



Roj: **AATS 6022/2020 - ECLI:ES:TS:2020:6022AA**

Id Cendoj: **28079130022020800013**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/07/2020**

Nº de Recurso: **1993/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Auto Aclaratorio**

Resoluciones del caso: **STSJ M 211/2019,**
ATS 7675/2019,
STS 2687/2020,
AATS 6022/2020,
ATS 10029/2020

R. CASACION núm.: 1993/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

AUTO DE ACLARACIÓN

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de julio de 2020.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

ÚNICO.- En fecha 21 de julio de 2020, tuvo lugar la deliberación de los presentes autos, en la que mayoritariamente se acordó acoger la tesis que se plasmó en la sentencia de fecha 23 de julio de 2020.



En dicha deliberación el magistrado Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís manifestó su postura discrepante y anunció voto particular, al que anunció su adhesión el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández. A pesar de ello la sentencia ha sido publicada y notificada a las partes sin incorporar el referido voto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

ÚNICO.- El artículo 267.1 de la Ley 6/1985, de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, establece que los Tribunales no podrán variar las resoluciones que pronuncien después de firmadas pero sí aclarar algún concepto oscuro y rectificar cualquier error material de que adolezcan. El apartado 3 del precepto indicado señala que "los errores materiales manifiestos y los aritméticos en que incurrir las resoluciones judiciales podrán ser rectificadas en cualquier momento". En fin, el apartado 4 del artículo 267 de la Ley Orgánica del Poder Judicial dispone que "las omisiones o defectos de que pudieren adolecer las sentencias y autos y que fuere necesario remediar para llevarlas plenamente a efecto, podrán ser subsanadas, mediante auto, en los mismos plazos y por el mismo procedimiento establecido en el apartado anterior".

En el caso que nos ocupa, como se ha dejado dicho en los Antecedentes, al término de la deliberación el magistrado Sr. Navarro Sanchís anunció voto particular, sin que tal voto haya sido incorporado a la sentencia, por lo que procede para completarla su incorporación en los términos que se recogen en la parte dispositiva del presente auto.

PARTE DISPOSITIVA

LA SALA ACUERDA: Completar la sentencia incorporando el voto particular referido, sin modificar el sentido de la sentencia, en los términos que a continuación se expresan:

"VOTO PARTICULAR

que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 23 de julio de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 1993/2019, al que se adhiere el magistrado Excmo. Sr. Don José Antonio Montero Fernández.

Por medio de este voto particular, que formulo con pleno respeto hacia la posición mayoritaria de la Sala, expreso mi disensión con el fallo de la sentencia recaída en este asunto y con la fundamentación jurídica que conduce a él.

La doctrina jurisprudencial que la mayoría considera pertinente es que "...[N]i el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa".

Considero errónea dicha doctrina que, además, no interpreta el precepto central objeto de examen -el artículo 209.2 LGT- de forma acorde con las pautas que ofrece el artículo 12 LGT. De hecho, en mi opinión, lo que hace la sentencia es bendecir una práctica administrativa común o habitual, reconocida por el Abogado del Estado en el escrito de preparación, conforme a la cual la mayoría de los procedimientos sancionadores se incoan antes de producirse la liquidación, de donde infiere la Administración recurrente que de considerarse inaceptable esta práctica, como hizo la sentencia de instancia, se crearía una doctrina gravemente dañosa para el interés general.

Así, el auto de admisión, al reflejar la invocación del artículo 88.1.b y c) de la LJCA como sustento del interés casacional, refleja cuanto al efecto indica el Abogado del Estado, en estos términos: (el subrayado se efectúa en este voto particular)

5.3. La resolución impugnada sienta una doctrina sobre las normas reputadas como vulneradas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], porque la "[l]a doctrina establecida por el TSJ de Madrid *alteraría la forma de actuar de los órganos de inspección teniendo en cuenta que la forma más eficiente y conforme al principio de celeridad es iniciar el procedimiento sancionador en el momento en el que se suscribe el acta de inspección en el que se advierte la existencia de indicios en la comisión de infracciones tributarias*", siendo así que "[e]n sentido análogo al presente [caso], la Sección



de admisión del Tribunal Supremo admite la invocación del [sic] este apartado en [supuestos] en que la doctrina establecida en la resolución impugnada afecta de manera general a la operativa que viene siguiendo la Administración tributaria (Auto TS 26-2-2018, RCA 6026/2017).

