

# **PRIVILEGIOS DE LOS PODERES PÚBLICOS FRENTE AL CIUDADANO**

## **CENTRO DE DEFENSA DE LA DEFENSA. ICAV**

### **I. INTRODUCCIÓN**

El Centro de Defensa de la Defensa entiende que, en ocasiones, la actuación de la Administración Pública o las prerrogativas que la Ley le otorga, si no supone una vulneración directa y flagrante del derecho fundamental a la defensa, es decir, a la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión (art. 24-1 CE), sí implica, al menos, una clara posición de desigualdad. No cabe olvidar que los límites de la actuación de la Administración Pública (siempre “con sometimiento pleno a la ley y al Derecho” *ex art. 103-1 CE*) son derechos subjetivos de los ciudadanos frente a dicha Administración.

En ocasiones, las prerrogativas de la Administración Pública vienen justificadas por su propia función y defensa de los intereses generales; pero en otros casos tales privilegios o ventajas aparecen desorbitadas y colocan al ciudadano y, por tanto, al abogado que defiende los intereses de éste encargándose de su defensa y asistencia (art. 24-2 CE) en una difícil situación en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.

Estas situaciones, que podríamos llamar de desequilibrio jurídico entre la Administración Pública y los ciudadanos, se manifiestan básicamente en los ámbitos del derecho público (penal, tributario, administrativo); pero no son ajenos los espacios jurídico-privados. Por ejemplo, no se entiende muy bien por qué, en el contrato de ejecución de obra, la acción directa del subcontratista prevista en el art. 1.597 CC no se puede ejercitar cuando el comitente es una Administración Pública, o sea, por qué el que pone su trabajo y materiales en una obra ajustada alzadamente por el contratista, no tienen acción contra el

dueño de ella hasta la cantidad que éste adeude a aquél cuando se hace la reclamación, si el comitente es una Administración Pública. Así, el art. 215-8 Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, establece que, sin perjuicio de lo establecido en la disposición adicional quincuagésima primera los subcontratistas no tendrán acción directa frente a la Administración contratante por las obligaciones contraídas con ellos por el contratista como consecuencia de la ejecución del contrato principal y de los subcontratos.

Igualmente, el fortalecimiento del crédito de derecho público frente a los demás créditos, más allá de los privilegios que ostenta, es una constante en las reformas de la Ley concursal (Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal)

El art. 87-2 LC los créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus organismos públicos recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, aun cuando su ejecutividad se encuentre cautelarmente suspendida, se entienden como créditos sometidos a condición resolutoria (se reconocen como condicionales) y disfrutan de los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación, en tanto no se cumpla la condición. El crédito de derecho público mantiene esta calificación, por tanto, aunque se trate de un crédito litigioso; lo cual no sucede con el resto de créditos litigiosos (art. 87-3 LC). En el mismo sentido, el art. 100-2 LC prevé que la propuesta de convenio pueda contener, además de quitas o esperas, proposiciones alternativas o adicionales para todos o algunos de los acreedores o clases de acreedores, con excepción de los acreedores públicos.

Ambas normas tienen una especial relevancia cuando se trata de créditos tributarios y, en concreto, en orden a la aprobación de los convenios concursales.

En todo caso, las prerrogativas de los poderes públicos, como se ha señalado, e manifiestan fundamentalmente en los distintos ámbitos del derecho público y, en concreto, en el derecho administrativo y en el derecho tributario.

En el derecho administrativo, son ejemplos del exceso de poder de la administración los siguientes:

1º. La validez de la notificación más desfavorable (41-7 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

2º. La obligatoriedad para determinados sujetos de relacionarse con la administración pública a través de medios electrónicos “para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo...” (art. 14-2,c Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

3º. La negación injustificada de interés legítimo al denunciante.

4º. Las angosturas en la recurribilidad de las resoluciones judiciales en sede de lo contencioso administrativo (arts. 88 y 89 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa).

5º. La posibilidad de autotutela de la Administración Pública (arts. 57 y 95 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

6º. Los privilegios de la Administración Pública como empleadora.

En el ámbito del derecho tributario, fundamentalmente en el sancionador, las prerrogativas y las malas praxis de la Administración rayan en ocasiones en la vulneración del derecho de defensa así como en la vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo (art. 24-2 CE)

A modo de ejemplo, el Prof. Martín Queralt señala los siguientes supuestos:

1º. La práctica de Diligencias Previas por parte de Fiscalía, en colaboración con la Inspección de los Tributos, de las que no se da cuenta hasta su culminación y traslado al Juez competente. Diligencias previas en las que no se respetan las garantías propias del derecho de defensa.

2º. La posibilidad de imponer sanciones en caso de conflicto en la aplicación de la norma (arts. 15.3), 179.2) y 206 bis LGT)

3°. La imprescriptibilidad del derecho de la Administración a comprobar e investigar elementos de la obligación tributaria originados en períodos prescritos, pero que surten efectos en ejercicios no prescritos (arts. 66 bis; 70.3) y 115,1) y 2). Imprescriptibilidad limitada sólo cuando se trata de créditos fiscales.

4°. La liquidación y recaudación de tributos por la Administración... pese a su remisión al Juez de lo Penal.

5°. La ausencia de proporcionalidad en las sanciones tributarias y... el contrapunto judicial: la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de julio de 2015.

6°. La anulación en vía contencioso-administrativa de un acto administrativo va a permitir a la Administración Pública reiterar la emisión de un nuevo acto administrativo, hasta que finalmente acierte y dicte un acto ajustado a Derecho.

En el ámbito penal, hallamos una proliferación injustificada de los aforamientos, más tendentes a proteger al sujeto o persona aforada que a la función que realiza.

## **II. LOS EXCESOS DEL PODER ADMINISTRATIVO**

Aun teniendo en cuenta la posición de supremacía que ostenta la Administración, a quien la tradición jurídico administrativa le otorga el ejercicio de poderes exorbitantes frente al ciudadano, debemos indagar en nuestro ordenamiento jurídico en qué casos se traspasan los límites admisibles, más allá de lo razonable y de lo constitucionalmente admisible.

La manifestación en nuestro derecho positivo más elocuente y genérica de esa posición se refleja en el ordenamiento procedimental común (Ley 39/2015)<sup>1\*</sup>; tanto actual como pasado (Ley 30/1992), a través de los principios de ejecutividad (artículo 38) y eficacia de los actos (artículo 39).

---

<sup>1</sup>**Artículo 38. Ejecutividad.**- Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley.

El poder administrativo se justifica en la medida que garantice los derechos fundamentales y libertades públicas de los ciudadanos, y así cabe entenderlo a la luz de los artículos 103 y 106 de nuestra Constitución. No obstante el poder trata de ejercerse al margen del derecho público recurriendo de manera indiscriminada a órganos, procedimientos y técnicas de Derecho privado para el desarrollo de sus funciones, y que, alegando razones de pretendida «eficacia» en la actuación, pueden eludir *de facto o de iure* los controles y garantías propios del Derecho administrativo.

Frente a esta preminencia de lo público asistimos al muy repetido principio de la “huida del derecho administrativo” deseado tanto por las administraciones públicas como por los particulares, al suponer que fuera de él y en el refugio del derecho privado, se reduce la fiscalización y se propende a la inmunidad. Ello al margen de que los mejor intencionados supongan una mayor eficacia.

La proliferación de este fenómeno, tanto en la Administración del Estado como en la de las Comunidades Autónomas y los entes locales, ha sido reiteradamente denunciada por la doctrina, tanto por los peligros y posibles excesos que conlleva, pues la elusión de los controles puede favorecer la impunidad.

Veamos -a título de mero ejemplo- algunos supuestos en los que aflora el exceso de poder propiciado por el legislativo, dejando al margen el ejercicio de poderes de facto, que los hay, y con independencia de que la administración sólo pueda actuar sometida a la Ley y al Derecho (art. 103-1 CE).

## 1º. LA PRÁCTICA DE LA NOTIFICACIÓN

En la notificación por meses o años hay una variable relevante manifiestamente lesiva para el interesado. Es la contenida en el artículo 41-7 (Ley 39/2015), al decir que: “*Cuando el interesado fuera **notificado por distintos cauces**, se tomará como fecha de notificación la de aquella que se*

---

**Artículo 39. Efectos.** 1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

*hubiera producido un primer lugar*". Solución contraria a la práctica totalidad de nuestra jurisprudencia, siempre del lado de la notificación más favorable para el recurrente.

