviese también como propósito la propia fijación de las obligaciones incumplidas– consideró que la negativa del interesado a prestar su colaboración era legítima y anuló, por consiguiente, las sanciones impuestas al interesado por no haber atendido éste las exigencias de la Administración¹⁴.

Pues bien, mucho nos tememos que, a la vista del RRS, todo obligado tributario que renuncie a la tramitación separada podrá, a partir de ese momento, negarse a facilitar cualquier información que se le requiera desde la Administración. Si ésta, a la vista de su negativa, decide imponerle la sanción prevista por falta de colaboración en la LGT, a la misma podrá oponerse en nuestra opinión el interesado aduciendo la doctrina recién expuesta del TEDH. La consecuencia más grave de ello es que la negativa a colaborar habrá privado a la Administración de la información existente en poder del obligado tributario, no sólo como posible sustento de la sanción –lo cual no tiene mayor trascendencia, puesto que el derecho a no autoincriminarse impediría en todo caso emplearla a tal fin–, sino también a efectos de regularizar la situación del afectado.

En resumidas cuentas, si, como parece innegable, el art. 27.1 RRS consagra el empleo de *todo* elemento probatorio obtenido en el procedimiento de aplicación de los tributos como sustento también del acto sancionador, esto permitirá al obligado tributario desatender los requerimientos de información efectuados por la Administración tributaria, sin que su falta de colaboración pueda ser objeto de una sanción específica. Así se deduce con toda

¹³ Esta premisa, fundamental para entender la decisión, se expresa con toda claridad en los párrafos 47 y 48: «el Tribunal constata que el procedimiento tenía por objeto determinar los impuestos debidos por el recurrente y, llegado el caso, *imponer* un impuesto suplementario y *una multa por defraudación fiscal*. No obstante, el procedimiento no se calificaba expresamente como procedimiento para la imposición de impuestos suplementarios o de defraudación fiscal» (§47). Pese a ello, «el Tribunal considera, y esto no es objeto de discusión entre las partes, que desde el principio y durante todos los procedimientos, las autoridades tributarias podían haberle impuesto una multa al recurrente a causa de la infracción de defraudación fiscal» (§48).

¹⁴ A la vista de la jurisprudencia expuesta, se ha llegado a cuestionar la constitucionalidad del procedimiento sancionador vigente incluso en aquellos casos en que el expediente sancionador se ha de tramitar de forma separada: «Tengo mis dudas, sin embargo, acerca de lo que opinaría el Tribunal sobre tal separación de procedimientos, una vez que se probara, como se puede probar, no sólo que ambos se someten al conocimiento del mismo órgano, sino que, en el caso de la Inspección de los tributos, sistemáticamente se designa instructor del expediente sancionador al mismo funcionario que actuó en el procedimiento de comprobación del que aquél trae causa. Amén de que, según permite la propia Ley, todas las pruebas y circunstancias obtenidas en dichas actuaciones de comprobación se incorporan al expediente sancionador, sin más trámite que una declaración formal del *actuuario-instructor*» [SÁNCHEZ AVUSO, I.: «El derecho a no autoinculparse: transcendencia práctica de la sentencia JB contra Suiza del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Temas Tributarios de Actualidad*, abril (2002), pg. 37].

claridad a nuestro modo de ver de la jurisprudencia recién expuesta. Contra la conclusión que acaba de expresarse sería a todas luces un exceso argumentar que la renuncia a la tramitación separada del expediente sancionador lleva implícita asimismo la renuncia en bloque a todos los derechos que amparan al interesado en el ámbito punitivo, incluido el derecho a no autoincriminarse. Una renuncia de tal trascendencia, cuando sea posible, requerirá como mínimo la manifestación libre, expresa y concluyente del afectado en tal sentido.

