

La anulación de las sanciones tributarias por fallecimiento del infractor en vía jurisdiccional. Conflictos con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa

Luis Ángel Gollonet Teruel

Magistrado especialista en el orden de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

Cristina Pérez-Piaya Moreno

Doctora en Derecho por la Universidad de Granada y Magistrada suplente del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

Resumen

El principio constitucional de personalidad de la pena no permite la subsistencia de las sanciones tributarias una vez fallecido el infractor si las mismas aún no se han satisfecho. Sin embargo, en la jurisdicción contencioso-administrativa se plantean problemas que pueden hacer transgredir en la práctica esta regla. Es el caso de que el infractor fallezca antes de que se termine la vía judicial o incluso durante la vía económico-administrativa cuando no se hubiera conocido el hecho de la muerte al dictarse resolución. El problema se plantea únicamente en sede contencioso-administrativa porque el carácter revisor de esta Jurisdicción impide la introducción de cuestiones nuevas sobre las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse. Tras el estudio de las diferentes posturas que ofrece la jurisprudencia, se analiza la opción escogida en Sentencia 1050/2017, de 9 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía -Sede de Granada-, en la que se declara que, por aplicación de los principios de la potestad sancionadora, también en sentencia es posible declarar directamente la extinción de la sanción por el fallecimiento aunque se trate de una cuestión nueva que no fue planteada antes en la previa vía administrativa dado lo excepcional del supuesto y la necesidad de evitar que de forma ineficiente se prosiga con otro procedimiento.

Abstract

The constitutional principle of the punishment personality does not allow the persistence of the tax sanctions after the death of the offender if these sanctions have not been yet paid. However, in the administrative court there are some practical challenges that make possible to violate this rule. This is the case when the violator dies before the legal process is completed or when the economic-administrative organ does not have knowledge of the decease before emitting its decision. The problem only appears in the administrative court because the reviewing nature of this Jurisdiction prevents to raise new questions when the Administration did not have the possibility to take action on them. After the study of the different positions that the jurisprudence offers, this article analyzes the decision of the Sentence 1050/2017, May 9, of the "Tribunal Superior de Justicia de Andalucía" (Superior

Court of Justice of Andalusia) – Branch of Granada –. This sentence declares that, by applying of the sanctioning power principles, it is also possible to determine directly the extinction of the sanction due to the decease of the perpetrator even when the issue is new and was not raised in the previous administrative process. This solution is supported by the exceptionality of the case and the necessity to avoid unnecessary procedures.

Palabras clave

Principio constitucional de personalidad de la pena, sanciones tributarias

Key words

Principle of the punishment personality, tax sanctions.

Sumario

1. Extinción de la sanción por fallecimiento del infractor. Prohibición de la transmisión de la sanción a los sucesores
2. Fallecimiento sobrevenido en el proceso judicial. Prohibición de la introducción de cuestiones nuevas en vía jurisdiccional no suscitadas en el procedimiento administrativo
3. Solución acordada por Sentencia 1050/2017, de 9 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

1. Extinción de la sanción por fallecimiento del infractor. Prohibición de la transmisión de la sanción a los sucesores

El carácter sancionador que se otorga a una parte del Derecho Tributario implica una naturaleza de los ilícitos y sanciones administrativos sustancialmente idéntica a la de los delitos y las penas, siendo en la actualidad incuestionable que la función sancionadora de la Administración es parte del aparato represivo del Estado, manifestación de su *ius puniendi*, y no de la función de gestión de los intereses públicos de las Administraciones Públicas, por lo que, consecuentemente, concurre una patente identidad ontológica entre los ilícitos penal y administrativo.

La potestad sancionadora de la Administración, que se encuentra admitida por el artículo 25, apartado tercero, de la Constitución Española, se halla sometida a una serie de límites dimanantes del principio de legalidad. A este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre –ponente D. Luis Díez-Picazo–, sitúa tales límites en: *"a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan; b) la interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones, y d) finalmente, la subordinación a la autoridad judicial"*.

Se trata, salvo el veto a las penas de privación de libertad y la subordinación a la autoridad judicial, de las mismas limitaciones que impone nuestra Carta Magna al orden penal. Esto corrobora que las diferencias entre ambos órdenes, excepto por lo que se refiere a la prohibición de sancionar con medidas restrictivas de libertad, no dejan de ser características formales en el desarrollo de sus respectivos procedimientos, respondiendo ambos a una misma y común naturaleza.

La doctrina pretendió establecer una distinción cualitativa entre las sanciones penales y las sanciones administrativas, pero como señala Luzón Cuesta¹ con cita de Sainz Cantero, las diferencias son solo cuantitativas, e incluso, si contemplamos la cuantía de las multas que puede imponer la Administración, muchas veces superiores a las previstas en el Código Penal, llegamos a la conclusión de que las penas y las sanciones administrativas solo pueden distinguirse por la naturaleza del órgano que las impone: Jurisdiccional o Administrativo.

