



## ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

### ■ Los derechos fundamentales en la reciente jurisprudencia tributaria

■ Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Gabinete de Estudios AEDAF

#### ■ SUMARIO:

**1. Tribunal Constitucional (Sala 1ª). Sentencia 18/2005, de 1 de febrero**

- a. El derecho a no autoincriminarse
- b. El derecho a la presunción de inocencia

**2. Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc. 2ª). Sentencia de 5 de octubre de 2004**

- a. La suspensión de las sanciones en la vía administrativa y en la jurisdiccional. La posición del tribunal en la Sentencia de 5 de octubre de 2004
- b. El voto particular en la sentencia de 5 de octubre de 2004
- c. La sentencia de 7 de marzo de 2005. La posición mayoritaria
- d. Votos particulares favorables al mantenimiento de la suspensión de las sanciones sin necesidad de aportación de garantías hasta la resolución del tribunal

**3. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo.  
Sentencia de 2 de junio de 2004**

**4. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo.  
Sentencia de 14 de octubre de 2004**

Abrimos nuestra sección de Análisis Jurisprudencial recogiendo bajo este título un conjunto de recientes sentencias en las que distintos derechos fundamentales han sido decisivos en la argumentación del fallo –la ratio dicendi–, en unos casos para estimar la demanda y en otros para resolver en sentido contrario. Además de la cuestión que gira en torno a los derechos constitucionales y que justificaría por sí sola el resumen de estos pronunciamientos, son también merecedores de nuestro interés por otras razones que en cada caso se destacan en el breve comentario que acompaña al texto de cada sentencia.

No se trata, por tanto, de una selección amplia de la doctrina de nuestros tribunales, sino un motivo común que nos permite agruparlas bajo este epígrafe.

### **I. Tribunal Constitucional (Sala I.ª). Sentencia 18/2005, de 1 de febrero. Ponente: Excm. Sra. Casas Baamonde.**

El recurso de amparo que resuelve el TC se interpuso contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 10 de abril de 2001 dictada en juicio por dos delitos fiscales que se imputaban –y por los que se condenó– al recurrente, administrador de una sociedad contra la que se había seguido un procedimiento de inspección del que se dedujo el proceso incriminatorio.

El amparo solicitado invoca el artículo 24 CE considerando que se habían infringido los siguientes derechos fundamentales: “a) el derecho a la no autoincriminación, al haber sido el recurrente condenado con fundamento exclusivamente en datos aportados por él mismo bajo coacción en el curso del procedimiento de comprobación; b) el derecho a la defensa porque, teniendo el recurrente la condición de imputado desde que la Inspección de los Tributos tuvo conocimiento de los hechos constitutivos de un posible delito contra la hacienda pública, no fue advertido de su condición por los órganos de la Administración; c) la presunción de inocencia, porque su condena se apoyó en pruebas obtenidas con vulneración de sus derechos a la defensa y a no autoincriminarse, y porque la Inspección de los Tributos soslayó cualquier actividad probatoria respecto de los gastos realizados o el IVA soportado por la entidad que el actor presidía en los ejercicios comprobados, y porque la sentencia impugnada en amparo invirtió la carga de la prueba al reclamar de la misma que justificara los gastos cuya deducción se pretendía; d) y, en fin, los derechos a obtener la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías, por la arbitrariedad en que habría incurrido el órgano judicial al apartarse en la valoración de las pruebas de las aportadas tanto por el imputado como por la Administración tributaria...”

Comencemos advirtiendo que el tema central de la sentencia es naturalmente la invocación del derecho a no autoincriminarse, si bien, por su relación con el mismo, también nos ocuparemos de otros derechos que también se consideraban vulnerados. Y, digamos desde ahora, que el Tribunal no concede el amparo solicitado.

Sin embargo, los argumentos que se van a manejar en el caso, son de importancia pues sobre este asunto se ha escrito en abundancia y en algunos casos se han suscitado expectativas que no se verán confirmadas, en su caso, hasta que no se pronuncie sobre la cuestión el TEDH.

Los argumentos empleados por el TC venían ya elaborados por el abogado del Estado, quien alegó la falta de concurrencia de las condiciones subjetivas necesarias para que pudiera entenderse vulnerado el derecho a no autoincriminarse. En concreto consideraba que no existía la necesaria identidad entre el sujeto compelido a la aportación de información incriminatoria (la sociedad) y el imputado penalmente con fundamento en los hechos aportados (el consejero). Por otra parte, y ello es de indudable peso, otra respuesta que implicase una prohibición de comunicación probatoria entre el ámbito tributario y el penal, conduciría a una limitación de las posibilidades probatorias que dejaría sin contenido práctico a la actividad inspectora y comprobadora de la Administración Tributaria, actividad, en la configuración actual de nuestra gestión tributaria, es imprescindible para el cumplimiento efectivo del deber de contribuir.

#### a. El derecho a no autoincriminarse

Tal derecho, reconocido en nuestra Constitución (artículo 24.2), se invoca por el recurrente fundamentándose en que los datos (los listados, libros, justificantes o registros contables) que el propio demandante aportó bajo coacción en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria, conforman la base de hechos sobre los que se argumenta la sentencia condenatoria por delito fiscal.

Ahora bien, por la conexión de este derecho con el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, el Tribunal se ocupa de examinar aquella norma y la jurisprudencia relativa al mismo.

Dice al respecto el Tribunal español: "... conviene comenzar recordando que, conforme señala el TEDH, «aunque no se menciona específicamente en el art. 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular -ha señalado-, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la "persona acusada". Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del art. 6» (TEDH S de 3 May. 2001, caso *J.B. c. Suiza*, § 64; en el mismo sentido, TEDH SS de 8 Feb. 1996, caso *John Murray c. Reino Unido*, § 45; de 17 Dic. 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, § 68; de 20 Oct. 1997, caso *Serves c. Francia*, § 46; de 21 Dic. 2000, caso *Heaney y Mc Guinness c. Irlanda*, § 40; de 3 May. 2001, caso *Quinn c. Irlanda*, § 40; de 8 Abr. 2004, caso *Weh c. Austria*, § 39). «En este sentido -concluye el Tribunal de Estrasburgo- el derecho está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia recogida en el art. 6, ap. 2, del Convenio» (sentencias *Saunders*, § 68; *Heaney y Mc Guinness*, § 40; *Quinn*, § 40; *Weh*, § 39)...

En apoyo de su pretensión, cita el demandante de amparo la jurisprudencia del TEDH y, concretamente, la TEDH S 17 Dic. 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, decisión en la que el dicho Tribunal anuló las condenas impuestas al Sr. Saunders con apoyo en las declaraciones que éste formuló bajo coacción en el curso de un procedimiento igualmente admi-

nistrativo, en particular; el seguido por los Inspectores de Comercio e Industria británicos. Invoca asimismo en apoyo de su tesis algunas de las afirmaciones que se contienen en la TC S 161/1997, de 2 Oct., con la finalidad de evidenciar que el «requisito que exige nuestra Constitución para la aplicación de las “garantías frente a la autoincriminación” es la existencia de una información autoincriminatoria aportada bajo coacción» (pág. 20 de la demanda).

Pues bien, a la luz de la jurisprudencia citada y de las propias alegaciones del recurrente, puede afirmarse, sin necesidad de profundizar en otros aspectos del derecho constitucional que se invoca, que 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.”

Posteriormente, y también en relación con esta jurisprudencia, añade que “El supuesto examinado, pues, es sensiblemente diferente a los enjuiciados en los casos *Saunders c. Reino Unido*, que se invoca reiteradamente en la demanda de amparo, e *I.J.L. y G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido*. En efecto, tal y como sucede aquí, en los citados asuntos el Tribunal de Estrasburgo examinó la compatibilidad con el art. 6.1 CEDH de las condenas penales impuestas a los demandantes con fundamento en la información obtenida por funcionarios de la Administración británica en el curso de un procedimiento seguido contra una entidad con personalidad jurídica (concretamente, la empresa Guinness). Las pruebas que fundamentaron la condena penal, sin embargo, consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de las actuaciones administrativas de carácter inquisitivo.

