



Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª, Sentencia de 10 Dic. 2002, rec.

3064/1998

Ponente: Maurandi Guillén, Nicolás Antonio.

Nº de Recurso: 3064/1998

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

DERECHOS FUNDAMENTALES Y LIBERTADES PUBLICAS. Artículo 24.2. Presunción de inocencia. Discrepancias interpretativas sobre el cumplimiento de las normas. Requisitos para que se entienda inexistente el elemento de la culpabilidad. Artículo 25.1. Principio de legalidad. Infracciones en materia de auditoría de cuentas. Infracción del artículo 16.2 c) de la Ley 19/1988, en relación con determinados epígrafes de las Normas Técnicas de Auditoría. Publicidad de las normas a través del Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Reserva de ley. Normas sancionadoras en blanco. Inexistencia de infracción del artículo 25.1 de la Constitución.

Normativa aplicada

TEXTO

En la Villa de Madrid, a 10 Dic. 2002

Visto por la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los señores arriba anotados, el recurso de casación que con el número 3064/1998 ante la misma pende de resolución, interpuesto por KPMG PEAT MARWICK AUDITORES, S.L., y D. ALEXANDER V. M., representados por el Procurador D. Antonio Barreiro Meiro-Barbero, contra la Sentencia de 18 Feb. 1998, dictada por la Sección Octava de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Habiendo sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado; y habiendo intervenido asimismo el Ministerio Fiscal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La Sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

«FALLAMOS; «Que DESESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo de la Ley 62/78, núm. 1920/97, interpuesto --en escrito presentado el día 24 Oct. 1997-- por el Procurador D. Francisco de Guinea y Gauna, actuando en nombre y representación de KPMG PEAT MARWICK AUDITORES, S.L., y de D. ALEXANDER V. M., contra la Resolución del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de



Cuentas (ICAC) de 10 Oct. 1997, por la que se les sanciona, a la sociedad con una multa de 91.827.000 ptas.--en aplicación de los arts. 16.2.c) en relación con el 17.1 y .4 de la Ley 19/88, de 12 Jul., de Auditoría de Cuentas-- como consecuencia del informe de auditoría de las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes a los ejercicios de 1994 y 1995 de la sociedad Huarte, S.A., y sociedades dependientes, debemos declarar y declaramos que las Resoluciones impugnadas no inciden negativamente en el contenido constitucional de los arts. 25.1 y 24.1.2 de la Constitución, y, en consecuencia, confirmamos --desde esta perspectiva constitucional-- su plena validez y eficacia. Con expresa imposición de las costas, por mitad, a los demandantes.»

SEGUNDO. Notificada la anterior Sentencia, por la representación de KPMG PEAT MARWICK AUDITORES, S.L., y D. ALEXANDER V. M. se promovió recurso de casación, y por Providencia de 10 Mar. 1998 se tuvo por preparado por la Sala de instancia y se remitieron las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

TERCERO. Recibidas las actuaciones, por la parte recurrente se presentó escrito de interposición del recurso de casación, en el que, tras expresar los motivos en que se apoyaba, se terminaba con este suplico a la Sala:

«(...) dicte en su día una sola sentencia en la que, casando la recurrida: 1.º Estime el recurso por todos o alguno de los motivos de casación en que se ha fundado el mismo. 2.º Resuelva conforme a Derecho, declarando la nulidad de la resolución de 10 Oct. 1997 de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se imponen a mis representados, respectivamente, sanciones pecuniarias de 91.827.000 ptas. (a KPMG PEAT MARWICK AUDITORES, S.L.) y 1.000.000 de pesetas (a D. ALEXANDER V. M.), declarando no ser conforme dicha resolución a los artículos 25.1 y 24.1 y 2 de la Constitución. 3.º Imponga al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas las costas derivadas de esta casación y del proceso de instancia con arreglo al artículo 10.3 de la Ley 62/1978.»

CUARTO. El ABOGADO DEL ESTADO presentó escrito de oposición al recurso en el que, tras alegar lo que estimó conveniente, suplicó a la Sala que declarara no haber lugar al recurso.