¿Significa esto que el establecimiento de sanciones en la LGT por la negativa a proporcionar información a la Administración vulnera los derechos constitucionales del obligado tributario? Evidentemente no. A nuestro juicio, sencillamente, ninguna norma de rango legal ampara en modo alguno el uso con fines punitivos de los datos facilitados previamente por el interesado en cumplimiento de su deber de colaboración¹⁵. Ni uno solo de los preceptos de la LGT permite sostener que el citado deber se establezca indubitablemente con otra finalidad que no sea servir a la liquidación del tributo. En resumidas cuentas, la Ley establece un deber de facilitar información con el único designio inequívoco de liquidar la obligación tributaria, por lo que la sanción de su incumplimiento resulta perfectamente coherente y legítima. Es la configuración reglamentaria del procedimiento y, en particular, el art. 27.1 RRS, la que propicia que las evidencias obtenidas como consecuencia de las actuaciones de comprobación, incluyendo los requerimientos coactivos de datos al interesado, se empleen para sustentar las sanciones correspondientes contra éste. Esto supone, a nuestro modo de ver, la ilegalidad del precepto reglamentario, pero no la inconstitucionalidad de las normas con rango de ley.

5. REMISIÓN DE ACTUACIONES AL JUEZ O AL FISCAL

El articulado del RRS se completa con los dos preceptos que cierran el capítulo IV –arts. 32 y 33–, los cuales tienen por objeto una fijación pormenorizada de los trámites que han de observarse cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones tributarias el órgano actuante aprecie la posibilidad de que los hechos objeto del mismo sean constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública. En esta materia llama de modo especial la atención lo preceptuado por el art. 32 para el caso de que el posible delito sea el de defraudación tipificado en el art. 305 del Código Penal. El RRS se decanta por establecer una mecánica operativa de la que discrepamos, para el caso de que, no habiéndose apreciado finalmente la existencia de delito en vía judicial, deban proseguir las actuaciones administrativas. A tal efecto, el art. 32.5, segundo párrafo, ordena

¹⁵ Huelga por tanto decir que no compartimos el punto de vista de quienes en diversos momentos han propuesto la eliminación de las sanciones por falta de colaboración. En tal sentido se pronuncia, incluso tras la separación legal entre procedimiento de comprobación y procedimiento sancionador, SÁNCHEZ AYUSO, I. (*ob. cit.*, pg. 38).

continuar el procedimiento de comprobación con arreglo a los hechos declarados probados por los tribunales.

Para apreciar las consecuencias que derivan del citado precepto reglamentario, conviene recordar en primer término que, cuando las actuaciones administrativas ponen de manifiesto la existencia de indicios de delito, el art. 180.1 LGT dispone la remisión de las actuaciones a la jurisdicción, ordenando al mismo tiempo la suspensión del *procedimiento administrativo* que se estuviese tramitando, a la espera de conocer el resultado final de las actuaciones emprendidas a partir de dicho instante por el Ministerio Fiscal y, en su caso, por la autoridad judicial competente del orden penal. La norma reproduce con alguna variante el texto del art. 77.6 de la LGT de 1963, tal y como había quedado redactado tras su reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Con anterioridad, este mismo precepto se limitaba a establecer para esta circunstancia la paralización del *procedimiento sancionador*. En realidad, su cambio de redacción en este punto parecía venir motivado por el hecho de que, en ese momento histórico –más de dos años antes de promulgarse la LDGC–, la mayor parte de las actuaciones comprobatorias orientadas a la liquidación del tributo constituían al mismo tiempo la instrucción de un procedimiento sancionador, pues ambas funciones administrativas –la liquidación y la imposición de sanciones– se llevaban a término en el mismo procedimiento –el procedimiento de inspección–. El propósito de la modificación legal fue por tanto adaptar la redacción legal a la realidad de estas hipótesis, donde la traslación de lo actuado al ámbito jurisdiccional suspendía un procedimiento que sólo parcialmente cabía calificar como procedimiento sancionador¹⁶.

Habida cuenta de lo anterior, cabe preguntarse si en la actualidad, una vez escindidos formalmente desde 1998 ambos procedimientos, la remisión de las actuaciones al ámbito jurisdiccional obliga a la Administración a abstenerse de proseguir sus labores de aplicación de los tributos, las cuales tienen lugar siempre ahora en el seno de un procedimiento autónomo –salvedad hecha de los supuestos en que voluntariamente se ejercite por el interesado la renuncia–. En principio, no parecen existir motivos de fondo que así lo exijan. Entendemos que la razón de ser del artículo 180.1 LGT reside en la salvaguardia del principio *non bis in idem*¹⁷. Y, desde la perspectiva del citado

¹⁶ PÉREZ ROYO, F.; AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona (1996), pg. 232, ponen de manifiesto cómo «la Ley ordena ahora la suspensión del “procedimiento administrativo”, mientras que antes se refería al “procedimiento sancionador”. En realidad, lo que debe dejarse claro es que la suspensión afecta, no solamente al procedimiento sancionador, sino al procedimiento de gestión o de inspección (que es lo que sucederá en la generalidad de los casos) que se estuviese llevando con respecto al sujeto pasivo u obligado tributario».