Tampoco los hechos aquí enjuiciados coinciden con los que fueron objeto de examen por el TEDH en el caso *J.B. c. Suiza*, que el Ministerio Fiscal cita en su escrito de alegaciones evacuado en el trámite del art. 52.1 LOTC. Como en el asunto que ahora nos ocupa, en *J.B. c. Suiza* la información autoincriminatoria se requirió en el curso de un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria de características muy similares al regulado en la L 230/1963, General Tributaria; además, la información, como en el caso que ahora juzgamos, estaba constituida exclusivamente por documentos (concretamente, documentos relativos a la empresas en las cuales el recurrente había invertido dinero); y, finalmente, como ya hemos señalado, dichos documentos se reclamaron bajo la amenaza con sanciones pecuniarias establecidas en el ordenamiento suizo (sanciones que, finalmente, fueron impuestas). Difieren, sin embargo, los hechos examinados en *J.B. c. Suiza* de los que ahora enjuiciamos en varios aspectos esenciales: en primer lugar, el procedimiento administrativo tributario se siguió contra el propio recurrente como persona física, no contra ninguna de las sociedades en las que había invertido el dinero cuyo origen se pretendía conocer; en segundo lugar, la documentación con trascendencia tributaria se requirió directamente del contribuyente investigado; en tercer y último lugar, la coacción prevista en la Ley, que finalmente se mate-

realizó en la imposición de varias sanciones pecuniarias (un total de cuatro, la última de las cuales no se llegó a ejecutar), se ejerció efectivamente contra el recurrente.

Para finalizar, en el mencionado caso *Funke c. Francia*, el Tribunal de Estrasburgo concluyó que se habían vulnerado los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación del recurrente al haber sido éste sancionado con varias multas pecuniarias por no aportar la documentación requerida por las autoridades aduaneras francesas (extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento). En suma, como en los casos anteriormente citados, fue la persona contra la que se siguió el procedimiento inquisitivo, a la que se le reclamó la documentación autoincriminatoria y sobre quien se ejerció la coacción prevista en la ley que concluyó con la imposición de sanciones, la que instó la declaración de vulneración del derecho a la no autoincriminación reconocida en el art. 6.1 CEDH".

A este efecto el Tribunal Constitucional toma en consideración que, en el caso enjuiciado, las actuaciones inspectoras se siguieron exclusivamente en relación con la entidad Incovesa, para comprobar la situación tributaria de la misma y que los requerimientos de información se dirigieron, todos ellos, sin excepción, a la citada entidad mercantil, por lo que, de no haber sido atendidos debidamente, las sanciones que la LGT establecía con carácter general para estos supuestos, habrían recaído únicamente sobre la entidad. A lo que añade la sentencia que: "De hecho, no resulta ocioso destacar que el ordenamiento tributario entonces vigente no preveía sanción alguna para los administradores de las sociedades que hubieran incumplido los requerimientos de información efectuados por la Administración tributaria en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación".

Y finalmente, que tampoco consta que "la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable".

En conclusión, un conjunto de razones para denegar el amparo, razones que posiblemente han permitido que el Tribunal no haya de pronunciarse sobre una cuestión de tanta trascendencia para la configuración actual de nuestro sistema de aplicación de los tributos.

## **b. El derecho a la presunción de inocencia**

Aunque el Fundamento Quinto de la sentencia que comentamos resuelva en relación con la invocación del derecho a la defensa, nos ocupamos ahora de esta otra garantía por su mayor trascendencia en el orden específicamente tributario.

Alegaba el recurrente que la sentencia de la AP había lesionado su derecho a la presunción de inocencia al haber fundamentado la condena en pruebas obtenidas con vulneración de los derechos a la no autoincriminación y a la defensa y, asimismo, por "haber obviado la Inspección de los Tributos cualquier comprobación en relación con los gastos de la entidad o el IVA soportado por la misma, y porque la sentencia recurrida en amparo

invierte la carga de la prueba al señalar que «el recurrente debía aportar la prueba de descargo justificando los gastos que se decían y se aceptaban por los peritos que eran superiores»”.

En relación con este último argumento, dice el Tribunal Constitucional lo que sigue: “A este respecto, en primer lugar, frente a lo que parece afirmarse en la demanda, debe señalarse que no existe en la sentencia del Tribunal de lo Penal impugnada afirmación alguna que permita entender que el órgano judicial exime a la Administración tributaria de realizar cualquier actividad probatoria en relación con los gastos...

Pero es que, además, no es cierto que la exigencia de que el obligado tributario justifique los gastos cuya existencia alega equivalga a la inversión de la carga de la prueba. Como es sabido, el impuesto sobre sociedades grava la renta obtenida por los entes con personalidad jurídica durante el período impositivo; y aunque para determinar dicha renta hay que tener en cuenta no sólo los ingresos sino también los gastos precisos para la obtención de los mismos, es absolutamente razonable -así lo vienen exigiendo los Tribunales ordinarios- que sólo puedan aceptarse como tales aquellos cuya efectividad haya probado quien alega haberlos realizado...

Tales exigencias no pueden ser consideradas en absoluto como una inversión de la carga de la prueba, sino más bien como proyección de la regla en virtud de la cual «quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo» (art. 114.1 de la LGT aplicable al supuesto enjuiciado y art. 105.1 de la L 58/2003). Siendo esto así, no puede achacarse a la Inspección de los Tributos que no haya realizado actuaciones dirigidas a probar lo que a la entidad inspeccionada correspondía, esto es, la cuantía de los gastos fiscalmente deducibles realizados o el IVA soportado durante los ejercicios objeto de comprobación. Como señala el Ministerio Fiscal, para determinar unos mayores gastos era necesaria la colaboración del recurrente, dado que sólo éste estaba en posesión de la documentación pertinente o podía indicar dónde obtenerla; sin que pueda recriminarse a la Inspección de los Tributos que no iniciase una indagación universal para comprobar que no se habían producido mayores gastos.

Cosa muy distinta sería que no se hubiera permitido a la entidad probar la efectividad de los gastos o el IVA soportado, o que, habiendo el sujeto pasivo acreditado tales extremos, las pruebas aportadas a tal efecto no hubieran sido admitidas primero por la Inspección de los Tributos y después por el órgano judicial; pero nada de esto se afirma en la demanda de amparo ni puede deducirse de las actuaciones judiciales...”

## **2. Tribunal Supremo (Sala 3.ª Secc. 2.ª). Sentencia de 5 de octubre de 2004 (Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó) y Sentencia de la misma Sala y sección de 7 de Marzo de 2005 (Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó)**

La cuestión que se debate en ambos casos es la suspensión de las sanciones tributarias, más puntualmente, si la suspensión sin aportación de garantías ordenada en la vía administrativa, se mantiene también en la jurisdicción contenciosa, o si por el contrario nuestro

ordenamiento establece una solución diferente en este caso, de suerte que la presunción de inocencia—derecho fundamental que subyace en la norma tributaria que manda suspender la efectividad de las sanciones en vía administrativa, junto con la tutela judicial efectiva—no da cobertura a la pretensión de mantener la suspensión hasta que la jurisdicción resuelva sobre el fondo del asunto.

En un segundo orden de cuestiones, la sentencia de 5 de octubre de 2004 entra también a resolver sobre las exigencias que se desprenden de la LJCA para acordar la suspensión de los actos impugnados.

Respecto de la cuestión primera y principal, las dos sentencias llegan a una misma conclusión, si bien, respecto de la primera existe un solo voto particular; mientras que en la de 7 de marzo de 2005, son tres los magistrados que formulan su voto particular. Parece que va ganando argumentos la posición que inicialmente era muy minoritaria.

El eje central del debate versa sobre la interpretación que ha de darse a los artículos 35 de la LDGC y 212.3 y 233.1 y 8 de la LGT de 2003, cuando regulan la suspensión de las sanciones tributarias sin necesidad de prestar garantías en los recursos en vía administrativa y los efectos que estas disposiciones han de tener en la vía jurisdiccional. Mientras que en la Sala domina la posición que considera que la suspensión en vía administrativa es automática pero no así ante la jurisdicción contenciosa, los votos particulares, con distintos argumentos, consideran que también debe llegarse a la misma conclusión en la vía jurisdiccional.

Posiblemente, como el tema trasciende la legalidad ordinaria, la solución puede estar en otro ámbito jurisdiccional, si bien, muchos de los argumentos ahora manejados no podrían ser invocados en este otro momento.