5.4. Finalmente, refiere que la sentencia cuya casación se pretende *afecta a un gran número de situaciones*, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso, pues "[c]omo constata la AEAT en su informe sobre la sentencia, *la mayor parte de los expedientes sancionadores tramitados por la inspección (más del 95%) se inician antes de la notificación del acuerdo de liquidación, en el momento de suscripción del acta de inspección*", de manera que "la doctrina afectaría a la práctica totalidad de los expedientes sancionadores, trascendiendo del caso concreto".

Las razones de mi discrepancia las expongo en un orden diferente al de los fundamentos de la sentencia, pero toda la argumentación obtendrá respuesta.

Para resumir los aspectos del voto particular que quiero desarrollar, para poner de manifiesto el desacuerdo de la sentencia, haré referencia a los siguientes puntos:

1) Principios generales sobre la interpretación de las normas sobre garantías penales y sancionadoras, bajo la primacía del principio concretado en el aforismo "*favorabilia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda*".

2) La interpretación efectuada por la sentencia, que habilita a la coexistencia simultánea, incluso totalmente paralela, de un procedimiento de aplicación y otro sancionador, dada su mutua y necesaria interdependencia, supone contravenir -y arrumbar casi definitivamente-, el principio de separación de procedimientos reconocido en el artículo 208 LGT -.

3) La interpretación de la sentencia de que el artículo 209.2 LGT , al no prohibir expresamente el inicio del procedimiento sancionador antes de la terminación del previo de regularización, lo permite, contraviene o dificulta significativamente, hasta su virtual abolición, el ejercicio del derecho fundamental, emanado del de defensa y de presunción de inocencia, de la no autoincriminación o *nemo tenetur*.

4) Precedentes en contrario de esta Sala.

5) Conclusiones.

1) Principios generales sobre la interpretación de las normas sobre las garantías penales y sancionadoras, bajo la primacía del principio concretado en el aforismo "*favorabilia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda*".

Concurren en este caso hasta tres exigencias de interpretación restrictiva de la norma desfavorable que hemos de analizar, el artículo 209.2. LGT: la que se refiere a las normas penales, incluyendo entre ellas las procedimentales; las atinentes a los derechos fundamentales directamente implicados o en peligro de estarlo (en especial, como luego referiremos, los de presunción de inocencia, indefensión y no autoincriminación); y cabe añadir una tercera fuente de interpretación estricta, no desdeñable: no es un argumento dialécticamente sólido concluir que lo que la ley no prohíbe a la Administración se lo permite. Tal afirmación contraría la teoría de la potestad. No cabe olvidar que la doctrina creada en esta sentencia se enuncia de modo negativo, como un *nihil obstat*.

Pues bien, la interpretación de la tesis mayoritaria conforme a la cual el artículo 209.2 LGT, al no prohibir expresamente que se inicie el procedimiento sancionador en un momento anterior a la liquidación, lo está permitiendo, es contraria a las reglas interpretativas elementales sobre la atribución legal de potestades, máxime las sancionadoras. A diferencia de la libertad con que pueden obrar los particulares en sus relaciones jurídicas (*quae non prohibita, permissa intelliguntur*), para la Administración, como organización servicial, que sirve -en el sentido de que debe servir- los intereses generales (artículo 103 de la Constitución), sólo le es lícito actuar allí donde la ley le permite que lo haga. No basta con que algo no esté prohibido para que brote espontáneamente una suerte de potestad *por ocupación*, sino que es precisa una atribución legal, lo que es particularmente claro tratándose del ejercicio de la potestad sancionadora, que no consiente la posibilidad de las denominadas *potestades implícitas*.

Debe añadirse, por tal razón, en este punto que las dudas -que ciertamente existen, porque el artículo 209.2 LGT es sumamente confuso- deben jugar en favor del sometido a expediente y de la tesis que sostiene, mantenida en la sentencia de instancia.

Además de ello, resulta, en mi opinión, una técnica exegética discutible la de escudriñar el sentido de una disposición con rango la ley, como norma superior y anterior al reglamento, en función de lo que dice la Administración, expansivamente, en éste.