¹⁷ En este sentido, por ejemplo, la STS de 3-12-1991 (RJ 1991, 8964) declaraba que la suspensión del procedimiento sancionador prevista por el art. 77.6 LGT de 1963 –precedente del actual 180.1– «incorporó a su texto el principio “non bis in idem”, con valor constitucional consagrado en el art. 25.1». Así lo señalan también PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. (*ob. cit.*, pg. 231).

principio, parece suficiente la suspensión del procedimiento sancionador, ante la expectativa de una posible sentencia condenatoria, considerando que ésta, si llegase a producirse, impediría la sanción de la misma conducta en vía administrativa, como bien advierte el penúltimo párrafo del precepto¹⁸, pero no excluiría, como es lógico, la liquidación tributaria pertinente.

Si nos atenemos al tenor del art. 180.1 LGT, de hecho, ni siquiera se deduce de él para estos casos una orden inequívoca de suspender el procedimiento de aplicación de los tributos. La suspensión prevista en la norma para el supuesto de traslado de actuaciones al ámbito jurisdiccional afecta literalmente al *procedimiento administrativo*, y en principio podría entenderse referida en exclusiva al procedimiento sancionador. Con todo, el texto del precepto tampoco permite descartar de modo concluyente que la remisión de las actuaciones determine también la suspensión de las labores administrativas de liquidación, en espera de la sentencia. Por otra parte, no deja de ser cierto que la valoración de los elementos de prueba por el órgano judicial podría influir de alguna forma en la fijación de los hechos relevantes para liquidar el tributo¹⁹. Ahora bien, lo que en modo alguno puede afirmarse es que, una vez devueltas las actuaciones, exista una absoluta vinculación del órgano liquidador a los hechos declarados probados en la resolución judicial. Esta consecuencia es, sin embargo, la que establece el art. 32.5 RRS, el cual dispone la aceptación de la valoración de la prueba efectuada en el ámbito de la jurisdicción penal, no sólo a efectos de fijar la sanción administrativa, sino también para la liquidación del tributo.

Debe tenerse en cuenta sin embargo que el tercer párrafo del art. 180.1 LGT se limita a disponer que se ajusten a los hechos fijados en vía judicial *las actuaciones administrativas*, expresión que podría entenderse referida exclusivamente al procedimiento administrativo sancionador, teniendo en cuenta la ubicación sistemática del mencionado precepto legal dentro del capítulo I del título IV de la LGT, relativo a los principios de la potestad sancionadora. La determinación de los hechos con relevancia tributaria a

¹⁸ En efecto, el segundo párrafo del art. 180.1 es del siguiente tenor: «la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa».

¹⁹ Entendemos, por ejemplo, que si la sentencia absolutoria, con objeto de descartar que la cuota defraudada supere el umbral fijado para la existencia de delito, ha respaldado un determinado modo de aplicar la norma fiscal al caso enjuiciado, esta aplicación habrá de respetarse en el procedimiento administrativo subsiguiente a efectos de liquidar la cuota tributaria. Es lo que sucedería cuando, como se detalla en la STS de 30-10-2001 (RJ 2001, 9089), «el Tribunal sentenciador, de conformidad con las manifestaciones del acusado en el acto del juicio oral (según resulta de la transcripción del acta), optó por aplicar la disminución patrimonial del año 1987 al período impositivo que le resultara más favorable, y de ese modo resulta que «la cuota defraudada no llegaría a los 15.000.000 de ptas.». Por consiguiente, no puede decirse que la Sala sentenciadora dejó declarar hecho alguno probado, sino que dio por probado precisamente lo contrario, esto es, que la cuota defraudada no llegaba a esa cantidad, debiendo entonces ser la Administración tributaria quien, en su caso, determine la infracción administrativa, si fuera procedente» (F. 3º).