QUINTO. El Ministerio Fiscal se opuso al recurso en el traslado que le fue conferido.

SEXTO. Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 10 Sep. 2002; pero la acumulación de asuntos en el anterior señalamiento y la complejidad de las actuaciones obligó a posponer la deliberación a una fecha posterior.

Siendo ponente el Exmo. Sr. D. NICOLÁS MAURANDI GUILLÉN

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La Sentencia combatida en el presente recurso de casación desestimó el recurso contencioso-administrativo que KPMG PEAT MARWICK AUDITORES, S.L., y D. ALEXANDER V. M. habían deducido, por la vía del procedimiento de la Ley 62/1978, de 26 Dic., de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, contra la Resolución de 10 Oct. 1997 dictada por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).



Esta Resolución, según expresa la Sentencia de instancia, sancionó a la mercantil antes citada con una multa de 91.827.000 ptas., y a D. ALEXANDER V. M. con otra multa de 1.000.000 ptas., a consecuencia de haber sido considerados responsables de una infracción tipificada como grave en el art. 16.2. c) de la Ley 19/1988, de 12 Jul., de Auditoría de Cuentas --LAC--, en relación con las Normas Técnicas de Auditoría publicadas por Resolución del ICAC de 19 Ene. 1991.

Esa Sentencia aquí recurrida en casación, para justificar su fallo Desestimatorio, declaró que no eran de apreciar las infracciones de los artículos 25 y 24 de la Constitución que los demandantes en el proceso de instancia reprochaban a la actuación administrativa sancionadora objeto de la impugnación jurisdiccional.

De manera concreta señaló que no eran de compartir la falta de publicidad denunciada, en relación a esas Normas Técnicas de Auditoría antes mencionadas, para combatir su validez y eficacia; ni la vulneración del principio de reserva de ley, que se había sostenido desde la afirmación de que las repetidas Normas Técnicas de Auditoría carecían del requerido rango normativo; ni la vulneración del derecho a la presunción de inocencia que igualmente fue denunciada en ese proceso de instancia; como tampoco la indefensión que fue invocada sobre la base de no haberse dado traslado de determinado oficio del Juzgado Central de Instrucción número 6.

También declaró que las antes citadas Normas Técnicas, elaboradas conforme al procedimiento establecido en el art. 5 de la Ley, desarrollado en los arts. 17 y ss. del Reglamento, fueron publicadas en el Boletín Oficial del ICAC núm. 4, de 4 Ene. 1991, insertándose en el «Boletín Oficial del Estado» --BOE número 96, de 22 Abr. 1991, Resolución del ICAC de 15 Abr. 1991, por la que, a efectos de información pública, se anunciaba que en el BOICAC de enero del mismo año se habían publicado las normas que, según el apartado segundo de la Resolución de 19 Ene. 1991 «son de obligado cumplimiento en el ejercicio de la función de auditoría de cuentas reguladas por la Ley 19/88, a todos los auditores de cuanta y sociedades inscritos en el ROAC, para los trabajos de auditoría que se inicien con posterioridad a la fecha de publicación del anuncio en el BOE.

El presente recurso de casación lo interponen KPMG PEAT MARWICK AUDITORES, S.L., y D. ALEXANDER V. M., y pretende fundarse en tres motivos, todos ellos esgrimidos por el cauce del ordinal 4º del art. 95.1 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable (el texto de 1956 con la redacción dada por la reforma de 1992).

En esos motivos, como más adelante mejor se detallará con ocasión de su análisis, se vienen a denunciar de nuevo las infracciones de los artículos 25 y 24 de la Constitución que se invocaron en el proceso de instancia en apoyo de la impugnación allí deducida.

SEGUNDO. Conviene comenzar recordando, una vez más, que la casación no es una nueva instancia que permita examinar en su plenitud la controversia que fue sometida al conocimiento del tribunal «a quo», sino un recurso extraordinario que tiene por directo objeto la sentencia contra la que se plantea la impugnación; y que la Ley jurisdiccional aquí aplicable no solo tasa los motivos de casación sino que atribuye a cada uno de ellos una funcionalidad diferente (según resulta de lo que establecen los artículos 95 y 102).