Incomprensible respuesta a las frecuentes dobles notificaciones de administraciones competencialmente concurrentes; o respecto de actos que además de notificados son publicados.

La confianza instaurada en la solución más proclive a la tutela constitucional del art. 24-1 CE, quiebra con graves consecuencias para los interesados. ¿A quién beneficia esta aparente bagatela procedimental? No se alcanza a advertir más razón que el eterno propósito pro administración que subyace sistemáticamente en nuestras leyes en contra de la mayor tutela del ciudadano, que no se olvide no es un experto jurista.

## **2º. LA NOTIFICACIÓN MÁS DESFAVORABLE. NOTIFICACIONES ELECTRONICAS**

La Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, por lo que se refiere a las notificaciones electrónicas, el artículo 41 LPAC dispone que las notificaciones se practiquen preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía, y detalla, a continuación, su régimen jurídico.

Si bien, en parte, esta regulación ya estaba recogida en la Ley 11/2007, se aprecia un importante cambio normativo en los principios inspiradores de ambas normas y una notable reducción de las garantías de los Administrados, toda vez que se han eliminado varias referencias que trataban de equilibrar la carga probatoria en las notificaciones electrónicas.

Así desaparecen las previsiones que exigían a la Administración la acreditación de la puesta a disposición de la notificación y que permitían excepcionar el rechazo de la notificación por los interesados (y sus consecuencias) por causas ajenas a ellos, esto es, si de oficio a instancia del destinatario se comprobaba la imposibilidad técnica o material del acceso.

En lo sucesivo, será indispensable acceder con regularidad al buzón de la Sede electrónica o la DHU según proceda para evitar que se produzca el rechazo de notificaciones, con las nocivas consecuencias que ello puede suponer, sobre todo en orden al transcurso de los plazos, ya que cuando la notificación por medios electrónicos sea obligatoria (o haya sido expresamente elegida por el interesado) se entenderá rechazada la notificación y efectuado el trámite cuando hayan transcurrido diez días naturales desde su puesta a disposición sin que se acceda a su contenido (art. 43-2 LPAC), sin que el régimen de los avisos, que podría ser un paliativo, resulte eficaz por cuanto **la falta de práctica del aviso (un SMS, un correo electrónico) no impedirá que la notificación se tenga por válidamente efectuada** (art. 41-6), esto es, por rechazada, lo que excusa a la Administración de su notificación edictal.

**En la publicación por medios electrónicos**, se dice que se entenderán efectuadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido (art. 43-2). Naturalmente por aquellos sujetos obligados a comunicarse electrónicamente con la Administración, no para los particulares que hubiesen optado por el régimen tradicional escrito.

Desde el momento en que el artículo 14-2, c) establece la obligación de relacionarse con la administración pública a través de medios electrónicos a “quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria...”, estamos introduciendo en el “sujeto obligado” a numerosas personas que no tienen por qué formar parte de una bien estructurada organización, sino que subsisten con escasos medios electrónicos, y con un no muy depurado ni hábil manejo.

En no pocos casos podríamos hablar de una notificación por accidente. Incluso, con desconocimiento del interesado. Lo cual obliga a no pocas precauciones complementarias para dejar tan fundamental “aparato” margen de intrusiones.

No pueden ignorarse además todos los problemas informáticos que pueden acontecer en una relación electrónica, con la pesada carga que ahora se desplaza a los interesados para que prueben y lo hagan además por medios muy gravosos las razones por las que no pudieron acceder a la sede electrónica

de la Administración actuante. La norma parece partir de la infalibilidad de la Administración electrónica y esta es una asunción dogmática y como tal desmedida y desmentida además por la realidad.

El régimen de las notificaciones electrónicas resulta, a nuestro juicio, uno de los aspectos más cuestionables de la LPAC, que parece olvidar algo tan elemental en términos de principios y garantías como es el hecho de que de la correcta práctica de las notificaciones y de la fehaciente de su recepción por el destinatario depende la eficacia de los actos administrativos o el inicio de los cómputos de los plazos para recurrirlos en ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva ya que con esta nueva regulación se pone en entredicho el equilibrio entre eficacia administrativa y garantías de los administrados en claro detrimento de estos

### **3º. PRESUNCIÓN DE NO RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA.**

Los principios de la responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas, quedan fijados en el artículo 32 Ley 40/2015, de régimen jurídico del sector público. Sustancialmente idéntico al artículo 139 Ley 30/1992.

La sustancial identidad de este precepto con el 32 de la Ley 40/2015, nos permite traer a colación toda la doctrina jurisprudencial emitida a propósito de la responsabilidad objetiva de la administración pública, así como la del *onus probandi*.

Significadamente la responsabilidad objetiva de la administración se compadece mal con el artículo 53.2. b) Ley 39/2015, que paradójicamente lleva por título de los “derechos del interesado en el procedimiento administrativo”, cuando dispone: “Además de los derechos previstos en el apartado anterior, en el caso de procedimientos administrativos de naturaleza sancionadora, los presuntos responsables tendrán los siguientes derechos:

*a) A ser notificado de los hechos que se le imputen...*

***b) A la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario.***

Resulta difícil de encajar como un derecho del interesado el que se le oponga por parte de la Administración la presunción de inexistencia de responsabilidad en los procedimientos sancionadores.

Esta restricción choca con el régimen general de responsabilidad objetiva de la administración, que hasta el momento era un principio incommovible de su régimen jurídico (artículo 139 de la ya extinta Ley 30/1992). Lo que tendrá indudables consecuencias en el principio del *onus probandi*.

**4º. LA INJUSTA NEGACIÓN DE INTERÉS LEGÍTIMO AL DENUNCIANTE.** En procedimientos disciplinarios y sancionador (salvo en el supuesto de interés económico por rebajar la sanción).

**I.- Salvo casos excepcionales los denunciante debieran tener la consideración de interesados legítimos,** pues cuantas actuaciones se deriven de su denuncia debieran ser puestas en su conocimiento, para que pudiese alegar, recurrir etc. Si en el ámbito urbanístico existe una acción popular, ¿porqué no aquí?

En el artículo 4 Ley 39/2015, a pesar del amplio concepto del sujeto interesado, rehúye identificar como tal al denunciante, como tampoco le reconocía el art. 31 la Ley 30/1992.

Sólo en la **Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la Igualdad efectiva entre Hombres y Mujeres**, se acepta la legitimación de la interesada denunciante en los procedimientos que de su denuncia se deriven.

Y por tanto también tiene derecho a ser parte en el posterior procedimiento administrativo sancionador, cuando los hechos sean de acoso sexual y acoso por razón de sexo (lo que incluye el acoso laboral y el trato vejatorio y degradante por ser mujer), porque al ultrajarse su dignidad siempre es “interesada”.

Esta LO 3/2007, de 22 de marzo y la LRJCA contienen preceptos singularmente habilitantes para el reconocimiento de éste interés legítimo. Nos referimos al artículo 12 de la L. O. 3/2007 y 19. 1.i) de la Ley 29/1998 de 13

de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, reformada por la D.A. 6-1 Ley 3/2007.

Otra negación de lo que debiera haber sido el justo reconocimiento de un interés legítimo, nos la aporta el artículo 62-4. De la Ley 39/2015, a propósito de las **denuncias basadas en la existencia de “un perjuicio en el patrimonio de las administraciones públicas”**, en su apartado 5) afirma: *“La presentación de una denuncia no confiere, por sí sola, la condición de interesado en el procedimiento”*. Ello a pesar de que incluso si se es primer denunciante que aporta pruebas, puede llegar hasta eximirle del pago de la multa. Resulta difícil comprender que se mantenga la negación de interés legítimo a estos denunciadores en las diversas modalidades reguladas por este artículo.

#### **5º. LAS ANGOSTURAS EN LA RECURRIBILIDAD DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

La indefinición del interés casacional y de la afección a gran número de personas o situaciones, como supuestos preclusivos de la admisión del recurso de casación. Así puede constatarse en los arts. 88 y 89 LJCA.

### **III. PRIVILEGIOS DE LA ADMINISTRACIÓN FRENTE A LOS CIUDADANOS EN DERECHO PENAL**

Naturalmente no se toman en consideración aquéllos que solo impropriamente podrían calificarse de privilegios, y que no son sino consustanciales manifestaciones del ejercicio de la potestad punitiva del Estado.