Por tanto, resulta lógico que el procedimiento que se ocupa de la imposición de sanciones tributarias sea regido por los mismos principios que rigen el proceso penal, principios que habían parecido circunscritos únicamente a dicha rama del Derecho sancionador. En esta línea, la jurisprudencia, no solo constitucional, ha reconocido en numerosas ocasiones que los principios propios de la aplicación de las normas penales deben tenerse en cuenta en la aplicación de las normas que rigen las infracciones y sanciones administrativas.

Entre los principios constitucionalizados encontramos el principio de personalidad de la pena y culpabilidad, principio de origen jurídico-penal cuya aplicación el Tribunal Constitucional hizo extensiva al ámbito administrativo sancionador en su sentencia 18/1981.

Esta sentencia, que reconoció la aplicabilidad de los derechos y garantías del artículo 24 de la CE al campo administrativo sancionador, concluía respecto a este tema que: *"los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la*

1. Vid. Luzón Cuesta, Jose María. *Compendio Derecho Penal Parte General*. Editorial Dykinson, S.L. 2005, págs. 31 y 32.

medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución”.

Del principio de personalidad de la pena o sanción, implícito en los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución Española y aplicable al procedimiento sancionador tributario como parte insoluble del *Ius Puniendi* Estatal, se derivan importantes consecuencias acerca de la transmisibilidad de las sanciones o de su extensión a terceras personas distintas al infractor².

Una de las implicaciones de este principio es la extinción de la responsabilidad por fallecimiento del infractor, consecuencia necesaria además de la clara distinción entre la sanción y la deuda tributaria, conceptos jurídicos definitivamente diferenciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003. La extracción de la sanción de la deuda tributaria ha permitido que el tratamiento que se otorga a la medida punitiva sea distinto al que se da a la deuda y a todos sus componentes, de forma que la aplicación de los principios de origen jurídico penal se hace factible.

De lo anterior se infiere lo acertado de la aplicación analógica del criterio penal de extinción de responsabilidad por fallecimiento del inculcado, en aplicación de las normas penales y del principio *“mors omnia solvit”* al campo de las sanciones administrativas pecuniarias, de forma que éstas han de entenderse extinguidas y por consiguiente inexigibles cuando el interesado fallece antes de que se hayan efectivamente satisfecho.

Este criterio se adoptó incluso por la Ley 230/1963, General Tributaria, que en su artículo 89 disponía que “A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil para la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones”, redacción que se dio por el artículo 4 de la Ley 10/1985, que modificó aquella Ley General Tributaria, obviando incluso la consideración de que la sanción se transformara en deuda tributaria con la regulación legal entonces vigente. Tal criterio legal se encontraba plasmado en lo prevenido en el art. 21.1 RD 2631/1985, de 25 diciembre, que regulaba el procedimiento sancionador tributario, y que establecía, respecto de las sanciones la extinción de su importe cuando se tuviera constancia del fallecimiento del infractor, sin que fuera preciso solicitar, como acontecía con la normativa anterior, la condonación graciable.

En palabras del Tribunal Supremo, *“cuando se trata de la responsabilidad de una persona física derivada de infracciones administrativas, como ocurre en el presente caso en que se había sancionado a la titular individual de la empresa o bodega inscrita en el Registro de Denominación de Origen, la intransmisibilidad de las sanciones y la extinción de éstas por la muerte del responsable, prevista para las penas en el Código Penal (art. 112.1 del anterior texto y art. 130.1 del actual) y para las sanciones en los ámbitos sectoriales más característicos del Derecho administrativo sancionador de nuestro ordenamiento, resulta ineludible para preservar uno de los valores esenciales en que se asienta el ejercicio del «ius puniendi» del Estado, como es el principio de la personalidad de las penas y de las sanciones (STS 8 noviembre 1990) y el de la responsabilidad que se asienta en la culpabilidad individual, sin que las sanciones administrativas puedan asimilarse, a estos efectos, a una*

2. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca de este principio, entre otras, en su Sentencia 146/1994, de 12 de mayo, en la que declaró la inconstitucionalidad del artículo 7.2 de la Ley 20/1989, reguladora del Impuesto sobre la Renta y Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que daba redacción al artículo 31.4 de la Ley 44/1978, estableciendo que “Las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que los generen, sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda”. El Tribunal, tras recordar la aplicabilidad de los principios inspiradores del orden penal al derecho administrativo sancionador, afirmó que *“Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Norma fundamental...”, también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción...”, denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador*, (F. J. 4º). Previamente, la STC 219/1988, de 22 de noviembre, ya había hecho uso de la expresión “personalidad de la pena o sanción” y expresa referencia a lo indebido del *“traslado de la responsabilidad personal (no de la responsabilidad civil subsidiaria), a persona ajena al hecho infractor, al modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa”*, y ello en el ámbito administrativo sancionador.

obligación pecuniaria civil, con independencia de que haya recaído o no resolución sancionadora firme en el momento de producirse la muerte del infractor, ya que tal circunstancia no desvirtúa su naturaleza punitiva". (Sentencia de 20 de septiembre de 1996 dictada en el recurso de Apelación núm. 3606/1991, Fundamento de Derecho quinto).