efectos de regularizar la situación tributaria del interesado no tiene por qué ajustarse a los estrictos criterios de valoración de la prueba en el ámbito penal —donde rigen garantías, como la presunción de inocencia o el derecho a no autoincriminarse, que condicionan decisivamente dicha valoración—. A nuestro juicio, los hechos declarados probados por el órgano judicial a efectos penales podrán en algún caso limitar el margen de apreciación de la Administración tributaria en relación con ciertos aspectos de la realidad que se enjuicia; pero ello ocurrirá sólo cuando la valoración judicial no sea consecuencia directa de aplicar reglas específicas de apreciación de la prueba válidas exclusivamente en el orden penal. Por el contrario, cuando la determinación de los hechos probados obedezca a esta causa, y en cuanto así sea, la Administración tributaria debe considerarse habilitada para fijar hechos distintos, atendiendo a los criterios generales de valoración de pruebas admitidos fuera del ámbito estrictamente penal. En concreto, la liquidación del tributo podrá basarse en la aplicación de presunciones legales, inadmisibles en principio para fundar la condena penal; la determinación de los hechos relevantes para cuantificar la deuda tributaria podrá asimismo descansar en la información aportada bajo coacción por el sujeto pasivo, por más que la misma no haya podido utilizarse a efectos punitivos en virtud del derecho a no autoincriminarse de aquél. En resumidas cuentas, entendemos que el principio constitucional de capacidad económica reclama una interpretación del art. 180.1 LGT distinta de la que queda plasmada en el reglamento, con objeto de evitar que la liquidación del tributo se vea condicionada por reglas probatorias que pierden su razón de ser fuera del ámbito estricto del procedimiento punitivo —de lo contrario, por poner sólo un ejemplo, si la jurisdicción penal rechaza la aplicación de presunciones legales de hechos imponibles por ser contrarias a la presunción de inocencia, no podrían dichas presunciones utilizarse tampoco con el fin de liquidar el tributo, pese a constituir un instituto frecuente y de pacífica aceptación en el ámbito tributario—.

Admitida esta lectura del art. 180.1 LGT, así como la consiguiente ilegalidad del reglamento en este punto, queda superado el primer obstáculo susceptible de impedir la necesaria independencia de criterio para la valoración de las pruebas en función de la finalidad del procedimiento en el que dicha valoración tenga lugar. Ninguna dificultad habrá desde luego para esta valoración independiente si las actuaciones judiciales se resolviesen sin una sentencia condenatoria. En tal caso, el art. 180.1 LGT dispone la prosecución del expediente administrativo sancionador, y habrá que entender que deben reanudarse igualmente las actuaciones dirigidas a liquidar el tributo, en caso de que las mismas también hayan quedado suspendidas en su momento. En el procedimiento sancionador, la resolución administrativa vendrá condicionada de forma estricta por los hechos declarados probados en la sentencia —según dispone el último párrafo del artículo 180.1—, lo cual es de todo punto razonable, puesto que los criterios de valoración de la prueba en sede judicial no difieren a estos efectos punitivos de los aplicables en vía administrativa. Por el contrario, la fijación de los hechos relevantes para

practicar la oportuna liquidación no tiene por qué coincidir con la realizada por el órgano jurisdiccional, pues como ya se ha señalado los principios que presiden la apreciación de los elementos probatorios en este ámbito difieren sensiblemente de los vigentes en el orden penal²⁰.

Cuando la sentencia es condenatoria, el respeto de esta independencia en la actividad de valoración de la prueba, según se lleve a cabo a efectos punitivos o a efectos tributarios, se ve sin embargo imposibilitada como consecuencia de una generalizada doctrina de los tribunales de justicia, patrocinada desde la cúspide por el propio Tribunal Supremo. Nos referimos a la solución interpretativa en cuya virtud la exigencia de la obligación tributaria, en caso de condena por delito fiscal, debe llevarse a término por conducto judicial, constituyéndose en responsabilidad civil derivada de delito²¹. La aplicación de esta doctrina viene llevando a que la liquidación exigible en caso de delito sea la que deriva de los hechos declarados probados a efectos penales. Algunos autores consideran errónea la indicada práctica jurisprudencial, arguyendo que la obligación tributaria tiene su causa en la producción del hecho imponible y, en consecuencia, existe con antelación a la comisión del delito, no pudiéndose considerar en rigor un daño patrimonial derivado de éste²². Desde luego, coincidimos con estos últimos en