A estos efectos, debe primar el principio de legalidad procedimental, condensado en el apotegma *nulla poena sine iudicio*, esencialmente si lo ponemos en conexión con principios meramente instrumentales o prácticos como los de celeridad o eficacia invocados por la Administración, que no pueden atropellar con ellos las garantías jurídicas. Es verdad que, formalmente, hay un procedimiento, con una regulación exigua y de corte reglamentario, pero la legalidad y la certeza de la *lex previa* se opone a una interpretación del precepto que mantenga o perpetúe una situación de incertidumbre, no sólo en lo que respecta al plazo de tres meses previsto en él o al *dies a quo*, sino, cabe anticipar, la inconveniencia de que ambos procedimientos, el de comprobación y el sancionador, sean objeto de sustanciación y finalización simultánea, como en el caso enjuiciado ha sucedido (la sentencia afirma algo que debemos creer, que el mismo día fueron notificadas las resoluciones de liquidación y sanción, concretamente el 5 de febrero de 2014 -antecedente primero, punto 2.b) de la resolución de la que discrepo-).

Al margen de cuanto se ha razonado hasta ahora, se ha de mencionar, a este respecto, un complemento histórico de lo que ahora se sostiene: el precepto cuenta con el precedente inmediato de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, que introdujo la norma que luego fue, literalmente, el actual artículo 209.2 LGT.

Pues bien, la doctrina científica, de forma virtualmente unánime, entendió que, con esta reforma -en la que se introducía el plazo de tres meses desde que se hubiera notificado o se entendiera notificada la liquidación-, el *dies a quo* de este plazo se situaba precisamente en el momento de la notificación del acto de liquidación y que el procedimiento sancionador debía ser iniciado después. El silencio o confusión de la ley en este particular, que la Sala concibe como una habilitación, al menos implícita, debió dar lugar en mi opinión a la adopción del criterio contrario: si no puede abrirse el procedimiento sancionador cuando se agoten los tres meses desde su notificación, no tiene sentido considerar que la referencia al acto final del procedimiento es irrelevante, pues carecería entonces de buena parte de su sentido.

Además de los razonamientos anteriores, no cabe olvidar que el precepto comienza con la siguiente expresión: "*Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento...o inspección...*". Un procedimiento que se abre *como consecuencia* de otro del que deriva o trae causa no puede suponer otra cosa que ésta: que el inicio del segundo, lógica y cronológicamente, requiere la finalización del primero, pues el término *procedimiento* tiene una significación bien precisa, y entraña una serie lógica de actos reglados de trámite que conducen a una decisión final, la cual corona y justifica el procedimiento, sin el cual tales actos carecen de sentido. Por ello, el procedimiento no puede ser seccionado, artificiosamente, tal como autoriza la tesis mayoritaria.

No en vano, las normas sancionadoras tributarias, así como también las penales *stricto sensu* en esta materia, son normas en blanco. Esto es, a diferencia de las manifestaciones de la potestad sancionadora en otros campos, en que la *notitia criminis* consiste en un hecho natural o fácilmente perceptible (conducir a una velocidad superior a la permitida; arrojar vertidos a un río, etc.), casos en que el conocimiento del hecho permite la apertura del procedimiento que sirva de cauce para su represión, en materia tributaria las cosas son distintas.

Así, el hecho sancionable tributario, la conducta típica, por acción u omisión, no es, por lo común, un suceso fácilmente apreciable, sino por el contrario es un hecho o acto jurídico complejo que debe establecerse por medio de una declaración de voluntad final de la Administración como colofón de un procedimiento debido de regularización, en cualquiera de sus modalidades.

Por ejemplo, la conducta de dejar de ingresar puntualmente la deuda tributaria resultante de una autoliquidación obligatoria (art. 191 LGT), no es un hecho fácilmente perceptible, o al menos no lo es siempre, sino un presupuesto sancionador -o merecedor en principio de sanción- que precisa de un juicio de valor en que se combinan hechos u omisiones propiamente dichas con calificaciones, presunciones, juicios de valor e interpretaciones de las normas -a veces sumamente oscuras, o de rango inferior al de la norma sancionadora-, que arrojan como precipitado el establecimiento de una deuda tributaria que su obligado debe satisfacer y que, en ciertas circunstancias, pueden determinar la imposición de una sanción -o no determinarla-.

De ahí que ese hecho complejo potencialmente susceptible de sanción deba ser decretado en un acto administrativo que finalice un procedimiento y no sea sólo una impresión provisional, una intuición o un acto de mero trámite esencialmente revocable. Entre otras razones, que no son las únicas, porque tales actos de información, dictamen o propuesta, al no ser definitivos, puede que no conduzcan a la determinación final de una deuda tributaria, sino al término del procedimiento con otro resultado, incompatible con la sanción.

3) La interpretación efectuada por la sentencia, que habilita la coexistencia simultánea, incluso totalmente paralela, de un procedimiento de inspección y otro sancionador, dada su mutua y necesaria interdependencia, supone contravenir -y arrumbar casi definitivamente-, el principio de separación de procedimientos reconocido en el artículo 208 LGT -.