#### **1º. LÍMITES DE LA LEY PENAL EN RELACIÓN A LAS PERSONAS**

Todos los ciudadanos somos iguales ante la ley (art. 14 CE), y por tanto sometidos por igual a las leyes penales. No obstante, ciertas personas, por razón del cargo que ocupan o de la función que desempeñan, reciben un trato diferente, reconocido por la propia Constitución, concretado en las llamadas inviolabilidades e inmunidades.

Las inviolabilidades, las inmunidades y los fueros, constituyen los llamados *límites personales a la ley penal*. En nuestro ordenamiento alcanzan a diversas personas en razón del cargo que desempeñan.

Se trata de un conjunto de prerrogativas, privilegios o garantías que presentan una multitud de problemas ya desde sus orígenes. De ahí que en esta materia se discute casi todo, desde los conceptos, fundamento, naturaleza, ámbito, límites, hasta su misma necesidad en los sistemas democráticos actuales.

No obstante, existe acuerdo en que solo encuentran justificación constitucional si se conciben como prerrogativas funcionales adscritas a una finalidad objetiva, esto es, su fundamento descansa no en razón de la persona sino en la necesidad de proteger el ejercicio de las funciones públicas asignadas.

Mención especial y diferente merecen los **fueros especiales**, en virtud de los cuales la eventual responsabilidad criminal de quienes ocupan determinados cargos se exige ante el Tribunal Supremo o ante los Tribunales Superiores de Justicia de la correspondiente Comunidad Autónoma. Es el caso del Presidente del Gobierno, de los Ministros (art. 102 CE), de Diputados, Senadores y de Diputados autonómicos y de los miembros de los Gobiernos autonómicos. A los que hay que sumar a los integrantes del Poder judicial y del Ministerio Público.

En estos casos se supone que la justificación de su enjuiciamiento por órganos judiciales diferentes a los que correspondería por competencia ordinaria, descansa precisamente en garantizar la independencia e imparcialidad de los jueces, en consideración a la influencia que el aforado podría ejercer debido a su poder político. En otros países se recurre a la técnica del ante-juicio. En nuestro caso, además del criticable excesivo número de aforados, en ocasiones si ha podido afectar al derecho de defensa al no estipularse una segunda instancia en caso de condena.

Pero en realidad, todos los supuestos aquí enumerados, más que al derecho de defensa pueden afectar al derecho a la igualdad ante la ley y especialmente al derecho a la tutela judicial efectiva.

## **2°. ESPECIAL TUTELA DE FUNCIONES PÚBLICAS**

La especial tutela penal de funciones públicas no puede concebirse como un privilegio de la Administración. Su fundamento reside en la necesidad de una protección singular de funciones públicas, que van desde el principio de autoridad hasta el correcto ejercicio de la función pública con sometimiento al orden constitucional.

## **3°. PRESUNCIONES DE VERACIDAD**

Tampoco en los supuestos que el derecho otorga una presunción de veracidad a los documentos públicos puede hablarse técnicamente de un privilegio de la Administración. Sin embargo, es obvio que si afectan al derecho de defensa en la medida que obligan al acusado a rebatir esa presunción *iuris tantum* de veracidad.

## **IV. LA AUTOTUTELA DE LA ADMINISTRACION PÚBLICA**

En tanto que los ciudadanos han de acudir a un tercero (heterotutela) – como es el caso de los Jueces y Tribunales–, para tutelar y hacer valer – reconocer o ejecutar– sus derechos, la Administración puede, por sí misma (autotutela) establecer lo que es conforme a Derecho, declararlo, imponer unilateralmente derechos y obligaciones a los ciudadanos y hacerlos ejecutar sin necesidad de acudir a un tercero –a los Jueces y Tribunales–. Todo ello lo hace por sí misma.

Clave a esos efectos es el artículo 57 de la LRJAP-PC, en cuanto que, a la vez que reconoce la eficacia directa de los actos administrativos, expresa la causa de la misma:

*«Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo **se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa**».*

En el mismo sentido debe destacarse el artículo 95 LRJPAC cuando dispone que «*Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la **ejecución forzosa** de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los Tribunales*».

En virtud de la **autotutela declarativa la Administración**, sin necesidad de acudir a un juez, puede establecer, de forma incluso unilateral, cuáles son los derechos y obligaciones de las partes. Ese acto se presume legítimo y es por ello mismo ejecutivo. Ese acto declara cuál es el derecho y las obligaciones de las partes en una concreta relación jurídica y esa declaración se presume legítima con presunción *iuris tantum*; lo que significa que, mientras no se destruya esa presunción –normalmente por el interesado a quien perjudica–, el acto es eficaz desde la fecha que se dicta –sin perjuicio de su notificación o publicación– y, además, es ejecutivo, lo que significa que puede ser ejecutado sin más, porque se supone que es ajustado el ordenamiento y no precisa de otro procedimiento que acredite su validez y legitimidad.

La Administración Pública, puede ella misma proceder también a la ejecución material de sus propios actos. Estos se presumen legítimos y son ejecutivos, pero para ejecutarlos la Administración no necesita acudir a juez alguno. Ella misma puede realizar los actos materiales de ejecución de sus propios actos. Hablamos entonces de **autotutela ejecutiva** porque de nuevo se le reconoce a la Administración la potestad de proceder ella misma a desarrollar los actos materiales de ejecución que sean necesarios para la real efectividad de lo acordado en los actos administrativos previos.

La obligación de interponer un **recurso previo de alzada** antes de acudir ante los Tribunales implica para el particular una carga en cuanto le obliga a esperar al resultado del recurso que ha de interponer ante la propia Administración y lo más importante, **la obligación de pagar las deudas impuestas** como condición para recurrir, es otra forma de proteger lo declarado por la Administración.

El condicionar al pago de la deuda la posibilidad misma de recurrir priva del derecho de acudir a la tutela judicial de forma definitiva, puesto que no se tenía derecho a ella, si no se pagaba previamente, de lo que resultaba que si la deuda declarada fuera, en realidad, improcedente se impedía la posibilidad de obtener un sentencia judicial de fondo que declarase tal improcedencia., en la hipótesis de una persona sin recursos para adelantar el importe de la deuda impuesta, esa imposibilidad para pagar se traduce en la pérdida del derecho a obtener una sentencia judicial que declarase la eventual improcedencia de la deuda que se le ha impuesto.

En tales condiciones lo que se pone en cuestión es el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE), puesto que se está negando el derecho al recurso a la justicia si no se paga una deuda cuya legitimidad misma es lo que se pretendería discutir en sede judicial.

Con ese principio de tener que pagar las deudas a *la* Administración esta tiene en su mano un arma formidable para ejecutar lo acordado: si no se pagaba no se tiene derecho de acceso a los Tribunales.

Finalmente las **multas coercitivas** del artículo 99 de la LRJPAC –la imposición de multas sucesivas durante cada cierto periodo de tiempo (una semana, un mes, etc.)– si no se ejecuta lo acordado por la Administración, implica no sólo que la obligación principal a ejecutar subsistiera, sino que aparezcan nuevas obligaciones de pago del importe de las multas sucesivas; estas últimas dirigidas a obtener el cumplimiento de dicha obligación principal, mediante la coerción que supone el incremento de dichas multas sucesivas.

**En el ámbito de las Actuaciones Inspectoras de Trabajo y Seguridad Social, nos encontramos con dos situaciones que implican un Privilegio clarísimo de la Administración Pública frente al ciudadano:**

La presunción de veracidad de las Actas de la Inspección de Trabajo ante cualquier actuación frente al ciudadano.

La actuación de la Inspección de Trabajo en el ámbito de la Administración Pública.