²⁰ FALCÓN y TELLÁ, R. [«Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61 (1992), pg. 35], consideraba que no debía ser un obstáculo a ello el art. 66.2 del RGIT que, con un tenor similar al del art. 180.1 LGT vigente, establecía lo siguiente: «si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados». En opinión del citado autor, dicha norma había de interpretarse «restrictivamente, en el sentido de que al practicar la liquidación, si bien ha de respetarse en principio el planteamiento fáctico efectuado por los Tribunales de Justicia, pueden también utilizarse, cuando sean pertinentes, las presunciones y sistemas indiciarios que no pudieron ser utilizados en el proceso penal por resultar incompatibles con los principios propios de éste». Compartía esta opinión también APARICIO PÉREZ, J.: *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona (1997), pg. 378, nota 413.

²¹ Vid. la exposición de los fundamentos de esta jurisprudencia que efectúa APARICIO PÉREZ, J. (*ob. cit.*, pgs. 373 y ss.), quien pone de relieve que «se muestran favorables a que el importe de la deuda tributaria pendiente sea exigible mediante el ejercicio de la acción civil dentro del proceso penal, tanto el Tribunal Supremo, que sistemáticamente exige en sus fallos la responsabilidad civil y que expresamente se ha pronunciado sobre el tema de forma reiterada tal y como más adelante se expone, como el resto de la jurisprudencia menor que convierte la tesis construida sobre el carácter del delito fiscal como delito formal en una postura aislada». Según indica el autor, «la doctrina que se muestra partidaria de la pieza separada de responsabilidad civil en los procesos por delito fiscal, se basa, fundamentalmente, en la necesidad de que el pago de la deuda tributaria pendiente quede garantizado desde el inicio del proceso penal».

²² APARICIO PÉREZ, J. (*ob. cit.*, pg. 374), señala que quienes defienden esta última tesis, contraria al ejercicio de la acción de responsabilidad civil, lo hacen argumentando «que el origen de la deuda tributaria no está en la comisión del delito sino en el devengo del impuesto que produce el nacimiento de la obligación tributaria, por tanto la responsabilidad civil no es consecuencia del hecho criminal y al no traer su causa en la comisión del delito su resarcimiento se articula con independencia del proceso penal». En este sentido, FERNÁNDEZ OUBIÑA, A.: «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 75 (1995), pg. 14, afirma que, «en el caso de los delitos contra

que la determinación de la deuda tributaria no puede verse limitada por el especial rigor garantista que impregna los criterios de apreciación de los hechos probados a efectos penales, como en la práctica viene sucediendo conforme al proceder de los tribunales.

En realidad, la postura jurisprudencial en torno a esta cuestión se encuentra condicionada en su origen por los antecedentes legislativos. En efecto, el art. 37 del Decreto-Ley 50/1977, de 14 de noviembre, exigía la firmeza de las actuaciones administrativas previas –la preexistencia, en suma, de una liquidación administrativa– como presupuesto para el enjuiciamiento por delito fiscal. Ello provocó la decidida respuesta de los tribunales, resueltos a excluir de raíz que, sobre la base de la citada norma, se pretendiese limitar la capacidad del órgano judicial para declarar los hechos probados, de acuerdo con la propia convicción formada en el curso del proceso penal. Exponente de esta reacción fue la STS de 5-11-1991 (RJ 1991, 7948), en la que el alto órgano judicial declaró con toda rotundidad que «el Tribunal de lo Penal ha de formar su propia convicción, a los efectos de formular la declaración de hechos probados, con base en lo que resulte de la actividad probatoria desarrollada en el propio proceso con absoluta independencia de lo resuelto en vía administrativa que nada le vincula» (F. 5º). A esta sentencia, no obstante, fueron siguiendo otras que, además de suscribir con entusiasmo la precedente afirmación de independencia, por lo demás de todo punto legítima, se permitieron extraer una conclusión adicional, más discutible desde nuestro punto de vista, afirmando que el pronunciamiento judicial condenatorio constituye el único instrumento válido para fijar la deuda tributaria exigible, en concepto de responsabilidad civil derivada del delito, a quien resulte responsable de éste. En el sentido indicado se manifestó la STS de 3-12-1991 (RJ 1991, 8964)²³, y su postura fue seguida posteriormente sin fisuras en reiterados pronunciamientos, entre otras por la STS