El fundamento jurídico sexto de la sentencia objeto de disensión aborda la cuestión siguiente: *"Acerca de la notificación al mismo tiempo de la liquidación y la sanción a que alude el auto de admisión"*.

La sentencia no ve inconveniente alguno en el hecho de que los dos procedimientos abiertos coincidan en el tiempo, al punto de que, como aquí ha sucedido, en la misma fecha se dictaron los actos de liquidación y sanción objeto de enjuiciamiento en la instancia.

Desde la perspectiva de la observancia del principio de separación de procedimientos, la Sección Segunda de esta Sala no lo considera vulnerado, atendiendo a una razón que parece excesivamente formal, así como apodíctica e inexplicada: *"[...] se produce una tramitación **conjunta en el tiempo - que no confundida-** de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimiento sancionador que no conlleva una quiebra del principio de separación de procedimientos. Y no constituye una vulneración del principio que establece el artículo 208.1 LGT ni formal ni materialmente"*.

En estos supuestos, en efecto, la Administración tributaria habrá de tramitar, al menos formalmente, dos procedimientos diferentes (de aplicación de los tributos y sancionador) y casi todas las fases de cada uno de los procedimientos conservan su propia autonomía (iniciación, expedientes, propuestas de resolución y resolución). Y, desde una perspectiva material, acierta el abogado del Estado cuando señala que "la notificación conjunta de liquidación y sanción cuando se siguen procedimientos separados no menoscaba las garantías del administrado, ni convierte la separación de procedimiento en una separación puramente aparente y formal", dado que el "momento en que se inicia el procedimiento (y el momento en que se notifica el acuerdo sancionador), no impide que se reconozcan al obligado tributario todos los derechos que corresponden al presunto infractor", en particular, "los principios propios de la potestad sancionadora" (artículos 178 y 179 de la LGT), y -en el procedimiento- los derechos recogidos en el artículo 108.2 LGT (pág. 12 del escrito de interposición del recurso).

Manteniendo el respeto hacia la mayoría de la Sección -de que hice protesta sincera al principio-, mi discrepancia en este punto es abierta y total, porque se reduce a la práctica inexistencia del principio de separación de procedimiento (art. 208.1 LGT) y le priva de todo sentido y razón de ser.

Esto es, la impresión que traslada la sentencia es que la convivencia simultánea de dos procedimientos que son interdependientes, esto es, enlazados mediante un nexo causal, en que el primero de ellos es presupuesto indeclinable del sancionador -así como que ambos se dirigen contra una misma persona-, no quebranta el principio de separación reconocido en el artículo 208 LGT porque se hallan vestigios o atisbos de este principio -ha de decirse que enunciado de forma poco entusiasta en el precepto mencionado- en el hecho de que hay una separación formal entre ambos -no desdibujada por la simultaneidad entre ellos-; así como en la independencia de los trámites de uno y otro.

La conclusión, poco explicada o matizada, no sólo me resulta asombrosa, sino que conduce a una pérdida de oportunidad, por parte del Tribunal Supremo, para introducir claridad en la aplicación práctica y en la observancia de este principio de separación de procedimientos y en qué consiste. Dicho de otra manera, qué finalidad garantizada por tal principio capital, que involucra los de presunción de inocencia y defensa, quedaría salvaguardada en el diseño legal y articulación práctica de los procedimientos. O qué es la separación de procedimientos exactamente, noción que, en el ejercicio de la potestad sancionadora, carece por completo de relieve.

La cuestión, por otro lado, no es ajena ni tangencial al fondo del asunto, ni a las interrogantes que nos propone el auto de admisión, puesto que una de las claves interpretativas propias del artículo 209.2 LGT remite, como presupuesto, al principio de separación de procedimientos, como elemento prohibitivo, entre otras prácticas, de la simultaneidad de su sustanciación y resolución.

Dicho en otras palabras, la interpretación efectuada por la mayoría de la Sección que ha resuelto, conforme a la cual pueden convivir sin problema alguno, de forma simultánea, incluso totalmente paralela, sin infracción legal, un procedimiento de comprobación y otro sancionador, dada su mutua y necesaria interdependencia, supone contravenir -y arrumbar casi definitivamente-, el principio de separación de procedimientos reconocido en el artículo 208.1 LGT.