Los privilegios que tiene la Administración Pública como empleadora son:

a) No se admite la denuncia directa de los trabajadores. Sólo se prevé la posibilidad de que la Inspección actúe por propia iniciativa o a petición de los representantes del personal, los cuales, además, deberán justificar que los delegados de prevención han realizado previamente actuaciones sobre la cuestión ante la jefatura del centro administrativo y han presentado un informe del Comité de Seguridad y Salud Laboral.

b) No se admite que los inspectores tengan capacidad de iniciativa. Siempre será el Jefe de la Inspección Provincial (o de la Inspección Central), esto es, un cargo de libre designación (y libre cese) de la misma Administración inspeccionada, quien habrá de ordenar las actuaciones.

c) Cuando finalmente se inicie una actuación inspectora, habrá de preavisarse a la Administración inspeccionada, con una antelación mínima de veinticuatro horas (salvo supuestos de urgencia).

d) El inspector a quien se haya ordenado realizar las actuaciones no puede requerir a la Administración la corrección de las deficiencias encontradas sin antes enviar a ésta una propuesta de requerimiento, frente a la que cabe hacer alegaciones. Subrayo la importancia que pueden cobrar en la práctica estas alegaciones, que también pueden hacer los representantes del personal (curiosamente no los propios trabajadores afectados) y la necesidad de redactarlas y fundamentarlas correctamente. El silencio o la falta de fundamento pueden ser muy contraproducentes para los representantes de los trabajadores de cara al futuro.

e) Finalmente, el inspector, una vez leídas las alegaciones que le hayan sido presentadas, podrá dirigir a la Administración un requerimiento para que corrija las deficiencias. Pero si éste es incumplido habrá de iniciarse un largo trámite administrativo que puede llegar a terminar incluso en el Consejo de Ministros.

### **Un ejemplo práctico**

Pensemos en un funcionario cuyo puesto de trabajo incumpla la normativa preventiva. Primero habrá de convencer a los delegados de prevención para que intervengan y lleven adelante el tema. Éstos, a su vez,

tendrán que hacer gestiones con los responsables del centro administrativo y llevar el tema al Comité de Seguridad y Salud Laboral. Si finalmente hacen todo esto sin resultado, podrán presentar una petición de actuación a la Inspección. Si ésta es tramitada por el Jefe de la Inspección correspondiente, entonces mandará un inspector que, si observa que existe una deficiencia, habrá de redactar una propuesta de requerimiento y notificarla a la Administración y a los delegados de prevención para que hagan alegaciones.

Si, leídas las alegaciones, el inspector eleva a definitivo su requerimiento, concederá unos plazos para subsanar la deficiencia. Y, si pasados esos plazos, ésta no se corrige entonces el inspector pondrá en marcha un procedimiento que, después de varios meses (o años), terminará ni más ni menos que en el Consejo de Ministros, que será quien resuelva si el Ministerio afectado no cumple voluntariamente lo requerido por Trabajo.

¿Es lógico que cualquier deficiencia preventiva en la Administración del Estado, independientemente de su entidad, deba llegar hasta la agenda del mismísimo Gobierno? No parece, desde luego, que se esté pensando en un procedimiento destinado a ser usado con asiduidad. Muy posiblemente, si realmente quieren obtenerse resultados, sea mejor interponer una demanda judicial y pedir al Juzgado que se pida informe de la Inspección de Trabajo.

### **LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**

Es al menos curiosa la previsión del artículo 85 LPAC sobre la terminación de los procedimientos sancionadores en los casos en los que el infractor reconozca su responsabilidad y la consiguiente reducción de la sanción (en un mínimo del 20% susceptible de incrementarse reglamentariamente) condicionada al desistimiento o renuncia de cualquier acción o recurso en vía administrativa (ergo también jurisdiccional) contra la sanción, lo que, en última instancia, integra una suerte de disuasión (o penalización) del ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva.

## **V. MANIFESTACIONES DE LOS OBSTÁCULOS AL EJERCICIO DEL DERECHO DE DEFENSA**

El Prof. Dr. Juan Martín Queralt ha señalado distintos supuestos que, en el ámbito del derecho tributario, pueden suponer un obstáculo al ejercicio de derecho de defensa. Son los siguientes:

**1. Se ha generalizado la práctica de Diligencias Previas por parte de Fiscalía, en colaboración con la Inspección de los Tributos, de las que no se da cuenta hasta su culminación y traslado al Juez competente. Diligencias previas en las que no se respetan las garantías propias del derecho de defensa.**

El pasado 11 de enero de 2017 (STS 980/2016, Sala de lo Penal, rec. casación 1498/2016. Ponente: M. Marchena), el Tribunal Supremo se pronunció sobre las garantías que en el ejercicio del derecho de defensa asisten al ciudadano en el desarrollo de las diligencias de investigación que lleva a cabo el Ministerio Fiscal. Problema de honda actualidad en el mundo jurídico y sobre el que en la referida Sentencia se concluye categóricamente: las Diligencias de investigación del Fiscal no son susceptibles de generar actos de prueba en sentido estricto, de conformidad con el art. 5 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal y 773.2) de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

“... ni la LECrim, ni la Ley 50/1981, 30 de diciembre, por la que se aprueba el EOMF, ni, en fin, las circulares e instrucciones dictadas para lograr la uniformidad en la actuación de los Fiscales, avalan esa convencional e interesada división entre las garantías del preinvestigado cuando comparece ante el Fiscal y las garantías del investigado cuando es llamado ante la autoridad judicial. La Sala no puede identificarse con el criterio que late en el recurso del Ministerio Público, según el cual, cuando la investigación se dirige por el Fiscal las garantías constitucionales se difuminan y devienen renunciables. Ya encierra una extravagancia legislativa que nuestro sistema admita la posibilidad de que el ciudadano al que se impute un delito sea sometido a una investigación inicial de naturaleza preparatoria (arts. 5 del EOMF y 773.2 LECrim) de una segunda etapa, también de naturaleza preparatoria (arts. 299 y 771.1 LECrim). Cuando lo preparatorio precede a lo

preparatorio, no resulta fácil encontrar justificada esa doble secuencia sobre la que se construye la fase de investigación del hecho imputado. Está claro, sin embargo, que las dudas para explicar nuestra singularidad no pueden resolverse degradando funcionalmente el primer escalón de la actuación del Estado - eso es, no otra cosa, lo que define la prefase de investigación desarrollada por el Fiscal-, de suerte que el ciudadano pueda ser despojado del irrenunciable cuadro de garantías que le asisten cuando es llamado para responder de algún hecho de significación penal y que le es indiciariamente atribuido. "(FD 2.C).

## **2. La posibilidad de imponer sanciones en caso de conflicto en la aplicación de la norma (arts. 15.3), 179.2) y 206 bis LGT )**

Tradicionalmente se ha entendido que en los casos en que Administración y contribuyentes discrepaban, razonadamente, acerca de la calificación de un determinado negocio jurídico, no procedía aplicar sanción alguna. No estábamos ante una vulneración legal, sino ante un problema interpretativo que, según la jurisprudencia constitucional, no es merecedor de sanción.

Como establece el TC refiriéndose al Fraude de Ley - aplicable al hoy denominado conflicto en la aplicación de la norma - no existe una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico, por lo que la consecuencia debe ser simplemente «la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada «norma de cobertura»; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.

La solución ofrecida por la nueva LGT, tras la reforma de 2015 - incorporar un nuevo artículo 206 bis, tipificando la sanción en los casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria - no es satisfactoria y no cumple con la exigencia de delimitar el tipo infractor, ni se cumple tampoco con las recomendaciones realizadas tanto por CGPJ como por el Consejo de Estado a la vista del Proyecto de Ley que les fue enviado para su Dictamen.

**3. Se consagra la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a comprobar e investigar elementos de la obligación tributaria originados en períodos prescritos, pero que surten efectos en ejercicios no prescritos (arts. 66 bis; 70.3) y 115,1) y 2). Imprescriptibilidad limitada sólo cuando se trata de créditos fiscales.**

Asentar la prescripción sobre valores materiales y no procesales, como ha hecho el Tribunal Constitucional desde la Sentencia 63/2005, de 14 de marzo – a la que tan renuente se mostró la Sala 2ª de lo Penal del Tribunal Supremo - tiene una trascendencia decisiva: la prescripción no es un límite al ejercicio de la acción penal por parte del querellante o del denunciante, sino un límite al ejercicio del ius puniendi por parte del Estado. En palabras del Tribunal Constitucional: “lo que prescribe no es la acción penal para perseguir el delito, sino el delito mismo.

Pese a ello... el art. 3.2) de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, modificó el art. 39.2) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, de forma que convirtió en imprescriptibles los bienes o derechos en el extranjero respecto de los cuales no se hubiera cumplido con el deber de información prevista en la Disposición Adicional 18 de la LGT. Disposición incorporada a la LGT por la misma Ley 7/2012.