También el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado al respecto en sentencias de 29 de agosto de 1997 -sentencias A.P. M.P. y T.P. c. Suiza, y E.L. R.L. y J.O.L. c. Suiza- con ocasión del estudio de la normativa interna suiza que permitía hacer responsables de una evasión fiscal a los herederos del infractor en contraposición con el artículo 6.2 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las libertades fundamentales. En estos pronunciamientos se hace expresa referencia a la regla fundamental del derecho penal que propugna que la responsabilidad penal no sobrevive al autor de la infracción, regla que considera asimismo de aplicación obligada por la presunción de inocencia consagrada en el artículo 6.2 del antedicho convenio: *"Heredar la culpa del difunto no es compatible con las normas de la justicia penal en una sociedad regida por el estado de derecho. Por lo tanto, se ha producido una violación del artículo 6.2"*³.

En la actualidad esta regla se contiene en el artículo 39 de la Ley General Tributaria 58/2003, que establece, una vez que aprueba la transmisibilidad de las obligaciones tributarias pendientes a los herederos y a los legatarios, que "En ningún caso se transmitirán las sanciones", así como que "Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento".

Por su parte, el artículo 189.1 del mismo texto legal, en lógica consecuencia con lo anterior, dispone que "La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones"⁴. Por último, el artículo 190, intitulado "Extinción de las sanciones tributarias", contempla la previsión expresa según la cual "Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas", siendo este último precepto, a nuestro juicio, de especial relevancia, al inferirse del mismo que las sanciones, en tanto no se hallen satisfechas, se extinguirán por causa de fallecimiento del obligado al pago.

Debe precisarse no obstante que el fallecimiento del infractor solo podrá extinguir la responsabilidad respecto de las personas físicas, que evidentemente son las únicas personas sometidas a tal circunstancia natural. Dentro del

3. Vid. en este punto a MARTÍNEZ MUÑOZ: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Aranzadi, 2002, págs. 107-108.

4. Como aclara la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2017 -Recurso contencioso-administrativo núm. 248/2016-, en un supuesto en que se pretende la extinción de la sanción impuesta por el fallecimiento del sujeto sancionado y se enjuicia la legalidad del acuerdo sancionador, "como el fallecimiento de aquella se produjo con posterioridad a su imposición es posible cuestionar la legalidad del acuerdo que apreció la comisión de la infracción por aquella con independencia de que el fallecimiento excluye la transmisión de la responsabilidad al heredero, dada la plena legitimación de éste, como sucesor procesal para impugnar la legalidad de la sanción impuesta a su causante. Es decir la infracción, como tal no se ha extinguido con independencia de que no pueda exigirse el importe de la sanción a los sucesores. Lo que se extingue, conforme al art. 189.1 LGT es la responsabilidad derivada de la infracción." Sin perjuicio de lo cual resulta inútil a nuestro juicio someter a la jurisdicción tal pretensión por la intrascendencia práctica que supone el mantenimiento o la anulación de la sanción, dada la imposibilidad de exigir el pago al sucesor.

fallecimiento debe incluirse tanto el supuesto de la muerte (artículo 32 del Código Civil) como la declaración de fallecimiento (artículos 193 y ss. del Código Civil)⁵.

Admitida la aplicabilidad de este criterio, la jurisprudencia ha aclarado que incluso este principio ha de extenderse a los intereses generados, en su caso, por la solicitud de suspensión de la sanción, pues las consecuencias de una petición de suspensión son accesorias a la propia sanción. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la reciente Sentencia de 9 de marzo de 2017⁶. En este pronunciamiento, como se verá más adelante, no se cuestiona la posibilidad de anular los intereses generados por la suspensión de la sanción en vía contencioso-administrativo por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en un caso en que el fallecimiento del infractor se había producido antes de que el Tribunal Económico Administrativo Central resolviera un recurso de alzada formulado frente a una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

Por lo demás, ninguna matización puede hacerse a la aplicación del reiterado principio de personalidad de la pena o sanción, en cuyo cumplimiento se prohíbe la transmisión de las sanciones una vez fallecido el infractor y se declara su extinción como consecuencia de tal acontecimiento. Únicamente se ha distinguido por el Tribunal Constitucional, en Sentencia de 14 de febrero de 2000, recurso de Amparo núm. 735/1996 y 1195/1996, el caso en que la Administración tributaria pueda proceder al cobro de la sanción con bienes del cónyuge del infractor que formaban parte de la masa de la sociedad de gananciales: "... una cosa es que, en virtud del principio de personalidad de la pena o sanción establecido en el art. 25 CE, no se pueda imponer una sanción pecuniaria a quien no aparece como responsable de la misma, y otra muy distinta que, como aquí ha sucedido, no se pueda proceder al cobro de la misma con bienes del cónyuge del sujeto infractor si, de conformidad con las normas reguladoras del régimen patrimonial del matrimonio, aquéllos aparecen como gananciales", (Fundamento Jurídico 1). En el caso enjuiciado, un embargo que le había sido practicado a la recurrente se había hecho también para el cobro de unas sanciones por la comisión de infracciones por parte de su cónyuge, y no solo para el cobro de la deuda tributaria –comprensiva de la cuota, intereses de demora y recargo de apremio–, razón por la cual se cuestionó si, en virtud de la doctrina sentada en la STC 146/1994, se pudo haber desconocido el principio de personalidad de la sanción que deriva del art. 25.1 CE. Que se cobraran también las sanciones con las cuentas corrientes de la demandante se debió a la consideración de que las cuentas corrientes embargadas, siendo