la Hacienda Pública, dado que la deuda tributaria es anterior al delito y no aparece como causada por éste, la relación de causalidad entre delito y daño, fundamento de la obligación de reparar el daño e indemnizar el perjuicio, no existe y no puede hablarse en sentido estricto de responsabilidad civil a estos efectos».

²³ Dicha sentencia se muestra concluyente al respecto, afirmando que el delito contra la Hacienda Pública es un «delito patrimonial, de resultado, que ha perjudicado los intereses del Erario Público en la medida de las cuotas tributarias insatisfechas tal como resultan del proceso penal: la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es ajeña al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los arts. 19, 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio "non bis in idem", sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título –judicial– para hacer efectiva la deuda tributaria» (F. 5º).

de 24-2-1993 (RJ 1993, 1530)²⁴ y, más adelante, por las SSTs de 25-2-1998 (RJ 1998, 1193)²⁵ y de 18-12-2000 (RJ 2000, 10664)²⁶.

Como puede muy bien comprenderse, la interpretación jurisprudencial recién expuesta plantea un inconveniente, pues el modo de operar que de ella se deriva conduce de modo irremediable a una distorsión en la fijación de los hechos relevantes para liquidar. Dicha labor, conforme a la referida doctrina, acaba ajustándose a los criterios propios de un sector del ordenamiento, como el penal, cuyos principios se encuentran muy alejados de los que deben condicionar la actividad probatoria en el ámbito estrictamente tributario, dado que en éste las garantías específicas del ciudadano frente a la acción punitiva del poder público pierden su razón de ser, adquiriendo por el contrario todo su protagonismo el principio constitucional de capacidad económica.

En resumidas cuentas, por tanto, no resulta fácil concebir una salida al problema sin una cierta marcha atrás de los tribunales. A tal fin, tal vez sea bueno hacer notar que, para alcanzar una solución ponderada, la determinación por el órgano judicial de la cuantía defraudada, al solo objeto de establecer la responsabilidad penal, no tiene por qué verse condicionada en absoluto por la existencia de una liquidación tributaria basada en criterios diferentes y realizada a los exclusivos efectos de exigir el pago del tributo. Ni siquiera resulta imprescindible que esta última liquidación se efectúe por un órgano distinto del propio tribunal penal. Ahora bien, para aceptar sin reparos que la deuda tributaria haya de hacerse efectiva por el cauce de la ejecución de sentencias, sería necesario que la determinación de la responsabilidad civil pudiese llevarse a término mediante una valoración de los elementos de prueba acorde con los principios vigentes a tal efecto en el ámbito tributario²⁷.

²⁴ F. 1º.

²⁵ F. 5º.

²⁶ Esta última invoca el principio de preferencia de la jurisdicción penal (art. 44 LOPJ) para justificar que la sentencia penal determine la cuantía de la deuda tributaria, «pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior» (F. 4º).

²⁷ Bueno será recordar que nuestro Tribunal Constitucional ha rechazado tajantemente la aplicabilidad de principios del proceso penal, como la presunción de inocencia, cuando la decisión judicial consiste en la condena por responsabilidad civil. En este sentido, el ATC 921/1987, de 15 de julio, precisó con toda claridad que «la condena por responsabilidad civil no tiene relación directa con la institución de la presunción de inocencia, o con la inocencia misma, en el sentido del art. 24.2 de la Constitución, ya que este concepto alude estrictamente a la comisión y autoría de un ilícito en el ámbito sancionatorio (penal, administrativo o laboral) y no a la responsabilidad indemnizatoria en el ámbito civil, incluso si dicha responsabilidad se deriva de un hecho delictivo declarado en una Sentencia penal». En la misma línea se expresaron también, por ejemplo, las SSTC 72/1991 (fundamento jurídico 6º) y 257/1993 (fundamento jurídico 2º), así como los AATC 148/1991, 61/1992 y 173/1992.