Esto hace que, amparados todos los motivos del presente recurso expresamente en el ordinal cuarto del artículo 95.1 de la LJCA de 1956, el actual análisis casacional haya de ser encauzado respetando los términos del debate que delimitó la sentencia recurrida, y que las



infracciones que se denuncian en los distintos motivos hayan de ser valoradas solo en función de las cuestiones que fueron abordadas por dicha sentencia y solo a partir de los únicos hechos que en ese pronunciamiento son consignados.

La consecuencia de ello es que cualquier otra cuestión no puede ser examinada en la actual casación, pues la vía adecuada para ello habría sido la denuncia del posible vicio procesal de incongruencia omisiva por el cauce del motivo del ordinal tercero del citado artículo 95.1 LJCA (lo que no se ha hecho en el presente recurso de casación).

TERCERO. El primer motivo señala la infracción del art. 25.1 de la Constitución --en cuanto determinante del principio de legalidad en la tipificación de las infracciones administrativas-- y la doctrina del Tribunal Constitucional aplicable en cuanto interpretadora de dicho precepto.

Para intentar justificar este reproche se invoca inicialmente esta doble argumentación: que la resolución sancionadora no cumple los requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional para la admisibilidad de las llamadas «leyes penales en blanco»; y que considera «norma de auditoría» a una autodenominada «Norma Técnica de Auditoría». Y luego se suscitan y desarrollan las tres cuestiones que siguen.

La primera cuestión es la de los requisitos de las normas penales en blanco y, recordando la doctrina del Tribunal Constitucional, se intenta sostener la ausencia de tales requisitos en el caso enjuiciado a través de estos cuatro reproches: a) indebida identificación de las normas de auditoría con Normas Técnicas de Auditoría; b) ausencia de reenvío normativo expreso; c) ausencia de certeza y concreción; y d) falta de pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la infracción administrativa que es aquí objeto de polémica.

La segunda cuestión que se desarrolla es la del requisito de publicidad de las normas, y se sostiene que en el caso aquí enjuiciado no es de apreciar el cumplimiento de tal exigencia, al no haber sido publicadas en el «Boletín Oficial del Estado» las Normas Técnicas de Auditoría.

Como tercera cuestión se suscita la referida a la potestad reglamentaria del Instituto Nacional de Auditoría de Cuentas.

CUARTO. De las cuestiones planteadas en ese primer motivo de casación, de conformidad con lo que antes se expuso sobre el alcance y naturaleza que corresponde a este recurso, aquí únicamente deben ser examinadas las referidas a los requisitos de las leyes penales en blanco y a la publicidad de las normas, pues las restantes rebasan los términos del litigio que delimitó la sentencia «a quo.»

Estas cuestiones ya fueron analizadas por las sentencias de esta Sala y Sección de 12 Ene. 2000 (Recurso 8305/1995) y 23 Jul. 2002 (Recurso 74/1998), recibiendo una respuesta contraria a la tesis que preconiza la parte recurrente. Y son de reiterar aquí los razonamientos que sobre ellas se hicieron en esos anteriores pronunciamientos, como seguidamente se hará, al no ofrecerse en el actual recurso razones que resulten convincentes para modificar ese anterior criterio sentado por esta Sala.

El resultado de ello es que este primer motivo no puede ser acogido, por no ser de compartir la vulneración del art. 25 CE que se denuncia para darle apoyo.

QUINTO. Por lo que se refiere a la cuestión suscitada en orden a la omisión de la publicación en el BOE de las Normas Técnicas de Auditoría, la respuesta concreta que merece la argumentación con la que intenta sustentarse es la siguiente:



-- a) Una cosa es el valor y significación que corresponde al principio de publicidad de las normas (art. 9.3 CE), y otra diferente el medio por el que se materializa o realiza esa publicidad. Esto último entraña una cuestión de legalidad ordinaria, y remite por ello a la específica regulación que sea aplicable en cada caso.