En el resumen que ahora hacemos de estas dos complejas sentencias, recogeremos en primer lugar la posición mayoritaria de la Sala (a) y, en segundo lugar (b), el voto particular que se hizo contra la sentencia de 5 de octubre de 2004. Posteriormente recogemos la posición de la sala en la sentencia de 7 de marzo de 2005 (c) y finalizaremos con la exposición de los votos particulares formulados respecto de esta última sentencia.

#### **a. La suspensión de las sanciones en la vía administrativa y en la jurisdiccional.**

##### **La posición del tribunal en la Sentencia de 5 de octubre de 2004**

La cuestión concreta del caso examinado consistía en que las liquidaciones que fueron giradas por la Administración, con sus correspondientes sanciones, habían sido impugnadas y estaban suspendidas en vía administrativa, por lo que al iniciar la vía jurisdiccional se planteaba si era necesario garantizar, además de las cuotas tributarias, el importe de las sanciones.

Como dice la Sala: “La cuestión objeto de controversia en este proceso se contrae, en realidad, a dilucidar si, para poder decretarse, en la vía contencioso administrativa, la suspensión de la ejecutividad de la liquidación tributaria impugnada, referida sustancialmente a la parte de la deuda tributaria relativa a la sanción impuesta, ha de prestarse, de

entrada, un aval bancario u otra de las garantías normativamente previstas en el art. 122 y ss. de la LJCA de 1956 (que abarque especialmente el indicado concepto de sanción tributaria), como propugna el abogado del Estado recurrente (y se decretó en el auto dictado por el Tribunal *a quo* con fecha 19 Feb. 1999), o, por el contrario, si basta, para que la comentada suspensión se pueda producir; que el aval o garantía se refiera, sólo, a la cuota y, en su caso, a los recargos e intereses de demora, sin necesidad de asegurar, también, las sanciones...”

El Tribunal, tras un breve recorrido por la historia legislativa de la cuestión, concluye de la misma que “se observa que el principio de “presunción de inocencia” previsto en el art. 24.2 de la Constitución (que, a pesar de sus connotaciones penales, es perfectamente aplicable a las infracciones y sanciones administrativas y tributarias) y el principio -sinónimo del anterior- de “presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario”, que se traducen en el axioma de que “la resolución será ejecutiva -sólo- cuando ponga fin a la vía administrativa” (sin necesidad, en consecuencia, de instar; mientras tanto, su suspensión, con o sin fianza, para obviar su ejecutividad), no tienen reflejo efectivo y formal en el ordenamiento de tal naturaleza hasta la L 30/1992, referida, de entrada, exclusivamente, al ámbito puramente administrativo (pues, según la Disposición Adicional Quinta de la misma, los procedimientos administrativos en materia tributaria... se regirán por su normativa específica y -sólo-, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley -la 30/1992, se entiende-).

Y tales principios y criterios normativos no se plasman en disposiciones tributarias -sobre todo en lo que afecta a las infracciones y sanciones de dicho carácter- hasta que, según hemos visto, se reforma el art. 81 de la LGT por la L 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (cuyo actual ap. 3 establece que “la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o de la reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”).

Sorprende que la L 25/1995 dijera (en el reformado -por la misma- art. 81.3 de la LGT) que “la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta” (es decir, con otras palabras, que “las sanciones tributarias son ejecutivas desde el momento en que se imponen”), a diferencia de lo ya dispuesto en la L 30/1992 (según la que las sanciones administrativas sólo son ejecutivas cuando son firmes en vía administrativa). Tal redacción ha sido objeto de una crítica acerba, ya que conculca el derecho constitucional a la presunción de inocencia y significa, en cierto modo, el considerar a los contribuyentes infractores natos (con la consecuente desvirtuación de lo establecido al respecto en la Constitución”).

*Cuarto:* Procede estimar, como antes se ha indicado, el presente recurso casacional, porque, como argumenta el abogado del Estado, con una adecuada precisión técnico-jurídica, en base a las específicas características del caso de autos, es evidente que:

A) El tenor del art. 35 de la L 1/1998... impide cuestionar su aplicación en la vía administrativa o económico administrativa, pero no cabe extender tal aplicación a un ámbito



que le es ajeno, pues se circunscribe, como se ha expresado, a las vías mencionadas, y respeta la regulación de la suspensión en la vía contencioso administrativa, sin pretender ampliar sus efectos hasta ésta...

- B) En consecuencia, conforme al mencionado art. 35, las sanciones de autos, en cuanto definitivas en vía administrativa, podían ser ejecutadas „, salvo que, en la vía contencioso administrativa, fuera acordada su suspensión con arreglo a las disposiciones específicas de la LJCA
- C) Podría pensarse que, en cierto modo, las medidas de suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de previa garantía o caución acordadas en la vía administrativa o económico administrativa prolongan su efectividad en la vía contencioso administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pero no hay razones técnico jurídicas para poder mantener tal criterio, pues la frase “sin que puedan ejecutarse (las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende) hasta que sean firmes en vía administrativa” contenida en el art. 35 de la L 1/1998 (y en otros preceptos de disposiciones normativas posteriores -antes comentadas-) sólo puede entenderse como “hasta que hayan causado estado en dicha vía” (y no quepa, ya, otro recurso administrativo o económico administrativo), o bien, como máximo, según se ha dejado sentado en la reciente jurisprudencia de esta Sección y Sala (matizando, sin embargo, restrictivamente, el alcance que se ha dado a tal expresión en la S 18 Sep. 2001), “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 ”...

También, a juicio de la Sala, se viene a sentar un nuevo criterio al estimarse que la existencia de garantía es una especie de prius a cualquier planteamiento de suspensión de efectos de un acto, negándose además, a considerar que fuera de la propia LJCA podrían existir normas que amparasen una solución distinta de la derivada del fallo.

En concreto, afirma el Tribunal que: “D) Ciertamente es que la doctrina jurisprudencial ha puntualizado la exigencia de la prueba de la producción de daños o perjuicios de imposible o difícil reparación como único medio hábil para obtener la suspensión en la vía contencioso administrativa, al considerar que el interés público no sufre menoscabo si la suspensión de una liquidación tributaria se encuentra debidamente garantizada, pero también es cierto que, inexistente la garantía previa, es, en principio, incuestionable la causación de perjuicios a unos intereses superiores, los generales o públicos, a los que se deja sumidos en el puro desamparo, y cierto es, también, que ningún precepto de la LJCA distingue, genéricamente, dentro del contenido del acto impugnado, la parte de carácter sancionador, para someterla a un régimen diferenciado del resto de los efectos de la suspensión de su ejecución...”

#### **b. El voto particular en la sentencia de 5 de octubre de 2004**

Las sentencias de 18 de Septiembre de 2001, 29 de Enero de 2003 y de 5 de Febrero de 2004, afirmaban que “ ... La vigencia del principio a que responde hoy el mencionado art.

35 (LDGC) cabe sostenerla desde la configuración y perspectiva constitucional del Derecho Administrativo sancionador; con la puntualización, a mayor abundamiento, de que aplicable tal precepto, no es necesario, como ya se ha apuntado, hablar de “suspensión” propiamente dicha, porque 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 (TS S Ca. 18 Sep. 2001). 2.- La solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa -es decir, mientras no se incoe el oportuno recurso contencioso administrativo y no se dicte la pertinente resolución jurisdiccional, o, en su caso, no se consienta el acuerdo sancionador-, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender (TS S Ca. 29 Ene. 2003)”.

En consonancia con ello, el voto particular argumenta de la siguiente manera: “En mi opinión, 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...

Desde esta perspectiva, la de los principios, es indudable que la “ejecutoriedad de los actos administrativos” constituye un privilegio de la Administración, constitucionalmente consagrado, pero que no es un elemento ontológico del acto administrativo...

En mi opinión el razonamiento de la sentencia sobre la independencia y plenitud de la tutela judicial, que es lo que exige la decisión judicial en la pieza, al ser aislado del tema debatido, produce un efecto perverso, seguramente no querido pero real, pues coloca al ciudadano en la vía judicial en una situación más desfavorable de la que ostentaba en vía administrativa, lo que es sencillamente inaceptable y una frontal contradicción con lo que la tutela judicial significa.