5. Vid. en este punto a ALMENAR BELENGUER, JAIME, y RIPLEY SORIA, DANIEL, en la obra *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*. Editorial Aranzadi, S.A.U., Abril, 2008. ISBN 978-84-8355-532-3. La remisión al fallecimiento como causa de extinción de las infracciones lleva a cuestionarse a estos autores la subsistencia de la potestad para imponer la sanción en los casos en que se extinga la personalidad que a efectos tributarios se reconoce a las personas jurídicas y a las entidades sin personalidad civil. Sobre este particular razonan que de la dicción de la ley se infiere que la extinción de la personalidad tributaria de las sociedades o entidades sin personalidad extingue también la potestad para imponer la sanción, permitiendo solamente la transmisión a los sucesores de las sanciones tributarias ya existentes por haber sido determinadas en un previo procedimiento sancionador.

6. Fundamento de Derecho Cuarto: "No cuestionándose que sólo el infractor es el que tiene que pagar la sanción, dado que se trata de una medida represiva a la que tiene que hacer frente como compensación de la comisión de una infracción, lo que nos lleva a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias por el fallecimiento del sujeto infractor (artículos 189 y 190), el problema a resolver es si este principio se extiende también a los intereses generados por la solicitud de suspensión, lo que ha de merecer una respuesta positiva en la línea que mantiene la sentencia recurrida, en cuanto traen causa de la propia sanción impuesta, lo que impide la posibilidad de la transmisión al heredero, aunque el art. 39.1 de la Ley 58/2003 no contempla la situación y se refiere solo a la sanción, sin que tampoco el art. 26. 2, c) de la Ley 58/2003 nos pueda llevar a otra conclusión, en cuanto tiene en cuenta al sancionado, que no satisface el importe de la sanción, una vez vencido el plazo para su ingreso, debiendo estar a las reglas específicas en el supuesto que hubiera sido objeto de recurso o reclamación, reglas que sólo pueden afectar al sancionado, no a sus herederos, toda vez que las consecuencias de una petición de suspensión, por el pago tardío, no pueden separarse de la propia sanción, y van asociados a la responsabilidad.

Otra interpretación nos llevaría a desconocer el principio de la personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Constitución, que es de aplicación al Derecho Administrativo sancionador.

En definitiva, el carácter compensatorio del perjuicio económico causado a la Administración Tributaria como consecuencia de la suspensión de la sanción tiene sentido cuando quien paga los intereses de demora es el sujeto infractor, pero no si la persona que debe abonarlos es un tercero, en cuanto resulta totalmente ajeno a las causas del retraso".

de la titularidad de ésta, contenían patrimonio ganancial que, en palabras de aquel pronunciamiento *“como tal, de acuerdo con la normativa civil (art. 1373 CC), responde de las deudas propias (así hay que considerar a las sanciones, de acuerdo con el art. 1366 CC) de cada uno de los esposos”*, (Fundamento jurídico 5). Esta actuación fue confirmada por Sentencias del TSJ de Castilla La Mancha de 31 de enero y 28 de febrero de 1996 respecto de las que se denegó el amparo por el Alto Tribunal por la razón antes expuesta.

No obstante, a nuestro juicio, resulta procedente matizar este criterio en el sentido de tener que dar necesariamente por excluida esta posibilidad de cobro de las sanciones en el caso de que el cónyuge infractor hubiese muerto antes de que la sanción se hallase recaudada totalmente, pues lo contrario supone una vulneración del artículo 25.1 de la CE al permitirse en definitiva la solidaridad en el pago de las sanciones respecto del cónyuge supérstite.

Resta decir que, al regularse la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, el artículo 189 de la LGT solamente contempla el fallecimiento del sujeto infractor, no el del responsable del pago de las sanciones, sujeto obligado al pago de forma subsidiaria tras el incumplimiento y la declaración de fallido del sujeto infractor. Lo anterior implica, en nuestra opinión, y aunque en el caso de que existan varios sujetos infractores el fallecimiento de uno de ellos no extinga la responsabilidad de los demás sujetos infractores, sensu contrario, que el fallecimiento del sujeto infractor único o de todos los sujetos infractores debe impedir exigir el pago de la sanción a los obligados al mismo a título de responsables tributarios. Por el contrario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 190.1 de la LGT, el fallecimiento del responsable del pago de las sanciones tributarias, y siempre que los demás obligados a satisfacerlas también hubieran fallecido, solamente tendría relevancia a efectos de la extinción de las sanciones tributarias, no de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias⁷.