-- b) Por lo que hace a las Normas Técnicas de Auditoría de que se viene hablando, esa específica regulación está contenida en la antes citada Ley 19/1988 --LAC-- y en el Reglamento que la desarrolla (aprobado por RD 1636/1990, de 20 Dic.) --R/LAC--

El art. 5 de la Ley dispone que tales normas se elaborarán, adaptarán o revisarán por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y serán válidas a partir de su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas --ICAC--

El citado Reglamento, dictado en uso de la autorización concedida por la disposición final tercera de la Ley, establece en su art. 17 que las tan repetidas Normas Técnicas de Auditoría no tendrán validez hasta que sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín; y en su art. 19 regula específicamente esa publicación disponiendo que se hará en el Boletín del organismo.

-- c) Las Normas cuya forma de publicidad en este proceso se cuestiona están destinadas a regular una relación de especial sujeción, como recuerda la Sentencia de instancia desde la cita de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Por ello, desde un plano de mera racionalidad, la publicidad a través del BOE, prevista para las normas que tienen como destinatarios a la generalidad de los ciudadanos, no se presenta aquí como algo rigurosamente necesario para lograr la precisa funcionalidad perseguida, y, por el contrario, sí aparece como razonablemente suficiente esa específica publicidad establecida a través del «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.»

-- d) Partiendo, pues, de quienes son los destinatarios de esas Normas Técnicas de Auditoría, y de la clase de relación que regulan, la exigencia de publicación en el «Boletín Oficial del Estado» que se contiene en el art. 2.1 del Código Civil no puede tener el alcance absoluto que pretende la aquí recurrente en casación.

Ese precepto ha de conciliarse con el dato de que, en determinados supuestos, como aquí sucede, también hay otras normas del ordenamiento jurídico que contienen especiales regulaciones de la publicidad normativa. Y lo que de ello se deriva es que sobre esta cuestión es posible una concurrencia de regulaciones que ha de ser decidida a través del criterio consistente en que la norma especial prevalece sobre la general.

Por lo cual, en lo que concierne a la materia sobre la que versa el caso aquí enjuiciado, el citado artículo del Código Civil ha de ser entendido como un precepto general, que sería aplicable en defecto de esos preceptos especiales que directamente regulan aquí la publicidad (de conformidad con lo que establece el art. 4.3 de dicho Código).



-- e) Es acertada y oportuna, para la cuestión que se está analizando, la cita que hace la abogacía del Estado de la STC 219/1989, de 21 Dic., pues en ella, según recuerda dicha representación pública, no se consideró contrario a las exigencias del art. 25.1 CE el que las normas aplicadas (normas deontológicas) no hubieran sido publicadas en el «Boletín Oficial del Estado.»

SEXTO. Sobre la cuestión también planteada en el primer motivo de casación, en relación a si son de apreciar o no los requisitos de las normas penales en blanco que son necesarios para que puedan estimarse debidamente atendidas las garantías que comprende el principio de legalidad del artículo 25.1 CE, lo que procede declarar es lo que continúa:

1) La doble garantía, forma y material, que comporta el principio de legalidad del art. 25.1 CE, ha sido objeto de matizaciones en el campo del derecho sancionador por parte de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Y cuando la potestad sancionadora incide en relaciones de especial sujeción -- como la que liga a los recurrentes con la Administración--, se ha declarado que el principio de reserva de la ley pierde parte de su fundamento material, al ser dichas relaciones expresivas de una capacidad de autoordenación que se distingue del «ius puniendi» genérico del Estado.

2) La garantía formal que se expresa a través de la reserva de ley no ha sido incumplida en el caso enjuiciado.

Existe una atribución legal de potestad sancionadora al ICAC en el art. 15.2 de la Ley 19/1988 (declarada constitucional por la STC 386/1993, de 23 Dic.); y la infracción causante de la sanción objeto de impugnación ha tenido su tipificación a través de una norma con rango de ley formal [art. 16.2 c) de la Ley 19/1988].