En segundo término, en materia de sanciones, el legislador ha renunciado a la ejecutoriedad del acto sancionador (al menos en vía administrativa). No hay nada que haga suponer que el legislador a modo de Guadiana cambia de criterio cuando se accede a la vía judicial, pues no existe texto legal que afirme esa ejecutoriedad cuando se alcance la vía jurisdiccional. Por tanto, la cuestión de la suspensión de las sanciones, cuando estas son objeto de recurso contencioso está fuera de la decisión judicial.”

La argumentación contenida en este voto particular nos excusa de hacer cualquier comentario sobre el significado de la sentencia en cuanto supone una revisión o rectificación de los criterios que en otros pronunciamientos había sostenido el mismo Tribunal.

### **c. La sentencia de 7 de marzo de 2005. La posición mayoritaria**

En forma muy resumida diremos que la Sala, además de mantener con nuevos argumentos el criterio antes sostenido, trae a colación la interpretación que debe hacerse de los artículos 212 y 233 de la LGT (2003).

En lo fundamental, el Tribunal entiende que “la solución a este tema debe ser la establecida en el fallo de la sentencia impugnada, es decir, que la suspensión de la sanción tributaria sin garantía acordada en la vía económico-administrativa debe mantenerse en la vía contencioso-administrativa -con los requisitos contemplados en el art. 233.8 LGT 2003- hasta que el órgano jurisdiccional, en el ejercicio de su peculiar potestad decisoria cautelar, y ponderando, además, los intereses públicos y privados en juego, adopte la decisión, en la pieza separada de suspensión, que al respecto estime que es la pertinente”, pues “en el ámbito del Derecho sancionador tributario, los arts. 212.3 y 233.1 y 8 LGT 2003, siguen el mismo criterio establecido en el art. 35 LDGC 1998.... lo que se exige, para la ejecutividad de la sanción, es la llamada firmeza en vía administrativa -o sea, que ésta se agote-, y no la firmeza en el sentido de que, hasta la resolución final del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría afirmarse que la sanción había quedado firme en vía administrativa. Así pues, la frase «sin que puedan ejecutarse -las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende- hasta que sean firmes en vía administrativa» sólo puede interpretarse, o bien como «hasta que hayan causado estado en dicha vía» -y no quepa ya otro recurso administrativo o económico-administrativo-, o bien como «hasta que se adopte, en la vía contencioso-administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión instada en la vía jurisdiccional» -en la oportuna pieza separada-, al amparo de los arts. 122 y ss. LJCA o 129 y ss. LJCA 1998...”

**d. Votos particulares favorables al mantenimiento de la suspensión de las sanciones sin necesidad de aportación de garantías hasta la resolución del tribunal**

**- VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO SR. ENRÍQUEZ SANCHO**

“A mi juicio la cuestión debe resolverse en el ámbito de los arts. 129 y ss. de la Ley reguladora de esta Jurisdicción (LJ), interpretando estos preceptos en armonía con los principios que inspiran en esta materia el ordenamiento jurídico tributario.

El art. 35 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC), L 1/1998, de 26 Feb. establece que «la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa».

No parece dudoso que la expresión «hasta que sean firmes en vía administrativa» equivale a 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.

Con ser esto así 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 Secc. 21 de esta Sala ha declarado en varias ocasiones, a propósito de la interpretación de este art. 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 (SS 18 Sep. 2001 y 29 Ene. 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....

No hay que insistir en que la suspensión del pago de una sanción tributaria sin contrapartida de fianza alguna es una garantía que se conecta con el principio de culpabilidad exigible en toda infracción tributaria, por ello, con el principio de presunción de inocencia. El principio que late en el art. 35 LDGC es que mientras la sanción esté discutiéndose no debe ser exigida. Y es un principio que sólo ha podido ser adoptado tras una previa valoración por el legislador de los distintos intereses enfrentados.

Ni el principio de culpabilidad ni el de presunción de inocencia se oponen al de ejecutividad de los actos administrativos sancionadores, como han declarado tanto el TC como esta Sala, porque en la ejecución de actos de esa naturaleza pueden existir intereses públicos que deban prevalecer frente al del particular; interesado en que la sanción no se ejecute hasta que sobre ella los Tribunales hayan dicho la última palabra.

Puede existir un interés general a que no se mantenga en su puesto de trabajo un funcionario al que se le ha impuesto una sanción de traslado, suspensión o inhabilitación, y ello justifica que incluso en vía administrativa puedan adoptarse medidas cautelares que aseguren la consecución de ese interés. Pero tratándose de sanciones pecuniarias impuestas por la comisión de una infracción tributaria el legislador no ha descubierto ningún interés público prevalente, puesto que la finalidad de la multa no es recaudatoria...

Entiendo que en la valoración de los distintos intereses en conflicto que el art. 130 LJ impone a la Sala para pronunciarse sobre la suspensión solicitada, no cabe ignorar esa ponderación realizada legalmente para la suspensión acordada por los órganos económico-administrativos, porque los intereses en presencia son sustancialmente los mismos. No creo aceptable que esa garantía reconocida a los administrados en vía económico-administrativa -la suspensión de la ejecución de la sanción impuesta, sin necesidad de prestar fianza- deba ser ignorada por los Tribunales, como si la discusión en vía judicial fuera cualitativamente distinta a la mantenida ante los órganos económico-administrativos, y no sólo cualitativamente distinta sino merecedora de una menor protección para el administrado.

Es cierto que el art. 35 LDGC sólo se refiere a la suspensión de la sanción hasta que el acto administrativo sea firme en vía administrativa. Pero ello es porque se trata de una ley relativa a las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Pero estas relaciones no acaban en el acto sancionador firme en vía administrativa. Continúan y con-

tinúan de la misma manera cuando ese acto ha sido impugnado en vía jurisdiccional, por eso la regla establecida en ese precepto también debe extender sus efectos ante los Tribunales....

Existen dos disposiciones posteriores a la LDGC que pueden ser útiles como criterio de interpretación de los preceptos que hemos manejados y que pueden considerarse contrarias a la tesis que sostengo en este voto particular: el RD 930/1998, de 11 Sep., que aprueba el Reglamento sancionador en materia tributaria, y la nueva LGT 58/2003, de 17 Dic.

El RD 1930/1998 parte de que la continuación en vía jurisdiccional de la suspensión acordada en vía económico-administrativa ha de ir acompañada de caución. Sin embargo, se trata de una interpretación hecha por la Administración que en modo alguno puede condicionar la que los Tribunales lleven a cabo. Ni el Decreto es interpretación auténtica de la Ley ni la interpretación que de una ley haya hecho un decreto puede condicionar nuestra decisión.

La LGT de 17 Dic. 2003 contiene un precepto, el art. 233, sobre el que en la deliberación de la Sala se han suscitado diversas interpretaciones. Dicho precepto, después de reiterar que la ejecución de las liquidaciones tributarias quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza su importe, el de los intereses de demora y recargos, añade que «dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiere prestado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada». Y a continuación añade «tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial». Parece claro que la decisión judicial a que se refiere es la decisión adoptada en la pieza de suspensión, pero no, en cambio, que dicha decisión implique la exigencia de garantía. Del texto transcrito se desprende que la suspensión sin garantía es vinculante para los órganos económico-administrativos pero no para los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Estos adoptarán su decisión conforme a las normas que les son específicamente aplicables, y nada hay en el precepto citado que se oponga a una interpretación de dichas normas como la que propongo en este voto particular”.

#### - VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO SR. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

“En mi opinión, era acertada la línea jurisprudencial que había fijado la Sección Segunda de esta Sala en sus SS 18 Sep. 2001, 29 Ene. 2003 y 5 Feb. 2004 y no hay motivos sólidos -no, desde luego, que deriven de la nueva L 58/2003, General Tributaria- para modificarla.

Es cierto -y en ello coincido con el voto mayoritario- que el significado usual en nuestro ordenamiento de la expresión «firmeza en vía administrativa» coincide con el agotamiento de esta vía: es firme en ella la resolución que de modo definitivo y sin posibilidad de ulterior recurso o reclamación de orden administrativo resulta ya inobjetable dentro de los propios cauces administrativos (a salvo los supuestos excepcionales del recurso de revisión).