De acuerdo con esta modificación de la Ley del IRPF, los bienes y derechos no declarados en el plazo previsto – que finalizaba el 30 de abril de 2013 – “en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización”. En suma: la tributación de esos bienes deviene imprescriptible.

La pregunta que surge es clara: ¿cómo es posible armonizar esta imprescriptibilidad – absoluta y de por vida, sin sujeción a límite temporal alguno – con la concepción que de la prescripción penal mantiene el Tribunal Constitucional? Insisto: con la prescripción penal.

De ninguna manera. Por eso España está emplazada a responder de tan notoria novedad legislativa ante la Comisión y... el TJUE.

---

#### **4. La liquidación y recaudación de tributos por la Administración... pese a su remisión al Juez de lo Penal. Consecuencias.**

La reforma del Código Penal por LO 7/2012, de 27 de diciembre, introdujo un apartado 5 en el art. 305 CPenal que propicia que la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralice la acción de cobro de la deuda tributaria., salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

La introducción de este apartado tiene consecuencias de hondo alcance:

- Nueva modalidad de liquidación, en la que se excepcionan muchos principios y garantías que acompañan a la liquidación tradicional.

- La AEAT liquida una cuota que deriva de la presunta comisión de un delito... que se está sustanciando en vía penal y que finalmente puede declararse inexistente por el Juez de lo Penal.

- La liquidación no es recurrible en vía contencioso-administrativa. (Art. 254 LGT) ¿Dónde quedan las exigencias de la tutela judicial efectiva, en su modalidad de derecho de acceso a los recursos? El Juez natural es el Juez del orden contencioso-administrativo. No hay ninguna razón que justifique la no recurribilidad ante su Juez natural: se trata de un acto administrativo que no es de trámite; que decide sobre el fondo del asunto y que va ligado a una deuda tributaria exigible tras la apertura de un período voluntario de ingreso.

- La inanidad de los defectos procedimentales. En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito.

- Ni procede recurso o reclamación en vía administrativa frente a la liquidación practicada por la Administración,

-Ni los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la liquidación vinculada a delito, ni los previstos en las letras a) y b) del art. 150 de la propia LGT en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

-Esta irrecurribilidad en vía administrativa y contenciosa fue uno de los aspectos que más llamaron la atención cuando se comenzó a tener noticias de los Anteproyectos de Ley de reforma de la LGT. Alguna destacada especialista concluyó al respecto que "... si algo caracteriza al proyecto de reforma es la pretensión de excluir a la jurisdicción contencioso-administrativa del control de los aspectos estrictamente tributarios (liquidación administrativa y recaudación) de la deuda tributaria presuntamente defraudada". (Isabel Espejo. "Administración Tributaria y Jurisdicción penal en el delito fiscal". Edit. M. Pons. Madrid. 2013, nota 10).

El problema estaba servido. Y lo estaba, sobre todo, porque ya nuestros Tribunales habían advertido de forma reiterada sobre la necesidad de cercenar cualquier medida administrativa que pudiera desconocer el alcance del derecho a la tutela judicial efectiva. El propio Tribunal Constitucional, en una decisión del Pleno - Sentencia 238/1992, de 17 de diciembre de 1992 - , tuvo que alertar sobre el alcance de tal derecho una vez entrada en vigor la Constitución de 1978 , con el fin de evitar las reiteraciones que en un Estado de Derecho podían rememorar pasajes nada brillantes de épocas anteriores. Los llamados actos de gobierno y su secuela de inmunidad jurisdiccional estaban muy vivos en la memoria de todos.

En aquella sentencia, el Tribunal tuvo que pronunciarse sobre la compatibilidad con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 6.2) de la Ley extremeña 34/1979, de 16 de noviembre, de Fincas Manifiestamente Mejorables. Dicho precepto, tras declarar la recurribilidad en vía contencioso-administrativa del Decreto de calificación de una finca como <manifiestamente

mejorable>, añadía que “no se suspenderá en ningún caso la ejecución del Decreto impugnado”.

Señaló el Tribunal que:

“Ciertamente, el art. 24.1 C.E. no hace referencia alguna a las medidas cautelares ni a la potestad de suspensión. Pero de ello no puede inferirse que quede libre el legislador de todo límite para disponer o no medidas de aquel género o para ordenarlas sin condicionamiento constitucional alguno. La tutela judicial ha de ser, por imperativo constitucional, <efectiva>, y la medida en que lo sea o no ha de hallarse en la suficiencia de las potestades atribuidas por ley a los órganos del poder judicial para, efectivamente, salvaguardar los intereses o derechos cuya protección se demanda. Por ello, es preciso reiterar ahora lo que afirmamos en nuestra STC 14/1992, fundamento jurídico 7, esto es, que <la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso>” (FD 3)

...” la efectividad de la tutela judicial es exigible, en favor de cualesquiera <derechos e intereses legítimos> (art. 24.1 C.E.) y no sólo de los derechos incluidos en la Sección 1. Del Capítulo II del Título I C.E. (derechos fundamentales).” (FD 4).

Y concluía:

“Eliminando por el art. 6.2 de la LFMM la posibilidad de una suspensión cautelar del acto administrativo impugnado, rompiéndose así en todo caso el necesario nexo entre tal potestad jurisdiccional y la efectividad de la tutela judicial del art. 24.1 C.E., no cabe sino constatar la incompatibilidad entre la regla cuestionada y el mencionado artículo constitucional.

Y la misma conclusión se impone al examinar la compatibilidad del precepto cuestionado con el derecho a la tutela judicial efectiva, poniendo éste en relación con lo dispuesto en el art. 106.1 C.E... Tampoco ha definido aquí la norma fundamental cuáles deban ser los instrumentos procesales que hagan posible ese control jurisdiccional, pero sí es preciso afirmar que los mismos han de articularse de tal modo que aseguren, sin inmunidades de poder, una fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas. La

prerrogativa de la ejecutividad no puede desplegarse libre de todo control jurisdiccional y debe el legislador, por ello, articular, en uso de su libertad de configuración, las medidas cautelares que hagan posible el control que la Constitución exige. Al haberlas suprimido aquí por entero se ha venido también a desconocer, en definitiva, el mandato de plena justiciabilidad del actuar administrativo presente en el art. 106.1. “(FD 6).

El mismo Consejo de Estado señala en su Dictamen sobre el art. 254 LGT señalaba:

“Aun cuando la Memoria justifica esta opción en la circunstancia de que la tutela judicial efectiva va a ser dispensada en estos casos por el Juez penal (con cita de jurisprudencia que sigue el criterio de la STS de 4 de julio de 2011) y, en caso de que se dictase sentencia firme sin apreciar la existencia de delito, la liquidación perdería su vinculación con una defraudación de naturaleza delictiva y podría ser recurrida (arts. 254 y 257), parece claro que ha de arbitrarse algún medio en la vía administrativa para combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que puedan concurrir en la liquidación”.

En suma, la reforma ha violentado el art. 106 CE que somete la actuación administrativa al control judicial del Juez ordinario, que en este caso es el orden contencioso-administrativo.

Para paliar las cosas, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se ha visto enriquecida con una nueva Disposición Adicional décima, monográficamente dedicada a armonizar el contenido de dicha Ley con lo que al efecto dispone la LGT reformada. ¿Qué es lo que se dice en esa Disposición Adicional décima? Pues algo muy simple:

- Que no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública, salvo los problemas relativos a la recaudación - art. 256 LGT - y a la declaración de responsables solidarios - art. 258.3 LGT - .
- Que una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso -

administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas – por la Administración – al amparo del art. 81.8) LGT. Medidas que, a posteriori, el Juez deberá convertir en medida jurisdiccional o proceder a su levantamiento.

En la misma línea caminan los arts. 614 bis, 621 bis, 621 ter y 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, preceptos incorporados también a la Ley riuaria por la Disposición Final 1ª de la Ley 34/2015, de reforma de la LGT.