2. Fallecimiento sobrevenido en el proceso judicial. Prohibición de la introducción de cuestiones nuevas en vía jurisdiccional no suscitadas en el procedimiento administrativo

A tenor de lo recogido en el anterior apartado no suscita ninguna duda que nuestro ordenamiento no permite la subsistencia de las sanciones tributarias una vez fallecido el infractor si las mismas aún no se hallan satisfechas. Es decir, independientemente de la firmeza de la resolución que avala la imposición de la sanción, si ésta no se encuentra satisfecha se extinguirá forzosamente por causa de la muerte del obligado al pago.

A pesar de la diáfana claridad de los preceptos antes transcritos y de la evidente intención del legislador de no dejar ningún resquicio que permita el mantenimiento de la sanción o su exigibilidad con carácter ulterior a la muerte del infractor, la mecánica procesal inherente a la jurisdicción contencioso-administrativa plantea problemas en la práctica que pueden hacer transgredir esta regla y, en definitiva, conculcar el principio constitucional de personalidad de la sanción.

Tal es el caso de que el infractor fallezca antes de que se dicte sentencia en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución económico-administrativa dictada por el Tribunal Económico Administrativo competente o, incluso, de que aun habiéndose producido el óbito con anterioridad a la emisión de tal resolución económico-administrativa, no se hubiera estimado tal causa como determinante de la extinción de la sanción por desconocerse por aquel órgano, al haberse interpuesto la reclamación por el propio sujeto sancionado y resolverse la misma sin conocimiento del suceso del fallecimiento sobrevenido.

7. Vid. en este sentido GONZÁLEZ ORTIZ, D., en “Los responsables de las sanciones como obligados al pago de una sanción ajena”. Revista española de Derecho Financiero núm. 147/2010 parte Estudios. Editorial Civitas, S.A., Pamplona. 2010.

El problema, como hemos advertido, se plantea únicamente en sede contencioso-administrativa, no así en la vía previa económico-administrativa, en la que no existe inconveniente en que se declare extinguida la sanción tributaria por las previsiones legales que han sido citadas.

El control de legalidad o adecuación a Derecho de la actuación administrativa de la Administración, esto es, el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho de la Administración Pública es una función encomendada por la Constitución Española a los Tribunales, en este caso concreto, a la jurisdicción contencioso administrativa.

En esta jurisdicción, la legalidad de la actuación administrativa ha de realizarse, con carácter general, con arreglo a las normas vigentes en el momento en que se dicta la actuación administrativa, con la excepción de la retroactividad de las normas sancionadoras que sean más favorables.

Igualmente, ha de realizarse el control de legalidad de la actuación administrativa con arreglo a los hechos que hubieren acontecido hasta el momento en que se dicta el acto administrativo, con general exclusión de los hechos posteriores.

El carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, uno de los principios básicos sobre los que se ha venido asentando la misma y, en particular, su ámbito de conocimiento o actuación, impide que se introduzcan cuestiones nuevas en vía jurisdiccional sobre las que la Administración no tuvo ocasión de pronunciarse. A este respecto, el Tribunal Supremo (por todas, Sentencias de 25 de junio de 1992, 12 de noviembre de 1996 y Sentencias de 30 de noviembre de 1983, 1 de febrero de 1991, 12 de marzo de 1992, etc.) ha venido a confirmar la existencia de desviación procesal al formularse en vía jurisdiccional tales cuestiones nuevas que no fueron planteadas en vía administrativa, no procediendo, en puridad, hacer pronunciamiento alguno en el proceso contencioso-administrativo sobre las mismas.

No obsta a lo anterior que el artículo 56.1 de la vigente Ley Jurisdiccional, permita introducir nuevas alegaciones o motivos nuevos, sin que puedan modificarse, alterarse o adicionarse a las peticiones instadas en vía administrativa otras nuevas en vía jurisdiccional que no fueron formuladas ni cuestionadas ante la Administración. En definitiva, la ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa admite la alteración de los fundamentos jurídicos aducidos ante la Administración, de modo que en el escrito de demanda, dejando incólume la cuestión suscitada ante esa vía previa, puedan integrarse razones y fundamentos diversos a los expuestos en el expediente administrativo antecedente de la litis, mas no cabe que se produzca una discordancia objetiva entre lo pedido en vía administrativa y lo interesado en vía jurisdiccional.

Desde la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de abril de 1992, se ha venido reiterando que en el proceso jurisdiccional contencioso administrativo es posible plantear motivos o razones nuevos no planteados previamente en la vía administrativa, pero siempre que no se altere la pretensión. Esto es, no se admite la desviación procesal, que si bien no se produce cuando en vía jurisdiccional se alegan motivos nuevos respecto de los alegados en la vía previa administrativa, sí concurre cuando en vía jurisdiccional se alegan cuestiones nuevas sobre las que la Administración no tuvo la oportunidad de pronunciarse en la vía administrativa.