Que ello sea así no justifica, en mi opinión, el cambio jurisprudencial que ahora se acomete. En primer lugar, porque partiendo precisamente de la premisa expuesta (firmeza en vía administrativa equivale a agotamiento de los recursos o reclamaciones específicamente administrativos, a «causar estado» en dicha vía) no resulta demasiado coherente interpretar el art. 212.3 de la nueva L 58/2003 como si, en definitiva, dicha «firmeza» no se produjera hasta un momento posterior, precisamente hasta la resolución jurisdiccional que decida sobre la suspensión de la sanción tributaria impuesta. Si esta última es firme en vía administrativa lo es con independencia de que se interpongan, o no, los recursos jurisdiccionales. Recursos que, por lo demás, sólo son admisibles contra los actos que, precisamente, «pongán fin a la vía administrativa» (art. 25 de la vigente Ley Jurisdiccional).

Es cierto que el art. 233.8 *in fine* de la nueva L 58/2003 dispone que, tratándose de sanciones, la suspensión acordada por los Tribunales Económico-Administrativos se mantendrá, una vez interpuesto el recurso jurisdiccional, «hasta que se adopte la decisión judicial». Expresión ésta que contrasta con la inserta en el inciso precedente del mismo artículo y apartado, a tenor del cual tratándose no ya de sanciones sino de otros actos tributarios impugnados, la suspensión acordada en vía económico-administrativa mantiene su vigencia y eficacia hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda «en relación con la suspensión solicitada»

Según la jurisprudencia sentada hasta ahora por la Sección Segunda (que resultó desfigurada por el «matiz» añadido en la S 5 Oct. 2004, tal como subraya el voto particular a ella anexo), el término «decisión judicial» del art. 233.8, puesto en relación con el principio sentado en el art. 212, ambos de la nueva L 58/2003, habría de interpretarse referido a la sentencia final y no sólo al auto de suspensión. Y a mi juicio aquella línea jurisprudencial debe mantenerse.

Creo necesario, en este punto, retomar una polémica anterior; a la que puso fin la sentencia del Pleno de esta Sala Tercera de 6 Oct. 1998. En ella, ante la existencia de «una discrepancia entre el tratamiento de la ejecutividad general de los actos administrativos de la vieja Ley rectora del proceso contencioso, y el moderno sistema de la ejecutividad de los actos de gestión tributaria de la Hacienda Pública» nos pronunciamos -con votos particulares en contra- a favor de extender al orden jurisdiccional los criterios que en materia de suspensión de actos de contenido tributario había fijado el legislador para la propia vía administrativa (incluida, obviamente, la económico-administrativa).

Sostenía entonces el Pleno de la Sala que «la evolución operada en el instituto de la autotutela tributaria del Estado o ejecutividad de los actos de la Hacienda Pública, abstracción hecha de la solución que proceda en otros ámbitos del recurso contencioso donde el principio de autotutela de la Administración no ha experimentado el cambio a que se ha hecho referencia», obligaba a replantearse el «alcance actual» de las normas de la Ley Jurisdiccional que regulaban la suspensión de los actos de contenido tributario. Y concluía que estas últimas habrían de «[...] interpretarse armónicamente con el ordenamiento tributario vigente, consecuencia de la obligación que pesa sobre los Tribunales de Justicia de aplicar el Derecho conforme a la realidad social y jurídica de cada momento»...

... lo que está en juego de nuevo es la elección entre las dos tesis entonces enfrentadas. Y a mi juicio, si el legislador había ya decidido en 1998, y vuelve a ratificar en la LGT de 2003, que las sanciones tributarias quedan automáticamente en suspenso, sin necesidad de prestar garantía para ello, cuando se impugnen en vía administrativa, la aplicación de lo afirmado y resuelto en la sentencia del Pleno de 6 Oct. 1998 conduce a aplicar este mismo criterio a su impugnación en la vía contencioso-administrativa. Lo que significa tanto como extender hasta la sentencia que ponga fin al proceso («la decisión judicial», en los términos del art. 233.8 de la L 58/2003) la suspensión sin fianza de las sanciones tributarias impugnadas jurisdiccionalmente.

La interpretación de las normas específicamente tributarias en materia de suspensión administrativa de las sanciones de este género no es en absoluto ajena, sino bien al contrario, a la ulterior fase jurisdiccional. Y si ello es así, el criterio de la suspensión automática debe prevalecer sobre los que con carácter general sientan los arts. 129 y ss. de la Ley Jurisdiccional. La suspensión se entendería producida, pues, por el mero hecho de recurrir la sanción tributaria en vía jurisdiccional sin necesidad de cumplir los requisitos comúnmente exigibles (alegación y prueba ante el órgano judicial correspondiente de los perjuicios derivados de la ejecución a fin de evaluar la posible pérdida de la finalidad legítima del recurso) y, por supuesto, sin necesidad de prestar las garantías a cuya presentación renuncia la propia Hacienda Pública en la vía administrativa.

La solución preconizada (en sus razonamientos, no en el fallo) por la sentencia de la que respetuosamente discrepo introduce no poca inseguridad jurídica en los contribuyentes y en los órganos jurisdiccionales de instancia. A éstos se les dice que en el tratamiento de la suspensión jurisdiccional de las sanciones tributarias no rigen los principios y criterios establecidos para la suspensión en vía administrativa, dando así un paso atrás respecto de la doctrina fijada -y hasta ahora, pacíficamente mantenida- por la tan repetida sentencia del Pleno de esta Sala de 6 Oct. 1998.

#### - VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO SR. GARZÓN HERRERO

*“Segundo:* Mi discrepancia se centra en dos cuestiones: Primero: Cómo ha de interpretarse el art. 212.3 a) de la LGT cuando establece la suspensión de las sanciones administrativas si se interpone un recurso o reclamación administrativa, suspensión que alcanza hasta que «sean firmes en vía administrativa». Segundo: En la hipótesis que considera que la suspensión en vía judicial no es automática cuáles son los criterios judiciales que han de establecerse para la adopción de la resolución judicial del incidente.

*Tercero:* Respecto al primero de los temas debatidos, el de la interpretación del art. 212.3.º de la LGT, del texto del precepto se infiere:

- a) Que las sanciones son ejecutivas y la suspensión se produce cuando el interesado interponga «un recurso o reclamación».
- b) Que la interposición de «un recurso o reclamación» produce automáticamente la suspensión de la ejecución de la sanción.

- c) Que esta suspensión se mantiene hasta que la sanción «sea firme en vía administrativa».

De la interpretación literal de este precepto se deduce que la interposición de «un recurso», produce la suspensión automática de la sanción. El término «recurso» que el precepto utiliza, sin ninguna concreción adicional, obliga a entender que en el mismo se comprenden los recursos jurisdiccionales. Del mismo modo, el término «firmeza administrativa» tiene un sentido propio. Un acto administrativo es firme cuando contra él no cabe recurso ordinario alguno, ya sea administrativo o jurisdiccional.

La asimilación que la sentencia mayoritaria efectúa entre «actos firmes en vía administrativa» y «actos que ponen fin a la vía administrativa» hace decir al legislador lo que éste no dice.

Refuerza el razonamiento precedente el hecho de que cuando el legislador ha querido decir «actos que ponen fin a la vía administrativa» lo ha hecho. Sin ir más lejos en el apartado b) del mismo art. 212.3.

De manera que, en mi opinión, el art. 212.3 a) proclama la suspensión de la ejecución de las sanciones hasta que éstas son firmes en vía administrativa, es decir, cuando contra ellas no cabe recurso administrativo o jurisdiccional, concepto que no hay que confundir con el de poner «fin a la vía administrativa» que el legislador utiliza con distinto alcance en el mismo precepto.

Corroborar el razonamiento precedente la regulación de la suspensión en vía económico-administrativa. A tal efecto, el art. 233.8 establece: «Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial».

La suspensión de las sanciones se regula en el apartado segundo y en él no se menciona la pieza de suspensión, como se hace en el apartado precedente, lo que en mi opinión significa que el legislador excluye tal incidente. Las citas que en el texto analizado se hacen a «los términos previstos en el párrafo anterior» hay que entenderlas referidas a «la comunicación a la Administración Tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso» para que ésta tenga conocimiento de que el acto impugnado no es firme por haberse recurrido. Obsérvese, finalmente, que aquí el texto se refiere a «decisión judicial» y no a la «suspensión solicitada» como hace en el apartado anterior; lo que demuestra, siempre en mi opinión, que para el legislador, tratándose de sanciones, no hay incidente de sus-



pensión porque las sanciones se han suspendido por el hecho de la interposición del recurso.