Con estas reformas quiere darse por cumplida la exigencia del Juez ordinario predeterminado por la Ley, como exigencia ínsita en el art. 24.2 CE. Puede pensarse que todo fluye de forma natural cuando competencias que tradicionalmente venían atribuyéndose al Juez de lo contencioso-administrativo han pasado a ser atribuidas al Juez de lo Penal. Y sólo a partir del momento en que se ha producido esa novación competencial el Juez de lo Penal empieza a desarrollar sus competencias. Nada hay, pues, de extraordinario en ello. Ese es el parece de Palao cuando sostiene que es dudosa la posible conculcación del juez ordinario predeterminado por la Ley cuando la previa fijación por la Ley de la competencia del órgano judicial es el elemento fundamental de este derecho y esa exigencia se satisface con la reforma que introduce la reforma de la LGT.

-La suspensión de la liquidación corresponde sólo al Juez que conoce del presunto delito (art. 305.5), último párrafo C.P.). Pero es la AEAT la que puede adoptar medidas cautelares, que, a diferencia de las normales, tendrán una duración de 24 meses, no de seis. Medidas que podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio.

Las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías por responsabilidad civil o demás responsabilidades.

## **5. Las vulneraciones del principio de legalidad penal... por parte del Tribunal Constitucional.**

Una prueba del marcado predominio de la Administración Tributaria – incluso frente a decisiones judiciales – lo encontramos en la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional - STC 146/2015, de 25 de junio de 2015 (Recurso de amparo 6280- 2012. BOE 31julio). Sentencia reiterada por otra del mismo Tribunal – Sentencia 169/2015, de 20 de julio (Sala Segunda. BOE de 21 de agosto) - La Sentencia pone el dedo en la llaga de un principio esencial del Estado de Derecho: el principio de legalidad penal y sancionadora, cuya cobertura se encuentra en el art. 25.1) del texto constitucional.

El problema sobre el que estaba llamado a pronunciarse en amparo es muy claro: ¿puede aplicarse una sanción prevista sólo para empresarios a quien no siendo empresario, simula tal condición? O, lo que es lo mismo : ¿ constituye una extralimitación interpretativa incluir dentro del tipo infractor relativo al incumplimiento de las obligaciones de facturación, no sólo la no expedición de facturas (o la emisión de facturas con datos falsos o falseados), sino también la elaboración de falsas facturas simulando la realización de transacciones inexistentes?

El problema afecta de lleno al principio de legalidad penal y sancionadora (art.25 1 CE): se trata de precisar si la conducta de un falso empresario debe reprimirse mediante la aplicación del tipo penal previsto en el art. 390, apartados 1) y 2) del Código Penal (falsedad en documento mercantil) o, por el contrario, le resulta aplicable la sanción prevista en el art. 201.1), 3) y 5), todo ellos de la LGT.

La propia Inspección de los Tributos constata, en el acuerdo sancionador, la ausencia del presupuesto fáctico necesario para el nacimiento del deber jurídico- tributario de facturación

El Tribunal Constitucional concluye que puede aplicarse una sanción tributaria prevista sólo para empresarios a quien, no siendo empresario, simula tal condición. Así, deja sin aplicar , injustificadamente, el tipo penal previsto en el art. 390, apartados 1) y 2) del Código Penal ( falsedad en

documento mercantil ) optando por la subsunción en el art. 201.1), 3) y 5) de la LGT.

La conclusión es obvia: sin respeto al principio de legalidad penal no hay separación de poderes, como pone de manifiesto el Voto particular formulado por dos Magistrados a la Sentencia referida. (Voto de Adela Azua, al que se adhiere Andrés Ollero).

## **6. La ausencia de proporcionalidad en las sanciones tributarias y... el contrapunto judicial: la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de julio de 2015.**

El principio de proporcionalidad aparece recogido en los textos comunitarios: art. 6, apartado cuarto, del Tratado de la Unión Europea y art. 52.1) de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. De acuerdo con la construcción que del mismo ha venido realizando la Jurisprudencia comunitaria, tres son las notas que lo caracterizan: el acto administrativo que supone una inmisión en la esfera privada debe ser idóneo, necesario y proporcionado al fin que persigue. (Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de Mayo de 2013, 15 de julio de 2015,). Esta última declara contrarias al principio de proporcionalidad las sanciones previstas en la legislación húngara acerca de la no declaración de medios de pago en efectivo a la entrada o salida en la Unión Europea.

“ ... habida cuenta de la naturaleza de la infracción ..., el incumplimiento de la obligación de declarar ...no parece proporcionada una multa cuya cuantía equivale al 60 por 100 de la suma de dinero en efectivo no declarada, cuando esta cantidad sea superior a 50.000 euros....”

... procede recordar que la finalidad de las sanciones... no es castigar eventuales actividades fraudulentas o ilícitas, sino sancionar el mero incumplimiento de la referida obligación de declarar...”

---

La Constitución española no reconoce expresamente el principio de proporcionalidad, si bien el Tribunal Constitucional señaló pronto su anclaje

constitucional en la cláusula "Estado de Derecho" del art. 1 CE (STC 160/1987, FJ 6) y en la interdicción de la arbitrariedad del art. 9.3CE (STC 6/1988, FJ 3). De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional el principio de proporcionalidad "...tiene especial aplicación cuando se trata de proteger derechos fundamentales frente a limitaciones o constricciones procedan éstas de las normas o resoluciones singulares" (STC 85/1992, FJ 4).

Nuestro Tribunal Constitucional ha concretado:

---

"... para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes: si la medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)" (STC 14/2003, por todas).

En el ámbito de la legislación ordinaria, lo recogen el art. 178 LGT y el art. 34.1.k) LGT que establece como derecho de los obligados tributarios, el "derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias."

Manifestaciones de ese problema: la legislación española tributaria proclama, sin mayor matiz y fuera de su régimen sancionador-tributario, el deber general de entregar todos los documentos solicitados por la Administración Tributaria (art.93 LGT). Con arreglo a un criterio tradicional, estos documentos servirían, no sólo para configurar la deuda tributaria, sino asimismo para ejercer el ius puniendi, para imponer una pena o una sanción. Y la negativa a su entrega implicaría, asimismo, sanción de la Administración Tributaria.

La doctrina constitucional vigente en España viene contenida en la ya lejana STC 76/1990. Dicha doctrina puede resumirse en que la entrega de documentos no es equiparable a la declaración oral de un acusado penal y en que la limitación del derecho a no autoincriminarse se justifica en la necesidad de preservar la gestión del sistema tributario (el deber del art. 31.1 CE), pues otra cosa lo hundiría.

En una posición distinta, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, a partir de las sentencias JB contra Suiza o Funke contra Francia, entre otras, ha declarado que el derecho a no autoincriminarse (garantía incluida en el derecho a un juicio justo del art. 6.1 CEDH) puede oponerse frente a requerimientos de documentos tales como los relativos a las inversiones, extractos bancarios, relativos a la financiación de un documento, etc.). Si bien, el mismo TEDH, en el caso Saunders contra Gran Bretaña, excluye de la protección los documentos cuya existencia fuera independiente de la voluntad del sujeto interpelado, criterio éste denunciado por su indefinición en el voto particular de la jueza POWER-FORDE a la STEDH Chambas contra Suiza.

En España, aplicando el art. 59.3) Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, puede aplicarse una sanción que no sólo puede alcanzar la totalidad de los medios de pago aprehendidos, sino que puede llegar hasta el doble de su cuantía, en función de las circunstancias que concurren : que lo no declarado supere el doble del umbral de la obligación de declarar ( 20.000 euros ) , que no se acredite el origen lícito del dinero, que medie ocultación o reincidencia. Ello es consecuencia adicional de la mezcolanza que se da en el ordenamiento tributario español entre la sanción por el incumplimiento de un deber – formal - y el incumplimiento de la obligación – material – de pago del tributo.

¿Qué decir de las sanciones del 150 por 100 en España, aplicables a quienes no han declarado en tiempo y forma los bienes en el extranjero, el famoso 720?

¿Qué pensar de la marginación del principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario?

El TEDH viene insistiendo en sus últimos pronunciamientos en una idea esencial: el principio de proporcionalidad constituye un quicio esencial de todo el ordenamiento penal y, consecuentemente, del ordenamiento sancionador administrativo. El TEDH subraya la necesidad de mantener un justo equilibrio entre las exigencias del interés general y la protección de los derechos fundamentales del individuo. Culpabilidad y proporcionalidad se erigen en elementos claves de la decisión del Tribunal. (Asunto Ismayilov contra Rusia, sentencia de 6 de noviembre de 2008; asunto Grifhorts contra Francia, sentencia de 26 de febrero de 2009 y asunto Moon contra Francia, sentencia de 9 de julio de 2009).