Así, como se ha adelantado, en la vía contencioso administrativa se pueden introducir motivos y argumentos jurídicos distintos a los alegados en la vía administrativa sin que se incurra en vulneración de lo dispuesto en el artículo 56.1 de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (LJCA); sin embargo, este artículo prohíbe la introducción de las cuestiones nuevas no enunciadas en la vía administrativa.

En este sentido, el Tribunal Constitucional, en la STC 133/2005, de 23 de mayo, se pronuncia, en relación con el principio pro actione y con el artículo 56.1 de la LJCA, sobre la posibilidad de introducir en vía contenciosa administrativa fundamentos o motivos nuevos que justifiquen la demanda, pero señala el Tribunal Constitucional que no es posible nunca introducir cuestiones nuevas no alegadas en la vía administrativa. Igualmente se refiere a esta cuestión la STC nº 160/2001.



No suscita ninguna duda que nuestro ordenamiento no permite la subsistencia de las sanciones tributarias una vez fallecido el infractor si las mismas aún no se hallan satisfechas. Independientemente de la firmeza de la resolución que avala la imposición de la sanción, si ésta no se encuentra satisfecha se extinguirá forzosamente por causa de la muerte del obligado al pago

En definitiva, con arreglo a los artículos 33 y 56 de la LJCA, en el proceso jurisdiccional se pueden alegar cuantos motivos de impugnación se consideren convenientes, hayan sido alegados o no en la previa vía administrativa, pero no es posible introducir en el recurso judicial cuestiones nuevas que no hubieran sido planteadas previamente en la vía administrativa.

Un matiz importante que conviene hacer a lo anterior es el que hace referencia a la posibilidad de valorar nuevos elementos de juicio en sede jurisdiccional que no se hubieran podido tomar en consideración con anterioridad en el transcurso de las actuaciones administrativas. Así lo viene señalando la jurisprudencia desde, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2001 (Rec. Casación 5899/97), que, en aplicación del principio de economía procesal, desestima la opción de la retroacción de actuaciones para que resuelva el órgano administrativo competente tras la anulación del acto impugnado al no poder admitirse una «aceptación ciega e incondicionada» de la característica revisora de la jurisdicción Contencioso-Administrativa conducente en todo caso a la abstención de conocer, de tal forma que cuando hay elementos de juicio suficientes y determinados para resolver sobre el fondo de la cuestión debatida, puede la Sala sentenciadora entrar a resolver sobre el mismo, sin necesidad de devolución de las actuaciones a la Administración.

El Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de referirse a la admisión de los documentos en vía contenciosa también en otras muchas sentencias, verbigracia en las de 11 de febrero de 2010 y 20 de junio de 2012, aceptando la aportación en vía judicial de nuevos elementos de prueba no aludidos por el obligado tributario con anterioridad en la vía administrativa, en concreto en el procedimiento inspector, para avalar los hechos sobre los que se funda la pretensión ejercitada⁸. No obstante, esta posición ha sido posteriormente a su vez objeto de matización en la Sentencia de 17 de

8. «En efecto, el recurso contencioso administrativo, pese a la denominación que utiliza la Ley, no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrativa, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida, aun cuando se mantenga la necesidad de la previa existencia de un acto expreso o presunto, salvo que se trate de inactividad material o de vía de hecho de la Administración, y no quepa introducir nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en la vía administrativa.

Así se deduce del propio artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción que, tras señalar en su apartado 1 que «en los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración», dispone en el apartado 3 que «con la demanda y la contestación las partes acompañarán los documentos en que directamente funden su derecho, y si no obraren en su poder, designarán el archivo, oficina, protocolo o persona en cuyo poder se encuentren», y en el apartado 4 que «después de la demanda y contestación no se admitirán a las partes más documentos que los que se hallen en alguno de los casos previstos para el proceso civil». No obstante, el demandante podrá aportar, además, los documentos que tengan por objeto desvirtuar alegaciones contenidas en las contestaciones a la demanda y que pongan de manifiesto disconformidad en los hechos, antes de la citación de vista o conclusiones.

Por otra parte, la posibilidad de incorporar al proceso nueva documentación acreditativa de los hechos ha sido expresamente reconocida por esta Sala en la sentencia de 11 de Febrero de 2010, cas. 9779/2004, al resolver un supuesto similar.

Por tanto, debe concluirse que no existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial, llamando la atención a la Sala que el Abogado del Estado plantee esta cuestión en casación por primera vez, pues en la contestación a la demanda obvió pronunciarse sobre este tema». Sentencia de 20 de junio de 2012.

octubre de 2014, en la que se considera que *"Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho..., no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras"... "Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección"*⁹.