Tal principio, tan endeblemente superviviente en nuestros días, baste con recordar que se trata de una garantía extrañamente renunciabile y que no rige para las sanciones derivadas de las actas con acuerdo -lo que tampoco deja de ocasionar sorpresa-, al menos no puede ser definitivamente fulminado cuando el Tribunal Supremo tiene ante sí una oportunidad inmejorable para embridar la tendencia natural de la Administración a evitarlo o desconocerlo.

El principio de separación, en rigor, requiere, entre otros elementos para su efectividad, una separación no sólo conceptual, esto es, real y no formal o aparente, sino también temporal, un encadenamiento sucesivo, pues sólo así se pueden hacer efectivos los derechos del expedientado y que no queden en una mera declaración



rutinaria y formal, con nulo efecto práctico. De no ser así, cabe afirmar que el artículo 208.1 LGT constituiría un precepto meramente ornamental, interpretado el 209.2 como lo hace la sentencia.

Cabría, finalmente, interrogar a la Sala juzgadora, desde una perspectiva meramente dialéctica, de este modo: en qué situaciones o casos quedaría quebrantado el principio de separación de procedimientos tan lábilmente reconocido, esto es, si habría alguna eventual situación jurídica en que el artículo 208 LGT tuviera cabida como motivo de nulidad del procedimiento correspondiente.

3) La interpretación de que el artículo 209.2 LGT , al no prohibir expresamente el inicio del procedimiento sancionador antes de la finalización del de regularización, lo permite, por lo que contraviene o dificulta el cumplimiento del derecho fundamental, emanado del de presunción de inocencia y de defensa, de la no autoincriminación o *nemo tenetur*.

La sentencia, en lo referente a la convivencia simultánea de dos procedimientos que, como he indicado, son interdependientes, esto es, el primero de ellos es antecedente indeclinable del sancionador, siendo la misma persona sometida a ambos, se inclina por interpretar el artículo 209.2 LGT en el sentido de que no se precisa una separación conceptual y cronológica, lo que arroja como resultado que el comprobado y, al mismo tiempo, expedientado, esté sometido al unísono a un doble *status* jurídico, que, en opinión de quien suscribe este voto, desvirtúa sensiblemente el derecho de no autoincriminación (*nemo tenetur se ipsum prodere*).

Tal es así porque, mientras se sustancia el procedimiento sancionador -es de suponer que únicamente con material meramente provisional, en tanto llega la liquidación que permita establecer los hechos y su calificación o efectos- el sometido a dicho expediente puede en él oponerse a facilitar datos que perjudiquen su posición jurídica -aunque, en realidad, no se conocen casos de un expediente sancionador donde se examinen hechos o practiquen pruebas diferentes de las seguidas en el de aplicación o comprobación-, pero como obligado tributario que es en un procedimiento encaminado a determinar la deuda tributaria, tiene el deber -en una posición pasiva en el seno de un procedimiento puramente inquisitivo-, a facilitar información de cargo, con sanción severa en caso de no hacerlo (art. 203 LGT).

Todo ello sin que ni la ley ni el reglamento, esta vez sí, hayan previsto garantía o mecanismo alguno de advertencia, para el caso de simultaneidad de procedimientos -que es lo que la sentencia acepta como posible, incluso aconsejable-, en el sentido de que cualquier prueba de cargo o que le sea perjudicial o sirva para su condena puede rehusar aportarla, así como negarse a colaborar, toda vez que es, a un tiempo, suministrador legal de información de trascendencia tributaria; y, de otro, es un ciudadano al que la Constitución y los Tratados y Convenios internacionales le reconocen sin restricción el derecho a no incriminarse.

A falta de tales mecanismos normativos de garantía de un derecho fundamental y su efectividad, hoy inexistentes, habría que confiar en la bondad administrativa para que los datos y elementos de cargo que se obtengan en el procedimiento de gestión o inspección, de forma ineluctable, no puedan incorporarse sin más al acervo de pruebas de cargo del procedimiento sancionador, a fin de que la Administración, sometida a la ley, pueda garantizar ese derecho fundamental al que las leyes tributarias no dan cauce alguno de salvaguarda.