Habrá que revisar esa indisociable asociación entre el quantum de la sanción y el quantum de la cuota liquidada, abstracción hecha de la culpabilidad imputable al infractor.

El TC ha señalado – STC 179/2009, de 21 de junio (FJ 5) – que la vulneración del principio de proporcionalidad se produce “al constatarse un desequilibrio patente y excesivo entre el desvalor de la conducta y la sanción impuesta.”

Una Sentencia del Tribunal Supremo – de 10 de febrero de 2010, Rec. nº 2437/2004. Sala 3ª, Sección 2ª. Ponente: M. Garzón Herrero – ha puesto de manifiesto esa separación entre los dos conceptos de forma insuperable:

“Hay que insistir, cuando nos movemos en el campo sancionador, que la obligación tributaria se desenvuelve en un ámbito específico, y, en otro, absolutamente distinto, la sanción tributaria. Ello significa que los contenidos de la sanción y de la obligación tributaria son cualitativamente diferenciados. El hecho de que con frecuencia la sanción tributaria exija un incumplimiento de una obligación tributaria no permite inferir, como con demasiada frecuencia sucede, que el incumplimiento de la obligación tributaria acarrea automáticamente la correspondiente sanción. Esta es una concepción que es preciso extirpar u que no corresponde a una correcta comprensión del derecho sancionador... (FJ 3º)

“...las finalidades recaudatorias son ajenas a las sanciones...la utilización de la sanción tributaria para fines recaudatorios es sencillamente repudiable... “(FJ 4)

“...El olvido del bien jurídico especialmente protegido por la sanción y la ausencia de todo razonamiento sobre él justifica y está en la raíz de nuestros pronunciamientos anulatorios por falta de motivación. Lo que tienen que motivar los órganos sancionadores no es el incumplimiento de la obligación tributaria...sino la razón de ser de la sanción y la infracción de los bienes jurídicos que con su imposición tratan de preservarse...”

Conviene recordar que la motivación de la sentencia es un requisito de la misma, exigido tanto por la Constitución ( art. 120.3), como por la ley 6/1985, Orgánica del Poder Judicial ( art. 248), así como por la Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 218), y supone la exigencia de que se expresen las razones que motivan la decisión o fallo, permitiendo a las partes conocer los argumentos y motivos que le sirven de soporte, de tal forma que se haga posible la impugnación de unos y otros en el recurso que sea procedente.

Presagiamos un futuro cambio de doctrina constitucional en España, a la vista de la STC 18/2005, que dice hacerse eco de la doctrina europea, aunque finalmente eludiese la cuestión.

## **7. ¿Cabe entender que el derecho de defensa es compatible con la posición que viene manteniendo nuestro Tribunal Constitucional ante la exigencia de que los procedimientos se resuelvan en un plazo razonable?**

El Convenio Europeo Derechos Humanos, en su art. 6, dispone “1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley...”

En la misma línea, el art. 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, bajo el epígrafe “Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial” dispone que “Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la

tutela judicial efectiva... Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley.”

Así las cosas, mientras nuestro Tribunal Constitucional circunscribe la vulneración de este derecho al ámbito jurisdiccional. (Víd. SSTC 26/1994, de 27 de febrero y 233/2005, de 26 de septiembre y ATC 328/1986, de 16 de abril, F. 2) , el TEDH sí entra a analizar las posibles dilaciones también en la vía administrativa previa ( dos Sentencias de 12 de mayo 2009, demanda núm. 64972/2001, caso Zietal contra Polonia y demanda núm. 5269/2002, Caso Tanase contra Rumania y, Sentencia de 29 de marzo de 2012, caso C-500/10, Ufficio IVA de Piacenza- Belvedere Costruzioni.

Los criterios seguidos por el TEDH son tres: la complejidad e importancia del caso, la conducta del recurrente y la conducta de las autoridades competentes. Es precisamente de conformidad con el tercer criterio citado por lo que el TEDH sí entra a analizar las posibles dilaciones, tanto en la vía administrativa previa, como en sede jurisdiccional.

Su especial proyección sobre la obligatoriedad de la vía económico-administrativa.

---

¿Para cuándo la configuración de la vía económico- administrativa como una vía opcional y no obligatoria y previa al recurso contencioso-administrativo?

En esta materia, en lo referente al derecho a un Juez independiente e imparcial, el TEDH va matizando sensiblemente su benévola comprensión inicial frente a este tipo de órganos administrativos, considerando que no pueden considerarse como Tribunales imparciales - aptos para garantizar el respeto a las exigencias de equidad enunciadas en el art. 6 del CEDH - aquellos Tribunales cuyos miembros - Presidente y Vicepresidente - son nombrados y revocados por el Ministro de Justicia de acuerdo con el Ministro de la Navegación, de forma que no pueden considerarse inamovibles, existiendo un vínculo de subordinación jerárquica. (Víd. Sentencia de 3 de marzo de 2005 – nº 54723/2000, caso Brudnicka vs. Polonia). En esa línea de

salvaguardar la independencia de sus miembros, insiste el TEDH, en la necesidad de tener en cuenta la forma de designación del mismo, la existencia de garantías contra cualquier presión externa y determinar si el conjunto presenta una apariencia de independencia. Lo que está en juego es la confianza que inspiran estos Tribunales en una sociedad democrática, en las personas y, especialmente, en los acusados. Señala el Tribunal que existen dos aspectos referidos a la imparcialidad : el Tribunal no debe tener prejuicios personales o predisposición desde un punto de vista subjetivo y debe ser imparcial desde un punto de vista objetivo, esto es, ofrecer garantías suficientes para excluir cualquier duda legítima. No concurre este elemento cuando no existe una estructura independiente entre quienes procesan y quienes sentencian. (Sentencia de 12 de abril de 2005 – nº 46387/1999, 48906/2000 y 57410/2000, caso Whitfield, Pewter, Gaskin y Clarke contra el Reino Unido; STJUE de 9 octubre 2014.)

De ahí que un acreditado Magistrado del Tribunal Supremo – Joaquín Huelín – haya afirmado hace unos días:

“Resulta menester desbrozar el frondoso sendero de los procedimientos tributarios, eliminando las ramas que dificultan el tránsito e impiden aclarar el camino hacia la resolución de los conflictos. Sería aconsejable eliminar pasos intermedios en la revisión de los actos tributarios, que, sin perjuicio de su indiscutible calidad técnica, carecen de la necesaria independencia orgánica, retrasando la respuesta última que nuestro ordenamiento constitucional quiere (vid. los arts. 24.1 y 106.1 CE). Tal vez sería aconsejable seguir la senda practicada por ordenamientos jurídicos de otros Estados miembros de la Unión Europea y “jurisdiccionalizar” dichos pasos intermedios, convirtiéndolos en una primera instancia judicial, cuyas decisiones fueran revisables en apelación por las salas de los tribunales del orden contencioso-administrativo, implantando en el contencioso-tributario una generalizada doble instancia que tanto se echa de menos en nuestro sistema procesal contencioso-administrativo y que hace nacer cojo al nuevo recurso de casación. En fin, a lo mejor sería positivo resucitar el espíritu que animó la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que parece haber

quedado en el olvido.” (“El nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo: Un instrumento al servicio de la seguridad jurídica en el ámbito tributario”. Quincena Fiscal, septiembre 2017, pág. 75).

**8. ¿Hasta cuándo la anulación en vía contencioso-administrativa de un acto administrativo va a permitir a la Administración Pública reiterar la emisión de un nuevo acto administrativo, hasta que finalmente acierte y dicte un acto ajustado a Derecho?**

Víd. El voto particular emitido por D. José Díaz Delgado a la STS de 27 de marzo 2017 (rec. 3570/2015).

**9. El derecho a no autoinculparse.**

El derecho a no autoinculparse es un derecho que, según el TEDH, está implícito en el derecho a un proceso equitativo y a la presunción de inocencia.

¿No habrá que repensar también, desde esta misma óptica, las consecuencias a que puede llevar la muy distinta concepción que mantienen nuestros Tribunales y el TEDH en lo tocante a la autoincriminación? ¿No habrá que determinar si se ajusta al *nemo tenetur* que, en el ámbito de un procedimiento sancionador, se tomen en consideración, como pruebas de cargo, datos que el contribuyente facilitó, coactivamente, en un procedimiento de inspección – o en cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos?

Mientras el TEDH mantiene una posición amplia en lo que debe entenderse por declaración autoincriminatoria, el TC español entiende como tal sólo aquella manifestación en que expresamente se admite la culpabilidad.

Aunque es verdad que este derecho no viene recogido en el CEDH de 4 de noviembre de 1950, sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha reconocido el derecho de todo acusado en materia penal a guardar silencio y a no contribuir de ninguna manera a su propia incriminación como una garantía integrada en el "derecho a un proceso

equitativo" a que hace referencia el art. 6.1 CEDH (así, por ejemplo, la pionera STEDH de 25 de febrero de 1993, asunto Funke c. Francia). Admitir lo contrario supondría, en consecuencia, vulnerar el derecho de todo acusado a no autoincriminarse.

En suma, la colaboración del culpable podrá utilizarse como una circunstancia favorable a la modificación de la responsabilidad criminal (por ejemplo, art. 21 CP), pero es constitucionalmente inadmisibles que su falta de colaboración puede tomarse, desde un punto de vista punitivo, como una circunstancia perjudicial a los efectos de determinar su posible responsabilidad penal, como sucedería si incidiera, negativamente para sus intereses, en el cómputo del plazo de prescripción del delito que se le imputa."

En materia tributaria, el problema es claro : determinar si se ajusta al *nemo tenetur* que , en el ámbito de un procedimiento sancionador, se tomen en consideración, como pruebas de cargo, datos que el contribuyente facilitó , coactivamente o no, en un procedimiento de inspección – o en cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos - .

La STC 76/1990 marcó la línea por la que ha seguido transitando:

a) carácter no absoluto de los derechos fundamentales, ex art. 10.1 CE: "...no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria...";

b) tutela del deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, ex art. 31.1 CE: "...Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31 CE consagra, lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos..." y

c) Mientras el TEDH mantiene una posición laxa en lo que debe entenderse por declaración autoincriminatoria, el TC español entiende como tal sólo aquella manifestación en que expresamente se admite la culpabilidad:

“cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad, ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad...”. No hay, en suma, declaración autoincriminatoria.

Quizás ha llegado el momento de ir ajustándonos a lo que dicen los Tribunales europeos.

### **10. ¿*Quid iuris* acerca de la necesidad de la separación orgánica en las fases de instrucción y resolución**

En STC 76/1990, de 26 de abril, nuestro TC concluyó que “...en el ámbito administrativo sancionador no es una exigencia constitucional la atribución de las fases de instrucción y resolución a órganos administrativos distintos...” (FJ 2).

Dos años más tarde, la Ley 30/1992 estableció que “Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos.” (Art. 134.2), precepto que hoy se repite en el art. 63.1) de la Ley 39/2015, de 2 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Quizás haya que ir repensando, superando viejos prejuicios formalistas, la necesidad de recurrir a lo que, con elogiada precisión, denomina Xiol Rius el paradigma constitucional, de acuerdo con el cual

“En esta concepción el imperio de la Ley no desaparece, sino que deja de ser un paradigma y de desempeñar, en consecuencia, un papel informador del Derecho. El papel paradigmático es asumido por la ponderación de principios y valores que se encuentran representados en la Constitución (“El futuro de nuestra Administración de Justicia”, en la Revista “Abogados. Revista del Consejo General de la Abogacía. Madrid. 2013, pág. 37).

---

## **11. Los límites de la potestad sancionadora de la Administración se convierten en derechos subjetivos de los ciudadanos.**

STC 77/1983, de 3 de octubre: “Existen unos límites de la potestad sancionadora de la Administración, que de manera directa se encuentran contemplados en el art. 25 CE y que dimanán del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones. Estos límites, contemplados desde el punto de vista del ciudadano, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente prevenidos y de las autoridades que legalmente puedan imponerlas”

Con arreglo a lo anterior es como deberá ser interpretada la exigencia del art. 211.3 LGT respecto del contenido de la resolución sancionadora. De modo que la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas y la determinación de la infracción cometida, conformarán los elementos sobre los que la Administración ha de motivar su decisión. Con el concurso, desde luego, de la necesaria motivación en relación con la exigencia del art. 24 CE de presunción de inocencia, sobre la culpabilidad o negligencia en la conducta –u omisión- del administrado (STC 164/2005, de 20 de junio). Sin la concurrencia de esta última circunstancia es evidente que no procedería la sanción, por muy motivada que estuviera desde el punto de vista de la configuración del tipo infractor.

Las exigencias del principio de tipicidad en relación los recargos fueron analizadas en las SSTC 276/2006 y 291/2000, en relación con los recargos del 50% y del 100% previstos en el art. 61.2 LGT en su redacción por la Ley 18/1991. Concluyéndose en ambos que el hecho de encubrirse en la norma una sanción bajo la denominación de recargo no implica per se la infracción del citado principio, sin negar por ello que de este modo se incide negativamente en los derechos de los afectados. Pese a ello, la conclusión es que en los dos casos se definía con el suficiente grado de certeza la conducta que determinaba su imposición, así como el tipo y grado de sanción. Por lo que no se consideraba conculcado el art. 25.1 CE.

---

## **12. El levantamiento del velo... es lo que es.**

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, 306/2017, de 27 de abril de 2017 (recurso de casación 1367/2016, Ponente: A. G. Jorge Barreiro).

“... no deja de resultar llamativo y chocante que la acusación particular aduzca como argumento impugnativo destacado que cuando se crea documentalmente una realidad jurídica es claro que hay que estar a la realidad creada a todos los efectos, tanto favorables como desfavorables; con la sola excepción - señala el Abogado del Estado - de que dicha realidad haya sido creada con la finalidad de defraudar, en cuyo caso procederá aplicar la doctrina del levantamiento del velo para evitar que una personalidad jurídica meramente formal o aparente pueda servir como instrumento del fraude.

Se trata de un razonamiento que sorprende por la inequidad y desigualdad valorativa que genera entre la Administración Tributaria y el contribuyente a la hora de ponderar los resultados del levantamiento del velo. Pues en la hipótesis de que al levantar el velo aparezcan hechos impositivos que hubieran sido fraudulentamente ocultados por el ciudadano con el fin de dejar de abonar una deuda tributaria a la Hacienda Pública, lo que prevalece y se acoge como cierto no es lo que aparenta el velo sino lo realmente desvelado con su levantamiento. En cambio, cuando al levantar el velo no aparecen nuevos ingresos o nuevas obtenciones de renta del contribuyente que justifiquen el incremento de la deuda tributaria sino su reducción, lo que prima como real no es lo desvelado sino lo que se plasma en el velo. De modo que entre la forma y la sustancia, o entre la aparente y lo real, no prevalece siempre la sustancia y lo real como principio rector, sino que ello dependerá de lo que favorezca a la Administración Tributaria en cada caso.

Como puede fácilmente comprenderse, la parte recurrente utiliza un criterio para ponderar y dirimir las diferencias entre lo aparente y lo real poco conciliable con los principios de igualdad y equidad y con la justicia material del caso concreto.” (FD cuarto).

13. **En el procedimiento de retroacción de actuaciones necesariamente debe intervenir el actor , para alegar lo que a su derecho convenga, pues la retroacción de actuaciones en el procedimiento inspector no puede ser entendida unilateralmente para la Administración sino también para el obligado tributario, dándosele la oportunidad de alegar o de aportar documentos si lo estima conveniente, a fin de determinar cuál sea la liquidación que corresponda : lo contrario vulnera el principio de contradicción del procedimiento administrativo y le genera indefensión.**

La retroacción de actuaciones constituye un procedimiento sobre el que no se ha dicho aun la última palabra. Y es que no es fácil. No se suscitan sólo problemas en torno al debatido tiro único o no. Las cosas van mucho más allá, como ha tenido ocasión de recordarnos recientemente la Audiencia Nacional - Sentencia de 29 septiembre 2015. (Rec. 214/2012. Ponente: A.I. Resa Gómez), al delimitar el protagonismo que hay que atribuir tanto a la Administración como a los contribuyentes en el seno de ese procedimiento inspector que se reinicia una vez dictada Resolución o Sentencia judicial sobre el mismo.