Todo lo anteriormente expuesto no implica que el órgano judicial competente no deba revisar la legalidad del acto atendiendo a los hechos y circunstancias concurrentes al tiempo de dictarse. Es decir, que la anterior matización a que hemos hecho referencia permita valorar en determinados casos en sede contencioso-administrativa nuevos elementos de juicio que por motivos diversos no fueron tenidos en cuenta en vía administrativa no otorga la posibilidad de enjuiciar la conformidad a derecho del acto con base en unos parámetros diferentes o ulteriores a los que pudieron ser tomados en consideración al tiempo de emitirse. Esto es, lo que el carácter revisor de la Jurisdicción verdaderamente impide es alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones. Y aceptar que un fallecimiento sobrevenido, posterior al dictado del acto sancionador y a la interposición misma de la reclamación económico-administrativa o incluso a la formulación del recurso jurisdiccional, implica la posibilidad de declarar su anulabilidad en vía contencioso-administrativa, equivale a acoger un escenario fáctico distinto al que concurría al tiempo de la actuación administrativa.

El problema que surge en este caso concreto, por las especialidades de la jurisdicción contenciosa, es que cuando se recurre a la jurisdicción frente a una sanción impuesta por la Agencia Tributaria, cuando ya se han agotado todos los recursos ante la Administración, si el fallecimiento se produce con posterioridad, una vez que se ha interpuesto la reclamación económico administrativa pero antes de que se resuelva la reclamación, o después del dictado de la resolución de la reclamación económico administrativa pero antes de que se haya iniciado o resuelto el proceso contencioso administrativo, la introducción del hecho de la muerte del sancionado se considera como una cuestión nueva, pues lo que se impetraría en vía judicial ya no sería la inadecuación a Derecho de la sanción por motivos de fondo, sino otra cosa distinta, la extinción de la sanción por fallecimiento.

9. Vid. sobre este pronunciamiento lo sostenido por HUESCA BOBADILLA, R., en "El momento de aportación de nuevas pruebas en el procedimiento inspector". Revista Quincena Fiscal, núm. 22/2015, parte Estudio. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2015: *"Después de este pronunciamiento queda bastante claro, por tanto, aunque haya que ir caso a caso y siempre con las debidas cautelas para evitar cualquier tipo de indefensión, que el obligado tributario, sometido a un procedimiento de inspección, no puede, en el momento procedimental oportuno, sustraer al conocimiento de los órganos inspectores los medios de prueba de que intenta valerse en defensa de su derecho para aportarlos en la vía revisora administrativa o jurisdiccional, sin dar posibilidad, por tanto, a la Inspección de contrastar y rebatir en su caso esa documentación lo que le permitiría culminar de forma adecuada la regularización tributaria, regularización que, salvo casos de imposibilidad, no puede trasladarse a los órganos de revisión administrativa o jurisdiccional."*

Dichos órganos no pueden por ello reconstruir en ese momento la situación económica sobre la que asentar, como dice el Tribunal, una nueva regularización de la situación tributaria del obligado. El Alto Tribunal tampoco admite, en estos casos, una retroacción de actuaciones para que la Inspección valore esas nuevas pruebas considerando correcta y conforme a derecho por tanto la valoración por el actuario de todas las pruebas y datos que en su momento pudo obtener del obligado.

La confirmación de este proceder administrativo es de gran importancia por lo que ello puede suponer de respaldo a la actuación inspectora que, en numerosas ocasiones, ha visto burladas sus competencias comprobadoras con la admisión y valoración, en vía contenciosa especialmente, de determinados documentos y pruebas aportados, por primera vez, en esa vía, por el obligado tributario y que podía haber aportado perfectamente en la vía de comprobación inspectora.

Con esta actuación se trata de evitar que esos documentos y pruebas sean examinados por la Inspección en la fase de comprobación con el rigor y profundidad que están presentes en sus actuaciones."



Lo que la Sentencia resuelve, de forma novedosa, es que los principios del Derecho sancionador penal deben ser aplicados al Derecho sancionador administrativo, lo que supone que si una sanción penal se extingue por el fallecimiento, también en sentencia contenciosa es posible declarar la extinción de la sanción por el fallecimiento aunque se trate de una cuestión nueva que no fue planteada antes en la previa vía administrativa. Igualmente razones de economía procesal, tutela judicial efectiva, seguridad jurídica y eficacia conducen a la misma conclusión

En esta disyuntiva son dos las posturas que encontramos tanto en la Administración como en la jurisprudencia:

- a) Hay una postura jurídica que sostiene que no es posible que se declare en Sentencia la extinción de la sanción porque no fue una cuestión planteada en la vía económico administrativa, y sobre la que, por tanto, no se ha podido pronunciar la Administración, sin perjuicio de que se pueda alegar esa extinción en la vía administrativa. Esta tesis es la sostenida por la Sentencia 73/2015, de 2 de febrero de 2015, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, que resuelve el caso de un recurrente que fue sancionado por la comisión de una infracción tributaria y que falleció una vez interpuesto el recurso jurisdiccional, después de la presentación de la demanda y antes de la presentación de conclusiones.

En este pronunciamiento se sostuvo lo siguiente: “debe significarse que es precisamente la circunstancia de que el hecho luctuoso tenga lugar durante la tramitación del procedimiento la que justifica que esa alegación tenga lugar en fase de conclusiones, no puede determinar la necesidad de respetar de modo adecuada la delimitación de las pretensiones que se contienen en la demanda y la prohibición de “mutatio libelli”.

En este sentido, y a diferencia de la jurisdicción penal que tiene por objeto investigar y en su caso delimitar la responsabilidad penal, por lo que no está constreñida temporalmente en la apreciación de las causas de extinción de la responsabilidad, nuestra labor jurisdiccional no puede extenderse al examen de las consecuencias jurídicas derivadas de hechos que no han sido objeto de análisis por parte de la resolución combatida, dado el carácter netamente revisor de nuestra labor. El artículo 64.1 de la LJCA al regular las conclusiones ciertamente permite alegar tanto sobre los hechos y la prueba practicada como sobre los fundamentos jurídicos en los que se apoya la pretensión de las partes, pero lo que no permite es introducir nuevos motivos impugnatorios, siendo por ello que tal cuestión debe quedar imprejuizada”.

En el mismo sentido se pronunció la Sentencia de ese mismo Tribunal de 26 de enero de 2015, Sentencia 49/2015.

- b) Ahora bien, hay una segunda interpretación posible, que es la sostenida por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sentencia de 9 de mayo de 2017, recaída en el recurso 465/2012, que se expone más ampliamente en el siguiente punto de este artículo; esta segunda postura entiende que la aplicación de los principios propios del Derecho penal al Derecho administrativo sancionador en general y al ámbito tributario en particular, en concreto el principio de personalidad de la pena o sanción, debe suponer, necesariamente, que en vía judicial se declare de forma directa la extinción de la sanción por fallecimiento, aunque sea una cuestión nueva no planteada antes en vía administrativa.

3. Solución acordada por Sentencia 1050/2017, de 9 de mayo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

La reciente Sentencia de 9 de mayo de 2017 del TSJA, sede de Granada, resuelve un caso en el que una persona es sancionada por la Agencia Tributaria por la comisión de una infracción tributaria. Dicha sanción fue recurrida en reposición ante la propia Agencia Tributaria, que desestimó el recurso, y, posteriormente, esta misma persona interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEARA, considerando no ajustada a Derecho la sanción.

En el periodo de tiempo que transcurrió entre la interposición de la reclamación y la resolución de la misma, se produjo el fallecimiento de esta persona, sin que nadie lo pusiera en conocimiento del TEARA.

Los herederos del contribuyente sancionado recurrieron en vía judicial la sanción alegando que se había extinguido por fallecimiento del infractor, y lo que se plantea y resuelve en el proceso judicial es si debe declararse en sentencia que la sanción ha quedado extinguida, como solicita la parte recurrente, o si, por el contrario, y como solicitó la Abogacía del Estado, por ser el fallecimiento de esta persona posterior a la imposición de la sanción, y no constituir una cuestión planteada en la interposición de la reclamación económico administrativa, debe desestimarse el recurso mediante sentencia, sin perjuicio del derecho de los herederos recurrentes de alegar esta causa de extinción de la sanción posteriormente en vía de ejecución de la sanción.

La Sentencia considera que la introducción del fallecimiento en el recurso judicial debe ser considerada como una cuestión nueva, y no como un motivo nuevo, porque en la reclamación económico administrativa se solicitó la anulación de la sanción, y en la demanda judicial, aunque también se pide la anulación de la actuación administrativa (así se solicita en el suplico), en realidad lo que se está pidiendo es que se declare la extinción de la sanción, lo que es una cuestión distinta, ya que no es lo mismo anular un acto administrativo por ser contrario a Derecho que declararlo extinguido porque, pese a ser conforme a Derecho, resulta obligada tal extinción por el fallecimiento.

Pese a ello, expone la Sentencia, lejos de ser una transgresión de la doctrina expuesta sobre la interdicción de introducción de cuestiones nuevas en la vía judicial, *"esta novedosa excepción que aplica este Tribunal, excepción que debe ser interpretada de forma restrictiva, debe ser vista como una mejora de la doctrina, que permite garantizar el mejor sometimiento de la Administración a la Ley, y evitar que de forma ineficiente inicie o prosiga procedimientos sancionadores que resultan a todas luces estériles por el fallecimiento del sancionado, por el puro formalismo de no haberse alegado el fallecimiento en vía administrativa"* y añade que *"La muerte de una persona es inmutable en esta vida terrena, y por tanto, una vez producida, tiene unas características que la hacen jurídicamente única y que permiten que esta cuestión, a diferencia de las demás, sí que pueda ser introducida en el proceso judicial incluso aunque no hubiera sido planteada antes en vía administrativa"*.

En definitiva, lo que la Sentencia resuelve, de forma novedosa, es que los principios del Derecho sancionador penal deben ser aplicados al Derecho sancionador administrativo, lo que supone que si una sanción penal se extingue por el fallecimiento, también en sentencia contenciosa es posible declarar la extinción de la sanción por el fallecimiento aunque se trate de una cuestión nueva que no fue planteada antes en la previa vía administrativa. Igualmente razones de economía procesal, tutela judicial efectiva, seguridad jurídica y eficacia conducen a la misma conclusión.