Es cierto que este derecho fundamental aquí objeto de comentario, el de no autoincriminación, ocupa una posición aparentemente coyuntural en el análisis de la cuestión central de esta casación, proyectada sobre la posibilidad del artículo 209.2 LGT de anticipar el inicio del procedimiento a un momento anterior al de la liquidación, pero la respuesta que la sentencia ofrece me resulta, nuevamente, insatisfactoria, pues viene a decir, en otras palabras, que el peligro de quebrantamiento del derecho a la no autoincriminación no nace ni necesariamente se agrava por el hecho de que el procedimiento sancionador se abra en un momento o en otro, lo cual es una verdad a medias: se trata, como hemos dicho, de interpretar el art. 209.2 LGT no sólo según el sentido propio de sus palabras, sino también, de forma teleológica, de la forma más acorde con la primacía de los derechos fundamentales y del que se comenta ahora en concreto.

Parece obvio que la tramitación simultánea de ambos procedimientos tropieza con graves inconvenientes al respecto, pues en el sancionador no es común ni habitual que se solicite al interesado prueba de cargo, de suerte que es raro, en la práctica, el juego de este principio; pero, en cambio, en el de gestión o inspección, el comprobado, al que la LGT, de modo que no parece casual, ya llama *obligado tributario*, anticipando su destino previsible, es un elemento pasivo en el marco de un procedimiento típicamente inquisitivo, donde tiene un deber de colaborar con la Administración, tan coactivo que se castiga con sanciones muy severas (las previstas en el artículo 203 LGT).

Pues bien, esa coactividad presente en el primer procedimiento tampoco impide -pues no hay ninguna norma jurídica que así lo garantice- que la información así obtenida por la Administración pueda ser trasvasada, sin más, al expediente sancionador, donde puede servir como prueba incriminatoria, incluso única, determinante



de forma directa de la sanción misma. Ello entrañaría, en sí mismo, una infracción del derecho a no colaborar con la Administración en la acusación.

La fórmula que emplea la Sala en la sentencia de la que este voto particular forma parte, para conjurar ese peligro, es la de confiar en la bondad connatural de los órganos de la Administración tributaria -puesto que no cabe apelar a la claridad de los procedimientos y a la previsión de mecanismos normativos expresos para asegurar la efectividad del contenido esencial de ese derecho fundamental, como podría ser la advertencia para que el ciudadano sepa a ciencia cierta cuáles van a ser las consecuencias de sus actos, incluso las que le pueden pesar en un procedimiento punitivo distinto a aquél en el que tales datos se deben facilitar obligatoriamente-.

Este principio de no autoinculpación, que es también recogido en el derecho comunitario y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos -CEDH-, debe operar solo en el procedimiento sancionador, no en el de aplicación de los tributos. De lo contrario el inspeccionado podría negarse a contestar a los requerimientos de información o a facilitar datos o informaciones que concretasen su deber de contribuir. Por este motivo es trascendental que los procedimientos de regularización y sancionador no se solapen en el tiempo, pues si se quiere garantizar el respeto al derecho a no autoincriminarse, el obligado podría negarse -en ejercicio de su derecho fundamental- desde que se inicia el expediente sancionador, a suministrar datos en el previo de gestión o inspección, lo que evidentemente choca con la naturaleza de estos procedimientos y con las previsiones legales que contemplan sanciones por el incumplimiento de los requerimientos.

Se trata en todo caso de procedimientos distintos que obedecen a fines muy diferentes, por lo que permitir que coincidan en el tiempo hace que, o bien no pueda la Administración actuar con plenitud de facultades legales en el procedimiento de regularización, o bien se conculque gravemente -o caiga en grave riesgo de quebrantamiento- uno de los principios elementales de la potestad sancionadora por conminarse al sujeto a hacer una declaración autoinculpatoria.

La exigencia para asegurar la tutela de este principio radicaría en que, una vez abierto el expediente sancionador, fuera necesario advertir al obligado -como he señalado más arriba- de que los datos se le requieren para una finalidad no exclusivamente recaudatoria, sino también penal.

En todo caso, parece imposible salvaguardar el principio de separación de procedimientos, con automática comunicabilidad de datos, si coexisten dos procedimientos, de regularización y sancionador, y en el segundo se utilizan datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción en el primero, ya que la ley no prevé una salvedad -como podría ser también, por ejemplo, la destipificación o inaplicación de la conducta de no colaboración- cuando se abre el procedimiento sancionador y aún no ha culminado el de inspección.

La más prestigiosa doctrina científica ha expresado su seria preocupación por la laxitud con que en materia tributaria se ha hecho visible la tutela de este derecho fundamental, que parece desterrado de nuestra disciplina. A uno de sus más doctos y comprometidos miembros se deben estas encomiables palabras, escritas en una obra publicada: *"...el derecho a no declarar contra sí mismo no admite ningún género de excepciones, limitaciones o matizaciones o, dicho de otro modo, tiene un contenido constitucional que coincide con el esencial"*. Ello me hace pensar que la relevancia y fuerza expansiva de tal derecho, y su carácter nuclear, no puede ser sacrificada o desplazada en virtud de principios meramente funcionales tales como los de celeridad, economía o eficacia.