3) La remisión expresa que ese precepto legal tipificador (el antes citado art. 16.2 c) hace a las normas de auditoría constituye un exponente de ley en blanco o de remisión, o un supuesto de colaboración reglamentaria, lo cual no es una excepción a la reserva de ley, sino una modalidad de su ejercicio.

La validez de esta técnica ha sido admitida por el Tribunal Constitucional siempre que se den los requisitos de que el reenvío normativo sea expreso; esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal; y la ley, además de la pena, contenga el núcleo esencial de la protección (STC 127/1990, de 5 Jul.

4) Los anteriores requisitos se cumplen en el tan repetido art. 16.2 c) de la Ley 19/1988.

La remisión a las Normas de Auditoría, como ya se ha indicado, es expresa.

También esa remisión está justificada, pues, siendo necesarias tales Normas para dar transparencia y fiabilidad a la actividad de auditoría, e incidiendo ésta sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los intereses y derechos de muy diversas personas y grupos, parece razonable que su incumplimiento constituya un ilícito administrativo.

A esto segundo se puede añadir que el elevado componente técnico de la actividad de auditoría, su complejidad y la amplia variedad de campos sobre los que se puede proyectar, pone de manifiesto la necesidad de que la regulación de sus pautas rectoras tenga que ser muy



detallada, y también que, en razón a la concisión que resulta aconsejable en las normas penales, no pueda esa regulación ser totalmente reproducida en las leyes directamente tipificadoras de las infracciones relativas a dicha actividad de auditoría.

Finalmente, ha de aceptarse que el repetido art. 16.1 c) recoge el núcleo esencial de la prohibición, ya que en dicho precepto aparecen los elementos principales del tipo de conducta reprochable que se quiere acotar como constitutiva de la infracción que pretende sancionarse: sujeto activo, funciones en cuyo ejercicio se ha de exteriorizar la acción, y naturaleza y objeto de la inobservancia representativa del desvalor que quiere evitarse mediante la respuesta sancionadora.

5) Además de lo que antecede, ha de resaltarse especialmente la relevancia que tienen estos aspectos: se está aquí ante una relación de sujeción especial; esa sujeción especial, en el art. 5.1 de la LAC, aparece directamente referida a las «Normas Técnicas de Auditoría»; y estas normas son elaboradas por las corporaciones representativas de quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas (apartado 2 del citado art. 5).

Todo ello impide que pueda compartirse que en el caso enjuiciado no se hayan observado, como se denuncia, las exigencias de la tipicidad, en cuanto manifestación sustantiva del principio de legalidad. Tampoco puede coincidirse en lo que se viene a sostener sobre que no está amparada en una norma con rango de ley la definición de las obligaciones esenciales cuyo incumplimiento constituye la infracción.

Y las razones de lo que acaba de concluirse son: a) la finalidad de la tipicidad es dar a conocer anticipadamente al posible sujeto pasivo de una infracción la concreta obligación cuyo incumplimiento configura el ilícito penal; b) tal finalidad ha de considerarse aquí realizada a consecuencia, tanto del deber de conocimiento de las Normas Técnicas de Auditoría que pesa sobre quienes realizan la actividad de auditoría de cuentas, como del dato, antes destacado, de que esas Normas son elaboradas por las corporaciones que los representan (art. 5.2 LAC); y c) este último dato revela que el legislador no ha sido ajeno a la definición de las obligaciones determinantes de la infracción tipificada en el art. 16.1 c) de la LAC, pues lo que ha hecho ha sido remitir, en cuanto a esta definición, a lo que las corporaciones representativas de quienes serían los propios sujetos pasivos de las infracciones hayan dispuesto con ocasión de la elaboración de las Normas Técnicas de Auditoría.

SÉPTIMO. El segundo motivo reprocha la infracción del artículo 25.1 CE «en cuanto que, con arreglo a dicho precepto en relación con el artículo 24.2, la culpabilidad integra la infracción administrativa.»

Se comienza el planteamiento de este motivo recordando que la garantía de la tipificación incluida en el artículo 25.1 CE viene determinada por el concurso del tipo objetivo (los elementos objetivos descritos en el tipo) y el tipo subjetivo (culpabilidad en la infracción ya dolosa ya negligente).

A continuación pretende sostenerse que la sentencia ha prescindido de la culpabilidad desde una doble perspectiva: en primer lugar, porque considera que en materia de infracciones existe una responsabilidad objetiva; y en segundo lugar, porque desconoce la jurisprudencia de este Tribunal Supremo acerca de que la divergencia de interpretación razonada y razonable excluye la culpabilidad.



OCTAVO. El reproche de la culpabilidad objetiva resulta infundado. La sentencia recurrida afirma que la Administración ha desarrollado una actividad probatoria de cargo evidenciadora del incumplimiento; luego señala que, en la medida en que la actividad de auditoría ha de someterse por imperativo legal a las Normas Técnicas, su inobservancia, salvo prueba en contrario, evidencia cuando menos una falta de diligencia; y termina añadiendo que esta última es bastante, desde el plano de la culpabilidad, para considerar acreditados tanto los elementos objetivos como lo subjetivos del ilícito administrativo sancionado. Por tanto, no es cierto que haya hecho una imputación objetiva, ya que lo que ha venido a declarar y razonar es que concurre la nota de culpabilidad en su modalidad culposa.

En relación con lo que acaba de afirmarse es de reiterar lo que ya esta Sala declaró sobre semejante cuestión en esa anterior sentencia de 12 Ene. 2000. Se dijo entonces y ahora se reitera que, acreditada la conducta o participación que constituye el soporte de la infracción, la apreciación del requisito de culpabilidad deriva hacia la acreditación psicológica de la imputabilidad, y dicha imputabilidad es de aceptar mientras no conste ningún hecho o circunstancia con entidad bastante para eliminarla. Pues bien, en los hechos apreciados por la sentencia recurrida (que aquí hay que respetar) no consta ninguno que revele que las personas que realizaron la conducta sancionada tuvieran pérdidas o disminuidas sus facultades cognoscitivas y volitivas, y en términos suficientes para descartar en ellas la imputabilidad de la que resulta la culpabilidad cuando consta la participación del sujeto en la conducta ilícita.

NOVENO. Tampoco puede acogerse el reproche que imputa a la sentencia recurrida el desconocimiento de la doctrina de este Tribunal Supremo sobre que la divergencia de interpretación razonada y razonable excluye la culpabilidad.

La argumentación que se desarrolla para intentar sostener este reproche no resulta convincente. Y lo que a este respecto debe subrayarse es lo siguiente:

1) En el recurso de casación no se hace especial polémica sobre la realidad de los hechos objetivos que fueron objeto de sanción y tampoco se alegan divergencias sobre el alcance o interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría cuya incumplimiento fue apreciado como base de la infracción sancionada. Esas divergencias se vienen a plantear en relación a la valoración económica que debe atribuirse a aquellos hechos para que puedan constituir el supuesto de las Normas Técnicas de Auditoría.

Se intenta suscitar, pues, una cuestión eminentemente técnica, pero no jurídica, cuya solución solo es posible desde los conocimientos de la rama del saber económico especializado en que dicha cuestión aparece encuadrada.

2) La objetividad y solvencia que caracteriza a los órganos especializados de la Administración aconseja admitir como improbable su error o desacierto técnico en esa calificación económica. Mientras que, por el contrario, la posición claramente interesada de la parte recurrente permite dudar de la neutralidad de su valoración.

Por lo cual, no bastan alegaciones de parte para aceptar la existencia de dudas que deban ser consideradas como razonadas y razonables a los efectos del reproche que aquí se está analizando, habría sido preciso que hubieran ido acompañadas en su momento de prueba que demostrara que en el sector especializado de conocimientos esas pretendidas divergencias son aceptadas como duda por importantes o amplias corrientes de opinión. Y aquí la parte actora solo ha ofrecido sus alegaciones o valoraciones subjetivas.



DÉCIMO. El tercer motivo censura la infracción del artículo 24.1 CE, en cuanto que la sentencia impugnada ocasiona indefensión (así se expresa el recurso).

Pero tampoco puede coincidir con el recurso de casación en la triple indefensión que señala para intentar justificar este motivo, ya que:

a) La indefensión material se produce cuando de manera inadecuada se impiden o limitan las posibilidades de alegación o prueba, pero no cuando unas y otras, después de efectuadas, merecen una respuesta adversa en la resolución decisoria del correspondiente procedimiento. Si esto último acontece, la resolución podrá ser atacada como inmotivada o desacertada, pero no como originadora de indefensión.

b) Para que la falta de práctica de cualquier medio de prueba pueda ser considerada como una limitación del derecho de defensa contraria al art. 24 CE, es necesario que vaya referida a un hecho que resulte relevante para la controversia que constituya el objeto del procedimiento en el que esa omisión sea denunciada. Y a ello debe añadirse que, por lo que se refiere a la carga probatoria en cualquier actuación punitiva, es al órgano sancionador a quien corresponde probar los hechos que hayan de servir de soporte a la posible infracción, mientras que al imputado únicamente le incumbe probar los hechos que puedan resultar excluyentes de su responsabilidad. En el presente recurso de casación no se define el concreto hecho excluyente de la responsabilidad de los recurrentes que pretendía demostrarse con la prueba cuya falta se denuncia, con lo que no hay base para estimar que esa omisión probatoria haya producido indefensión.

c) No es de apreciar la paradoja que se imputa a la sentencia en la referencia que hace al incumplimiento de las Normas de Técnicas de Auditoría. En ella se delimitan tres espacios o puntos diferenciados sobre esta cuestión: el de la culpabilidad, el de la prueba y el de la calificación jurídica; y lo que viene a señalar es que los dos primeros son materia revisable desde la perspectiva de los derechos fundamentales, mientras que el tercero es cuestión de legalidad ordinaria.

UNDÉCIMO. La parte recurrente presentó un escrito fechado el 3 Dic. 2002 en el que, a los efectos de estimación de su recurso, pide que se tome en consideración la Ley 44/2002, de 22 Nov., de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, y, aplicando el principio de retroactividad de la ley sancionadora más favorable, declare que la conducta sancionada ha quedado destipificada.

La petición no puede ser atendida por las siguientes razones:

a) El ilícito que es objeto de discusión en este proceso no ha desaparecido, pues lo sucedido es que la descripción del tipo ha recibido una nueva redacción, y esta no permite descartar de manera ostensible y absoluta que la conducta que fue objeto de la sanción impugnada en el presente proceso no tenga encaje en esa nueva descripción. Más bien el nuevo tipo parece presentar una diferente amplitud que el anterior en cuanto al espectro de conductas que podría abarcar (que hasta podría ser superior).

b) La fase de casación no es la vía adecuada para declarar esa retroactividad destipificadora que se reclama, salvo que se tratara de una inequívoca supresión del ilícito. Esa retroactividad, mientras no exista firmeza de la resolución sancionadora, donde debe instarse es en la vía administrativa para que, a través del correspondiente procedimiento contradictorio, se examine y se resuelva la procedencia o no de ese efecto destipificador que se sostiene por la parte recurrente.



DUODÉCIMO. Todo lo antes razonado hace procedente declarar no haber lugar al recurso de casación y, por imperativo legal, las costas deben imponerse a la parte recurrente.

FALLAMOS

1. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por KPMG PEAT MARWICK AUDITORES, S.L., y D. ALEXANDER V. M. contra Sentencia de 18 Feb. 1998, dictada por la Sección Octava de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.
2. Imponer las costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos mandamos y firmamos

PUBLICACIÓN.

Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Exmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal, el mismo día de su fecha, lo que certifico.