La mención que en el texto analizado se hace a la «decisión judicial» está justificada, pues se refiere a la «decisión judicial» que ponga término al litigio bien sea por una resolución de fondo o por cualquier otra resolución, como podría ser el desistimiento o caducidad.

Es obvio, además, que se pretende dar un régimen diferenciado a las sanciones. Si se hubiese querido mantener el mismo sistema que el establecido contra otras reclamaciones, que se siguen por el apartado primero, era innecesario este texto.

De todo lo razonado se infiere, y aquí está mi primera discrepancia con la posición mayoritaria, que las sanciones tributarias quedan automáticamente suspendidas por la interposición del recurso contencioso, sin necesidad de solicitarlo de los órganos jurisdiccionales y en virtud de mandato legal contenido en la LGT, tesis, la expuesta, que es absolutamente acorde con la jurisprudencia que la Sección Segunda venía manteniendo hasta el 5 Oct. 2004.

*Cuarto:* Pero imaginemos que la LGT no contiene las normas con el alcance que he defendido en el anterior fundamento.

Aceptemos, sólo para agotar los argumentos, que la suspensión de la ejecución regulada en el art. 212 de la LGT sólo alcanza, en el plano temporal, hasta que se dicte resolución que pone fin a la vía administrativa. En esta hipótesis ¿cuáles son las facultades del órgano jurisdiccional cuando se solicita la suspensión?

La tesis mayoritaria, hasta donde yo entiendo, sostiene que en esta situación el incidente ha de resolverse conforme a los parámetros que establecen los arts. 129 y ss. de la Ley Jurisdiccional, lo que significa que la suspensión del acto impugnado se llevará a cabo, eventualmente, prestando las garantías que en cada caso se estimen pertinentes.

A tal fin se argumenta. La ejecución de las sanciones, o, alternatively, la prestación de garantías, no es contraria a la presunción de inocencia o al derecho a la tutela judicial efectiva. El proceso judicial tiene sus propios parámetros, que no son coincidentes con los de la vía administrativa. No puede entenderse que la vía judicial es una continuación de la vía administrativa.

Voy a examinar cada una de estas afirmaciones, para demostrar que nada tienen que ver con el problema debatido. Tan no tienen nada que ver que yo también las suscribo íntegramente, lo que sucede es que no pueden servir de fundamento a la decisión adoptada.

Con respecto a la afirmación de que la ejecución de las sanciones no es contraria al derecho a la tutela judicial y a la presunción de inocencia constitucionalmente proclamadas en el art. 24 de la CE, su evidencia es indiscutible.

Tanto el TC como la Sección Séptima de esta Sala han proclamado, bajo ciertas condiciones, tal aserto. Por tanto, es inatacable. Pero la cuestión a resolver no es ésta. Eliminado el

problema antes tratado, en el fundamento precedente, de lo que se trata es de precisar si las facultades jurisdiccionales que se regulan en los arts. 129 y ss. de la Ley Jurisdiccional permiten a estos órganos exigir en vía jurisdiccional, en el incidente planteado al efecto, garantías que el legislador no ha estimado necesario exigir en la vía administrativa...

No es ocioso precisar, sin embargo, y habrá de reconocerse, que la presunción de inocencia no sale demasiado bien parada cuando las sanciones se ejecutan, o se obliga su afianzamiento, antes de que sean firmes...

... la cuestión litigiosa «radica en decidir si es más acorde con la presunción de inocencia no ejecutar la sanción hasta que se dicte la resolución final, o, desde la perspectiva de la tutela judicial, si el juez contencioso puede proclamar la existencia de un interés público en la vía jurisdiccional que ha sido previamente excluido por el legislador en la vía administrativa».

Por todo ello, el tema básico no es si la exigencia de garantías adicionales para la suspensión de las sanciones tributarias es acorde con el derecho fundamental a la presunción de inocencia sino si este «plus de garantías se ajusta más o menos a la plenitud de los derechos fundamentales en juego».

En mi opinión, ya lo adelanté antes, claramente no.

La segunda afirmación, acerca de las características propias del proceso judicial que no son coincidentes con las del procedimiento administrativo, exige alguna precisión mayor...

Lo que aquí constituye el eje del debate es si «la ponderación circunstanciada de los intereses en conflicto» que regula el art. 130 de la LJ permite al órgano jurisdiccional ir más allá de lo decidido por el legislador para la vía administrativa. En mi opinión, el legislador ha hecho esa ponderación y a esa ponderación ha de atenerse el órgano jurisdiccional, y, por tanto, tratándose de sanciones la suspensión ha de ser acordada indefectiblemente por los órganos jurisdiccionales ante la petición de los interesados en tal sentido. Los preceptos de la Ley Jurisdiccional no habilitan a los órganos jurisdiccionales a adoptar medidas aseguratorias no previstas por el legislador y agravatorias de la situación del administrado en la vía previa.

A tal efecto hay que partir de la especialidad de la normativa tributaria sancionadora (art. 178), lo que hace que la regulación de la LGT sean prevalentes sobre las normas de la LRJAP y PAC que serán supletoriamente aplicables.

Finalmente, no puede obviarse el hecho de la naturaleza estrictamente económica de las sanciones tributarias (con independencia de las sanciones accesorias).

Pues bien, si todo esto es así, y el legislador, (que no hay que olvidar que es quien define el alcance del interés público en cada sector del ordenamiento en que está en juego) en la vía administrativa ha establecido la «suspensión automática» de la sanción tributaria sin necesidad de prestar garantía en contraposición a lo que sucede con la deuda tributaria, considero que el juez contencioso no puede exigir las garantías que la sentencia mayori-

taria posibilita porque de hacerlo quebraría el principio de proporcionalidad al establecer en la vía jurisdiccional, y sin razón temporal que justifique el cambio de criterio, un plus de exigencias con respecto a lo requerido en la vía administrativa.

Cuando la ley prevé expresamente que a las sanciones se les aplique las normas del Capítulo IV, Título II de la Ley, y concretamente las medidas cautelares del art. 81, está concibiendo unas actuaciones iniciales incoadas a instancia de la Administración en contemplación de unos requisitos y circunstancias específicos, y sometida a control jurisdiccional la decisión que se adopte. Son estas medidas adoptadas por la Administración las que eventualmente pueden ser objeto de revisión jurisdiccional, pero en ningún caso los órganos jurisdiccionales pueden suplir esa iniciativa de la Administración y adoptar ellos, al hilo de una petición de suspensión del interesado, medida alguna de garantía...

En definitiva, según la tesis mayoritaria, las sanciones, que no son ejecutables en la vía administrativa, sin necesidad de prestar caución, cuando son impugnadas, en la vía jurisdiccional, puede ser exigida la caución para obtener la suspensión. De este modo se consigue que los órganos jurisdiccionales que siempre han de ser la última garantía del ciudadano se conviertan en la última amenaza para éste. He ahí el efecto final de una interpretación maximalista de ciertos principios, efecto al que nunca se debería haber llegado.

De todo lo expuesto se colige que en mi opinión la suspensión de las sanciones debería ser mantenida de modo automático en la vía judicial y sin necesidad de petición del interesado. En cualquier caso, si se entendiese que la petición de suspensión habrá de formularse también ante los órganos jurisdiccionales éstos deberían otorgarla de plano sin poder exigir, legalmente, requisito o garantía adicional.

No es necesario resaltar, por obvio, el respeto que me merece la sentencia, que obtuvo una amplia mayoría, pero ante lo que me siento obligado a discrepar en los términos descritos".

### **3. Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 2 de junio de 2004 (Ponente: Sr. Román García)**

El derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el artículo 24.1 de la CE, exige que se interpreten de manera acorde con sus postulados las normas contenidas en el art. 35 de la Ley 53/2002, de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuando regulando la «Tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil y contencioso-administrativo», ordenaba en su apartado 7 lo siguiente:

«Siete. Autoliquidación y pago.

1. Los sujetos pasivos autoliquidarán esta tasa conforme al modelo oficial establecido por el Ministerio de Hacienda y procederán a su ingreso en el Tesoro Público con arreglo a lo dispuesto en la legislación tributaria general y en las normas reglamentarias de desarrollo de este artículo.

2. El justificante del pago de la tasa con arreglo al modelo oficial, debidamente validado, acompañará a todo escrito procesal mediante el que se realice el hecho imponible de este tributo, sin el cual el secretario judicial no dará curso al mismo, salvo que la omisión fuere subsanada en un plazo de diez días.»

Por tanto, el retraso en el pago de la tasa sólo puede ser causa de congelación del recurso, pero no de su inadmisión.

Esta es la doctrina que se establece en la sentencia de la Audiencia Nacional en un caso en el que la cuestión controvertida se centraba en determinar cuáles debían ser las consecuencias jurídicas del retraso en el pago de la tasa y, en definitiva, si el auto impugnado se ajustó a derecho al inadmitir el recurso contencioso-administrativo.

La argumentación del tribunal es la siguiente: “El auto impugnado afirma que la entidad recurrente cumplió formalmente el requisito de la autoliquidación de la Tasa, pero sin respetar el margen temporal establecido para ello en el precepto indicado, estimando que la consecuencia del incumplimiento temporal de aquél es la inadmisión del recurso.

La Sala no puede compartir esta conclusión. De acuerdo con reiterada doctrina constitucional, de la que es buena muestra la TC S 65/97, de 7 Abr., dictada a propósito del requisito de la «comunicación previa», de entre las distintas interpretaciones posibles de las normas ha de prevalecer, no la que determina la inadmisión del recurso contencioso-administrativo impidiendo la resolución jurisdiccional de fondo, sino la que viene a hacer viable esta resolución con plena efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva que reconoce el art. 24,1 CE y que, en el concreto caso examinado entonces por el TC, se tradujo «en una configuración de la omisión de la comunicación previa como un defecto subsanable», llegando en la práctica a proteger la plena efectividad del mencionado derecho fundamental hasta el extremo de posibilitar la admisión del recurso en supuestos en que la subsanación del defecto, según el tenor literal de la norma, no era posible.

Pues bien, ni en el artículo antes transcrito que estableció la Tasa en el ámbito contencioso-administrativo ni en los demás preceptos de la L 53/2002 en que aquél se inserta ha expresado el legislador taxativamente su intención de introducir una nueva causa de inadmisión en el proceso contencioso-administrativo que se adicionara a las previstas en el art. 69 de la LJCA (a las que es materialmente asimilable, por las consecuencias que comporta, la orden de archivo del recurso por falta de subsanación en plazo del defecto indicado). Por ello, entendemos que es posible realizar una interpretación diferente de la efectuada por el Juzgador de instancia, que permita el enjuiciamiento del fondo del asunto, a fin de dispensar la máxima protección y efectividad al derecho fundamental a la tutela judicial.

En este sentido, puede sostenerse válidamente, a juicio de la Sala, que cuando el art. 35 antes mencionado dispone que el Secretario no dará curso al escrito procesal que no vaya acompañado del justificante del pago de la tasa está precisando la consecuencia máxima que cabe extraer en el concreto ámbito del proceso contencioso-administrativo (con independencia de las que pudieran derivarse en el orden tributario) del incumplimiento

de la obligación tributaria del pago de la tasa; esto es, el referido incumplimiento únicamente puede determinar la paralización del procedimiento, la «congelación» del mismo en el estado en que se encuentre, situación que puede ser reversible si posteriormente se justifica el abono -aun tardío- de la tasa en cuestión, o irreversible, en el supuesto de que tal justificación no hubiera tenido lugar antes de que operara la caducidad contemplada en el Título VI (arts. 237 y ss.) de la LEC. Sólo en caso de que el defecto se hubiere subsanado en el plazo de diez días, permite el citado art. 35 que el Secretario Judicial «reactive» directamente el curso del proceso, lo que no debe entenderse como una prohibición de que más allá de ese plazo se pueda continuar la tramitación, sino como un expresión de que dentro del mismo puede el Secretario ordenar por sí la continuación del proceso, y, en cambio, si se hubiere sobrepasado el indicado plazo, debe dar cuenta al juez o Tribunal para que resuelva lo pertinente (interpretación que cobra todo su sentido en aquellos casos en que por el largo tiempo transcurrido hubiera podido operar el instituto de la caducidad).

*Cuarto:* Esta interpretación, además, es congruente con la verdadera razón de existencia de la tasa a la que nos referimos. Así, con independencia de la polémica doctrinal que envuelve la concreción de su verdadera naturaleza, lo cierto es que la implantación legal de la Tasa por ejercicio de la Potestad Jurisdiccional en el ámbito contencioso-administrativo parece responder a la idea genérica de que los servicios públicos se sufraguen -totalmente o, en su caso, principalmente- mediante las aportaciones de quienes los utilizan, aliviando de esta carga al resto de los ciudadanos. Puede afirmarse, por tanto, que la implantación de esta tasa, por lo que ahora interesa, responde a una decisión política que guarda directa relación con la financiación de un servicio público, y que sólo de manera indirecta y accesoria afecta al ámbito procesal, en la medida en que la Ley exige para dar curso al proceso que el escrito de interposición del recurso vaya acompañado del justificante del pago de la tasa.

No estamos, pues, en presencia de un requisito procesal esencial, cuyo cumplimiento constituya un presupuesto previo ineludible para poder constituir adecuadamente la relación jurídica procesal y sin el cual el proceso pierda toda razón de ser, sino ante un requisito accesorio...

*Quinto:* En consecuencia, dado que en el supuesto examinado la demora en la subsanación del defecto advertido fue de sólo 11 días y que, por ello, el cumplimiento del mencionado requisito se produjo antes de que operara el plazo de caducidad previsto supletoriamente en la LEC, y teniendo en cuenta, además, que dicha subsanación se llevó a cabo antes de que se dictara el auto ordenando el archivo, procede estimar el recurso de apelación interpuesto, revocar el auto impugnado y ordenar la continuación del procedimiento”.

#### **4. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 14 de octubre de 2004 (Ponente: Sr. Del Riego Valledor)**

Las pruebas obtenidas ilícitamente constituyen una vulneración de los derechos a la presunción de inocencia y, en este caso a la inviolabilidad de domicilio. Pero cuando existen pruebas distintas de las obtenidas ilícitamente, las primeras legitiman las liquidaciones tributarias giradas por la Administración.

La Audiencia Nacional afronta el tema que nos ocupa en un caso en el que los hechos son los siguientes: La Administración había realizado un registro en el domicilio de una sociedad I.L.T.D.F. SA. en el que se habían incautado documentos sobre operaciones realizadas por otra entidad F.P. SA. (propiedad del recurrente). Posteriormente se llevó a cabo una comprobación inspectora en relación a F.P. SA. que se desarrolla por el procedimiento ordinario y que culmina con diversas liquidaciones, derivadas de actas firmadas en conformidad, que fueron ingresadas.

Concluidas aquellas actuaciones, la Audiencia de Barcelona declaró nulo el auto del Juzgado que había autorizado la entrada y registro en I.L.T.D.F. SA. por falta de motivación, lo que provoca que la entidad recurrente, solicite la declaración de nulidad de pleno derecho de las actas de liquidación mencionadas (por vulneración del contenido esencial de derechos susceptibles de amparo constitucional), así como la devolución de la cantidad ingresada.

Se mezclan, por consiguiente en este caso, pruebas de distinta procedencia, que es la cuestión sobre la que versa el razonamiento del tribunal: "Tercero... La argumentación actora es la siguiente: fue declarado nulo un auto judicial de autorización de entrada y registro en las sedes sociales de otras empresas, en la que se incautó documentación relativa a las operaciones mercantiles de la recurrente, y como dicha documentación es el origen y fundamento de las liquidaciones tributarias practicadas, las mismas lesionan el contenido esencial del derecho del recurrente a un proceso con todas las garantías, derecho a la igualdad de partes y derecho a la presunción de inocencia (arts. 14 y 24 CE), además de perpetuar la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18 CE).

Por lo que se refiere a la violación del derecho a la inviolabilidad del domicilio, debe tenerse en cuenta que las entradas y registros efectuados el 17 Feb. 1997, en virtud de autorización judicial que posteriormente fue declarada nula, no se extendió a la sede social de la empresa recurrente...

*Cuarto:* Por lo que se refiere a la violación a las garantías establecidas en el art. 24 CE, ... resulta de la doctrina constitucional que no sólo se produce una lesión de las garantías que el art. 24 CE reconoce a una persona por el hecho de que se obtengan ilícitamente pruebas con infracción de alguno de sus derechos fundamentales, sino que también es ilícita la prueba obtenida con infracción de los derechos fundamentales de un tercero (TC S 239/1999, de 20 Dic.), lo que sería aplicable en el presente caso, en el que se infringieron los derechos fundamentales de otras empresas -distintas de la recurrente- en los registros efectuados al amparo de un auto judicial declarado nulo.

En este caso, a partir de los datos obtenidos en una entrada y registro con vulneración de derechos fundamentales de empresas distintas de la actora, la Inspección de Tributos obtuvo datos sobre operaciones mercantiles realizadas por la empresa recurrente, que no habían sido manifestados en sus declaraciones tributarias. A partir de dicho conocimiento, la Inspección de Tributos inició actuaciones de comprobación tributaria con la empresa actora, le pidió documentación relativa a los ejercicios y tributos afectados por las operaciones no declaradas, puso en su conocimiento las mismas y, en el curso de dichas actuaciones de

comprobación, la empresa recurrente, tras el estudio de los datos que poseía la Hacienda Pública, manifestó la realidad de su operaciones y sus respectivos importes en una diligencia con la Inspección de Tributos, y más tarde dio su conformidad a las actas practicadas por la Inspección.

Así pues, las actas de liquidación no fueron practicadas sobre el único soporte de los datos obtenidos por la Inspección en la entrada y registro ilícitas, sino que han existido otras actuaciones posteriores que avalan la realidad de los hechos recogidos en las actas de inspección, entre las que destacan el reconocimiento por el obligado tributario ante la inspección de operaciones no declaradas y de su importe, así como la propia conformidad con las actas de inspección, que se extiende de manera específica a la aceptación de los hechos recogidos en el acta (ap. 5 de las actas).

Se trata entonces de decidir si la prohibición de valorar las pruebas obtenidas inicialmente por la Inspección con vulneración de derechos fundamentales en la entrada y registro, se extiende a las actuaciones derivadas de aquellas en el expediente de comprobación e inspección. O dicho en otras palabras, habrá vulneración de las garantías del art. 24 CE si las actas de liquidación se han fundado exclusivamente en los datos obtenidos con vulneración de los derechos fundamentales, pero no si existen otros datos o actuaciones válidas e independientes de dicha vulneración.

*Quinto:* El TC, en el examen de la adecuación a la Constitución de decisiones judiciales en el ámbito penal, ha dicho (TC S 8/2000, de 17 Ene. y las allí citadas) que la prohibición de valoración de pruebas derivadas de las obtenidas inicialmente con vulneración de derechos fundamentales sustantivos sólo se produce si la ilegitimidad de las pruebas originales se transmite a las derivadas, pero que las pruebas derivadas pueden ser constitucionalmente legítimas si ellas no se han obtenido mediante la vulneración de un derecho fundamental...

En este caso, consideramos que el reconocimiento del recurrente de la realidad de las operaciones mercantiles no declaradas es jurídicamente independiente del acto lesivo de la inviolabilidad del domicilio de terceras empresas. En el curso de las actuaciones inspectoras la empresa conoció los datos de que disponía la AEAT ... el representante de la empresa compareció ante la inspección y no se limitó a mostrar su conformidad con los datos de la Inspección, sino que fue detallando, ejercicio a ejercicio, los importes de las operaciones no declaradas y sus rendimientos netos. Más tarde, dio su conformidad a las actas de liquidación extendidas por la Inspección en base a dichos importes por él declarados.

Consideramos, en suma, que las actuaciones inspectoras que se han descrito, especialmente las declaraciones de la recurrente sobre operaciones no declaradas y sus importes, con todas las garantías previstas en los procedimientos administrativos de comprobación tributaria, no son en sí mismas contrarias al derecho a la inviolabilidad domiciliaria, ni a las garantías del art. 24 CE, y constituyen pruebas independientes del acto lesivo de la inviolabilidad domiciliaria.

Sexto: Descartada la existencia de la causa de nulidad de pleno derecho del art. 62.1.ª) LRJ-PAC, por no existir lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, a la misma conclusión hemos de llegar en relación con la causa de nulidad el art. 153.1.c) LGT, también invocada por la recurrente, pues es evidente que no se ha prescindido, en este caso, «total y absolutamente», del procedimiento legalmente establecido, sino al contrario, la Inspección tributaria se sujetó escrupulosamente al procedimiento de comprobación tributaria.”

Esta misma doctrina ha sido defendida por la Audiencia Nacional en su sentencia de 24 de octubre de 2003 (Ponente: Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. Mercedes Pedraz Calvo), en la que se hacen otras matizaciones por las que también resumimos algunos párrafos, si bien la entrada y registro se había efectuado, en este otro asunto, en la misma entidad recurrente, y la autorización para la entrada se había obtenido, por la Administración, de un empleado ocasional.

Dice esta otra sentencia respecto de esta última cuestión, recogiendo lo fijado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de mayo de 2001: “porque el consentimiento debe ser dado por el titular; no por un empleado ni por un encargado de unas obras.

Y cuando el Tribunal de instancia dice, como una de las razones para apoyar su decisión, que “no consta que no se autorizase la inmisión necesaria para la inspección en la vivienda de la recurrente”, está utilizando un argumento equivocado, porque no es la negativa lo que tiene que constar; sino el consentimiento. El artículo 18.2 de la CE no consiente otra interpretación: la Administración necesita el consentimiento del titular; y no le basta el mero hecho de que no conste la negativa”.

Y respecto de la cuestión de las pruebas ilícitamente obtenidas, argumenta que: “la infracción del artículo 18.2 de la CE en el acto de la realización de la inspección... no comporta por sí sola y necesariamente la estimación del recurso Contencioso-Administrativo.

Tal como el Tribunal Constitucional tiene declarado a propósito de las consecuencias de la prueba ilícita (en materia penal, pero que puede arrojar alguna luz en el caso que nos ocupa) “el otorgamiento del amparo con el efecto de nulidad de las resoluciones solicitadas, no es consecuencia necesaria y directa, como sostiene el quejoso, de la apreciación de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Pues, como ha recordado este Tribunal recientemente ( SSTC 166/1999, de 27 de septiembre, F. 4. y 171/1999, de 27 de septiembre , F. 4), la declaración de lesión del derecho constitucional sustantivo no tiene como consecuencia automática la prohibición constitucional de valoración de toda prueba conectada de forma natural con las directamente obtenidas con vulneración de derechos constitucionales”, ( STC 8/2000, de 17 de enero), de manera que “es posible que la prohibición de valoración de las pruebas originales no afecte a las derivadas, si entre ambas, en primer lugar; no existe relación natural, o si, en segundo lugar; no se da la conexión de antijuridicidad ( SSTC 81/98, 121/98, 151/98, 49/99, 166/99, 171/99 y 8/2000)”.

Si como se ha dicho, la información obtenida de estos archivadores fueron los únicos datos tenidos en cuenta por la Inspección para la determinación de la base imponible... debe concluirse que se trató de prueba ilícitamente obtenida. A ello se suma el que los



archivadores fueron trasladados a la sede administrativa, pero en ningún momento se diligenció con documento administrativo y participación del interesado, el contenido de tales carpetas.

La consecuencia es que, al ser la documentación de los archivadores la única en la que se basaron las actuaciones de la Inspección, y haber sido obtenida de manera ilícita, las actuaciones inspectoras deben ser anuladas.

En ausencia de toda prueba que justifique las liquidaciones impugnadas, las mismas deben ser anuladas, con las inherentes consecuencias legales."

Sólo nos queda por manifestar, respecto de la primera sentencia, de 14 de octubre de 2004, nuestra duda sobre la forma en que el tribunal resuelve considerando que las pruebas obtenidas en el curso del procedimiento inspector, subsiguiente al registro que fue anulado, no estaban contaminadas por la ilicitud de esta primera actuación, ya que es de ella de donde toma causa la comprobación inspectora. ■