4) Sobre los precedentes jurisprudenciales.

Acerca de los precedentes de esta misma Sala que, de un modo otro, han interpretado el artículo 209.2 LGT cabe señalar, en primer término, que la STS de 10 de julio de 2019, pronunciada en el recurso contencioso-administrativo nº 83/2018, puede ser rectamente entendida en un sentido contrario al ahora propugnado. Siendo ello así, considero que la sentencia debió dar razón de la discrepancia.

No es que no podamos separarnos fundadamente del precedente, entre otras razones, dados los términos del auto de admisión, pero al menos se debe reconocer que existe. Las afirmaciones efectuadas en la sentencia expresada (el subrayado es de este voto) son rotundas, fundadas y no dichas de forma casual o distraída, sino que aportan argumentación valiosa a la falta de cobertura del precepto reglamentario que termina siendo anulado. Ello significa que, si nos apartamos de tal precedente -y no es de negar que cabe esa posibilidad- hay que decirlo de forma expresa, evitando la práctica recusable histórica de esta Sección Segunda de provocar cambios de doctrina *al descuido*. Señala lo siguiente el fundamento sexto de la expresada sentencia, literalmente:

"[...] En lo tocante al factor tiempo, y este es el punto central del litigio, el art. 209.2 de la LGT establece un plazo de caducidad que implica que cuando el procedimiento sancionador se incoe como consecuencia de la presentación de una declaración tributaria, o tras un procedimiento de comprobación o de inspección, no



podrá iniciarse una vez transcurridos tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación tributaria. El legislador estableció el nuevo plazo de tres meses aplicable a todos los supuestos de inicio del procedimiento sancionador que traen causa de *un previo procedimiento de regularización en vía Inspector* con la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, que incorporó un nuevo párrafo sexto en el art. 81 la LGT de 1963 [...].

[...] En conclusión, ni existe habilitación legal para el reglamento en este campo, ya que la interpretación del art. 211 no permite atribuir esta finalidad a la remisión que hace al art. 104.2 LGT, ni, por otra parte, resuelta congruente la previsión reglamentaria impugnada a tenor de las características del procedimiento sancionador, tal y como está configurado, *ya que supondría supeditar el procedimiento sancionador al curso de un procedimiento inspector cuando la voluntad del legislador, y esto es indiscutible, fue la de hacer por completo independiente el sancionador respecto a otros procedimientos tributarios como el de inspección.*

La solución legal para la eventualidad que trata de precaver la reforma que introduce el Real Decreto 1072/2017 es clara en la LGT, y radica en que *el procedimiento sancionador no se inicie mecánicamente de forma simultánea o acompañada con el inspector.* La indudable relevancia del procedimiento inspector en el ejercicio de la potestad sancionadora tiene perfecto acomodo en el esquema legal por la simple regla *de no iniciarlo hasta la finalización del procedimiento inspector, conforme prevé el art. 209.2 LGT*, que otorga un plazo máximo de tres meses para hacerlo, lo que parece más que suficiente[...].

Por otra parte, tampoco se puede compartir cuanto se dice acerca de que la sentencia de 3 de febrero de 2016 (recurso de casación nº 5162/2010), ampliamente citada por el Abogado del Estado y recogida en la sentencia de la que se disiente, no diga lo que efectivamente, dice, y no poniéndolo en boca de la parte, sino como afirmación propia del Tribunal Supremo, bien que como un *obiter dictum*, lo que dista de la posibilidad, un tanto a la ligera, de negarle no ya valor, sino existencia misma. Indica ésta, en su sentencia, en su fundamento séptimo, sin hacer mención de que se trata de una cita o de un alegato de parte, ni resaltar con comillas o tipo de letra distinta el texto, lo que sigue:

"[...] SÉPTIMO.- 1. En su cuarto motivo de casación, con carácter adicional a los motivos casacionales expuestos anteriormente y *a pesar de que el contenido de la sentencia ha sido estimatorio en cuanto a la anulación de los acuerdos sancionadores* derivados de la liquidación de IIEE, la recurrente alega que tanto la Exposición de Motivos como el artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria, vigente al tiempo de iniciarse el expediente sancionador, señalan que el expediente sancionador debe ser iniciado dentro de los tres meses siguientes a la notificación del acuerdo de liquidación de que se trate. Por lo que, teniendo en cuenta que el acuerdo de liquidación fue dictado el 17 de diciembre de 2007 y notificado el 21 de diciembre de ese mismo año, resulta que el plazo de que disponía la Inspección para iniciar el expediente sancionador abarcaba desde esta última fecha hasta el día 21 de marzo de 2008. No obstante, como consta en el expediente puesto de manifiesto, en el presente caso el expediente sancionador se inició el día 26 de octubre de 2007 (junto con las Actas de Disconformidad) y, por tanto, con antelación a la notificación del acuerdo de liquidación que debía constituir su premisa.

La necesidad de que el expediente sancionador se inicie una vez practicada la correspondiente liquidación tributaria resulta clara si atendemos al hecho de que dicha liquidación es requisito sine qua non -al menos en el caso de autos lo es al tratarse de una infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria- para mantener la existencia de una infracción tributaria que pueda dar lugar a la imposición de una sanción. Sin liquidación no hay infracción y, consecuentemente, sanción. En caso contrario, se estaría iniciando el procedimiento para imponer sanciones antes de haberse confirmado la comisión de la infracción.

Habiéndose iniciado dicho expediente sancionador sin que existiera aún el presupuesto de hecho que podía originar el tipo infractor, como era el acuerdo de liquidación, la sentencia de la Audiencia Nacional que lo confirma resulta nula, por vulnerar el artículo 209 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y el principio de tipicidad recogido en los artículos 177 y 183.1 del mismo texto legal, procediendo su casación [...]."

5) Conclusión:

Aun cuando lo fundamental que tenía que exponer frente a la sentencia mayoritariamente adoptada ha quedado ya reflejado en este voto, no es de menor importancia destacar la preocupación de este magistrado por la falta de aprovechamiento de una ocasión única para, por la vía de creación jurisprudencial que nos incumbe en el actual recurso de casación y en presencia de un caso idóneo para formar doctrina, aportar claridad y certeza a situaciones, como las sancionadoras, basadas en principios y normas que, como hemos visto, o están rudimentariamente reconocidos en la ley; o carecen de medidas de garantía de su observancia; o simplemente no tienen un contenido sustantivo propio.



En realidad, el núcleo de la sentencia, a la postre, no es otro que el de indicar que nada obsta a la posibilidad que la propia Administración haga sin cortapisas ni trabas lo que ella misma afirma que viene haciendo en el 95 por 100 de los casos. Al margen de que no resulta convincente el hecho de que prospere un recurso de casación basado en criterios cuantitativos -si se prohíbe o se declara contrario a la ley lo que es práctica habitual, serían inválidos en su gran mayoría los procedimientos sancionadores que se incoan- por suponer una especie de argumento *estadístico* -conforme al cual es gravemente dañosa la doctrina que entorpece la actuación de la Administración conforme a la práctica que ella decide, elevada así, materialmente, en fuente del Derecho-, puede afirmarse que la celeridad y la eficacia no son principios rectores absolutos que puedan imponerse, ni siquiera someterse a un juicio de ponderación, con los verdaderos derechos fundamentales a que se ha hecho referencia.

Con el criterio de la sentencia, en cierto modo, se abdica de llevar a su máxima plenitud el principio de control de la legalidad de la actuación de la Administración, así como del sometimiento a los fines que la justifican (artículo 106 CE), pues se confrontan, para la interpretación del alcance de una norma, derechos fundamentales que se dicen, de forma un tanto apodíctica, no infringidos, con reglas meramente instrumentales de funcionamiento, como la celeridad, la eficacia o la economía.

Parece que se impone, de nuevo, una pregunta retórica a la Sala sentenciadora de este Tribunal: ¿qué sentido jurídico tiene permitir esa anticipación en el inicio? O, en otras palabras, ¿qué interés general, qué faceta del bien común, qué fines puestos al servicio de los principios y reglas penales reclama que un procedimiento sancionador se inicie antes del momento en que el hecho determinante de ese procedimiento queda establecido? ¿Qué se gana con esa interpretación? ¿En qué medida prevalecen los derechos fundamentales con tal solución?

Por todas las razones expuestas, considero que la sentencia debió desestimar el recurso de casación formulado por la Administración del Estado contra la sentencia del Tribunal de instancia, que a mi juicio acertó al anular los actos administrativos allí enjuiciados.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se disiente.

D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís."

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde